

Il rimborso e la compensazione del credito Iva

NORMATIVA COMUNITARIA:

- Direttiva 2006/112, Articolo 183 – Riporto o rimborso dell'eccedenza a credito

NORMATIVA NAZIONALE:

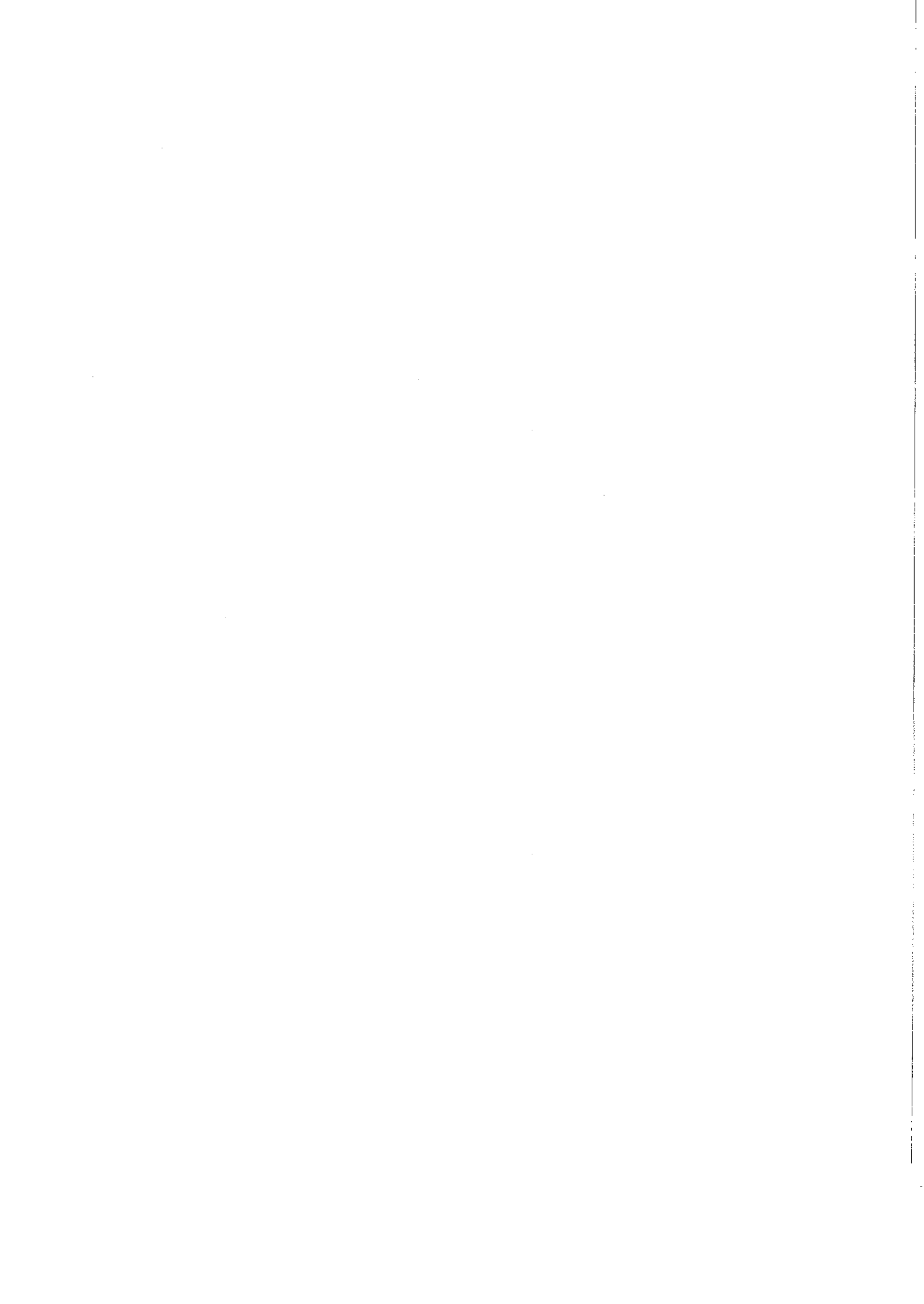
- D.P.R. 633/72, Articolo 30 – Versamento di conguaglio e rimborso della eccedenza
- D.P.R. 633/72, Articolo 38-bis – Esecuzione dei rimborsi

PRASSI:

- Circ. n. 35/E del 27 ottobre 2015 Agenzia delle entrate - Dir. Centrale Normativa Disciplina dei rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto di cui all'articolo 38-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – Quesiti vari
- Circ. n. 32/E del 30 dicembre 2014 Agenzia delle Entrate – Dir. Centrale Servizi ai Contribuenti Iva - Esecuzione dei rimborsi alla luce delle modifiche apportate all'art. 38-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, dal D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175

MODELLI ED ISTRUZIONI CREDITI IVA:

- Modello TR;
- Modello Iva, quadro VX.



colo 180

Stati membri possono autorizzare un soggetto passivo a procedere ad una detrazione che non è stata attuata conformemente agli articoli 178 e 179.

colo 181

Stati membri possono autorizzare un soggetto passivo che non sia in possesso di una fattura redatta conformemente agli articoli da 220 a 236 a procedere alla detrazione prevista all'articolo 168, lettera c), per i suoi acquisti intracomunitari (

colo 182

Stati membri determinano le condizioni e le modalità di applicazione degli articoli 180 e 181.

colo 183

Alora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta, gli Stati membri possono far riprendere l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite.

Tuttavia, gli Stati membri possono rifiutare il rimborso o il riporto se l'eccedenza è insignificante.

PO 5

ificica delle detrazioni

colo 184

La detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto.

colo 185

La rettifica ha luogo, in particolare, quando, successivamente alla dichiarazione dell'IVA, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni, in particolare, in caso di annullamento di acquisti o qualora si ottengono riduzioni di prezzo.

Conderoga al paragrafo 1, la rettifica non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate, in caso di distruzione, perdita o furto debitamente provati o giustificati, nonché in caso di prelievi effettuati per dare regali di pari valore e campioni di cui all'articolo 16.

In caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate e in caso di furto gli Stati membri possono tuttavia esigere la rettifica.

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.
(Gazz. Uff. n. 292 del 11 novembre 1972 S.O.)

Art. 30

Versamento di conguaglio e rimborso della eccedenza
Testo risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 1, comma 629, lettera
c), L. 23 dicembre 2014, n. 190

Se dalla dichiarazione annuale risulta che l'ammontare detraibile di cui al n. 3) dell'articolo 28, aumentato delle somme versate mensilmente, è superiore a quello dell'imposta relativa alle operazioni imponibili di cui al n. 1) dello stesso articolo, il contribuente ha diritto di computare l'importo dell'eccedenza in detrazione nell'anno successivo, ovvero di chiedere il rimborso nelle ipotesi di cui ai commi successivi e comunque in caso di cessazione di attività.

Il contribuente può chiedere in tutto o in parte il rimborso dell'eccedenza detraibile, se di importo superiore a lire cinque milioni (euro: 2.582,28, n.d.r.), all'atto della presentazione della dichiarazione:

a) quando esercita esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni, computando a tal fine anche le operazioni effettuate a norma dell'articolo 17, quinto, sesto e settimo comma, nonché a norma dell'articolo 17-ter;

b) quando effettua operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-bis e 9 per un ammontare superiore al 25 per cento dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate;

c) limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili, nonché di beni e servizi per studi e ricerche;

d) quando effettua prevalentemente operazioni non soggette all'imposta per effetto degli articoli da 7 a 7-septies;

e) quando si trova nelle condizioni previste dal terzo comma dell'articolo 17.

Il contribuente anche fuori dei casi previsti nel precedente terzo comma può chiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile, risultante dalla dichiarazione annuale, se dalle dichiarazioni dei due anni precedenti risultano eccedenze detraibili; in tal caso il rimborso può essere richiesto per un ammontare comunque non superiore al minore degli importi delle predette eccedenze.

Con decreto del Ministro delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale saranno stabiliti gli elementi, da indicare nella dichiarazione o in apposito allegato, che in relazione all'attività esercitata, hanno determinato il verificarsi dell'eccedenza di cui si richiede il rimborso.

Agli effetti della norma di cui all'articolo 73, ultimo comma, le disposizioni del secondo, terzo e quarto comma del presente articolo si intendono applicabili per i rimborsi richiesti dagli enti e dalle società controllanti.

Art. 38-bis

Esecuzione dei rimborsi

Testo risultante dopo le modifiche
apportate dall'art. 13, comma 1, D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175

I rimborsi previsti nell'articolo 30 sono eseguiti, su richiesta fatta in sede di dichiarazione annuale, entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione. Sulle somme rimborsate si applicano gli interessi in ragione del 2 per cento 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.

Il contribuente può ottenere il rimborso in relazione a periodi inferiori all'anno nelle ipotesi di cui alle lettere a), b) ed e) del secondo comma dell'articolo 30, nonché nelle ipotesi di cui alla lettera c) del medesimo secondo comma quando effettua acquisti ed importazioni di beni ammortizzabili per un ammontare superiore ai due terzi dell'ammontare complessivo degli acquisti e delle importazioni di beni e servizi imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, e nelle ipotesi di cui alla lettera d) del secondo comma del citato articolo 30 quando effettua, nei confronti di soggetti passivi non stabiliti nel territorio dello Stato, per un importo superiore al 50 per cento 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'articolo 19, comma 3, lettera a-bis).

