

Fiscalità Edilizia

LE REGOLE PER LA COMPENSAZIONE O IL RIMBORSO DEL CREDITO IVA

Luglio 2015

INDICE

Premessa	3
Compensazione credito IVA	3
Rimborsi IVA – Le nuove regole dal 2015	7

Premessa

Dal 1° gennaio scorso, è entrato in vigore il meccanismo dello “*split payment*”, che pone a carico delle Pubbliche Amministrazioni il versamento dell’IVA relativa alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle stesse¹.

In concreto, con l’introduzione della nuova disposizione il cedente/prestatore emette fattura nei modi ordinari, mentre la P.A. versa al cedente/prestatore il solo corrispettivo a lui spettante per l’operazione resa, versando invece l’imposta dovuta direttamente all’Erario.

In sostanza, l’applicazione del nuovo meccanismo si traduce, per le imprese, in un incremento del **credito IVA**, che potrà essere:

- utilizzato in **compensazione** con debiti di altre imposte o con oneri contributivi da questo dovuti (cd. compensazione “*orizzontale*” o “*esterna*”), tramite modello di pagamento F24;
- chiesto a **rimborso**, mediante la procedura “prioritaria” prevista dall’art.38-*bis* del D.P.R. 633/1972², così come modificato dall’art.13 del D.Lgs.175/2014-“*Semplificazioni fiscali*”.

Sul punto, l’ANCE ha predisposto il seguente documento che offre una completa panoramica sulle diverse procedure (compensazione e rimborso), che le imprese possono esperire per recuperare il proprio credito IVA.

Compensazione credito IVA

Il credito IVA maturato, anche con l’applicazione del nuovo sistema dello “*split payment*”, può a scelta del contribuente essere compensato con debiti di altre imposte o con oneri contributivi da questo dovuti (cd. compensazione “*orizzontale*” o “*esterna*”), tramite modello di pagamento F24.

In estrema sintesi, la compensazione può riguardare:

- il **credito IVA trimestrale**³, maturato nel corso dei primi 3 trimestri di ciascun anno, previa presentazione di una apposita istanza (Modello IVA TR) e con tempistiche variabili a seconda dell’importo del credito (inferiore o superiore a 5.000 euro). Il quarto trimestre confluisce, invece, nell’ambito della dichiarazione annuale;
- il **credito IVA annuale**, che emerge dalla dichiarazione IVA presentata entro il 28 febbraio dell’anno successivo al periodo d’imposta di riferimento (ad esempio, il credito IVA 2014 risulterà dalla dichiarazione IVA 2015, da presentare entro il 28 febbraio 2015).

¹ Cfr. Art.17-*ter* del D.P.R. 633/1972, introdotto dall’art.1, co.629, lett. b, della legge 190/2014 (legge di stabilità 2015).

² Cfr. D.M. 23 gennaio 2015.

³ Si ricorda che la possibilità di chiedere a rimborso o compensare il credito IVA maturato trimestralmente è consentita, ai sensi del combinato disposto degli artt. 30, co.3 e 38-*bis*, co.2 del D.P.R. 633/1972, solo a particolari tipologie di contribuenti, tra cui rientrano le imprese di costruzione. Al riguardo, si precisa che il rimborso infrannuale IVA può essere chiesto per i crediti IVA di ammontare non inferiore a 2.582,28 euro.

In ogni caso, l'utilizzo in compensazione del credito IVA con altre imposte e contributi è ammesso **entro il limite massimo di 700.000 euro per ciascun anno solare**⁴.

Inoltre, si ricorda che, dal 1° gennaio 2011, è fatto divieto di compensazione dei crediti d'imposta (ivi compresi i crediti IVA) in presenza di debiti tributari iscritti a ruolo per imposte erariali, di importo superiore a 1.500 euro, per i quali è scaduto il termine di pagamento⁵.

