



SETTORE IVA

LE NUOVE REGOLE PER IL RIMBORSO DEL CREDITO IVA 2014

RIFERIMENTI

- Artt. 30 e 38-bis, DPR n. 633/72
- Risoluzioni Agenzia Entrate 27.12.2005, n. 179/E; 28.12.2007, n. 392/E e 9.6.2009, n. 147/E
- Circolari Agenzia Entrate 13.2.2006, n. 6/E; 13.3.2009, n. 8/E; 4.3.2011, n. 10/E; 19.6.2012, n. 25/E e 30.12.2014, n. 32/E

IN SINTESI

In alternativa all'utilizzo del credito IVA annuale in compensazione, il contribuente può valutare la richiesta di rimborso dello stesso.

Quest'ultimo è comunque ammesso soltanto in presenza di determinati requisiti ovvero in caso di cessazione dell'attività.

Sul punto, il Decreto "Semplificazioni", ha introdotto alcune significative novità, prevedendo in particolare che:

- i rimborsi di importo fino a € 15.000 sono erogati senza prestazione di alcuna garanzia;
- i rimborsi di importo superiore a € 15.000, richiesti da soggetti "a rischio", sono erogati previa prestazione di idonea garanzia;
- i rimborsi di importo superiore a € 15.000, richiesti da soggetti "non a rischio", sono erogati previa prestazione di garanzia ovvero senza la stessa presentando la dichiarazione annuale munita del visto di conformità (o della sottoscrizione dell'organo di controllo) e di una specifica dichiarazione sostitutiva di atto notorio.

Le nuove regole sopra accennate sono state oggetto di una serie di interessanti chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate.

SERVIZI COLLEGATI

Settimana
Professionale

SCHEDE OPERATIVE fisco



I soggetti che presentano il mod. IVA 2015 “**a credito**” possono alternativamente:

1	utilizzarlo in detrazione nelle liquidazioni periodiche del 2015 ;
2	utilizzarlo in compensazione nel mod. F24 , a partire dall'1.1.2015 (codice tributo 6099), per il pagamento di tributi, contributi o premi. Si rammenta che la compensazione nel mod. F24, per importi superiori a € 5.000 annui , può essere effettuata, esclusivamente attraverso i servizi telematici forniti dall'Agenzia delle Entrate, dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale (Informativa SEAC 21.1.2015, n. 20). Così, per poter utilizzare il credito IVA 2014 dal 16.3.2015 è necessario presentare il mod. IVA 2015 entro il 28.2.2015. L'utilizzo del credito IVA per importi superiori a € 15.000 annui richiede il rilascio del visto di conformità da parte di un soggetto abilitato;
3	richiederlo a rimborso , al ricorrere di determinati requisiti e comunque in caso di cessazione dell'attività.



Le predette alternative possono anche **coesistere**. Il credito può, infatti, essere in parte destinato alla compensazione (o detrazione) e in parte al rimborso.

REQUISITI PER LA RICHIESTA DI RIMBORSO

Il rimborso del credito IVA annuale:

- spetta in presenza di **almeno 1 dei requisiti** di cui all'art. 30, comma 3, DPR n. 633/72, ossia:

lett. a)	→	Aliquota media delle operazioni attive inferiore a quella degli acquisti
lett. b)	→	Operazioni non imponibili superiori al 25% del totale delle operazioni effettuate
lett. c)	→	Acquisti di beni ammortizzabili e spese per studi e ricerche
lett. d)	→	Prevalenza di operazioni non soggette ad IVA
lett. e)	→	Soggetti non residenti



Il credito IVA deve essere **superiore a € 2.582,28**. Il rimborso può essere richiesto anche solo per una parte del credito, ancorché inferiore al predetto importo minimo;

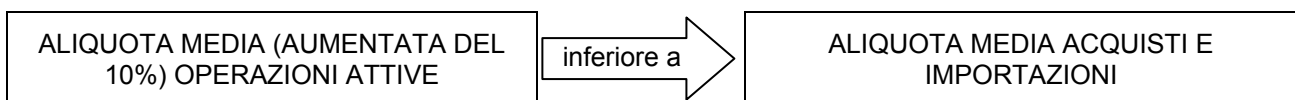
- può essere richiesto, ai sensi dei commi 2 e 4 del citato art. 30, **a prescindere dal sussistere dei predetti requisiti**:
 - in caso di **cessazione dell'attività**;
 - ovvero
 - per il **minor importo** risultante dalle dichiarazioni annuali del **triennio**.



Ai sensi dell'art. 34, comma 9, DPR n. 633/72, i produttori agricoli possono richiedere a rimborso il credito dell'IVA c.d. “teorica”.

ALIQUOTA MEDIA DELLE OPERAZIONI ATTIVE INFERIORE A QUELLA DEGLI ACQUISTI

Come previsto dall'art. 3, comma 5, DL n. 250/95 e precisato dalla CM 14.3.95, n. 81/E, la condizione in esame è soddisfatta se è esercitata **prevalentemente** o **esclusivamente** un'attività per la quale:



Ai fini del calcolo dell'aliquota media vanno considerate le seguenti operazioni:

OPERAZIONI ATTIVE
<p>Operazioni imponibili, comprese:</p> <ul style="list-style-type: none"> - cessioni di oro da investimento imponibili a seguito di opzione e cessioni di oro industriale e di argento puro; - cessioni di rottami ex art. 74, commi 7 e 8; - operazioni con applicazione del reverse charge ex art. 17, commi 6 e 7; - cessioni nei confronti di soggetti terremotati. <p>Sono escluse le cessioni di beni ammortizzabili.</p>

OPERAZIONI PASSIVE
<p>Acquisti e importazioni imponibili per i quali è ammessa la detrazione. Vanno comprese anche le spese generali, mentre sono esclusi gli acquisti e le importazioni di beni ammortizzabili.</p> <p>I soggetti che utilizzano beni in leasing, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 19.6.2012, n. 25/E (quesito 2.1), possono considerare nel calcolo dell'aliquota media anche i canoni, posto che la relativa IVA non può essere oggetto di rimborso ai sensi della lett. c) del comma 3 dell'art. 30, DPR n. 633/72.</p>



Ai fini del calcolo dell'aliquota media va **tenuto conto della seconda cifra decimale**.