Fatto salvo quanto previsto dal comma 4, 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'articolo 10, comma 7, primo e secondo periodo, del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102. Alla dichiarazione o istanza è allegata una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, a norma dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che attesti la sussistenza delle seguenti condizioni in relazione alle caratteristiche soggettive del contribuente:

a) il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento; la consistenza degli immobili non si è ridotta, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata; l'attività stessa non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nelle suddette risultanze contabili;

b) non risultano cedute, se la richiesta di rimborso è presentata da società di capitali non quotate nei mercati regolamentati, nell'anno precedente la richiesta, azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50 per cento del capitale sociale;

c) sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.

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

a) da soggetti passivi che esercitano un'attività d'impresa da meno di due anni diversi dalle imprese start-up innovative di cui all'articolo 25 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221;

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

1) al 10 per cento degli importi dichiarati se questi non superano 150.000 euro;

2) al 5 per cento degli importi dichiarati se questi superano 150.000 euro ma non superano 1.500.000 euro;

3) all'1 per cento degli importi dichiarati, o comunque a 150.000 euro, se gli importi dichiarati superano 1.500.000 euro;

c) da soggetti passivi che nelle ipotesi di cui al comma 3, 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;

d) da soggetti passivi che richiedono il rimborso dell'eccedenza

detraibile risultante all'atto della cessazione dell'attività.

La garanzia di cui al comma 4 è 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 polizza fideiussoria rilasciata da un'impresa di assicurazione. Per le piccole e medie imprese, definite secondo i criteri stabiliti dal decreto del 18 aprile 2005 del Ministro delle attività produttive, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 12 ottobre 2005, n. 238, dette garanzie possono essere prestate anche dai consorzi o cooperative di garanzia collettiva fidi di cui all'articolo 29 della legge 5 ottobre 1991, n. 317, iscritti nell'albo previsto dall'articolo 106 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385. 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 di cui all'articolo 2359 del codice civile della 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'Amministrazione finanziaria l'intendimento di cedere la partecipazione nella società controllata o collegata. La garanzia concerne anche crediti relativi ad annualità precedenti maturati nel periodo di validità della garanzia stessa.

Relativamente alla dichiarazione da cui emerge il credito richiesto a rimborso non è obbligatoria l'apposizione del visto di conformità o la sottoscrizione alternativa previsti dal comma 3 quando è prestata la garanzia di cui al comma 5.

Ai rimborsi di cui al presente articolo e al pagamento degli interessi provvede il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate. Ai rimborsi si provvede con gli stanziamenti di bilancio.

Nel caso in cui nel periodo relativo al rimborso sia stato constatato uno dei reati di cui agli articoli 2 e 8 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, l'esecuzione dei rimborsi di cui al presente articolo è 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 successivamente al rimborso o alla compensazione viene notificato avviso di rettifica o accertamento il contribuente, entro sessanta giorni, versa all'ufficio le somme che in base all'avviso stesso risultano indebitamente rimborsate o compensate, oltre agli interessi del 2 per cento annuo dalla data del rimborso o della compensazione, a meno che non presti la garanzia prevista nel comma 5 fino a quando l'accertamento sia divenuto definitivo.

Con decreti del Ministro dell'economia e delle finanze sono individuate, anche progressivamente, in relazione all'attività esercitata ed alle tipologie di operazioni effettuate, le categorie di contribuenti per i quali i rimborsi di cui al presente articolo sono eseguiti in via prioritaria.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono definite le 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.

Roma, 30 dicembre 2014



Direzione Centrale Servizi ai Contribuenti

OGGETTO: Esecuzione dei rimborsi IVA alla luce delle modifiche apportate all'articolo 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, dal decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175

PREMESSA.....	4
PARTE I – NOVITA' IN MATERIA DI ESECUZIONE DEI RIMBORSI IVA	6
1. DECORRENZA DEL TERMINE.....	6
2. SEMPLIFICAZIONI IN MATERIA DI ADEMPIMENTI DEL CONTRIBUENTE ...	7
2.1 Rimborsi fino a 15.000 euro	7
2.2 Rimborsi superiori a 15.000 euro erogabili senza garanzia	7
2.2.1 Visto di conformità o sottoscrizione alternativa.....	8
2.2.2 Dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà	13
2.3 Rimborsi superiori a 15.000 euro erogabili previa presentazione della garanzia.....	15
2.4 Rimborsi richiesti in conto fiscale mediante procedura semplificata ..	18
2.5 Esecuzione dei rimborsi in corso all'entrata in vigore del nuovo articolo 38-bis.....	20
2.5.1 Rimborsi di ammontare superiore a 5.164,57 euro e fino a 15.000 euro .	20
2.5.2 Rimborsi di ammontare superiore a 15.000 euro	21
PARTE II - INDIRIZZI OPERATIVI E CHIARIMENTI IN MATERIA DI ESECUZIONE DEI RIMBORSI IVA	23
3. SOSPENSIONE DEL RIMBORSO A SEGUITO DI REATI	23
4. GARANZIE.....	24
4.1 Durata della garanzia	24
4.2 Forme di garanzia	25
4.3 Fideiussione e polizza fideiussoria	27
4.4 Cauzioni in titoli di Stato o garantiti dallo Stato.....	30
4.5 Garanzia prestata da Confidi	31
4.6 Assunzione dell'obbligo da parte della capogruppo	32
4.7 Imprese comunitarie	33
4.8 Limite dell'importo rimborsabile in procedura semplificata	34
4.9 Mancata o ritardata presentazione della garanzia	34

3

5. PARTICOLARI ESENZIONI DALL'OBBLIGO DI PRESENTAZIONE DELLA GARANZIA	35
5.1 Amministrazioni dello Stato e degli enti pubblici	35
5.2 Società di gestione dei fondi comuni di investimento immobiliare.....	37
5.3 Società in fallimento o liquidazione coatta amministrativa	37

4

PREMESSA

L'articolo 13 del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, (di seguito decreto legislativo) ha sostituito l'articolo 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, innovando significativamente la disciplina relativa all'esecuzione dei rimborsi IVA. La disposizione entra in vigore il 13 dicembre 2014.

Le modifiche contenute nella nuova formulazione dell'articolo 38-bis (d'ora in avanti "nuovo articolo 38-bis") hanno la finalità di semplificare e accelerare l'erogazione dei rimborsi IVA, in conformità alle raccomandazioni espresse in materia dalla Commissione Europea.

La nuova normativa presenta un cambio di impostazione radicale nel rapporto tra fisco e contribuente, eliminando l'obbligo generalizzato di prestazione della garanzia, con la conseguente significativa riduzione dei costi per ottenere i rimborsi annuali e trimestrali nonché con la contrazione della tempistica di lavorazione per il venir meno della fase amministrativa di richiesta e di riscontro della validità delle garanzie.

Sul piano degli adempimenti, le modifiche introdotte dal nuovo articolo 38-bis consentono una notevole semplificazione per i contribuenti, prevedendo per i rimborsi annuali e trimestrali IVA l'utilizzo di istituti, come il visto di conformità, già presenti in materia di compensazione.

In particolare, le novità di maggior rilievo riguardano:

- l'innalzamento da 5.164,57 a 15.000 euro dell'ammontare dei rimborsi eseguibili senza prestazione di garanzia e senza altri adempimenti;
- la possibilità di ottenere i rimborsi di importo superiore a 15.000 euro senza prestazione della garanzia, presentando una dichiarazione annuale o un'istanza trimestrale munita di visto di conformità, o sottoscrizione alternativa, e una dichiarazione sostitutiva dell'atto di

notorietà attestante la sussistenza dei requisiti patrimoniali stabiliti dalla norma;

- la previsione della obbligatorietà della garanzia per i rimborsi superiori a 15.000 euro solo nelle ipotesi di situazioni di rischio.

Altra importante novità riguarda la decorrenza del termine di tre mesi per l'esecuzione dei rimborsi, che è stata anticipata alla data di presentazione della dichiarazione (il precedente testo faceva riferimento alla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione), con conseguente accelerazione del processo di erogazione dei rimborsi.

La presente circolare è divisa in due parti, al fine di una più agevole lettura.

La prima fornisce chiarimenti in merito alle richiamate novità introdotte dal nuovo articolo 38-bis, con particolare riguardo alla semplificazione degli adempimenti dei contribuenti.

Nella seconda sono illustrati i principali indirizzi operativi per la trattazione dei rimborsi IVA, con particolare riguardo all'istituto della garanzia.

PARTE I – NOVITA' IN MATERIA DI ESECUZIONE DEI RIMBORSI IVA

I. DECORRENZA DEL TERMINE

Il comma 1, primo periodo, del nuovo articolo 38-bis stabilisce che *"i rimborsi previsti nell'articolo 30 sono eseguiti, su richiesta fatta in sede di dichiarazione annuale, entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione"*.

In base al previgente testo dell'articolo 38-bis, il termine di esecuzione dei rimborsi iniziava a decorrere dalla data di scadenza prevista per la presentazione della dichiarazione.

La nuova disposizione anticipa detto termine alla data di effettiva presentazione della dichiarazione. Pertanto, se ad esempio la dichiarazione IVA è presentata il 1 febbraio, è a tale data che deve farsi riferimento per calcolare la decorrenza del termine di tre mesi.

Nel caso di presentazione di più dichiarazioni per lo stesso periodo d'imposta (correttive nei termini, integrative), il termine di tre mesi inizia a decorrere nuovamente dall'ultima dichiarazione presentata.

Resta fermo il termine per il computo degli interessi sulla somma da rimborsare che, ai sensi del comma 1 del nuovo articolo 38-bis, come già statuito dal previgente primo comma del medesimo articolo, decorrono *"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"*.

Si precisa, altresì, che qualora il visto di conformità sia apposto mediante la presentazione di dichiarazione integrativa, gli interessi sono dovuti dalla data di apposizione del visto.