In questa ipotesi, prima di procedere alla compensazione del credito, il contribuente deve estinguere prima il debito fiscale, attraverso le seguenti modalità:

- pagamento ordinario, tramite Poste e Banca (utilizzando il modulo RAV allegato alla cartella di pagamento) o presso gli sportelli dell'Agente della riscossione⁶;
- pagamento, anche parziale⁷, delle somme iscritte a ruolo, attraverso il meccanismo della compensazione con "crediti relativi alle imposte medesime" (cd. compensazione "verticale" o "interna"), utilizzando il Modello F24-Accise, inserendo il codice "RUOL" nella sezione "Accise-Monopoli ed altri versamenti non ammessi in compensazione", in corrispondenza degli "importi a debito versati".

All'inosservanza di tale divieto è correlata una sanzione⁸ che si rende applicabile unicamente al momento in cui il ruolo sia divenuto definitivo, ossia non più contestabile in via giudiziale od amministrativa (mentre la stessa non viene applicata se il ruolo non è definitivo, ossia in pendenza di giudizio).

Resta fermo che i contribuenti, con debiti iscritti a ruolo di importo inferiore a 1.500 euro, possono liberamente utilizzare i propri crediti IVA in compensazione con i versamenti delle imposte e dei contributi dovuti.

⁴ Cfr. art.34, co.1, legge 388/2000, così come modificato dall'art.9, co.2, del D.L. 35/2013, convertito con modificazione nella legge 64/2013. Si evidenzia che, per i subappaltatori di lavori edili che applicano il meccanismo del "reverse charge", tale limite è aumentato a 1.000.000 di euro (art.35, co.6-ter, legge 248/2006).

⁵ Cfr. **art.31, co.1, D.L. 78/2010**, convertito con modificazioni nella legge 122/2010, **D.M. 10 febbraio 2011**, che ha stabilito le modalità attuative di tale disposizione e **C.M. n.4/E del 15 febbraio 2011**.

⁶ Cfr. Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate Prot. N.2012/100148 del 3luglio 2012.

⁷ Con riferimento alla compensazione parziale dei debiti iscritti a ruolo, l'art.4 del D.M. 10 febbraio 2011 stabilisce che il contribuente è tenuto a comunicare preventivamente all'agente della riscossione le posizioni debitorie cui imputare i pagamenti, il quale, in mancanza della comunicazione dell'interessato, individuerà autonomamente i debiti da estinguere mediante il pagamento.

⁸ Con riferimento alla misura della sanzione prevista in caso di indebita compensazione, l'Agenzia delle Entrate, con la C.M. n.4/E/2011, ha precisato che la stessa:

- è pari al "50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori e per i quali è scaduto il termine di pagamento" e
- non può, comunque, superare il limite del 50% dell'ammontare indebitamente compensato.

In termini quantitativi, ciò significa che la sanzione sarà pari al 50% del minore tra l'importo del debito iscritto a ruolo e l'ammontare del credito compensato.

COMPENSAZIONI – MODALITÀ OPERATIVE

1. CREDITO IVA TRIMESTRALE

MODALITÀ OPERATIVE	IMPORTO	TERMINI PER LA COMPENSAZIONE TRAMITE MODELLO F24
Presentazione istanza di compensazione Modello IVA TR entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento <i>(entro 30 aprile, 31 luglio, 31 ottobre)</i>	fino a € 5.000	Subito dopo la presentazione dell'istanza da cui emerge Credito IVA
	oltre € 5.000	A partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione dell'istanza <i>(dal 16 maggio, 16 agosto, 16 novembre)</i>

Si sottolinea che il limite dei 5.000 euro (entro i quali la compensazione può essere effettuata dal giorno successivo alla presentazione dell'istanza) va considerato come limite massimo dell'anno, riferito alla sommatoria dei tre trimestri di riferimento.

In altri termini, se il credito maturato nel primo trimestre supera detto limite, l'intero importo potrà essere compensato solo dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione dell'istanza.