Esempio 1 Nel 2014 la N&N snc ha maturato un credito IVA di € 16.000 e presenta i seguenti dati:

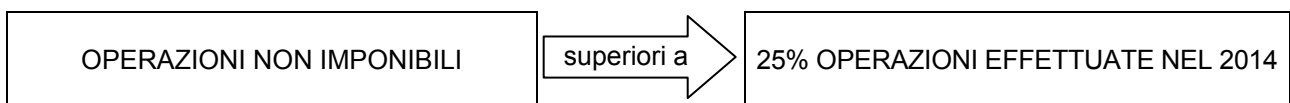


Tipologia operazioni	Aliquota media
Operazioni attive	11,13%
Operazioni passive	12,32%

Poiché l'aliquota delle operazioni attive maggiorata del 10%, pari a 12,24% (11,13 + 11,13 x 10%) è inferiore a quella delle operazioni passive, pari a 12,32%, la società può richiedere il rimborso del credito IVA.

OPERAZIONI NON IMPONIBILI SUPERIORI AL 25% DELLE OPERAZIONI EFFETTUATE

Il requisito in esame è soddisfatto se:



La percentuale ottenuta va **arrotondata all'unità superiore**.

A tal fine vanno considerate le seguenti operazioni:

OPERAZIONI NON IMPONIBILI
<ul style="list-style-type: none"> • cessioni all'esportazione, operazioni assimilate e servizi internazionali (artt. 8, 8-bis e 9). Rilevano anche le cessioni effettuate nei confronti di esportatori abituali, a seguito di dichiarazione d'intento, ancorché le stesse non concorrano alla formazione del plafond; • operazioni con la Città del Vaticano e San Marino (art. 71) e con organismi internazionali (art. 72); • cessioni UE di beni (artt. 41 e 58, DL n. 331/93); • cessioni UE ed esportazioni di beni estratti da un deposito IVA (art. 50-bis, comma 4, lett. f e g, DL n. 331/93); • prestazioni delle agenzie di viaggio rese fuori UE (art. 74-ter); • esportazioni di beni usati soggetti al regime del margine (art. 37, DL n. 41/95).

OPERAZIONI EFFETTUATE

Risultano pari alla somma dei seguenti righi del mod. IVA 2015:

rigo VE40 (volume d'affari) + **rigo VE39** (cessioni beni ammortizzabili e passaggi interni)



Assumono rilevanza anche le **operazioni non soggette ad IVA** ex artt. da 7 a 7-septies, DPR n. 633/72, fatturate ai sensi dell'art. 21, comma 6-bis, evidenziate a rigo VE34 (tali operazioni, essendo rilevanti per la determinazione del volume d'affari, si riflettono negativamente sulla quantificazione della percentuale in esame).

Esempio 2 Nel 2014 la Nipe srl ha maturato un credito IVA di € 10.500 e presenta i seguenti dati:



Tipologia operazioni	Importo
Esportazioni non imponibili ex art. 8	15.000
Cessioni UE di beni non imponibili ex art. 41	6.250
Volume d'affari	78.750

Poiché le operazioni non imponibili risultano pari al 26,98% (21.250 / 78.750) → arrotondato al 27%, la società può richiedere il rimborso del credito IVA.

In caso di esercizio di **più attività con contabilità separate** è necessario sommare i corrispondenti righi di ciascun modulo compilato.

ACQUISTI DI BENI AMMORTIZZABILI E SPESE PER STUDI E RICERCHE

Nel caso specifico il rimborso spetta **limitatamente all'IVA relativa all'acquisto / importazione di beni ammortizzabili**, nonché di **beni e servizi per studi e ricerche**.


Per individuare i beni "ammortizzabili", come chiarito nella RM 11.7.96, n. 113/E e ribadito dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione 9.6.2009, n. 147/E, "*occorre far riferimento alle norme previste per le imposte sui redditi*" ossia all'ammortizzabilità degli stessi.


In particolare, sono considerati ammortizzabili esclusivamente i beni strumentali, ossia quelli utilizzati nel ciclo produttivo posseduti a titolo di proprietà o altro diritto reale. Il rimborso:

- come precisato nella CM 5.3.90, n. 13, spetta sia in relazione agli acquisti annotati nel 2014 che a **quelli annotati in anni precedenti**, a condizione che:
 - il relativo importo **non sia già stato chiesto a rimborso / compensato nel mod. F24**;
 - dalle annotazioni contabili risulti che l'imposta è stata riportata, in tutto o in parte, in detrazione negli anni successivi;
- come specificato nella CM 31.1.91, n. 5, può essere richiesto anche per i **lavori di costruzione, ristrutturazione e manutenzione straordinaria** relativi a beni immobili;
- come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione 13.12.2011, n. 122/E, può essere richiesto **anche dalle società di leasing che adottano i Principi contabili internazionali (IAS / IFRS)** e contabilizzano il bene concesso in locazione finanziaria quale credito e non come immobilizzazione materiale da ammortizzare.

Vanno inoltre considerati i seguenti chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria.

CONTRATTO DI APPALTO	<p>Come precisato nella CM 12.1.90, n. 2, il rimborso spetta anche per l'IVA relativa ai beni ammortizzabili acquisiti mediante contratto d'appalto.</p> <p>Come chiarito nella CM 5.11.91, n. 445764 e ribadito dall'Agenzia delle Entrate, relativamente al rimborso del credito IVA trimestrale, nella Risoluzione 9.4.2002, n. 111/E, è possibile richiedere il rimborso dell'IVA relativa agli stati di avanzamento lavori per la realizzazione di un bene ammortizzabile, in quanto fra i beni ammortizzabili sono da ricomprendere "<i>anche quelli per i quali la procedura stessa è potenzialmente attuabile, nel senso che la procedura di ammortamento sarà applicabile all'atto della realizzazione sempreché ... si abbia la assoluta certezza di poter attribuire al bene in fieri la qualifica di bene ammortizzabile</i>".</p>
-----------------------------	---