2. SEMPLIFICAZIONI IN MATERIA DI ADEMPIMENTI DEL CONTRIBUENTE

2.1 Rimborsi fino a 15.000 euro

Ai sensi del nuovo articolo 38-bis, comma 3, i rimborsi fino a 15.000 euro sono eseguiti in base alla sola presentazione della dichiarazione, per i rimborsi annuali o dell'istanza di rimborso, per quelli relativi a periodi inferiori all'anno.

Viene, quindi, estesa da 5.164,57 a 15.000 euro la soglia di esonero da ogni ulteriore adempimento, ad eccezione della presentazione della dichiarazione o dell'istanza.

Per quanto riguarda il calcolo di tale soglia, il limite è da intendersi riferito non alla singola richiesta, ma alla somma delle richieste di rimborso effettuate per l'intero periodo d'imposta (cfr. risoluzione n. 165/E del 3 novembre 2000). Ciò si desume anche dalla relazione illustrativa che, limitandosi a rilevare l'innalzamento dell'ammontare dei rimborsi eseguibili senza alcun adempimento da 5.164,57 a 15.000 euro, non evidenzia alcuna ulteriore modifica rispetto alla previgente normativa che possa condurre ad una diversa interpretazione.

2.2 Rimborsi superiori a 15.000 euro erogabili senza garanzia

Il comma 3 del nuovo articolo 38-bis prevede che i rimborsi di ammontare superiore a 15.000 euro, richiesti da soggetti che non rientrano nelle ipotesi di rischio di cui al comma 4 del medesimo articolo (vedi paragrafo 2.3), sono eseguiti senza presentazione di garanzia, purché siano congiuntamente rispettati i seguenti adempimenti:

1. presentazione della dichiarazione annuale o dell'istanza trimestrale, da cui emerge il credito che supera la soglia di 15.000 euro, recante il visto di conformità di cui all'articolo 35 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, o la sottoscrizione alternativa di cui all'articolo 10,

comma 7, primo e secondo periodo, del decreto-legge 1 luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102;

2. dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, a norma dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che attesti la sussistenza di talune ben individuate condizioni in relazione alle caratteristiche soggettive del contribuente.

Il comma 6 del nuovo articolo 38-bis stabilisce che la prestazione della garanzia esonera il contribuente dall'apportare il visto di conformità (o la sottoscrizione alternativa) sulla dichiarazione o sull'istanza di rimborso.

Pertanto, il contribuente può scegliere di presentare apposita garanzia in luogo dell'apposizione del visto (o della sottoscrizione alternativa) e della dichiarazione sostitutiva.

Si segnala che la categoria dei cd "contribuenti virtuosi"¹, individuati dal settimo comma del previgente articolo 38-bis, non è presente nell'attuale testo normativo. Infatti, la previsione del comma 3, innovando completamente l'impostazione precedente, stabilisce in via generale che per l'esecuzione dei rimborsi di importo superiore a 15.000 euro non è più necessaria la prestazione della garanzia a favore dello Stato, a prescindere sia dall'ammontare dei versamenti effettuati sia dalla tipologia di rimborso.

2.2.1 Visto di conformità o sottoscrizione alternativa

I soggetti che possono apportare il visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lett. a), del decreto legislativo n. 241 del 1997 ai fini del rimborso sono:

¹ Il settimo comma dell'articolo 38-bis stabiliva l'esonero dalla prestazione delle garanzie, previste dal medesimo articolo, per i contribuenti cosiddetti "virtuosi", ossia *"quei contribuenti che soddisfano determinate condizioni di solvibilità ed affidabilità"*, specificamente indicato dalla legge (cfr. Circolare n. 10/E del 4 marzo 2011).

- i responsabili dell'assistenza fiscale (c.d. RAF) dei CAF-imprese, di cui all'articolo 32, comma 1, lettere a), b) e c) del decreto legislativo n. 241 del 1997, che già svolgono l'attività di assistenza fiscale;
- gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e in quelli dei consulenti del lavoro, indicati nell'articolo 3, comma 3, lettera a), del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322;
- gli iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria, indicati nell'articolo 3, comma 3, lett. b), del DPR n. 322 del 1998.

Secondo quanto chiarito con circolare n. 28/E del 25 settembre 2014 e per effetto del richiamo operato dal comma 3 del nuovo articolo 38-*bis* all'articolo 10 del decreto-legge n. 78 del 2009, in alternativa al visto di conformità, è prevista, per i soggetti dotati dell'organo di revisione contabile, la sottoscrizione della dichiarazione, anche dai componenti dell'organo di controllo che sottoscrivono la relazione di revisione. Tale sottoscrizione attesta l'esecuzione dei controlli di cui all'articolo 2, comma 2, del decreto 31 maggio 1999, n. 164, previsti per i soggetti che appongono il visto di conformità.

Ai sensi dell'articolo 1, comma 5, del DPR n. 322 del 1998 (richiamato dal comma 574 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147), fuori dai casi previsti dall'articolo 2409-*bis* del codice civile, il visto di conformità è espresso mediante la sottoscrizione degli organi che effettuano il controllo contabile sulla base di leggi speciali.

Analoghe considerazioni si ritiene debbano essere svolte con riferimento alla sottoscrizione della dichiarazione da parte dei componenti del Collegio dei revisori dei conti, di cui all'articolo 14, comma 1, lettera e), del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, quale organo di vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione della regione.

In considerazione dell'indirizzo espresso dalla risoluzione n. 82/E del 2 settembre 2014 in materia di compensazione, si ritiene che anche in presenza di richieste di rimborso, i professionisti, in possesso dei requisiti previsti dalle norme per apporre il visto di conformità, possono autonomamente apporre lo stesso visto sulla propria dichiarazione o istanza, senza essere obbligati a rivolgersi a terzi.

Con riguardo ai descritti adempimenti, il legislatore ha reso coerente la disciplina dei rimborsi IVA con quanto già previsto in materia di crediti compensabili. Relativamente alle compensazioni IVA, infatti, l'articolo 10 del decreto-legge n. 78 del 2009 ha introdotto l'obbligo del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa da parte dei soggetti che esercitano il controllo contabile sulle compensazioni IVA di importo superiore a 15.000 euro.

L'apposizione del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa sulla dichiarazione è unica e ha effetto sia per le compensazioni che per i rimborsi, fermo restando che per i rimborsi è richiesta anche la dichiarazione sostitutiva.

Dalla ricostruzione sistematica delle norme citate discende che l'apposizione del visto o la sottoscrizione alternativa è in ogni caso correlata all'utilizzo e non all'ammontare complessivo del credito stesso. Pertanto, la soglia di 15.000 euro deve essere calcolata separatamente per le compensazioni e per i rimborsi. A titolo esemplificativo, qualora l'importo del credito IVA in compensazione e quello richiesto a rimborso siano di 10.000 euro ciascuno, non

Come già chiarito sia nella circolare 57/E del 23 dicembre 2009 sia nella più recente circolare 28/E del 2014, considerata l'obbligatorietà del visto di conformità ai fini della fruizione dell'istituto della compensazione, nelle ipotesi in cui le scritture contabili siano tenute da un soggetto che non può apporre il visto di conformità, il contribuente può comunque rivolgersi a un CAF-imprese o a un professionista abilitato all'apposizione del visto.

Questo principio deve ritenersi applicabile anche nelle ipotesi in cui il soggetto che tiene le scritture - astrattamente abilitato ad apporre il visto di conformità - ne sia, tuttavia, oggettivamente impossibilitato. Pertanto, laddove per ragioni di ordine pubblico, in attuazione di specifiche disposizioni di legge o, più in generale, per atto d'autorità, sia revocato l'incarico al soggetto tenuto al controllo contabile, considerata la strumentalità del visto di conformità sia ai fini della compensazione sia ai fini del rimborso, il visto può essere apposto da un CAF-imprese o da un professionista abilitato. Si pensi, a titolo di esempio, al potere riconosciuto ai commissari straordinari di procedere, nell'interesse della procedura di amministrazione straordinaria disposta ai sensi del decreto legislativo 1 settembre 1993, n. 385, alla sostituzione del soggetto incaricato del controllo contabile per tutta la durata della procedura stessa.

Resta fermo che gli anzidetti soggetti sono, comunque, tenuti a svolgere i controlli di cui all'articolo 2, comma 2, del citato decreto n. 164 del 1999 e a predisporre la dichiarazione.

Con riferimento agli enti locali, con risoluzione n. 90/E del 17 settembre 2010 - che recepisce il contenuto della risposta a un interpellato presentato da un Comune - è stato chiarito che la sottoscrizione della dichiarazione da parte del Collegio dei revisori di cui all'articolo 234 del Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (TUEL) sottende la stessa tipologia di controlli e, conseguentemente, ha la stessa valenza giuridica del visto di conformità previsto dall'articolo 35, comma 1, lettera a), del decreto legislativo n. 241 del 1997.

è necessario apporre il visto sebbene la somma dei due crediti superi complessivamente la soglia dei 15.000 euro.

Dalla formulazione letterale del comma 3 del nuovo articolo 38-*bis*, che fa espresso riferimento anche all'istanza, discende che le richieste di rimborso infrannuale (modello 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 obbligo di prestazione della garanzia.

Come già precisato nel paragrafo 2.1 il limite deve intendersi riferito all'intero periodo d'imposta. Pertanto, se ad esempio viene presentata un'istanza di rimborso infrannuale per un importo di 10.000 euro senza apposizione del visto e, successivamente, per il medesimo periodo d'imposta, viene presentata una nuova istanza o dichiarazione con importo chiesto a rimborso pari a ulteriori 6.000 euro, l'obbligo del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa, nonché della dichiarazione sostitutiva di atto notorio sorge in relazione a tale ultima richiesta.