Diversamente, se il credito maturato nel primo trimestre non supera i 5.000 euro, il contribuente può compensare:

- l'importo del **credito IVA primo trimestre** subito dopo la presentazione dell'istanza,
- l'importo del **credito IVA secondo trimestre** potrà compensare immediatamente l'importo che residua fino al raggiungimento del limite dei 5.000 euro e il restante credito solo il giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione dell'istanza.

Esempio

Primo trimestre: Gennaio-Marzo 2015

Presentazione istanza: 15 aprile 2015

Importo credito: € 2.000

Compensazione tramite F24: € 2.000 dal 16 aprile 2015

Secondo trimestre: Aprile-Giugno 2015

Presentazione istanza: 15 luglio 2015

Importo credito: € 6.000

Compensazione tramite F24: € 3.000 (€ 5.000 - € 2.000 compensati nel I° Trim.) dal 16 luglio 2015

€ 3.000 dal 16 agosto 2015

2. CREDITO IVA ANNUALE

MODALITÀ OPERATIVE	IMPORTO	TERMINI PER LA COMPENSAZIONE TRAMITE MODELLO F24
Presentazione Dichiarazione annuale IVA entro il 28 febbraio dell'anno successivo al periodo d'imposta di riferimento¹ <i>(es. Dichiarazione IVA 2015, relativa al periodo d'imposta 2014, presentata entro 28 febbraio 2015)</i>	fino a € 5.000	A partire dal 1° gennaio dell'anno di presentazione della Dichiarazione annuale <i>(es. Credito IVA 2014 compensabile dal 1° gennaio 2015)</i>
	oltre € 5.000	A partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della Dichiarazione IVA annuale <i>(es. Credito IVA 2014 compensabile dal 16 marzo 2015)</i>

⁽¹⁾ La presentazione della Dichiarazione annuale IVA in via autonoma entro il 28 febbraio dell'anno successivo al periodo d'imposta di riferimento diventerà obbligatoria a partire dal 2017 (per il periodo d'imposta 2016 - cfr. art.10, co.8-bis, D.L. 192/2014, convertito, con modificazioni, nella legge 11/2015, che ha posticipato di un anno tale obbligo, in precedenza fissato dal periodo d'imposta 2015 dall'art.1, co.641, della legge 190/2014 – legge di Stabilità 2015).

Per il 2015 e 2016, quindi, il contribuente può scegliere di presentare detta dichiarazione unitamente al Modello UNICO (ai fini delle imposte sul reddito) entro il 30 settembre 2015 (per il periodo d'imposta 2014), ovvero entro il 30 settembre 2016 (per il periodo d'imposta 2015). Pertanto, per il 2015, qualora venga scelta quest'ultima possibilità, il credito IVA risultante potrà essere portato in compensazione solo a partire dal 16 ottobre 2015.

Se l'importo del credito IVA annuale supera il limite dei 15.000 euro, la Dichiarazione annuale Iva deve essere corredata dal “visto di conformità” da parte di un professionista abilitato, o dalla sottoscrizione della stessa Dichiarazione da parte dei soggetti che esercitano il controllo contabile sulla società (revisore contabile o società di revisione).

Rimborsi IVA – Le nuove regole dal 2015

In alternativa alla compensazione, l'impresa può decidere di utilizzare il proprio credito IVA, relativo alle operazioni assoggettate al nuovo meccanismo dello “*split payment*”, mediante la procedura prioritaria dei rimborsi IVA prevista dall'art.38-*bis* del D.P.R. 633/197.

Sul punto, si ricorda, è stata emanata la **Circolare dell'Agenzia delle Entrate 30 dicembre 2014, n.32/E**, che illustra le novità in materia di rimborsi IVA contenute nel D.Lgs. 175/2014 cd. “*Semplificazioni fiscali*”⁹.

Come noto, l'art.13 del D.Lgs. 175/2014, riscrivendo l'**art.38-*bis* del D.P.R. 633/1972**, prevede la necessità di apporre il visto di conformità sulle dichiarazioni IVA, ovvero sull'istanza trimestrale da cui emerge il credito, al fine di ottenere il rimborso di crediti IVA di importo superiore a 15.000 euro, così come attualmente già previsto per effettuare la compensazione dei medesimi crediti con altri debiti fiscali in capo al contribuente.