CONTRATTO DI LEASING	<p>Nella Risoluzione 28.12.2007, n. 392/E, l’Agenzia delle Entrate ha negato la possibilità di richiedere il rimborso trimestrale ex art. 38-bis dell’IVA riferita al corrispettivo pattuito per il subentro in un contratto di leasing di un bene ammortizzabile, considerato che in capo all’utilizzatore del bene, almeno fino al riscatto dello stesso, non si realizza il presupposto dell’acquisto.</p> <p>Tale interpretazione è stata recepita anche nelle istruzioni per la compilazione della dichiarazione IVA annuale.</p> <p> Come sopra accennato, i canoni di leasing rilevano comunque per il calcolo dell’aliquota IVA media degli acquisti. È altresì possibile richiedere il rimborso secondo la modalità del minor credito degli ultimi 3 anni.</p>
PAGAMENTO DI ACCONTI	<p>Nella citata Risoluzione n. 111/E l’Agenzia delle Entrate ha riconosciuto la possibilità di richiedere il rimborso dell’IVA sugli acconti per l’acquisto di attrezzature (ammortizzabili) e per la costruzione di un fabbricato strumentale, posto che, relativamente ad un acconto, l’operazione si considera effettuata per l’importo pagato ex art. 6, DPR n. 633/72.</p> <p>La stessa Agenzia nella Risoluzione 27.12.2005, n. 179/E, non ha riconosciuto il rimborso relativamente agli acconti versati in sede di contratto preliminare, in quanto con lo stesso:</p> <ul style="list-style-type: none"> • le parti si obbligano a stipulare il contratto definitivo ma non si realizza l’effetto traslativo (il promissario acquirente non acquisisce la titolarità del bene); • il rimborso dell’IVA, ai sensi della lett. c) del citato comma 3, è consentito <i>“limitatamente all’acquisto o importazione di beni ammortizzabili”</i>. <p>Va tuttavia evidenziato che l’Agenzia nella Circolare 13.2.2006, n. 6/E, pur ribadendo l’esclusione del rimborso dell’IVA riferita alle fatture di acconto pagate in sede di contratto preliminare, ha affermato che <i>“se l’esercizio del diritto alla detrazione o l’utilizzo del credito risulta rinviato agli esercizi successivi, lo stesso potrà essere richiesto a rimborso unitamente all’imposta relativa al saldo corrisposto con la stipula del contratto definitivo”</i>.</p>
SPESE PLURIENNALI SU BENI DI TERZI	<p>L’Agenzia delle Entrate nella citata Risoluzione n. 179/E ha chiarito che, per le spese sostenute per il miglioramento, trasformazione ed ampliamento di beni di terzi, concessi in uso o in comodato, se le stesse si concretizzano:</p> <ul style="list-style-type: none"> • in opere non separabili dai beni a cui sono riferite, in quanto non hanno una loro autonoma funzionalità, non possono essere qualificate “beni ammortizzabili” (trattasi di oneri pluriennali). Di conseguenza, le stesse non attribuiscono il diritto al rimborso dell’IVA ex lett. c) in esame; • in beni materiali, dotati di autonoma funzionalità che, al termine del periodo di uso o comodato, possono essere rimossi e utilizzati indipendentemente dal bene cui sono riferiti, rientrano, quali immobilizzazioni materiali, tra i beni ammortizzabili. Di conseguenza, gli stessi attribuiscono il diritto al rimborso dell’IVA ex lett. c) in esame.
ACQUISTO TERRENO	<p>Poiché il terreno non è un bene ammortizzabile, l’acquisto dello stesso non rientra tra le fattispecie che consentono di richiedere il rimborso del relativo credito IVA, come affermato nella citata RM n. 113/E e ribadito nella RM 24.10.96, n. 238/E.</p>

ACQUISTO FABBRICATO	<p>Nella Circolare 13.3.2009, n. 8/E l'Agenzia delle Entrate ha specificato che <i>"l'indeducibilità delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing relativi ai terreni ... si riflette anche ai fini del calcolo dell'imposta rimborsabile ... che, pertanto, nel caso di acquisto di fabbricati, deve essere ridotta per l'importo riferibile al costo (non ammortizzabile) dell'area occupata dalla costruzione e di quella che ne costituisce pertinenza"</i>.</p> <p>Pertanto, in caso di acquisto di un fabbricato strumentale, al fine di individuare l'IVA rimborsabile è necessario scorporare il valore dell'area sulla quale insiste il fabbricato nonché di quella che ne costituisce pertinenza.</p> <p>Esempio 3  Nel mese di novembre 2014 la Frassino srl ha acquistato un capannone per € 420.000 + IVA 22% (€ 92.400). Il credito IVA risultante dal mod. IVA 2015, relativo al 2014, è pari a € 77.000. Per determinare l'IVA rimborsabile va scorporato l'importo riferito al terreno su cui il fabbricato insiste. Utilizzando la percentuale di scorporo del 20%, l'importo relativo al terreno è pari a € 84.000 e la relativa IVA ammonta a € 18.480. Pertanto, l'IVA rimborsabile risulta pari a € 73.920 (92.400 – 18.480).</p>
--------------------------------	---

PREVALENZA DI OPERAZIONI NON SOGGETTE AD IVA


La condizione in esame è soddisfatta in presenza di **operazioni non soggette ad IVA** per mancanza della territorialità ai sensi degli artt. da 7 a 7-septies, DPR n. 633/72 in misura **superiore al 50% dell'ammontare complessivo delle operazioni effettuate**. In tal caso:

- l'**ammontare delle operazioni** in esame va individuato con riferimento al **momento di effettuazione** ex art. 6 (consegna o spedizione per i beni mobili, stipula del rogito per gli immobili, ecc.).



L'ammontare delle predette operazioni per le quali è stata emessa fattura ex art. 21, comma 6-bis, DPR n. 633/72 può essere desunto dal rigo VE34;

- per la verifica della prevalenza, in aggiunta alle predette operazioni, vanno considerate **anche**:
 - le **esportazioni** e le **operazioni a queste assimilate** (artt. 8, 8-bis e 9, DPR n. 633/72);
 - le **operazioni intraUE** ex artt. 41 e 58, DL n. 331/93.

Esempio 4  Nel 2014 il sig. Paolo Rossi, autotrasportatore, ha maturato un credito IVA di € 7.800 e presenta i seguenti dati:

Tipologia operazioni	Importo
Operazioni imponibili	50.000
Operazioni non soggette ex art. 7-ter	61.000 (rigo VE34, mod. IVA 2015)
Totale	111.000

Considerato che le operazioni non soggette ad IVA sono pari al 55% (61.000 / 111.000) il sig. Rossi può richiedere il rimborso del credito IVA.