Come già chiarito nel paragrafo 2.2, il nuovo comma 6 dell'articolo 38-*bis* consente al contribuente la scelta tra prestare la garanzia o apporre il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa, e presentare la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà (vedi successivo paragrafo 2.2.2).

A tale fine si ricorda che il contribuente può modificare la scelta effettuata in dichiarazione relativa al credito chiesto a rimborso presentando una dichiarazione integrativa entro i 90 giorni successivi alla scadenza del termine. Laddove la modifica della scelta renda necessaria l'apposizione del visto di conformità - come nell'ipotesi in cui la richiesta di rimborso, originariamente al di sotto dell'importo di 15.000 euro, superi il predetto limite - nella dichiarazione integrativa deve essere apposto il visto di conformità ovvero la sottoscrizione alternativa (cfr. circolare n. 1/E del 15 gennaio 2010), salvo le ipotesi di "rischio" di cui al comma 4, per le quali è obbligatoria la prestazione della garanzia.

Va da sé che, nei diversi casi in cui non sia in alcun modo modificata la scelta operata dal contribuente in relazione al rimborso, ma sia esclusivamente corretta la mancata o non regolare apposizione del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa, il contribuente può correggere l'omissione o l'errore mediante presentazione di una dichiarazione integrativa anche oltre il termine di 90 giorni.

2.2.2 Dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà

Ai sensi dello stesso comma 3 del nuovo articolo 38-bis, in aggiunta all'apposizione del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa, il contribuente deve rendere una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, a norma dell'articolo 47 del DPR n. 445 del 2000, attestante che:

- a) il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze dell'ultimo periodo di imposta, di oltre il 40 per cento; la consistenza degli immobili iscritti non si è ridotta, rispetto alle risultanze dell'ultimo periodo di imposta, di oltre il 40 per cento per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata; l'attività stessa non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nelle suddette risultanze contabili;
- b) non risultano cedute, se la richiesta di rimborso è presentata da società di capitali non quotate nei mercati regolamentati, nell'anno precedente la richiesta, azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50 per cento del capitale sociale;
- c) sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.

operativi di cui al comma 37, non è ammessa al rimborso l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per l'anno che comprende l'esercizio, o la maggior parte dell'esercizio, per il quale si verificano le condizioni ivi previste. Tuttavia i medesimi soggetti – al fine di ottenere comunque l'erogazione del rimborso – possono attestare l'assenza dei requisiti che li qualificano come “non operativi” tramite una dichiarazione sostitutiva di atto notorio (cfr circolare 146/E del 10 giugno 1998). Al riguardo si precisa che anche tale dichiarazione deve essere resa con le modalità sopra descritte.

Ai sensi dell'articolo 76 del DPR n. 445 del 2000, le dichiarazioni false o mendaci costituiscono fattispecie penalmente rilevanti.

Gli uffici effettuano controlli, anche a campione, sulle dichiarazioni sostitutive ai sensi dell'articolo 71 del citato DPR n. 445.

2.3 Rimborsi superiori a 15.000 euro erogabili previa presentazione della garanzia

I rimborsi di importo superiore a 15.000 euro sono eseguiti previa presentazione della garanzia quando, ai sensi del comma 4, il rimborso è richiesto:

- a) da soggetti che esercitano un'attività di impresa da meno di due anni: questo requisito non trova applicazione nei confronti delle imprese *start-up* innovative di cui all'articolo 25 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179²;
- b) da soggetti passivi ai quali, nei due anni precedenti la richiesta di rimborso, sono stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica da

² Il previgente settimo comma dell'articolo 38-bis, tra i requisiti per poter rientrare nella categoria dei *“contribuenti virtuosi”* ed essere, pertanto, esonerati dalla presentazione della garanzia (vedi paragrafo 2.1), prevedeva l'esercizio dell'attività di impresa da almeno cinque anni.

In sostanza, le condizioni da attestare nella dichiarazione sostitutiva riguardano la solidità patrimoniale, la continuità aziendale e la regolarità dei versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali.

Con riferimento alle caratteristiche soggettive di natura patrimoniale di cui alla lettera a), si precisa che le informazioni richieste sono rilevate dalle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta chiuso anteriormente alla presentazione della dichiarazione o istanza di rimborso. A differenza di quanto previsto nel previgente articolo 38-bis, settimo comma, lettera c), n. 1), che ai fini dell'individuazione del “contribuente virtuoso” faceva riferimento all'ultimo bilancio approvato, il controllo sulla solidità patrimoniale è ora effettuato prendendo a riferimento i dati contabili dell'ultimo periodo di imposta, anche nei casi in cui il bilancio non sia stato ancora approvato.

Si precisa, altresì, che per i soggetti che non adottano il regime della contabilità ordinaria, la dichiarazione sostitutiva non riguarda il requisito relativo alla diminuzione del patrimonio netto.

Ai fini del computo dell'anno precedente di cui alla lettera b) deve farsi riferimento alla data di richiesta del rimborso. In sostanza, per una 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.

La dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà è resa nell'apposito riquadro presente nella dichiarazione IVA o nel modello IVA TR.

Si chiarisco che, qualora nella dichiarazione o nell'istanza sia presente una richiesta di rimborso, la dichiarazione di atto notorio, debitamente sottoscritta dal contribuente, e la copia del documento di identità dello stesso, sono ricevute e conservate da chi invia la dichiarazione ed esibite a richiesta dell'Agenzia delle entrate.

Per completezza di trattazione, si ricorda che ai sensi dell'articolo 3, comma 45, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, “*Per le società e gli enti non*

cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato superiore:

1. al 10 per cento degli importi dichiarati se questi non superano 150.000 euro;
 2. al 5 per cento degli importi dichiarati se questi superano 150.000 euro ma non superano 1.500.000 euro;
 3. all'1 per cento degli importi dichiarati, o comunque a 150.000 euro se gli importi dichiarati superano 1.500.000 euro;
- c) da soggetti passivi che presentano la dichiarazione o l'istanza priva del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa o non presentano la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà;
 - d) da soggetti passivi che richiedono il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante all'atto della cessazione dell'attività.

Gli importi dichiarati, cui va rapportata la differenza tra accertato e dichiarato (punti 1, 2, 3, della lettera b) del comma 4 del nuovo articolo 38-bis), sono stati elevati rispetto a quelli previsti dal previgente articolo 38-bis ai fini dell'individuazione dei *“contribuenti virtuosi”*.

Con riferimento al requisito di cui alla lettera b), si precisa che per la verifica dell'assenza di avvisi di accertamento o di rettifica l'intervallo dei due anni deve essere calcolato dalla data di richiesta del rimborso. Ad esempio, 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 ai fini della previsione di cui alla lettera b); al contrario, la presenza di atti di accertamento o di rettifica notificati dal 15 marzo 2013 al 14 marzo 2015 rientrano nella previsione di cui alla lettera b), ovviamente nel caso in cui superino le percentuali ivi previste.

L'avviso di accertamento notificato a partire dalla data di richiesta di rimborso non rileva ai fini dell'obbligatorietà della presentazione della polizza,

ma deve essere considerato ai fini dell'eventuale adozione delle misure di sospensione previste dal comma 8 del nuovo articolo 38-bis (vedi paragrafo 3) e dell'articolo 23 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, ovvero, sussistendone i presupposti di gravità, della misura del fermo amministrativo.

Si precisa, inoltre, che gli atti da considerare in base alla lettera b) del comma 4 del nuovo articolo 38-bis non sono solo gli avvisi di accertamento e rettifica ai fini IVA, ma anche quelli relativi agli altri tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.

Si rileva, altresì, che nel computo degli atti da considerare al fine del calcolo degli importi accertati si deve tener conto di tutti quelli notificati nei due anni antecedenti la richiesta di rimborso, prescindendo dall'esito degli stessi, con eccezione degli atti annullati in autotutela o oggetto di sentenze favorevoli al contribuente passate in giudicato³.

Lo stesso comma 4, lettera b), prevede che la differenza tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato superiore deve essere determinata con riferimento a ciascun anno, valutando la "pericolosità" del contribuente anche con riferimento alle imposte diverse dall'IVA, come chiarito nella relazione illustrativa. Per importi accertati si intende sia l'imposta accertata che il minor credito.

Si precisa, da ultimo, che, ai fini della lettera b) del comma 4 in commento, sono da ritenersi riconducibili agli atti impositivi anche gli atti relativi al recupero di crediti inesistenti di cui all'articolo 1, commi da 421 a 423, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, e all'articolo 27, comma 18, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2. Ciò in ragione della natura giuridica dell'atto di recupero, il quale rientra nel novero degli atti autoritativi impositivi nella misura in cui reca una pretesa tributaria ormai definita, compiuta e non condizionata.

³ Cfr. Circolare n. 54/E del 4 marzo 1999.

Si fa presente, inoltre, che, a seguito dell'eliminazione dell'obbligo generalizzato di prestazione della garanzia, anche per i rimborsi richiesti mediante procedura semplificata il contribuente può scegliere tra prestare la garanzia o apporre il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa sulla dichiarazione annuale o presentare la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà.

Pertanto, in tali casi, per i rimborsi superiori a 15.000 euro (vedi paragrafo 2.2), il contribuente, che non rientri tra le ipotesi di "rischio" individuate dal comma 4 del nuovo articolo 38-bis, può presentare una dichiarazione munita di visto di conformità e la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà attestante la sussistenza dei requisiti patrimoniali e contributivi stabiliti dallo stesso articolo 38-bis, ovvero idonea garanzia.

Si fa presente che il decreto legislativo ha introdotto un'ulteriore novità in materia di rimborsi IVA erogati dall'agente della riscossione e richiesti in procedura semplificata, prevedendo all'articolo 14 una modifica del citato articolo 78, comma 33, della legge n. 413 del 1991, riferita alla corresponsione degli interessi.