Viene, inoltre, aumentato l'importo dei rimborsi per i quali non è richiesta la garanzia fideiussoria, che passa da 5.164 euro a 15.000 euro (pertanto, per ottenere il rimborso di crediti di ammontare pari o inferiore a 15.000 euro, non è più necessaria né l'apposizione del visto di conformità, né la garanzia fideiussoria)¹⁰.

Le citate novità sono entrate in vigore dal 13 dicembre 2014, data di entrata in vigore del Provvedimento.

Tali modifiche, seppur manifestano l'intenzione del Governo di semplificare il procedimento di recupero dei crediti fiscali dei contribuenti, attenuano, ma non azzerano, i costi a carico del contribuente connessi al recupero del credito (siano essi relativi al visto di conformità, piuttosto che alla presentazione della garanzia fideiussoria).

Per questo, l'ANCE ritiene indispensabile prevedere meccanismi alternativi, in grado di coniugare l'interesse dell'Erario con il diritto del contribuente di vedersi riconosciuto, tempestivamente e senza costi, il rimborso del proprio credito.

Tale esigenza si manifesta in modo ancor più evidente per il settore delle costruzioni, dove le imprese presentano una situazione IVA fisiologicamente a credito (per operazioni “attive” ad aliquote IVA più basse - 4% o 10% - di quelle applicate sulle operazioni “passive” - es. acquisto di materiali con aliquota ordinaria del 22% - e per l'utilizzo del “reverse charge” come subappaltatori).

In particolare, come chiarito dalla C.M. 32/E/2014 dell'Agenzia delle Entrate, queste le nuove regole per accedere ai rimborsi IVA.

⁹ Cfr. ANCE “*Semplificazioni fiscali – In Gazzetta Ufficiale il D.Lgs. 175/2014*” - ID n.18616 dell'11 dicembre 2014.

¹⁰ Con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate verranno definite le ulteriori modalità e termini per l'esecuzione dei rimborsi annuali ed infrannuali previsti dal nuovo art.38-*bis* (cfr. anche il Provvedimento 28 gennaio 2011).

RIMBORSI IVA FINO A 15.000 EURO

In particolare, per i rimborsi IVA fino a 15.000 euro, il contribuente non deve fornire alcuna garanzia fideiussoria¹¹, ma solo presentare la dichiarazione IVA (per i rimborsi annuali), ovvero l'istanza di rimborso (per quelli infrannuali).

Circa il calcolo della soglia dei 15.000 euro, viene precisato che il limite deve essere riferito alla somma delle richieste di rimborso effettuate nel periodo d'imposta (cfr. anche R.M. 165/E/2000).

RIMBORSI SUPERIORI A 15.000 EURO SENZA GARANZIA FIDEIUSSORIA

Al fine di ottenere rimborsi IVA superiori a 15.000 euro, i **contribuenti** cd. "**virtuosi**" (ossia i soggetti che, tra l'altro, esercitano l'attività d'impresa da almeno 2 anni e che non abbiano ricevuto avvisi di accertamento o rettifica dell'IVA per determinati importi) **devono presentare** la seguente documentazione:

1. la **dichiarazione** o **istanza** da cui emerge il credito, **corredata** dal **visto di conformità**, o la sottoscrizione alternativa¹² da parte dei soggetti a ciò abilitati.

Sotto tale profilo, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che il **visto di conformità** (o la sottoscrizione alternativa) sulla dichiarazione è **unico**, nel senso che **vale** sia per i **rimborsi**, sia ai fini della **compensazione del credito IVA**¹³.

Inoltre, viene specificato che **tale certificazione è legata alla modalità di utilizzo del credito IVA** (a rimborso o in compensazione), **e prescinde dall'ammontare complessivo del credito stesso**.