SOGGETTI NON RESIDENTI

Il rimborso del credito IVA può essere richiesto anche dagli operatori non residenti:

- **identificati direttamente** ai fini IVA ex art. 35-ter;
- ovvero
- che hanno nominato in Italia un **rappresentante fiscale** ai sensi dell'art. 17, comma 3, attraverso il quale è effettuata la richiesta del rimborso.

CESSAZIONE DELL'ATTIVITÀ

A prescindere dalla sussistenza dei **predetti requisiti**, come sopra accennato, in base al comma 2 dell'art. 30 in esame, in caso di cessazione dell'attività è possibile richiedere il rimborso dell'IVA a credito risultante dalla dichiarazione dell'anno di cessazione **anche se** il relativo importo è **inferiore a € 2.582,28**. In tal caso il rimborso è **erogato direttamente dall'Ufficio**.

MINORE ECCEDENZIA TRIENNIO

Se le **dichiarazioni degli ultimi 3 anni presentano un credito**, ancorché di importo **inferiore a € 2.582,28**, è possibile richiedere il rimborso ai sensi del comma 4 del citato art. 30 limitatamente al **minor credito IVA** risultante dalle dichiarazioni annuali relative al triennio, **per la parte non chiesta già a rimborso / non compensata nel mod. F24**.


Qualora non sia richiesto a rimborso l'intero ammontare spettante, l'importo residuo, sempreché non utilizzato in compensazione nel mod. F24, concorre a formare la base di riferimento per il triennio successivo.

Di conseguenza, se i **modd. IVA 2013 – 2014 – 2015 presentano un credito**, è possibile richiedere il rimborso in misura corrispondente al **minore degli importi relativi a tale triennio** considerati al netto di quanto già chiesto a rimborso o utilizzato in compensazione.

L'importo rilevante **per ciascun anno** da considerare nel triennio è quindi così determinato:


rigo VX5 (*) (IVA a credito) – rigo VL9 (credito compensato nel mod. F24) del mod. IVA dell'anno successivo per la sola parte utilizzata in compensazione nel mod. F24 con tributi diversi dall'IVA

(*) ovvero corrispondente rigo del quadro RX del mod. UNICO

Esempio 5  La Alfa sas relativamente alle dichiarazioni IVA del triennio 2012 - 2014, presenta la seguente situazione:

Anno	Credito	Utilizzo
2012	€ 28.250	Riportato nel 2013
2013	€ 30.820	Utilizzato in compensazione nel mod. F24 per € 8.000 (residuo € 22.820)
2014	€ 22.400	

Poiché il credito 2014 risulta il minore importo del triennio, la società può chiedere a rimborso il relativo ammontare, pari a € 22.400.

Esempio 6  La Beta srl relativamente alle dichiarazioni IVA del triennio 2012 - 2014, presenta la seguente situazione:

Anno	Credito	Utilizzo
2012	€ 30.400	Riportato nel 2013
2013	€ 26.500	Utilizzato in compensazione nel mod. F24 per € 12.000 (residuo € 14.500)
2014	€ 27.360	

Poiché il credito 2013, considerato al netto delle compensazioni, risulta il minore importo del triennio, la società può richiedere il rimborso di € 14.500; l'importo residuo pari a € 12.860 (27.360 – 14.500) è riportato nel 2015.

Esempio 7 La Gamma srl relativamente alle dichiarazioni IVA del triennio 2012 - 2014, presenta la seguente situazione:



Anno	Credito	Utilizzo
2011	€ 36.000	Riportato nel 2012
2012	€ 41.400	Riportato nel 2013
2013	€ 38.400	<ul style="list-style-type: none"> • € 36.000 richiesto a rimborso (minore importo del triennio 2011 – 2013); • € 2.400 riportato nel 2014, di cui 1.400 utilizzato in compensazione nel mod. F24 (residuo € 1.000)
2014	€ 32.000	

La società può richiedere il rimborso limitatamente a € 1.000; l'importo residuo di € 31.000 (32.000 – 1.000) è riportato nel 2015.



Il contribuente che ha acquistato beni ammortizzabili o beni e servizi per studi e ricerche può usufruire anche del rimborso collegato a tale quest'ultimo requisito, sempreché l'IVA relativa a tali acquisti non risulti già compresa nella minore eccedenza del triennio.

IVA "TEORICA" PRODUTTORI AGRICOLI

L'art. 34, comma 9, DPR n. 633/72, prevede una particolare ipotesi di rimborso a favore dei **produttori agricoli che hanno effettuato esportazioni ed altre operazioni non imponibili** (cessioni a viaggiatori extraUE ex art. 38-quater, cessioni UE ex art. 41, ecc.) di **prodotti agricoli di cui alla Tabella A/I**, DPR n. 633/72.

Nel caso di specie, il rimborso spetta:

- per l'importo corrispondente all'IVA "teorica" relativa alle operazioni non imponibili effettuate, calcolato applicando le relative percentuali di compensazione;
- soltanto se l'importo del credito è **superiore a € 2.582,28**. In tal caso, il rimborso può essere richiesto **anche solo per una parte** del credito (anche inferiore al predetto importo minimo).

NUOVE REGOLE PER IL RIMBORSO DEL CREDITO IVA

L'art. 13, D.Lgs. n. 175/2014, Decreto c.d. "Semplificazioni", riscrivendo l'art. 38-bis, DPR n. 633/72 introduce significative novità in materia di rimborso del credito IVA.

L'Agenzia delle Entrate con la Circolare 30.12.2014, n. 32/E, è intervenuta fornendo interessanti chiarimenti sulle nuove **regole in vigore a decorrere dal 13.12.2014**.

RIMBORSO FINO A € 15.000

Il rimborso di importo fino a € 15.000 è erogato **senza prestazione di alcuna garanzia** (in precedenza tale importo era pari a € 5.164,57).

Sul punto nella Circolare n. 32/E in esame, l'Agenzia confermando quanto già illustrato nella Risoluzione 3.11.2000, n. 165/E, precisa che il predetto limite va calcolato facendo riferimento alla **somma delle richieste di rimborso effettuate per l'intero anno** e non alla singola richiesta.