Relativamente all'erogazione degli interessi eventualmente dovuti per il ritardo nella restituzione del credito chiesto a rimborso è, infatti, previsto che l'Agente della riscossione liquida e corrisponde i relativi interessi nella misura determinata dalle specifiche leggi di imposta, senza necessità di una separata istanza da parte del contribuente (modello G). Gli interessi dovuti sono, pertanto, corrisposti automaticamente, senza ulteriori adempimenti da parte del contribuente.

Il citato articolo 14, intervenendo anche sulla tempistica dell'erogazione dei rimborsi, fissa in venti giorni dalla ricezione dell'apposita comunicazione, il termine entro cui l'Agente della riscossione è tenuto ad erogare i rimborsi d'imposta che il contribuente chiede all'ufficio dell'Agenzia delle entrate

2.4 Rimborsi richiesti in conto fiscale mediante procedura semplificata

Con riferimento ai rimborsi da erogare mediante la *procedura semplificata*⁴, la lettera c), primo periodo, comma 33, dell'articolo 78 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, in materia di conto fiscale, dispone che "il rimborso di importo superiore al limite di cui alla lettera b)⁵ del presente comma sarà erogato previa prestazione delle garanzie indicate all'articolo 38-bis, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, di durata quinquennale".

Al riguardo si fa presente che anche ai rimborsi in *procedura semplificata* si applicano le disposizioni introdotte dal nuovo articolo 38-bis.

In particolare, per le richieste di rimborso fino a 15.000 euro, i contribuenti, come già chiarito nel paragrafo 2.1, non sono tenuti a presentare alcuna garanzia all'Agente della riscossione né sono tenuti ad altri adempimenti.

Si precisa che i rimborsi fino a 15.000 euro non rilevano ai fini del computo della franchigia di cui al citato comma 33, lettera b), dell'articolo 78. In sostanza, detti rimborsi non vanno sottratti dall'ammontare complessivo dei versamenti affluiti in conto fiscale ai sensi dell'articolo 21, comma 1, del regolamento approvato con decreto 28 dicembre 1993, n. 567, secondo quanto già chiarito dalla circolare n. 146/E del 10 giugno 1998 con riferimento al precedente limite di 5.164,57 euro.

⁴ Il contribuente può chiedere l'erogazione del rimborso con le seguenti modalità:
- all'Agente della riscossione in *procedura semplificata*, solo per le richieste annuali e nel limite di 700.000 euro (compresi anche gli eventuali crediti compensati) ai sensi dell'articolo 78, commi da 33 a 38, della legge n. 413 del 1991 e dell'articolo 20 del regolamento di cui al decreto 28 dicembre 1993, n. 567;
- all'ufficio dell'Agenzia delle entrate in *procedura ordinaria*, sia per le richieste annuali che infrannuali e obbligatoriamente, per le prime, per l'importo eccedente 700.000 euro e nei casi di procedure concorsuali e di cessazione attività.

⁵ Il testo della lettera b) del comma 33 sopra citato è il seguente: "b) Il rimborso sarà erogato senza prestazione di specifiche garanzie ove l'importo rimborsato non superiore al 10 per cento dei complessivi versamenti eseguiti sul conto, esclusi quelli conseguenti ad iscrizione a ruolo, al netto dei rimborsi già erogati, nei due anni precedenti la data della richiesta".

competente e lascia invariato il termine di sessanta giorni per il pagamento dei rimborsi con procedura semplificata da parte dell'Agente della riscossione.

Le novità introdotte dal citato articolo 14, che ha stabilito la contestuale erogazione di capitale e interessi da parte dell'Agente della riscossione, implicano che, in sede di determinazione dell'importo da garantire, si debba tener conto degli interessi per il ritardo nell'esecuzione dei rimborsi, al pari di quanto già previsto per i rimborsi in procedura ordinaria.

Poiché le citate modifiche si applicano ai rimborsi erogati a partire dal 1 gennaio 2015, le stesse producono effetti anche con riferimento ai rimborsi in corso di esecuzione a quella data.

2.5 Esecuzione dei rimborsi in corso all'entrata in vigore del nuovo articolo 38-bis

Le disposizioni di semplificazione introdotte dal nuovo articolo 38-bis si applicano anche ai rimborsi in corso di esecuzione alla data di entrata in vigore del decreto legislativo relativamente alle fattispecie e con le modalità di seguito precisate.

2.5.1 Rimborsi di ammontare superiore a 5.164,57 euro e fino a 15.000 euro

L'estensione da 5.164,57 a 15.000 euro della soglia di esonero da ogni ulteriore adempimento esplica i propri effetti anche sulle richieste di rimborso presentate anteriormente all'entrata in vigore della nuova disposizione.

In particolare, l'ufficio o l'agente della riscossione non procede a richiedere la garanzia successivamente all'entrata in vigore della nuova disposizione.

Nel caso in cui alla stessa data la garanzia sia stata già richiesta, laddove il contribuente non vi abbia già provveduto non è tenuto a presentarla.

Si precisa che la disciplina introdotta dal nuovo articolo 38-bis non esplica effetti sui rapporti per i quali la procedura di erogazione del rimborso sia già conclusa e, pertanto, le garanzie prestate in corso di validità non possono essere restituite per i rimborsi già erogati all'entrata in vigore del decreto legislativo.

Nel caso in cui sia intervenuta la sospensione degli interessi a seguito di ritardo nella consegna delle garanzie, il periodo di sospensione termina e gli interessi riprendono a decorrere dalla data di entrata in vigore del nuovo testo dell'articolo 38-bis, ossia dal 13 dicembre 2014.

2.5.2 Rimborsi di ammontare superiore a 15.000 euro

In caso di rimborso di importo superiore a 15.000 euro già richiesto alla data di entrata in vigore del decreto legislativo, il contribuente, in presenza di dichiarazione con visto di conformità o sottoscrizione alternativa e in assenza delle condizioni soggettive di rischio indicate nel comma 4 del nuovo articolo 38-bis, presenta la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà all'ufficio o all'Agente della riscossione competente, allegando la fotocopia del documento di identità del soggetto legittimato a sottoscriverla.

Relativamente all'apposizione del visto di conformità si richiamano le indicazioni fornite al paragrafo 2.2.1.

In questo caso, la sussistenza dei requisiti e delle condizioni previste per l'apposizione del visto di conformità e la presentazione della dichiarazione sostitutiva deve essere verificata con riferimento alla data di entrata in vigore del decreto legislativo e non alla data di richiesta del rimborso, in modo che la valutazione del rischio tenga conto della situazione attuale del contribuente.

PARTE II - INDIRIZZI OPERATIVI E CHIARIMENTI IN MATERIA DI ESECUZIONE DEI RIMBORSI IVA

3. SOSPENSIONE DEL RIMBORSO A SEGUITO DI REATI

Il comma 8 del nuovo articolo 38-bis prevede che *"Nel caso in cui nel periodo relativo al rimborso sia stato constatato uno dei reati di cui agli articoli 2 e 8 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, l'esecuzione dei rimborsi di cui al presente articolo è 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"*.

L'attuale comma 8 recepisce la disposizione contenuta nel terzo comma del previgente articolo 38-bis, aggiornando i riferimenti normativi relativi alle fattispecie penali (il vecchio testo richiamava l'articolo 4, primo comma, n. 5), del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429).

In merito al contenuto della norma si precisa che la sospensione in argomento opera nei limiti di seguito indicati:

- le fattispecie delittuose di cui agli articoli 2 e 8 del decreto legislativo n. 74 del 2000 devono essere state constatate con riferimento al medesimo periodo d'imposta per il quale è stata presentata richiesta di rimborso dell'IVA;
- la sospensione del rimborso non può essere disposta per un importo superiore all'ammontare dell'IVA esposta nelle fatture o negli altri documenti illecitamente emessi o utilizzati.

Pertanto, quando l'ufficio viene a conoscenza delle fattispecie richiamate, l'esecuzione del rimborso è sospesa, senza possibilità per gli uffici di porre in essere alcuna valutazione discrezionale.

Si precisa che la disciplina introdotta dal nuovo articolo 38-bis non esplica effetti sui rapporti per i quali la procedura di erogazione del rimborso sia già conclusa e, pertanto, le garanzie prestate in corso di validità non possono essere restituite per i rimborsi già erogati all'entrata in vigore del decreto legislativo.

Nel caso in cui 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 dalla data della presentazione della dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, sempreché la dichiarazione rechi il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa.

La sospensione del rimborso opera fino alla definizione del procedimento penale, indipendentemente dall'esito.

Si precisa che, ai fini della sospensione, non rileva l'eventuale definizione dell'obbligazione tributaria sottostante.

4. GARANZIE

La disciplina delle garanzie relativamente alle tipologie, alle caratteristiche, e alle modalità di prestazione non è stata oggetto di modifica da parte del nuovo articolo 38-bis.

Il comma 5 ha recepito le disposizioni recate al riguardo dal primo comma del previgente articolo 38-bis.

La garanzia concerne anche i crediti IVA vantati dall'Amministrazione finanziaria relativi ad annualità precedenti maturati nel periodo di validità della garanzia stessa.

4.1 Durata della garanzia

In particolare, ai sensi del comma 5 del nuovo articolo 38-bis, così come già previsto dalla previgente disposizione, la durata della garanzia deve essere pari a tre anni a partire dalla data di erogazione del rimborso o, se inferiore, al periodo intercorrente tra la data di effettiva erogazione e il termine di decadenza dell'accertamento.