In sostanza, in presenza di un credito IVA complessivo di 20.000 euro, che il contribuente voglia richiedere per metà a rimborso (ad es. 10.000 euro) e per metà in compensazione (10.000 euro), il visto di conformità non è necessario per nessuna delle due modalità di utilizzo, visto che gli importi singolarmente considerati non superano i 15.000 euro ciascuno.

Resta fermo che, nell'ipotesi in cui si intenda, nel **medesimo periodo d'imposta, chiedere tutto il credito IVA a rimborso** (nell'esempio, pari a **20.000 euro**), in un'unica soluzione, o in diversi momenti, **è necessario apporre il visto di conformità** sulla dichiarazione annuale o sull'istanza di rimborso successiva al superamento del limite di 15.000 euro (cfr. anche gli schemi riepilogativi allegati).

In ogni caso, la C.M. 32/E/2014 conferma che il **limite di 15.000 euro**, oltre il quale è necessario il visto di conformità, si riferisce all'**intero periodo d'imposta**;

¹¹ Il limite relativo all'importo dei rimborsi eseguibili senza prestazione della garanzia e di altri adempimenti è stato, infatti, aumentato da 5.164,57 euro a 15.000 euro dal 13 dicembre 2014, data di entrata in vigore del D.Lgs. "*Semplificazioni fiscali*".

¹² Ai sensi, rispettivamente, dell'art.35 del D.Lgs. 241/1997 e dell'art.10, co.7, primo e secondo periodo, del D.L. 78/2009, convertito, con modificazioni, nella legge 102/2009.

¹³ Come noto, l'obbligo di apporre il visto di conformità, già previsto ai fini della compensazione dei crediti IVA con altri debiti tributari (art.10 del D.L. 78/2009, convertito, con modificazioni, nella legge 102/2009), è stato previsto dal D.Lgs. "*Semplificazioni fiscali*" anche ai fini del rimborso IVA superiore a 15.000 euro (cfr. nuovo art.38-bis del D.P.R. 633/1972). Si ricorda, inoltre, che il medesimo visto di conformità è stato previsto anche per le dichiarazioni relative alle imposte sul reddito ed all'IRAP, ai fini dell'utilizzo in compensazione dei crediti, relativi a tali imposte, superiori a 15.000 euro (cfr. art.1, co.574, legge 147/2013 – legge di Stabilità 2014).

2. la **dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà**¹⁴, che attesti determinati requisiti, ossia che:

SOLIDITÀ PATRIMONIALE

- il patrimonio netto non è diminuito di oltre il 40% rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta¹⁵;
- la consistenza degli immobili non è diminuita di oltre il 40% (per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata) rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta.

Come chiarito dalla C.M. 54/1999, con riferimento all'analoga disposizione ad oggi in vigore¹⁶ «*tale requisito non è richiesto nei confronti delle imprese che hanno come oggetto principale della loro attività la compravendita di immobili*».

Pertanto, alla luce del citato chiarimento, si ritiene che la disposizione non riguardi i cd. "immobili merce" delle imprese di costruzioni, la cui cessione rientra «*nella normale gestione dell'attività esercitata*» e non comporta la suddetta limitazione al rimborso IVA;

- l'attività non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nelle predette risultanze contabili.

Sotto tale profilo, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che le **citare informazioni si ricavano** dalle **risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta**, terminato prima della presentazione della dichiarazione o istanza di rimborso.

Inoltre, l C.M. 32/E/2014 chiarisce che per il calcolo del periodo d'imposta precedente ("ultimo periodo d'imposta") si deve far riferimento alla data della richiesta di rimborso¹⁷;

CONTINUITÀ AZIENDALE

- per le società di capitali non quotate in borsa, non risultano cedute nell'anno precedente alla richiesta, azioni o quote della medesima società per un ammontare superiore al 50% del capitale sociale;

REGOLARITÀ NEL VERSAMENTO DEI CONTRIBUTI

- sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali ed assicurativi.