RIMBORSO SUPERIORE A € 15.000 EROGABILE SENZA GARANZIA

Il rimborso di importo **superiore a € 15.000**, richiesto da un **soggetto "non a rischio"**, è erogato alternativamente:

- previa prestazione di garanzia
ovvero

- **senza garanzia** presentando la dichiarazione annuale munita del **visto di conformità** (o della sottoscrizione dell'organo di controllo) e "allegando" alla stessa una **dichiarazione sostitutiva di atto notorio** attestante la sussistenza di determinati requisiti patrimoniali e la regolarità contributiva.

Si evidenzia che il contribuente può **modificare la scelta** effettuata in dichiarazione relativa al credito chiesto a rimborso. A tal fine, nel corso del consueto incontro di inizio anno, l'Agenzia ha precisato che se il contribuente intende:

- chiedere un **rimborso superiore rispetto a quello originario**, è necessario presentare una dichiarazione integrativa, eventualmente munita del visto di conformità, **entro i 90 giorni successivi alla presentazione della dichiarazione** (nella citata Circolare n. 32/E l'Agenzia specifica che i 90 giorni decorrono dalla "scadenza del termine");
- **revocare** la richiesta di rimborso, è necessario presentare una dichiarazione integrativa **entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo** (Informativa SEAC 14.1.2015, n. 11);
- **apporre il visto di conformità** (assente nella dichiarazione originaria) **senza modificare la scelta operata in relazione al rimborso**, è possibile presentare una dichiarazione integrativa, anche oltre il termine di 90 giorni dalla presentazione della dichiarazione.



Nella nuova formulazione dell'art. 38-bis non è più presente la categoria dei c.d. "contribuenti virtuosi", ossia di quei soggetti che, soddisfacendo determinate condizioni di solvibilità ed affidabilità, erano esonerati dalla prestazione della garanzia.

Visto di conformità

Come disposto dall'art. 35, D.Lgs. n. 241/97, il visto di conformità può essere rilasciato da un dottore commercialista / esperto contabile, consulente del lavoro, perito / esperto tributario iscritto alla data del 30.9.93 nei relativi ruoli tenuti presso la CCIAA in possesso della laurea in giurisprudenza o economia, o equipollenti, ovvero del diploma di ragioneria, abilitato alla trasmissione telematica, nonché da un responsabile dell'assistenza fiscale di un CAF imprese.

Per le società di capitali assoggettate al controllo contabile ex art. 2409-bis, C.c., il visto di conformità può essere sostituito dalla sottoscrizione della dichiarazione da parte del soggetto che esercita il controllo contabile attestante l'esecuzione degli specifici controlli, disciplinati dall'art. 2, DM n. 164/99, ossia i controlli previsti per il rilascio del visto di conformità.

Nella Circolare n. 32/E in esame, l'Agenzia delle Entrate ribadisce che il contribuente **può "rivolgersi a un CAF-imprese o a un professionista abilitato all'apposizione del visto"**, qualora le **scritture contabili siano tenute da un soggetto che non può apporre il visto di conformità**.

Tale possibilità è riconosciuta anche nel caso in cui il soggetto che tiene le scritture, "*astrattamente abilitato ad apporre il visto di conformità*", sia **oggettivamente impossibilitato**. Se, in attuazione di specifiche disposizioni di legge o, per atto d'autorità, sia **revocato l'incarico** al soggetto tenuto al controllo contabile, il visto può essere apposto da un CAF imprese o da un professionista abilitato (ad esempio, sostituzione del soggetto incaricato del controllo contabile da parte di un commissario straordinario, nell'ambito di una procedura di amministrazione straordinaria).



Come già precisato nella Circolare 25.9.2014, n. 28/E e ribadito nella Circolare n. 32/E in esame, il professionista in possesso dei requisiti sopra esaminati può "**autonomamente**" apporre il visto di conformità sulla propria dichiarazione **senza dover rivolgersi a terzi**.

In merito alle nuove modalità, l'Agenzia delle Entrate nella citata Circolare n. 32/E evidenzia che "*il legislatore ha reso coerente la disciplina dei rimborsi IVA con quanto già previsto in materia di crediti compensabili*". Si rammenta infatti che per la compensazione nel mod. F24 del credito IVA di importi superiori ad € 15.000 annui è richiesto il rilascio del visto di conformità da parte di un soggetto abilitato (Informativa SEAC 21.1.2015, n. 20).

L'Agenzia sul punto precisa che l'apposizione del visto di conformità (o della sottoscrizione dell'organo di controllo):

- è **unica** e ha effetto sia per la compensazione che per il rimborso, fermo restando che **per il rimborso è richiesta anche la predetta dichiarazione sostitutiva**;
- è **correlata all'utilizzo** e non all'ammontare complessivo del credito stesso.

In merito alla **verifica del limite di € 15.000**, va considerato che:

- lo stesso va **calcolato separatamente, per la compensazione e per il rimborso**. Ad esempio, in presenza di un credito IVA chiesto in compensazione per € 10.000 ed a rimborso per ulteriori € 10.000, non è necessario apporre il visto di conformità ancorché la somma superi complessivamente la citata soglia;
- anche le richieste di rimborso infrannuale (mod. 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 garanzia.

Il limite è riferito **all'intero anno**. Così, ad esempio, qualora sia stata presentata un'istanza di rimborso infrannuale per un importo di € 10.000 senza apposizione del visto e successivamente se ne presenti un'altra per il medesimo anno di ulteriori € 6.000, in relazione a quest'ultima richiesta scatta l'obbligo sia del visto di conformità / sottoscrizione dell'organo di controllo che della dichiarazione sostitutiva di atto notorio.

Dichiarazione sostitutiva di atto notorio

Come previsto dal comma 3 del citato art. 38-bis, oltre al visto di conformità (o in alternativa della sottoscrizione dell'organo di controllo), il contribuente deve rendere una **dichiarazione sostitutiva di atto notorio** con cui attestare le seguenti condizioni di **solidità patrimoniale, continuità aziendale e di versamento dei contributi previdenziali e assicurativi**, ossia:

1. rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta:
 - il patrimonio netto non è diminuito di oltre il 40%;
 - la consistenza degli immobili non si è ridotta di oltre il 40% per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività;
 - l'attività non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami d'aziende.

