

Decreto semplificazioni 2014: le novità riguardanti i rimborsi IVA

di Fabio Carriolo

Aspetti generali

La disciplina del rimborso dell'IVA – ex art. 30. D.P.R. 22.10.1972, n. 633 – si lega alla suscettibilità delle operazioni effettuate dal soggetto passivo dell'imposta a dar luogo a detrazione, generando l'«eccedenza detraibile» che può venire riconosciuta, appunto, tramite il rimborso in sede di dichiarazione annuale.

Detto rimborso è tuttavia subordinato a numerosi requisiti e adempimenti previsti nell'art. 38-*bis* del medesimo decreto IVA.

La disposizione normativa da ultima citata è stata oggetto di innovazione normativa a opera dell'art. 13 del D.Lgs. 21.11.2014, n. 175 [c.d. *decreto semplificazioni*].

I rimborsi IVA

Il diritto al rimborso dell'IVA – ex art. 30, D.P.R. 633/1972 - può essere esercitato solamente in presenza di determinate condizioni, in difetto delle quali i contribuenti sono «abilitati» solamente a riportare a nuovo il credito IVA per scomutarlo nell'esercizio successivo.

Una specifica eccezione è prevista – con la spettanza comunque del diritto al rimborso – se il contribuente ha cessato l'attività nel corso dell'anno.

I requisiti previsti, incardinati oltre che nell'art. 30 anche nell'art. 38-*bis* del D.P.R. 633/1972, sono di seguito indicati:

- requisito oggettivo: il credito IVA deve ammontare almeno a € 2582,28;
- requisito soggettivo: la società deve (alternativamente):

- esercitare in via esclusiva o prevalente attività che comportino l'effettuazione di operazioni soggette ad IVA con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti ed alle importazioni;
- effettuare operazioni non imponibili per un ammontare superiore al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate;
- aver acquistato o importato beni ammortizzabili (nonché beni e servizi per studi e ricerche), limitatamente alla relativa imposta;
- effettuare prevalentemente operazioni non soggette ad IVA a norma dell'art. 7, D.P.R. 633/1972;
- aver nominato un rappresentante fiscale, secondo quanto previsto dall'art. 17, secondo comma, D.P.R. n. 633/1972.

Al di fuori dei casi indicati, la richiesta di rimborso può essere validamente effettuata se dalle dichiarazioni dei due anni precedenti risultano eccedenze a favore del contribuente, nei limiti dell'ammontare del credito risultante dalla dichiarazione annuale e, comunque, per un importo non superiore alla minore delle eccedenze (art. 30, quarto comma, D.P.R. n. 633/1972).

In attuazione dell'art. 30, terzo comma, lett. c), D.P.R. n.633/1972, se durante l'anno vengono acquistati o importati dall'impresa beni ammortizzabili, ovvero sono sostenute spese relative a beni e servizi per studi e ricerche, è possibile chiedere e ottenere il rimborso dell'IVA assolta o addebitata su tali spese.

L'amministrazione finanziaria si è pronunciata (cfr. in particolare la risoluzione n.113 dell'11.7.1996) per fornire chiarimenti su questo presupposto. In particolare, per quello che riguarda il concetto di bene ammortizzabile, è stato più volte evidenziato che occorre fare riferimento alle disposizioni previste per le imposte dirette. È quindi rimborsabile l'imposta assolta sull'acquisto di un capannone industriale, anche se affittato a terzi, in quanto strumentale per natura (cfr. la risoluzione n. 238 del 24.10.1996).

In applicazione del medesimo principio, non è invece ammissibile il rimborso dell'Iva pagata per l'acquisto di un terreno edificabile in quanto questo non è suscettibile di deperimento e consumo.