Resta fermo, chiarisce la C.M. 32/E/2014, che il contribuente può scegliere, in tale ipotesi, di presentare comunque la garanzia fideiussoria, circostanza che lo esonera dall'obbligo di inserire il visto di conformità nella dichiarazione o nell'istanza di rimborso

¹⁴ Ai sensi dell'art.47 del D.P.R. 445/2000. La dichiarazione deve essere resa nell'apposito riquadro della dichiarazione IVA, ovvero nel modello IVA TR.

¹⁵ Tale condizione, precisa la C.M. 32/E/2014, vale per i soli soggetti che adottano il regime della contabilità ordinaria, mentre si ritiene che sia escluso per coloro che operano in contabilità semplificata.

¹⁶ Ossia l'art.38-bis, co.7, lett.c, n.1, del D.P.R. 633/1972.

¹⁷ Ad esempio, in caso di richiesta di rimborso presentata il 15 marzo 2015, l'anno di riferimento è quello compreso tra il 15 marzo 2014 e il 14 marzo 2015.

e di produrre la dichiarazione sostitutiva (cfr. anche art.38-bis, co.6, del D.P.R. 633/1972)¹⁸.

RIMBORSI SUPERIORI A 15.000 EURO CON GARANZIA FIDEIUSSORIA

Diversamente, i cd. contribuenti **“non virtuosi”** che intendano richiedere rimborsi IVA superiori a 15.000 euro devono presentare idonea garanzia patrimoniale (titoli di Stato, fideiussione).

In sostanza, devono **prestare la garanzia** i soggetti che:

- **esercitano un’attività** d’impresa da **meno di 2 anni**, diversi dalle imprese cd. *“start-up innovative”*;
- **hanno ricevuto**, nei 2 anni precedenti la richiesta di rimborso, **avvisi di accertamento** o rettifica **da cui risulti**, per ciascun anno, una **differenza** tra gli **importi accertati** e quelli dell’**imposta dovuta o del credito dichiarato** in **misura superiore a determinate percentuali**, stabilite dalla medesima disposizione.

Al riguardo, la C.M. 32/E/2014 chiarisce che per la verifica dell’assenza di avvisi di accertamento (o di rettifica) l’arco temporale dei 2 anni precedenti deve essere calcolato dalla data della richiesta del rimborso¹⁹.

Inoltre, viene precisato che gli atti di accertamento possono riguardare sia l’IVA, sia *«gli altri tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate»* (IRPEF, IRES) e che gli atti di accertamento vengono presi in considerazione a prescindere dall’esito della verifica, con le sole eccezioni relative all’annullamento dell’atto in autotutela, ovvero alla presenza di sentenze favorevoli al contribuente passate in giudicato.

Sul tema, l’Agenzia delle Entrate precisa ulteriormente che per “importi accertati” si intende sia l’imposta accertata, sia il minor credito²⁰;

- hanno presentato la **dichiarazione**, o l’**istanza** da cui emerge il **credito IVA, senza il visto di conformità** o la sottoscrizione alternativa, **ovvero non abbiano presentato la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà**;
- **richiedono il rimborso dell’eccedenza detraibile risultante all’atto della cessazione dell’attività**.

La durata della garanzia è pari a 3 anni dall’esecuzione del rimborso ovvero, se inferiore, al periodo mancante al termine di decadenza dall’accertamento.

¹⁸ Al riguardo, l’Agenzia delle Entrate chiarisce, altresì, che l’interessato può modificare la scelta effettuata in dichiarazione, relativa alla richiesta di rimborso del credito IVA, presentando una dichiarazione integrativa entro i 90 giorni successivi alla scadenza del termine. In tale ipotesi, deve verificare, nella nuova richiesta di rimborso, che non sia stato superato il limite di 15.000 (oltre il quale, come detto, è necessario il visto di conformità).