Il suddetto termine di decadenza, ai sensi dell'articolo 57 del DPR n. 633 del 1972, è fissato al 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione ovvero al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

Il primo comma, secondo periodo, dello stesso articolo 57, prevede, altresì, che nel caso di richiesta di rimborso, se tra la data di notifica della richiesta di documenti da parte dell'ufficio e la data della loro consegna sia trascorso un periodo superiore a quindici giorni, il termine di decadenza relativo agli anni in cui si è formato il credito chiesto a rimborso è differito di un periodo pari a quello compreso tra il sedicesimo giorno e la data di consegna.

Per data di consegna deve intendersi quella in cui avviene la consegna di tutta la documentazione, da parte del contribuente, all'ufficio richiedente; tale data, nel caso di spedizione postale, coincide, come chiarito nella circolare n. 249/E del 9 settembre 1997, con il giorno in cui l'ufficio riceve la documentazione.

In caso di ritardo nella consegna di documenti, l'ufficio o l'Agente della riscossione, comunica al soggetto che presta la garanzia o al contribuente l'estensione del termine finale dell'obbligazione della garanzia (cfr circolare n. 84/E del 12 marzo 1998).

Come chiarito nella circolare n. 17/E del 6 maggio 2011, l'eventuale mancata prestazione della garanzia non è idonea a prolungare illimitatamente il termine di decadenza del potere di accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria, non rientrando la stessa tra i documenti cui si riferisce il citato articolo 57.

4.2 Forme di garanzia

Il comma 5 del nuovo articolo 38-bis, come già il primo comma del previgente articolo, prevede le diverse modalità con le quali la garanzia può essere prestata.

In particolare, il primo periodo del comma 5 individua le seguenti forme di garanzia:

- fideiussione rilasciata da una banca o da un'impresa commerciale che a giudizio dell'Amministrazione finanziaria offra adeguate garanzie di solvibilità;
- polizza fideiussoria rilasciata da un'impresa di assicurazione;
- cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore di borsa.

Il medesimo comma 5 prevede che:

- per le piccole e medie imprese, definite secondo i criteri stabiliti dal decreto del Ministro delle attività produttive 18 aprile 2005, le garanzie possono essere prestate anche dai consorzi o cooperativo di garanzia collettiva fidi di cui all'articolo 29 della legge 5 ottobre 1991, n. 317, iscritti nell'albo previsto dall'articolo 106 del decreto legislativo 1 settembre 1993, n. 385, recante il testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia (TUB);
- 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 dell'obbligazione di restituzione da parte della società capogruppo o controllante di cui all'articolo 2359 del codice civile, anche nel caso di cessione della partecipazione nella società controllata o collegata.

Si fa presente, inoltre, che il comma 9 del nuovo articolo 38-bis, che recepisce la disposizione recata dal sesto comma del previgente articolo, prevede una particolare forma di garanzia (*cd* garanzia *sine die*).

In particolare, viene previsto che, se successivamente alla corresponsione del rimborso o alla compensazione viene notificato avviso di rettifica o accertamento, il contribuente, entro sessanta giorni, deve versare all'ufficio le somme che secondo l'atto risultano indebitamente rimborsate o compensate, unitamente agli interessi, a meno che non presenti in alternativa regolare ricorso assistito dalla garanzia prevista al comma 5 fino a quando l'accertamento non sia

divenuto definitivo. In assenza di riversamento da parte del contribuente o di regolare ricorso assistito da garanzia *sine die*, l'ufficio può escutere la garanzia di cui al comma 5.

Di seguito si forniscono chiarimenti in merito ad alcune tra le forme di garanzia sopra elencate.

4.3 Fideiussione e polizza fideiussoria

Al fine di regolare i rapporti tra la società o la banca che presta la fideiussione o la polizza fideiussoria e l'Amministrazione finanziaria, il modello di fideiussione e polizza fideiussoria e le relative Condizioni Generali di assicurazione sono approvate con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

In particolare, lo schema e le relative condizioni approvate con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 10 giugno 2004, (di seguito Provvedimento), possono continuare ad essere utilizzate tenendo conto delle nuove disposizioni introdotte in materia di rimborsi dal decreto legislativo.

Si sintetizzano di seguito i principali profili di interesse.

Per quanto riguarda l'ammontare oggetto della garanzia si fa presente che lo stesso deve essere pari all'importo dell'imposta chiesta a rimborso maggiorato degli interessi in ragione del due per cento annuo.

Relativamente alla quantificazione dell'ammontare garantito si distinguono i rimborsi chiesti in *procedura ordinaria* dai rimborsi chiesti attraverso la *procedura semplificata*⁶.

Per i rimborsi richiesti in *procedura ordinaria*, l'importo da rimborsare è aumentato degli interessi che decorrono, per i rimborsi annuali, dal novantesimo giorno successivo alla data di presentazione della richiesta in dichiarazione, ai

sensi del comma 1 del nuovo articolo 38-bis, analogamente a quanto già stabilito nel primo comma del previgente articolo, e, per i rimborsi infrannuali, ai sensi dell'articolo 1, comma 16, del decreto-legge 30 dicembre 1991, n. 417, "*dal giorno di scadenza del termine del loro pagamento*"⁷, fino alla presunta data di esecuzione del rimborso.

Nel calcolo degli interessi il comma 1 del nuovo articolo 38-bis, analogamente al primo comma del previgente articolo, prevede la non computabilità del periodo intercorrente tra la data della notifica della richiesta di documenti e la data della loro consegna quando superi quindici giorni.

Per i rimborsi richiesti in procedura semplificata, alla luce delle disposizioni introdotte dall'articolo 14 del decreto legislativo, gli interessi per il ritardo nell'esecuzione dei rimborsi devono essere calcolati con decorrenza dal sessantunesimo giorno successivo alla data di presentazione della richiesta fino alla presunta data di esecuzione del rimborso.

Solo per i rimborsi pagati mediante quest'ultima procedura, ai sensi dell'articolo 21 del decreto 28 dicembre 1993, n. 567, è prevista una franchigia nell'obbligo di presentazione della garanzia pari al 10 per cento dell'ammontare complessivo dei versamenti effettuati sul conto fiscale nei due anni precedenti la data della richiesta, al netto dei versamenti conseguenti ad iscrizione a ruolo e dei rimborsi già erogati (vedi paragrafi 2.1 e 2.2). Per i versamenti eseguiti sul conto fiscale devono intendersi i versamenti effettuati mediante il modello F24, come chiarito dalla circolare n. 10/E del 4 marzo 2011.

Dal citato schema allegato al Provvedimento risulta che all'importo richiesto, aumentato degli interessi o eventualmente decurtato della franchigia, devono essere aggiunti, sia per i rimborsi richiesti in *procedura semplificata* che per quelli in *procedura ordinaria*, gli interessi che i contribuenti sono tenuti a corrispondere nel caso in cui il rimborso effettuato risulti non spettante. Tali

⁶ Vedi nota n. 4.

⁷ Ai sensi dell'articolo 1 del decreto 23 luglio 1975, i rimborsi infrannuali IVA devono essere eseguiti entro il giorno 20 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento.

interessi sono calcolati per tre anni a partire dalla data di erogazione del rimborso o per il minor periodo intercorrente tra la data di erogazione e la scadenza del termine di decadenza dell'accertamento.

Si precisa che l'ammontare del rimborso può essere assistito da due distinte garanzie non solidali, eventualmente rese da soggetti diversi, che garantiscano cumulativamente l'intero importo anche se richiesto con un'unica procedura (semplificata o ordinaria).

Come indicato all'articolo 3 delle Condizioni Generali dello schema di garanzia allegato al Provvedimento, l'importo della garanzia già prestata è diminuito dell'ammontare richiesto a seguito della notifica di un atto dell'amministrazione finanziaria per il quale sia stato escusso il garante e sia stato effettuato il pagamento dell'ammontare contestato o, nel caso in cui il contribuente abbia presentato regolare ricorso assistito da apposita garanzia *sine die*.

Si ricorda, infine, che rientra nella facoltà degli Uffici sospendere il rimborso IVA in presenza di "carichi pendenti" anche relativi a tributi diversi dall'IVA (cfr. risoluzione n. 86/E del 12 giugno 2001). In particolare, in tema di sospensione dei rimborsi, l'articolo 23, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 dispone che "nei casi in cui l'autore della violazione o i soggetti obbligati in solido, vantano un credito nei confronti dell'amministrazione finanziaria, il pagamento può essere sospeso se è stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione, ancorché non definitivo. La sospensione opera nei limiti della somma risultante dall'atto o dalla decisione della commissione tributaria ovvero dalla decisione di altro organo". Tuttavia, rimane ferma la possibilità per il contribuente di presentare apposite garanzie, secondo le indicazioni fornite dalla circolare n. 19/E del 12 febbraio 1993 (successivamente ripresa dalla circolare n. 143/E del 9 agosto 1994 e dalla risoluzione n. 86/E del 2001), al fine di ottenere l'esecuzione del rimborso.

garantiti dallo Stato per il rimborso dell'eccedenza dell'imposta sul valore aggiunto e per i crediti vantati dall'Amministrazione finanziaria e le relative Condizioni Generali.

4.5 Garanzia prestata da Confidi

Per le piccole e medie imprese, definite secondo i criteri stabiliti dal citato decreto del 18 aprile 2005, le garanzie possono essere prestate anche dai consorzi o cooperative di garanzia collettiva fidi di cui all'articolo 29 della legge 5 ottobre 1991, n. 317, iscritti nell'albo previsto dall'articolo 106 del TUB.

L'attuale formulazione del citato articolo 106 del TUB è il risultato delle modifiche apportate con il decreto legislativo 13 agosto 2010, n. 141.

Al riguardo si forniscono alcuni chiarimenti.