È stato inoltre precisato che:

- è possibile chiedere il rimborso dell'IVA relativa ad un bene ancora in costruzione, sempreché si abbia la assoluta certezza di poter attribuire al medesimo la qualifica di bene ammortizzabile (risoluzione 5.11.1991, n. 445764 e risoluzione 12.2.1983, n.353998);
- è ammissibile il rimborso dell'IVA nel caso di acquisizione di beni ammortizzabili tramite contratti di appalto o di locazione finanziaria (circolare n. 2/450014 - parte 2 - del 12.1.1990)
- per quanto riguarda la locazione finanziaria, il rimborso è possibile solo a favore del concedente e non è riconoscibile all'utilizzatore (risoluzione 28.12.2007, n. 392/E. Si veda anche la risoluzione n. 445585 del 2.12.1991)
- il rimborso dell'imposta è possibile nel caso di pagamento di acconti relativi alla fornitura di beni ammortizzabili, anche nell'ipotesi in cui questi acconti si riferiscano a contratti di appalto e siano determinati in base allo stato di avanzamento dei lavori (risoluzione n.111 del 9.4.2002);
- per il rimborso dell'IVA relativa all'acquisto di beni ammortizzabili, nonché di beni e servizi per studi o ricerche non è necessario il conseguimento di ricavi (risoluzione n.147/E del 9.6.2009).

Per determinare l'importo rimborsabile devono essere considerati non solamente gli acquisti di beni ammortizzabili effettuati nell'anno, ma anche quelli relativi ad anni precedenti, a meno che la relativa imposta non sia stata utilizzata in detrazione su importi a debito o compensata con altre imposte (vedansi a tale riguardo le istruzioni ufficiali per la compilazione del quadro VR di Unico e la circolare n.13/450224 - parte 11 - del 5.3.1990).

Se quindi con la dichiarazione relativa all'anno di imposta X viene richiesto il rimborso di un'imposta relativa all'acquisto di beni

ammortizzabili effettuato nell'anno X - 1, la dichiarazione Iva di quell'anno deve evidenziare un credito di importo uguale o superiore a quello richiesto per il bene ammortizzabile.

Gli (eventuali) utilizzi in compensazione con altre imposte non devono intaccare l'importo relativo al bene ammortizzabile.

Il nuovo art. 38-bis

L'intervento sull'art. 38-bis è stato effettuato come si diceva dall'art. 13 del *decreto semplificazioni*, che ha sostituito la previgente disposizione normativa.

Si riportano di seguito le varie condizioni stabilite dal decreto, puntualizzando in seguito gli elementi innovativi.

Il primo comma, immodificato, stabilisce che i rimborsi IVA sono eseguiti, su richiesta fatta in sede di dichiarazione annuale, entro 3 mesi dalla presentazione della dichiarazione.

Sulle somme rimborsate si applicano gli interessi in ragione del 2% annuo, con decorrenza dal novantesimo giorno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, non computando il periodo intercorrente tra la data di notifica della richiesta di documenti e la data della loro consegna, quando superi quindici giorni.

Le condizioni per il rimborso

Secondo quanto è stabilito dal terzo comma, fatto salvo quanto previsto dal successivo comma quarto, i rimborsi di ammontare superiore a 15.000 euro sono eseguiti previa presentazione della relativa dichiarazione o istanza da cui emerge il credito richiesto a rimborso recante il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa di cui all'art. 10, settimo comma, primo e secondo periodo, del D.L. 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla L. 3.8.2009, n. 102.

Alla dichiarazione o istanza va allegata una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà che attesti la sussistenza delle seguenti condizioni in

relazione alle caratteristiche soggettive del contribuente.

Rimborsi > 15.000 euro	
condizioni relative a patrimonio netto (PN) e attività	PN non diminuito di oltre il 40% rispetto all'ultimo periodo d'imposta
	consistenza degli immobili non ridotta di oltre il 40% rispetto all'ultimo periodo d'imposta per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività
	attività non cessata né ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende nell'ultimo periodo d'imposta
condizioni da rispettare per le società di capitali non quotate	nell'anno precedente la richiesta non devono risultare cedute azioni o quote della società richiedente per un ammontare superiore al 50% del capitale
ulteriori condizioni	devono essere stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi

Il quarto comma stabilisce che i rimborsi di ammontare superiore a 15.000 euro devono essere eseguiti previa prestazione della garanzia quando richiesti dai soggetti indicati in tabella.