Nella Circolare n. 32/E in esame l'Agenzia evidenzia che le predette informazioni vanno rilevate dalle **risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta** chiuso anteriormente alla presentazione della dichiarazione, ancorché il bilancio non sia stato ancora approvato (nella previgente disciplina il bilancio doveva essere approvato).



Per i soggetti che non adottano la contabilità ordinaria, la dichiarazione sostitutiva non riguarda il requisito relativo alla diminuzione del patrimonio netto;

2. nell'anno precedente la richiesta non sono state cedute azioni / quote della società stessa per un ammontare superiore al 50% del capitale sociale, qualora la richiesta di rimborso sia presentata da una società di capitali non quotata.

Nella Circolare n. 32/E in esame l'Agenzia evidenzia che ai fini del computo dell'anno precedente va fatto riferimento alla **data di richiesta del rimborso**.

Ad esempio, per una richiesta di rimborso presentata il 15.3.2015, l'anno di riferimento è quello compreso tra il 15.3.2014 e il 14.3.2015;

3. sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.

La dichiarazione sostitutiva di atto notorio è **resa, barrando la relativa casella** e apponendo la sottoscrizione, nell'apposito riquadro presente nel quadro VX del mod. IVA 2015.



La dichiarazione sostitutiva di atto notorio del contribuente e la copia del documento d'identità del sottoscrittore, vanno **consegnate al soggetto che provvede all'invio della dichiarazione**.

Di seguito si propone il testo utilizzabile per la dichiarazione sostitutiva in esame.

**DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA DI ATTO NOTORIO
RESA AI SENSI DEL DPR N. 445/2000**

Il/La sottoscritto/a, nato/a a,
il, C.F., residente in,
via, n., in qualità di dell'impresa
con sede legale nel Comune di, CAP via, n.
C.F. / P. IVA iscritta
al Registro delle Imprese della C.C.I.A.A. di, (....), R.E.A. n.

consapevole della responsabilità penale cui può andare incontro in caso di dichiarazioni mendaci,
ai sensi e per gli effetti degli artt. 47 e 76 del DPR 28 dicembre 2000, n. 445

dichiara

che sussistono le sottoelencate condizioni previste dall'art. 38-bis, comma 3, lett. a), b) e c), DPR
n. 633/72 per l'esonero dalla prestazione della garanzia:

1. il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40%; la consistenza degli immobili non si è ridotta, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40% per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata; l'attività stessa non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni d'aziende o rami d'aziende compresi nelle suddette risultanze contabili;
2. non risultano cedute nell'anno precedente la richiesta azioni / quote della società stessa per un ammontare superiore al 50% del capitale sociale;
3. sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.

Luogo e data

.....

Allegato: fotocopia documento d'identità

RIMBORSO SUPERIORE A € 15.000 EROGABILE CON GARANZIA

Come sopra accennato, per il rimborso di importo **superiore a € 15.000**, il comma 4 del citato art. 38-bis, prevede l'obbligo di prestare apposita garanzia da parte dei **soggetti "a rischio"**, ossia sussistendo le seguenti situazioni:

- a. esercizio dell'**attività d'impresa** da meno di 2 anni (escluse le start up di cui all'art. 25, DL n. 179/2012). Nell'ambito del citato incontro l'Agenzia precisa che tale requisito **non interessa i lavoratori autonomi**.

La stessa Agenzia chiarisce che per individuare il periodo di 2 anni **rileva l'effettivo esercizio dell'attività** e pertanto non va fatto riferimento alla data di apertura della partita IVA. Inoltre, il termine va riferito ai 2 anni **precedenti la data di richiesta** del rimborso. Ad esempio, in presenza di una richiesta di rimborso presentata l'11.4.2015, non è necessario prestare alcuna garanzia qualora l'attività d'impresa sia iniziata prima del 12.4.2013;

- b. notifica nei 2 anni antecedenti la richiesta di rimborso, di avvisi di accertamento / rettifica da cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra importi accertati e importi dovuti (o di crediti dichiarati) superiore al:
- 10% degli importi dichiarati se questi non superano € 150.000;
 - 5% degli importi dichiarati se questi superano € 150.000 ma non superano € 1.500.000;
 - 1% degli importi dichiarati, o comunque a € 150.000, se gli importi dichiarati superano € 1.500.000.

RIPRODUZIONE VIETATA

Nella Circolare n. 32/E in esame l'Agenzia delle Entrate precisa che:

- l'intervallo dei 2 anni decorre dalla **data di richiesta del rimborso**. Ad esempio, in presenza di una richiesta di rimborso presentata il 15.3.2015, qualsiasi atto di accertamento / rettifica notificato prima del 15.3.2013 non va considerato ai fini della verifica della condizione di cui sopra, mentre rileveranno quelli notificati dal 15.3.2013 al 14.3.2015, qualora superino le percentuali previste;
 - nel computo degli atti **vanno considerati tutti quelli notificati nei 2 anni antecedenti la richiesta di rimborso** (avvisi di accertamento e di rettifica IVA, nonché quelli relativi agli altri tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate), a prescindere **dall'esito degli stessi**, fatta eccezione per gli atti annullati in autotutela o oggetto di sentenze favorevoli al contribuente passate in giudicato;
 - la differenza tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta (o del maggior credito dichiarato), va calcolato **con riferimento a ciascun anno**, "valutando la «pericolosità» del contribuente anche con riferimento alle imposte diverse dall'IVA". Per importi accertati si intende sia l'imposta accertata che il minor credito;
 - sono riconducibili agli atti impositivi anche gli atti relativi al recupero di crediti inesistenti;
- c. presentazione della dichiarazione a rimborso **priva del visto di conformità** (o della sottoscrizione dell'organo di controllo) o della dichiarazione sostitutiva di atto notorio;
- d. richiesta di rimborso a seguito di cessazione dell'attività.

CARATTERISTICHE DELLA GARANZIA

La **durata** della garanzia è di **3 anni** dall'erogazione del rimborso o, se inferiore, al periodo intercorrente tra la data di effettiva erogazione ed il termine per l'accertamento ex art. 57, DPR n. 633/72.