Con il predetto decreto legislativo è stata riformulata, tra l'altro, la disciplina dell'attività di garanzia dei cosiddetti Confidi, che prevedeva l'iscrizione in due elenchi: quello generale per il quale non era prevista la vigilanza della Banca d'Italia (articolo 106 del TUB) e quello speciale in cui la Banca d'Italia sottoponeva alla vigilanza prudenziale continua l'attività o il patrimonio dei Confidi iscritti in detto elenco (articolo 107 del TUB). Soltanto per i Confidi iscritti in quest'ultimo elenco era possibile la prestazione di garanzie finalizzate all'erogazione di rimborsi IVA.

Attualmente, con la nuova formulazione delle disposizioni relative ai Confidi, eliminata la distinzione tra elenco generale ed elenco speciale, è stata prevista l'istituzione di un unico albo per la vigilanza su tutti gli iscritti (nuovo art. 106).

Nelle more dell'istituzione del predetto albo, si deve far riferimento alla previgente normativa e, pertanto, possono continuare ad essere accettate solo le garanzie rilasciate dai Confidi iscritti nel "vecchio" elenco di cui al previgente

4.4 Cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato

La garanzia prevista dal comma 5 può essere presentata anche sotto forma di cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore di borsa.

Per la costituzione, lo svincolo e l'incameramento della suddetta cauzione erano state emanate le istruzioni per il servizio dei depositi amministrati dalla Cassa Depositi e Prestiti, approvate con decreto ministeriale del 22 novembre 1954.

Il decreto del Ministro del Tesoro 31 luglio 1998, intervenendo in merito alla dematerializzazione dei titoli di Stato, ha disposto che i depositi potessero essere costituiti solo presso gli intermediari finanziari di cui all'articolo 30 del decreto legislativo 24 giugno 1998, n. 213.

Di conseguenza la Cassa Depositi e Prestiti, con la circolare 14 ottobre 1998, n. 1430, ha chiarito che non potevano essere accettati depositi in titoli di Stato ed obbligazioni soggette a dematerializzazione.

A seguito dell'abrogazione del citato articolo 30 in forza dell'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 27, i soggetti che possono gestire i depositi in titoli di Stato sono gli intermediari finanziari di cui all'articolo 79-*quater* del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, recante il Testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria (TUF).

Si fa presente che, a norma dell'articolo 83-*octies* del citato decreto legislativo n. 58 del 1998, "i vincoli di ogni genere sugli strumenti finanziari (omissis), ivi compresi quelli previsti dalla normativa speciale sui titoli di debito pubblico, si costituiscono unicamente con le registrazioni in apposito conto tenuto dall'intermediario".

Analogamente a quanto previsto in caso di fidejussione o polizza fidejussoria, con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono approvati il modello per la costituzione di deposito vincolato in titoli di Stato o

articolo 107 del TUB sottoposti a vigilanza della Banca d'Italia (cd. confidi vigilati).

Sul punto si segnala che l'effettiva iscrizione dei confidi di cui si accetta la garanzia nell'elenco di cui al predetto articolo 107, può essere accertata consultando l'Albo presso il sito istituzionale della Banca d'Italia.

4.6 Assunzione dell'obbligo da parte della capogruppo

Per i gruppi di società con patrimonio risultante dal bilancio consolidato superiore a 250 milioni di euro, la garanzia può essere prestata mediante assunzione diretta da parte della società capogruppo o controllante di cui all'articolo 2359 del codice civile dell'obbligazione di integrale restituzione della somma da rimborsare all'Amministrazione finanziaria, anche nel caso di cessione della partecipazione nella società controllata o collegata.

La società capogruppo o controllante⁸, che può prestare la suddetta garanzia tramite assunzione diretta dell'obbligazione, è in ogni caso la società posta al vertice, ossia quella preposta alla redazione del bilancio consolidato, sempre che il patrimonio netto del gruppo superi il limite stabilito dalla norma.

La circolare n. 164/E del 22 giugno 1998 ha chiarito che per società capogruppo deve intendersi il soggetto, nazionale o comunitario, tenuto alla redazione del bilancio consolidato.

Con risoluzione n. 41/E del 21 aprile 2011 è stato chiarito che anche una capogruppo europea, in qualità di sub-holding, possa ugualmente prestare la garanzia mediante assunzione dell'obbligazione, qualora "la situazione patrimoniale della società che presta la garanzia assicuri quei requisiti di solidità ed affidabilità richiesti per garantire direttamente i crediti delle società controllate".

⁸ Risoluzione n. 189/E del 12 giugno 2002.

Come chiarito dalla citata circolare n. 164/E, il bilancio consolidato tiene conto dei dati di tutte le società, nazionali ed estere, partecipanti al consolidato, siano esse controllate o collegate proporzionalmente ai sensi dell'articolo 37 del decreto legislativo 9 aprile 1991, n. 127.

La garanzia può essere prestata dalla società che redige il bilancio consolidato a favore di tutte le società comprese nel consolidato. Per le società ricomprese in più di un bilancio consolidato, con patrimonio netto superiore al limite fissato dalla norma, la citata circolare n. 164/E ha chiarito che è possibile ottenere la garanzia da parte di ciascuna delle capogruppo. In ogni caso ciascuna capogruppo può prestare la garanzia per l'intero importo per le società da essa controllate o ad essa collegate al momento del rilascio della garanzia.

Resta fermo l'obbligo, per la società capogruppo/controllante, di osservare le ordinarie prescrizioni dell'articolo 38-bis del DPR n. 633 del 1972, per i propri crediti chiesti a rimborso.

4.7 Imprese comunitarie

Le garanzie per i rimborsi IVA possono essere rilasciate anche da banche e compagnie di assicurazione comunitarie.

Per quanto riguarda le prime, in base al principio comunitario di libera prestazione di servizi recepito nel Titolo II, Capo II del TUB, l'articolo 16 dello stesso Testo unico dispone che le banche comunitarie possono effettuare in Italia le attività ammesse al mutuo riconoscimento di cui all'articolo 1, comma 2, del TUB senza stabilirvi succursali, dopo che la Banca d'Italia sia stata informata dall'autorità competente dello Stato di appartenenza.

Per quanto riguarda le seconde, l'esercizio dell'attività delle imprese di assicurazione con sede legale in altri Stati membri dell'Unione Europea è disciplinato dall'articolo 193 e seguenti del decreto legislativo 7 settembre 2005,

Trattandosi di documento necessario ai fini dell'erogazione del rimborso, nel caso di ritardo nella consegna della garanzia superiore a quindici giorni, il periodo intercorrente tra la data di notifica della richiesta e la data della consegna non si computa ai fini della maturazione degli interessi.

La garanzia non deve essere più prestata una volta decorso il termine per l'accertamento.

Nel caso di rimborso richiesto in *procedura semplificata*, il contribuente che tardivamente si trovi nelle condizioni di prestare le garanzie secondo quanto chiarito dalla circolare n. 17/E del 2011 "*potrà sollecitare, con un' ulteriore istanza, diretta all'Agente della riscossione competente, la liquidazione del rimborso...*".

Tale ulteriore istanza non può essere considerata quale nuova istanza di rimborso, ma solo come richiesta in forma libera di sollecito di pagamento.

Si precisa, infine, che anche la presentazione tardiva della garanzia è equiparabile all'istanza di sollecito di pagamento.

Ciò comporta che la tardiva presentazione della garanzia, in assenza di altri elementi ostativi, rende erogabile il rimborso secondo l'originario ordine cronologico.

5. PARTICOLARI ESENZIONI DALL'OBBLIGO DI PRESTAZIONE DELLA GARANZIA

5.1 Amministrazioni dello Stato e degli enti pubblici

L'articolo 19 della legge 15 dicembre 1971, n. 1161, prevede che l'Amministrazione finanziaria possa concedere alle *Amministrazioni dello Stato e degli enti pubblici*, nonché alle ditte di notoria solvibilità, l'esonero dall'obbligo di prestare le cauzioni comunque dovute a garanzia dei tributi

n. 209 (cd Codice delle assicurazioni private). Tali imprese sono soggette alla vigilanza prudenziale dell'autorità dello Stato membro d'origine, che svolge detta attività per quanto riguarda i profili di solvibilità e stabilità, anche per l'attività svolta in Italia. Pertanto, per le garanzie prestate da tali soggetti occorre verificare l'iscrizione nell'apposito albo tenuto dall'Istituto per la vigilanza sulle assicurazioni (IVASS) e l'autorizzazione al ramo cauzioni.

4.8 Limite dell'importo rimborsabile in procedura semplificata

A decorrere dall'anno 2014, l'articolo 9 del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, ha innalzato da 516.456,90 a 700.000 euro il limite massimo dei crediti di imposta e dei contributi compensabili ovvero rimborsabili per ciascun anno solare, previsto dall'articolo 34, comma 1, della legge 23 dicembre 2000, n. 388. L'importo massimo dei rimborsi che può essere richiesto in *procedura semplificata* è fissato quindi in 700.000 euro, al lordo di eventuali compensazioni.

Nella compilazione delle garanzie presentate per i rimborsi richiesti a partire dal 1 gennaio 2014, il limite di 516.456,90 euro, di cui allo schema di garanzia approvato con il citato Provvedimento del 10 giugno 2004, deve essere inteso in 700.000 euro.

4.9 Mancata o tardiva presentazione della garanzia

La garanzia, nei casi in cui deve essere presentata, costituisce un documento propedeutico alla fase di liquidazione del rimborso.

Pertanto, la sua mancata presentazione comporta la non erogazione del rimborso e non influisce, come precisato nel paragrafo 4.1.2, ai fini della proroga del termine di decadenza dell'accertamento, diversamente dalla mancata consegna dei documenti di cui all'articolo 57 del DPR n. 633 del 1972.

gravanti sui prodotti soggetti ad imposta di fabbricazione, ad imposta erariale di consumo e ai diritti crariali.