Soggetti che richiedono il rimborso > 15.000 euro		
soggetti passivi che esercitano un'attività di impresa da meno di 2 anni diversi dalle imprese start-up innovative di cui all'art. 25 del D.L. n. 179/2012		
soggetti passivi ai quali, nei 2 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 alle seguenti percentuali ►	importi dichiarati non > 150.000 euro	10%
	importi dichiarati > 150.000 euro ma non > 1.500.000 euro	5%
	importi dichiarati > 1.500.000 euro	1%
soggetti passivi che nelle ipotesi di cui al terzo comma presentano la dichiarazione o istanza da cui emerge il credito richiesto a rimborso priva del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa, o non presentano la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà		
soggetti passivi che richiedono il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante all'atto della cessazione dell'attività		

Il visto di conformità

Il visto di conformità pone a carico degli intermediari autorizzati una serie di controlli sui dati dichiarati dai contribuenti, comportando una sorta di «validazione» delle dichiarazioni nei confronti degli uffici, i quali orientano i propri controlli formali e «cartolari» (artt. 36-*bis* e *ter*, D.P.R. n. 600/1973; art. 54-*bis*, D.P.R. n. 633/1972) prevedendo una semplice verifica a campione delle dichiarazioni «vistate».

I soggetti che possono rilasciare il visto sono i seguenti:

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

- professionisti previsti dall'art. 3, terzo comma, lettere a) e b), del D.P.R. n. 322/1998 e abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni (mediante servizio *Entratel*), per le dichiarazioni da loro predisposte e le scritture contabili da loro tenute (art. 35, terzo comma, del D.Lgs. n. 241/1997 e art. 23, D.M. n. 164/1999): dottori commercialisti, esperti contabili e consulenti del lavoro;
- soggetti iscritti alla data del 30.9.1993 nei ruoli dei periti ed esperti tenuti dalle Camere di commercio per la subcategoria tributi, in possesso della laurea in giurisprudenza o economia, o equipollenti, ovvero del diploma in ragioneria;
- responsabili dell'assistenza fiscale dei CAF-impresе, per le dichiarazioni predisposte dal Centro (art. 35, primo comma, lettera a), D.Lgs. n. 241/1997).

L'art. 10 del D.L. 1.7.2009 n. 78, convertito dalla L. 3.8.2009 n. 102, ha stabilito che, dal 2010, la compensazione di crediti IVA per importi superiori a 15.000 euro annui comporta l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità sulla dichiarazione.

La possibilità di rilasciare il visto da parte dei soggetti ammessi dalla norma (e abilitati a *Entratel*) è subordinata a una previa comunicazione alla competente direzione regionale dell'Agencia delle Entrate (che riscontra il possesso di tutti i requisiti e la validità delle dichiarazioni del professionista), nonché alla stipula di un'idonea polizza assicurativa, in grado di coprire lo specifico rischio costituito dal rilascio del visto, con un idoneo massimale assicurato.

La forma della garanzia

Il quinto comma aggiunge che la garanzia prevista deve essere prestata per una durata pari a tre anni dall'esecuzione del rimborso, ovvero, se inferiore, al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento, sotto forma di cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore di borsa, ovvero di fideiussione rilasciata da una banca o da una impresa commerciale che a giudizio dell'amministrazione finanziaria offra adeguate garanzie di solvibilità, ovvero di una polizza fideiussoria

rilasciata da un'impresa di assicurazione.

Per le piccole e medie imprese, definite secondo i criteri stabiliti dal D.M. (attività produttive) del 18.4.2005, le garanzie possono essere prestate anche dai consorzi o cooperative di garanzia collettiva fidi (*confidi*).

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 dell'obbligazione di integrale restituzione della somma da rimborsare, comprensiva dei relativi interessi, all'amministrazione finanziaria, anche in caso di cessione della partecipazione nella società controllata o collegata.

In ogni caso la società capogruppo o controllante deve comunicare in anticipo all'Agenzia delle Entrate l'intenzione di cedere la partecipazione nella società controllata o collegata.

La garanzia concerne anche i crediti relativi ad annualità precedenti maturati nel periodo di validità della garanzia stessa.

Stabilisce il settimo comma dell'articolo che relativamente alla dichiarazione da cui emerge il credito richiesto a rimborso non è obbligatoria l'apposizione del visto di conformità o la sottoscrizione alternativa quando è prestata la garanzia di cui al quinto comma.

Ai rimborsi e al pagamento degli interessi provvede il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate e a essi si provvede con gli stanziamenti di bilancio [settimo comma].