¹⁹ Ad esempio, la C.M. 32/E/2014 chiarisce che per una richiesta di rimborso presentata il 15 marzo 2015, qualsiasi atto di accertamento o rettifica notificato prima del 15 marzo 2013 non verrà preso in considerazione; al contrario, la presenza di atti di accertamento o di rettifica notificati dal 15 marzo 2013 al 14 marzo 2015 comporta l’obbligo di presentare la garanzia fideiussoria, sempre se vengono superate le percentuali previste dall’art.38-bis, co.4, lett.b, del D.P.R. 633/1972.

²⁰ In tale nozione sono compresi anche gli atti relativi al recupero dei crediti inesistenti, ai sensi dell’art.1, co.421-423, della legge 311/2004 e dall’art.27, co.18, del D.L. 185/2008, convertito, con modificazioni, nella legge 2/2009.

Resta fermo che, nell'ipotesi in cui è prestata la garanzia, la dichiarazione o istanza da cui emerge il credito non deve essere corredata dal visto di conformità ovvero dalla sottoscrizione alternativa.

TERMINE DI ESECUZIONE DEI RIMBORSI ANNUALI

In merito, la C.M. 32/E/2014 conferma che, in base al nuovo art.38-*bis* del D.P.R. 633/1972, il termine di 90 giorni per l'esecuzione dei rimborsi IVA annuali decorre dalla data di presentazione della dichiarazione (e non più dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione IVA, fissata al 28 febbraio dell'anno successivo al periodo d'imposta di riferimento).

In sostanza, il termine dei 90 giorni viene anticipato a decorrere dalla data effettiva di presentazione della dichiarazione (ad esempio, dichiarazione annuale con richiesta di rimborso presentata il 1° febbraio, esecuzione dello stesso entro il 30 aprile).

DISCIPLINA DEI RIMBORSI IVA NEL PERIODO TRANSITORIO

In tal ambito, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che le nuove regole sui rimborsi IVA introdotte dal D.Lgs. "Semplificazioni fiscali" si applicano anche ai rimborsi in corso di esecuzione alla data del 13 dicembre 2014 (data di entrata in vigore del D.Lgs. 175/2014). In particolare, viene chiarito che in caso di:

- **rimborsi IVA di importo compreso fra 5.164,57 euro a 15.000 euro**, la cui richiesta è stata presentata prima del 13 dicembre 2014, e non ancora eseguiti, gli interessati sono esonerati dal presentare la garanzia fideiussoria, anche se questa sia stata già richiesta;
- **rimborsi IVA di importo superiore a 15.000 euro**, già richiesti al 13 dicembre 2014, l'interessato (cd. contribuente "virtuoso") deve produrre la dichiarazione/istanza corredata dal visto di conformità e la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà.

In tale ipotesi, viene ulteriormente precisato che l'esistenza delle condizioni richieste per l'apposizione del visto di conformità e per la presentazione della dichiarazione sostitutiva devono essere verificate alla data del 13 dicembre 2014 e non alla data della richiesta di rimborso, «*in modo che la valutazione del rischio tenga conto della situazione attuale del contribuente*».

In entrambi i casi, nell'ipotesi in cui il rimborso sia stato già erogato alla data del 13 dicembre 2014, le garanzie fideiussorie prestate, ancora in corso di validità, non possono essere restituite.

Circa la **sospensione** degli **interessi** a favore del contribuente in caso di **ritardo** nella **presentazione** della **garanzia**, il **periodo di sospensione termina** e gli interessi riprendono a decorrere **dal 13 dicembre 2014** (per i **rimborsi fino a 15.000 euro**), ovvero **dalla data di presentazione della dichiarazione sostitutiva** (per i rimborsi superiori a 15.000 euro, ferma restando, in tale ipotesi, la necessità del visto di conformità).

RIMBORSI IVA – MODALITÀ OPERATIVE

Il credito IVA (annuale o trimestrale) può essere utilizzato con le seguenti modalità:

- compensazione;
- richiesta di rimborso.