Ai sensi del citato art. 38-bis, comma 5, la garanzia può essere **costituita** da:

- **cauzione in titoli di Stato** o garantiti dallo Stato, al valore di borsa;
- **fideiussione rilasciata** da una banca o un'impresa commerciale ritenuta affidabile da parte dell'Amministrazione finanziaria;
- **polizza fideiussoria** rilasciata da un'assicurazione.

Le garanzie possono essere cumulate e devono comprendere, oltre all'ammontare dell'imposta, anche i relativi interessi.

Per le PMI la garanzia può essere prestata anche dai consorzi o cooperative di garanzia collettiva fidi ex art. 29, Legge n. 317/91 iscritti nell'apposito Albo.

Per i gruppi di società con patrimonio risultante dal bilancio consolidato superiore a 250 milioni di euro, la garanzia può essere prestata mediante la diretta assunzione da parte della società capogruppo o controllante ex art. 2359, C.c., dell'obbligazione di restituzione della somma da rimborsare, comprensiva dei relativi interessi, anche nel caso di cessione della partecipazione nella società controllata o collegata.

Come previsto dal comma 9 del citato art. 38-bis, se successivamente alla corresponsione del rimborso o alla compensazione viene notificato avviso di rettifica o accertamento, il contribuente, entro 60 giorni, deve versare all'Ufficio le somme che risultano indebitamente rimborsate o compensate, oltre ai relativi interessi. In alternativa è possibile presentare ricorso assistito dalla suddetta garanzia fino a quando l'accertamento non sia divenuto definitivo.

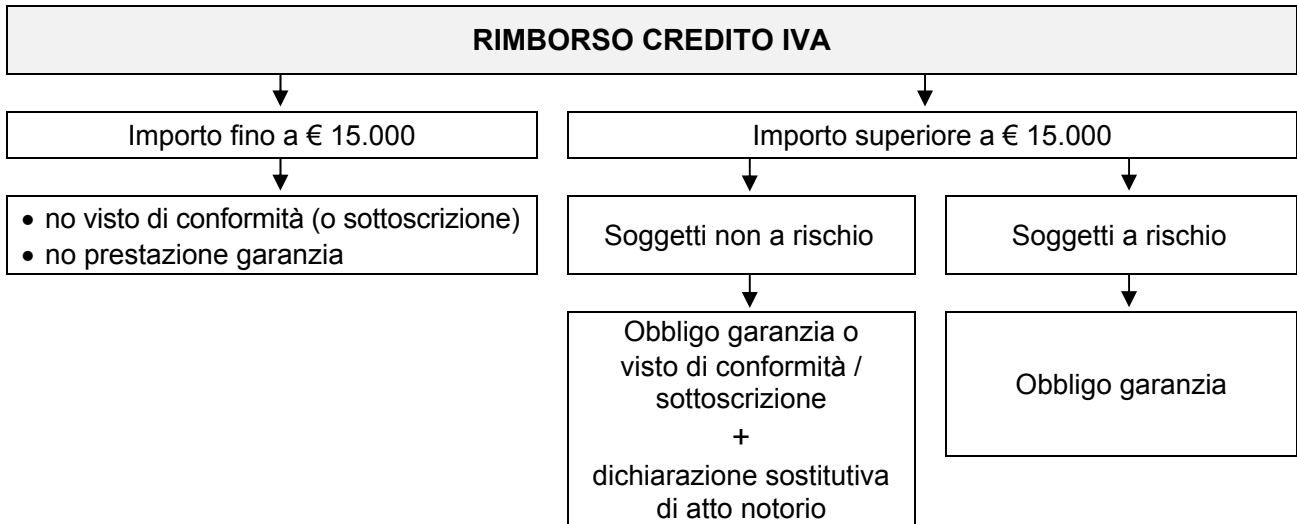
DECORRENZA DEL TERMINE PER L'ESECUZIONE RIMBORSI

Ai sensi del nuovo art. 38-bis, comma 1, il termine di **3 mesi per l'esecuzione** del rimborso decorre non più dalla scadenza prevista per la presentazione della dichiarazione ma dalla **data di effettiva presentazione della stessa**. Ad esempio, in caso di un mod. IVA presentato l'1.2, il termine di 3 mesi per l'esecuzione dei rimborsi decorre da tale data.

L'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 32/E in esame precisa che in caso di **presentazione di più dichiarazioni per lo stesso anno** (correttive nei termini, integrative), il termine di 3 mesi inizia a decorrere nuovamente dall'ultima dichiarazione presentata.

Il termine per il **computo degli interessi** (2%) sulla somma da rimborsare **decorre dal novantesimo giorno successivo** a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. A tal fine non va computato il periodo intercorrente tra la data di notifica della richiesta di documenti e la data della loro consegna, qualora superi i 15 giorni.

La stessa Agenzia precisa che se il visto di conformità è apposto sulla dichiarazione integrativa, gli interessi sono dovuti dalla data di apposizione del visto.



ESECUZIONE RIMBORSI IN CORSO AL 13.12.2014

Le novità sopra esaminate producono effetti anche con riferimento ai rimborsi **in corso di esecuzione al 13.12.2014** (data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 175/2014).

Per i rimborsi chiesti prima del 13.12.2014 e **non ancora erogati** a tale data, l'Agenzia nell'ambito del citato incontro ha precisato che la garanzia **non è dovuta**, qualora sussistano i requisiti di cui al nuovo art. 38-bis.

In particolare, con riguardo ai rimborsi in corso di esecuzione, l'Agenzia precisa che in caso di richiesta di rimborso di ammontare

Fino a € 15.000	Non sono richiesti ulteriori adempimenti in merito alle richieste presentate anteriormente al 13.12.2014. L'Ufficio / Agente della riscossione non procede a richiedere la garanzia successivamente all'entrata in vigore della nuova disposizione. Tuttavia, se la garanzia è già stata richiesta, il contribuente non è tenuto a presentarla , a meno che non vi abbia già provveduto.
Superiore a € 15.000	I soggetti "non a rischio" , in presenza di una dichiarazione "vistata" (o sottoscritta dall'organo di controllo), devono presentare la dichiarazione sostitutiva di atto notorio all'Ufficio / Agente della riscossione. L'Agenzia nella Circolare n. 32/E in esame chiarisce che la sussistenza dei requisiti e delle condizioni previste per l'apposizione del visto di conformità e la presentazione della dichiarazione sostitutiva va verificata con riferimento alla data di entrata in vigore del Decreto (13.12.2014) e non alla data di richiesta del rimborso.