Sospensione penale e accertamento

L'esecuzione dei rimborsi viene sospesa fino a concorrenza dell'ammontare dell'imposta indicata nelle fatture o in altri documenti illecitamente emessi od utilizzati, fino alla definizione del relativo procedimento penale, se nel periodo relativo al rimborso è stato constatato uno dei reati di cui agli artt. 2 e 8 del D.Lgs. n. 74/2000 (utilizzo ed emissione di fatture false).

Se successivamente al rimborso o alla compensazione viene notificato un

avviso di rettifica o di accertamento il contribuente, entro 60 giorni, deve versare all'Agenzia delle Entrate le somme che in base all'avviso stesso risultano indebitamente rimborsate o compensate, oltre agli interessi del 2% annuo dalla data del rimborso o della compensazione, a meno che non presti la garanzia prevista nel quinto comma fino a quando l'accertamento sia divenuto definitivo.

L'attuazione in concreto delle disposizioni in commento dovrà essere garantita:

- quanto all'individuazione delle categorie di contribuenti cui erogare prioritariamente i rimborsi, da appositi decreti del Ministro dell'economia e delle finanze;
- quanto alle ulteriori modalità e termini per l'esecuzione dei rimborsi di cui al presente articolo, inclusi quelli per la richiesta dei rimborsi relativi a periodi inferiori all'anno e per la loro esecuzione, da un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

Il rimborso riferito a periodi inferiori all'anno

Il secondo comma dell'articolo stabilisce che a determinate condizioni il contribuente può ottenere il rimborso in relazione a periodi inferiori all'anno.

In particolare questa possibilità è concessa nelle ipotesi di cui alle lettere a), b) ed e) del secondo comma dell'art. 30, nonché nelle ipotesi di cui alla lettera c) del medesimo secondo comma, quando sono effettuati acquisti e importazioni di beni ammortizzabili per un ammontare superiore ai 2/3 dell'ammontare complessivo degli acquisti e delle importazioni di beni e servizi imponibili ai fini dell'IVA, e nelle ipotesi di cui alla lettera d) del secondo comma quando sono effettuate, nei confronti di soggetti passivi non stabiliti nel territorio dello Stato, per un importo superiore al 50% dell'ammontare di tutte le operazioni effettuate, prestazioni di lavorazione relative a beni mobili materiali, prestazioni di trasporto di beni e relative prestazioni di intermediazione, prestazioni di servizi accessorie ai trasporti di beni e relative prestazioni di intermediazione, ovvero

prestazioni di servizi di cui all'art. 19, terzo comma, lett. a-bis).

Ai fini di una miglior comprensione dei requisiti per il rimborso infrannuale si fa presente che le ipotesi sopra descritte [art. 30, secondo comma, lettere a), b), c), d), e), del decreto IVA] ricorrono nei casi seguenti.

Casi in cui può essere concesso il rimborso per periodi infrannuali		
riferimento	condizione 1	condizione 2
art. 30, c. 2, lett. a	contribuente che esercita esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette a IVA con aliquote inferiori a quelle dell'IVA relativa agli acquisti e alle importazioni, computando a tal fine anche le operazioni effettuate a norma dell'art. 17, quinto, sesto e settimo comma	
art. 30, c. 2, lett. b	contribuente che effettua operazioni non imponibili di cui agli artt. 8, 8-bis e 9 per un ammontare superiore al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate	
art. 30, c. 2, lett. c	IVA relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili, nonché di beni e servizi per studi e ricerche	effettuazione di acquisti e importazioni di beni ammortizzabili per un ammontare superiore ai 2/3 dell'ammontare complessivo degli acquisti e delle importazioni di beni e servizi imponibili
art. 30, c. 2, lett. d	contribuente che effettua prevalentemente operazioni non soggette a IVA per effetto degli artt. da 7 a 7-septies	effettuazione, nei confronti di soggetti passivi non stabiliti nel territorio dello Stato, per un importo superiore al 50% dell'ammontare di tutte le operazioni effettuate, di

		prestazioni di lavorazione relative a beni mobili materiali, di prestazioni di trasporto di beni e relative prestazioni di intermediazione, di prestazioni di servizi accessorie ai trasporti di beni e relative prestazioni di intermediazione, ovvero di prestazioni di servizi di cui all'art. 19, terzo comma, lett. a-bis)
art. 30, c. 2, lett. e	contribuente che si trova nelle condizioni previste dal terzo comma dell'articolo 17 (soggetto non residente sprovvisto di stabile organizzazione che opera in Italia direttamente o tramite rappresentante fiscale)	

Gli elementi di novità

Il carattere innovativo dell'intervento di modifica rispetto al previgente testo dell'art. 38 può essere focalizzato con il supporto dei materiali forniti dai servizi studi parlamentari. In particolare, per quanto qui interessa, dalla nota di lettura n. 55 del servizio del bilancio del Senato sull'allora Atto del Governo n. 99.