La richiesta di rimborso del credito IVA può riguardare:

- il **credito IVA trimestrale**, maturato nel corso dei primi 3 trimestri di ciascun anno, previa presentazione, entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento, di una apposita istanza (Modello IVA TR) corredata, solo per i crediti di importo superiore a 15.000 euro, da visto di conformità e dichiarazione sostitutiva, o da garanzia fideiussoria. Il quarto trimestre confluisce, invece, nell'ambito della dichiarazione annuale;
- il **credito IVA annuale**, che emerge dalla dichiarazione IVA presentata entro il 28 febbraio dell'anno successivo al periodo d'imposta di riferimento (ad esempio, il credito IVA 2015 risulterà dalla dichiarazione IVA 2016, da presentare entro il 28 febbraio 2016). Solo per i crediti di importo superiore a 15.000 euro occorre la dichiarazione IVA con il visto di conformità e la dichiarazione sostitutiva o la garanzia fideiussoria.

1. CREDITO IVA TRIMESTRALE

MODALITÀ OPERATIVE	IMPORTO	ADEMPIMENTI	
istanza di rimborso Modello IVA TR entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento* - entro 30 aprile, 31 luglio, 31 ottobre -	≤ a 15.000 euro (limite annuale)	<i>visto di conformità</i>	NO
		<i>dichiarazione sostitutiva</i>	NO
		<i>garanzia fideiussoria</i>	NO
	> a 15.000 euro (limite annuale)	contribuente “virtuoso”	
		<i>visto di conformità</i>	SI
		<i>dichiarazione sostitutiva</i>	SI
		<i>garanzia fideiussoria</i>	NO
		contribuente “a rischio”**	
		<i>visto di conformità</i>	NO
		<i>dichiarazione sostitutiva</i>	NO
		<i>garanzia fideiussoria</i>	SI

2. CREDITO IVA ANNUALE

MODALITÀ OPERATIVE	CREDITO A RIMBORSO	ADEMPIMENTI	
dichiarazione IVA entro il 28 febbraio dell'anno successivo al periodo d'imposta di riferimento*	≤ a 15.000 euro (limite annuale)	<i>visto di conformità</i>	NO
		<i>dichiarazione sostitutiva</i>	NO
		<i>garanzia fideiussoria</i>	NO
	> a 15.000 euro (limite annuale)	contribuente "virtuoso"	
		<i>visto di conformità</i>	SI
		<i>dichiarazione sostitutiva</i>	SI
		<i>garanzia fideiussoria</i>	NO
		contribuente "a rischio"***	
		<i>visto di conformità</i>	NO
		<i>dichiarazione sostitutiva</i>	NO
		<i>garanzia fideiussoria</i>	SI

* per i subappaltatori del settore edile che effettuano in modo prevalente operazioni in "reverse charge" opera il rimborso prioritario entro 3 mesi dalla richiesta - D.M. 22 marzo 2007

** si tratta di coloro che hanno iniziato l'attività da meno di 2 anni (eccetto le "start up innovative") o che hanno ricevuto accertamenti IVA o per II.DD. di ammontare superiore a determinati importi

ESEMPIO – UTILIZZO DEL CREDITO IN COMPENSAZIONE ED A RIMBORSO NEL 2015

primo trimestre (gennaio-marzo 2015)

presentazione [istanza di compensazione](#) modello IVA TR: 15 aprile 2015
 importo credito: 10.000 euro **no visto conformità**
 compensazione mediante F24 dal 16 maggio 2015

secondo trimestre (aprile-giugno 2015)

presentazione [istanza di rimborso](#) modello IVA TR: 15 luglio 2015
 importo credito: 10.000 euro **no visto conformità**

terzo trimestre (luglio-settembre 2015)

presentazione [istanza di rimborso](#) modello IVA TR: 15 ottobre 2015
 importo credito: 10.000 euro **si visto conformità**

(10.000 euro primo trimestre +
10.000 euro terzo trimestre)

quarto trimestre (ottobre-dicembre 2015)

presentazione [istanza di rimborso](#) dichiarazione IVA 2016: 15 febbraio 2016
 importo credito: 10.000 euro **si visto conformità/garanzia**
 (10.000 euro secondo trimestre +
10.000 euro quarto trimestre)