Le nuove disposizioni **non sono applicabili** nei rapporti per i quali la procedura di erogazione del rimborso è già conclusa. Di conseguenza, per i rimborsi **già erogati** al 13.12.2014, le garanzie prestate in corso di validità non possono essere restituite.

Tuttavia, se il rimborso **non è stato ancora erogato a tale data**, l'Agenzia nell'ambito del citato incontro ha chiarito che è possibile **chiedere la restituzione** della garanzia già prestata, fatta salva la sussistenza dei requisiti di cui al nuovo art. 38-bis.

Qualora sia intervenuta la sospensione degli interessi a seguito di ritardo nella consegna della garanzia, il periodo di sospensione termina e gli interessi riprendono a decorrere dal 13.12.2014.

MODALITÀ DI EROGAZIONE DEL RIMBORSO

Il rimborso del credito IVA annuale è effettuato, in conto fiscale, tramite:

- la **procedura ordinaria**, dal competente Ufficio, entro 3 mesi dalla richiesta. In tal caso il rimborso è erogato dall'Agente della riscossione entro 20 giorni dal ricevimento della disposizione di pagamento emessa dall'Agenzia delle Entrate;
- la **procedura semplificata**, direttamente dall'Agente della riscossione, nel limite massimo di € 700.000 ovvero, per i subappaltatori nel settore edile aventi i predetti requisiti, di € 1.000.000.

L'art. 14, D.Lgs. n. 175/2014, modificando l'art. 78, comma 33, lett. a), Legge n. 413/91 prevede che l'erogazione dei rimborsi in conto fiscale avviene entro:

- 60 giorni sulla base di apposita richiesta, sottoscritta dal contribuente ed attestante il diritto al rimborso;
- 20 giorni qualora il rimborso sia disposto sulla base della comunicazione da parte del competente Ufficio.

Inoltre, in caso di rimborso in conto fiscale, l'Agente della riscossione procede ad **erogare anche gli interessi maturati** senza necessità da parte del contribuente di presentare una specifica richiesta.

Tale procedura è comunque preclusa per i soggetti che hanno cessato l'attività e per quelli sottoposti a procedure concorsuali.

SCELTA PER IL RIMBORSO CON LA PROCEDURA SEMPLIFICATA

Ai sensi dell'art. 78, comma 33, lett. b), Legge n. 413/91 è prevista una **franchigia** pari al 10% dell'ammontare complessivo dei versamenti effettuati sul conto fiscale nei 2 anni precedenti la data della richiesta, al netto dei versamenti conseguenti ad iscrizione a ruolo e dei rimborsi già erogati.

La lett. c) del citato comma 33 dispone che *"il rimborso di importo superiore al limite di cui alla lettera b) del presente comma sarà erogato previa prestazione delle garanzie indicate all'articolo 38-bis, secondo comma, ... di durata quinquennale"*.

L'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 32/E in esame, precisa che anche per i rimborsi in procedura semplificata si applicano le disposizioni previste dal nuovo art. 38-bis. In particolare, si possono riscontrare le seguenti fattispecie:

Rimborso fino a € 15.000	<ul style="list-style-type: none"> • non è necessario prestare alcuna garanzia all'Agente della riscossione; • i rimborsi non rilevano ai fini del computo della predetta franchigia e pertanto non vanno sottratti dall'ammontare complessivo dei versamenti affluiti in conto fiscale
Rimborso superiore a € 15.000	<p>i soggetti "non a rischio" possono scegliere se prestare la garanzia oppure apporre il visto di conformità (o la sottoscrizione dell'organo di controllo) sulla dichiarazione e la dichiarazione sostitutiva di atto notorio.</p>

In caso di scelta della procedura semplificata:

- l'**Agenzia delle Entrate**, entro **10 giorni** dall'invio del mod. IVA da parte del contribuente, **trasmette all'Agente della riscossione** i dati relativi alla richiesta di rimborso;
- l'**Agente della riscossione**, entro **10 giorni** dal ricevimento dei dati relativi alla richiesta di rimborso, **richiede al contribuente**:
 - la **prestazione della garanzia** (se prevista);
ovvero
 - la **dichiarazione sostitutiva di atto notorio**.
L'Agente della riscossione provvede quindi al rimborso mediante accredito dell'importo sul c/c bancario o postale all'uopo comunicato.

NESSUNA SCELTA IN MERITO ALLA MODALITÀ DI RIMBORSO

Se contribuente **non effettua alcuna scelta** nel quadro VX in merito alla volontà di avvalersi della procedura semplificata, il rimborso è **disposto direttamente dal competente Ufficio**, che invia all'Agente della riscossione un ordinativo di pagamento a favore del contribuente.

CESSIONE PARZIALE DEL CREDITO IVA RICHIESTO A RIMBORSO

Come sopra esaminato il rimborso del credito IVA è effettuato direttamente dall'Agente della riscossione entro il limite massimo di € 700.000, mentre l'eccedenza è liquidata dal competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

Come specificato dall'Agenzia nella Risoluzione 6.9.2006, n. 103/E **la parte del credito IVA rimborsabile dall'Ufficio può essere oggetto di cessione a terzi**. Tale possibilità non può essere rappresentata dal frazionamento della stessa tra più acquirenti, "*potendosi ammettere solo la sua cessione unitaria*".

DINIEGO DEL RIMBORSO

Nel caso in cui l'Ufficio riscontri l'**inesistenza dei requisiti** (sopra esaminati) provvede alla notifica di uno specifico **Provvedimento di diniego**. In tale situazione, come previsto dal DPR n. 443/97, il credito può essere computato nella prima **liquidazione periodica / dichiarazione annuale**, previa annotazione nel registro degli acquisti.



Il credito IVA riconosciuto, ma non ammesso al rimborso, **non è produttivo di interessi**.



IL RIMBORSO/COMPENSAZIONE DEL CREDITO IVA 2014

Trento, 10 Febbraio 2015
Inizio ore 10.00 – Termine ore 13.00
c/o Centro Formazione SEAC Cefor srl
Via Solteri, 56
Relatore: Dott.ssa Carla PAPPALARDO



Disponibile anche in
VIDEOCONFERENZA

RIPRODUZIONE VIETATA