Secondo quanto è posto in evidenza la sostituzione dell'articolo 38-bis a opera del *decreto semplificazioni* ha l'effetto di:

- ricomprendere nei rimborsi eseguibili senza alcun adempimento quelli di importo fino a 15.000 euro;
- stabilire che, per l'esecuzione dei rimborsi superiori a tale limite a favore di contribuenti non a rischio, è sufficiente in linea generale che la dichiarazione o l'istanza da cui emerge il credito siano munite di visto di conformità e che vengano autocertificate alcune caratteristiche dei soggetti in ordine per esempio al versamento dei contributi (la garanzia risulta necessaria in presenza di particolari situazioni elencate

dettagliatamente dal quarto comma).

Il nuovo art. 38-*bis* fa inoltre rinvio ad un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze volto ad individuare, anche progressivamente, in relazione all'attività esercitata e alle tipologie di operazioni effettuate, le categorie di contribuenti per i quali i rimborsi sono eseguiti in via prioritaria.

La relazione tecnica al decreto (richiamata dai servizi studi) afferma la neutralità finanziaria della disposizione in esame con riferimento ai saldi di finanza pubblica.

I rimborsi continueranno a essere erogati nei limiti delle risorse finanziarie rese disponibili all'Agenzia delle Entrate nell'ambito della ordinaria pianificazione su base annua con gli ordinari stanziamenti di bilancio e compatibilmente con gli obiettivi di cassa del conto disponibilità.

È altresì posto in luce che l'innovazione normativa è finalizzata anche alla chiusura della procedura d'infrazione 2013/4080, nella quale venivano contestate all'Italia sia la lunghezza dei tempi riscontrati per i rimborsi annuali IVA, sia l'eccessiva severità delle condizioni richieste per godere dell'esenzione dall'obbligo di prestare garanzia per accedere ad alcune tipologie di rimborso.

Quanto alla possibilità di soddisfare le richieste europee (in termini di velocizzazione dei rimborsi) in condizioni di neutralità finanziaria, la nota di lettura ritiene necessari specifici chiarimenti, ritenendo di non poter escludere che, almeno nel primo esercizio di applicazione della norma, possa determinarsi la necessità di un maggior esborso dell'erario in termini di cassa.

L'interpretazione dell'Agenzia

L'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti relativamente alla nuova disciplina dei rimborsi con la propria circolare n. 32/E del 30.12.2014.

In particolare la pronuncia dell'Agenzia si sofferma sulla novità costituita dalla possibilità per i contribuenti «non a rischio» di ottenere il rimborso senza garanzia e senza limiti di importo, nonché sull'elevazione a 15.000 euro della soglia per la prestazione della garanzia per gli altri contribuenti.

Inoltre la circolare prende in esame l'accelerazione del processo di erogazione dei rimborsi in considerazione del fatto che la decorrenza del termine di tre mesi per la loro esecuzione è stata anticipata alla data di presentazione della dichiarazione (in precedenza il termine iniziale era fissato in corrispondenza della data di scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione).

Secondo quanto affermato dall'Agenzia, in presenza di dichiarazione integrativa detto termine decorre dal momento in cui viene presentata tale dichiarazione e, nel caso in cui il visto di conformità sia stato ivi apposto per la prima volta, gli interessi sono dovuti dalla medesima data.

Per quanto attiene all'innalzamento a 15.000 euro della soglia di esonero dagli adempimenti, la circolare precisa che il calcolo del limite deve intendersi riferito alla somma delle richieste effettuate per l'intero periodo d'imposta, e non alla singola richiesta.

Per quanto attiene all'esonero dalla prestazione della garanzia per i contribuenti non a rischio, questo è riconosciuto se sono congiuntamente rispettati gli adempimenti dell'apposizione del visto e della dichiarazione sostitutiva attestante i requisiti di operatività.

7 gennaio 2015
Fabio Carriolo