Analogamente, l'articolo 90 del Testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale (decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43) riconosce all'Amministrazione finanziaria il potere di esonerare le Amministrazioni dello Stato e degli enti pubblici, nonché le ditte di notoria solvibilità, dal prestare cauzione per i diritti doganali gravanti su merci proprie o di terzi che formano oggetto delle operazioni doganali da questi effettuate.

In considerazione della portata generale delle norme appena richiamate, le stesse sono state ritenute applicabili, con risoluzione n. 141/E del 5 giugno 1995, anche nell'ambito della procedura prevista per il rimborso dell'IVA di cui all'articolo 38-bis.

L'esonero per le Amministrazioni dello Stato risponde al principio in forza del quale lo Stato non è tenuto a garantire se stesso, vista la necessità che siano evitati inutili aggravii nel bilancio pubblico.

L'orientamento espresso dalla citata risoluzione n. 141/E del 1995 è stato confermato dalla risoluzione n. 198/E del 1 agosto 2007, la quale ha, tra l'altro, precisato che l'esonero dall'obbligo di prestare le garanzie di cui all'articolo 38-bis può essere riconosciuto dagli uffici competenti alla trattazione dei rimborsi IVA, senza necessità di ulteriori pronunce da parte della Direzione Centrale, ogni qualvolta il rimborso sia eseguito nei confronti delle Amministrazioni dello Stato.

5.2 Società di gestione dei fondi comuni di investimento immobiliare

I rimborsi di cui all'articolo 38-bis, se richiesti da società di gestione dei fondi comuni di investimento immobiliare ai sensi dell'ultimo periodo del comma 1 dell'articolo 8 del decreto-legge 25 settembre 2001, n. 351, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 novembre 2001, n. 410, sono eseguiti senza presentazione delle garanzie.

L'esonero deve ritenersi applicabile sia per i rimborsi annuali che per quelli infrannuali, anche in vigore del nuovo articolo 38-bis, a prescindere dall'importo del rimborso ed indipendentemente dal ricorrere delle condizioni di cui ai commi 3 e 4 del medesimo articolo 38-bis.

5.3 Società in fallimento o liquidazione coatta amministrativa

Ai sensi dell'articolo 74-bis, terzo comma, del DPR n. 633 del 1972 "In deroga a quanto disposto dal primo comma dell'articolo 38-bis, i rimborsi previsti nell'articolo 30, non ancora liquidati alla data della dichiarazione di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa e i rimborsi successivi, sono eseguiti senza la prestazione delle prescritte garanzie per un ammontare non superiore a lire cinquecento milioni (pari a 258.228,45 euro)".

Pertanto, ai sensi del terzo comma dell'articolo 74-bis, i rimborsi previsti dall'articolo 30 non ancora liquidati alla data della dichiarazione di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa e i rimborsi successivi sono eseguiti senza la prestazione delle prescritte garanzie per un ammontare non superiore a 258.228,45 euro.

Con riferimento a tale limite, la circolare n. 54/E del 19 giugno 2002 chiarisce che lo stesso "va riferito a tutti i rimborsi IVA erogati nel corso della procedura concorsuale e non ai singoli periodi d'imposta".

Al fine di stabilire la sussistenza e la misura del diritto all'esonero dalla prestazione della garanzia, occorre verificare l'ammontare dei rimborsi richiesti anteriormente alla data della dichiarazione di fallimento o della liquidazione coatta amministrativa, ma non ancora erogati, e di quelli richiesti ed erogati nell'ambito delle anzidette procedure.

Considerato il carattere agevolativo, la disposizione recata dall'articolo 74-bis del DPR n. 633 non è suscettibile di estensione ad altre procedure diverse dal fallimento e dalla liquidazione coatta amministrativa (cfr. risoluzione n. 202/E del 3 agosto 2007).

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

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Rossella Orlandi



Direzione Centrale Normativa

Roma, 27 ottobre 2015

Oggetto: Disciplina dei rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto di cui all'articolo 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 – quesiti vari

Con la circolare n. 32/E del 30 dicembre 2014 sono stati forniti i primi chiarimenti in merito alla nuova disciplina dei rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto di cui all'articolo 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, come sostituito dall'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175.

Con la presente circolare si forniscono ulteriori chiarimenti su alcune questioni interpretative sollevate successivamente all'emanazione della citata circolare.

- 1) Termini per la presentazione della dichiarazione integrativa a seconda che venga variata la modalità di utilizzo del credito o apposto il solo visto di conformità/sottoscrizione alternativa.**

Si chiede di confermare o meno i diversi termini di presentazione indicati nei recenti documenti di prassi nelle ipotesi di:

- a) *dichiarazione integrativa per apporre il visto di conformità, senza modificare le modalità di utilizzo del credito - integrativa anche oltre il termine dei 90 giorni senza indicazione del termine finale;*
- b) *dichiarazione integrativa per revocare in tutto o in parte l'importo chiesto a rimborso e aumentare l'importo chiesto in compensazione o in detrazione (variazione del quadro VX) - integrativa entro il termine di cui all'art. 2, comma 8-bis, del dPR n. 322 del 1998;*
- c) *dichiarazione integrativa per aumentare l'importo chiesto a rimborso e ridurre l'importo chiesto in compensazione o in detrazione (variazione del quadro VX) - integrativa entro il termine più ristretto di 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione.*

Risposta

Come chiarito con circolare n. 32/E del 31 dicembre 2014, la nuova formulazione dell'art. 38-*bis* del dPR n. 633 del 1972 elimina l'obbligo generalizzato di prestare la garanzia per ottenere l'esecuzione del rimborso IVA. A decorrere dal 13 dicembre 2014 viene, infatti, riconosciuta al contribuente la possibilità di ottenere i rimborsi di importo superiore a 15.000 euro presentando, in alternativa alla garanzia, ai sensi del comma 6, una dichiarazione annuale o un'istanza trimestrale munita di visto di conformità, o sottoscrizione alternativa, e una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà attestante la sussistenza dei requisiti patrimoniali stabiliti dalla norma.

Tanto premesso, in tutte e tre le ipotesi prospettate nel quesito – a) apposizione del visto di conformità sulla dichiarazione con la quale viene chiesto il rimborso, b) revoca in tutto o in parte dell'importo originariamente chiesto a rimborso, c) incremento dell'importo chiesto a rimborso e proporzionale riduzione dell'importo chiesto in compensazione o detrazione - è possibile presentare la dichiarazione integrativa entro i termini previsti dall'art. 2, comma

8 bis del dPR n. 322 del 1998, ossia entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo.

In particolare, si osserva quanto segue.

a) Nel caso in cui la mancata apposizione del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa sia stata frutto di errore o di omissione, al fine di applicare la nuova disciplina dell'art. 38-*bis* del dPR n. 633 del 1972, è possibile correggere l'errore o l'omissione mediante presentazione di una dichiarazione integrativa.

Tuttavia, per i rimborsi chiesti prima dell'entrata in vigore delle modifiche apportate all'art. 38-*bis* ma non ancora eseguiti a quella data, laddove sia ormai decorso il termine fissato dal citato art. 2, comma 8-*bis*, per la rettifica della dichiarazione, la conformità della dichiarazione originaria potrà essere attestata anche mediante presentazione di un'autonoma attestazione, rilasciata ai sensi dell'art. 35 del D.lgs. n. 241 del 1997, da un professionista abilitato. Con tale procedura è possibile regolarizzare anche la mancata apposizione del visto di conformità alla dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2013, i cui termini di rettifica sono scaduti al 30 settembre 2015;

b) e c) La possibilità di variare la scelta di utilizzo del credito Iva originariamente effettuata dal contribuente, è stata, invece, affrontata in alcuni documenti di prassi che si sono succeduti nel tempo.

Con circolare n. 17/E del 2011 è stato chiarito che, in caso di mancata prestazione della garanzia, il contribuente può rettificare la richiesta di rimborso presentando, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, una dichiarazione integrativa, al fine di indicare il medesimo credito (o parte di esso) come eccedenza da utilizzare in detrazione o compensazione (variazione del Quadro VX).

Successivamente, con circolare n. 25/E del 2012, è stato preso in considerazione il disallineamento tra la disciplina delle imposte sul reddito e la disciplina Iva, verificatosi a seguito dell'introduzione nell'art. 2 del dPR n. 322 del 1998 del comma 8-*ter* (ad opera dell'art. 7, comma 2, lettera i), del D.L. n. 70

del 2011). Tale disposizione prevede, infatti, che le dichiarazioni dei redditi e dell'IRAP possano essere integrate dai contribuenti per modificare la originaria richiesta di rimborso *“esclusivamente per la scelta della compensazione, sempreché il rimborso stesso non sia stato già erogato anche in parte, mediante dichiarazione da presentare entro 120 giorni dalla scadenza del termine”*.

Con il sopracitato documento di prassi è stato, dunque, chiarito che, in analogia a quanto disposto per le imposte sul reddito e per l'IRAP, può essere revocata in tutto o in parte la richiesta di rimborso IVA al fine di utilizzare il credito in compensazione, mediante presentazione di una dichiarazione integrativa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta successivo (art. 2, comma 8-*bis*, del DPR n. 322 del 1998) (quesito *b*)

Tale indirizzo interpretativo, che, ai fini Iva, riconduce la rettifica in argomento nell'ambito della dichiarazione integrativa da presentarsi entro i termini ordinari previsti dal comma 8-*bis*, trova conferma nella recente ordinanza n. 15180 del 2 luglio 2014 della Corte di Cassazione, secondo cui il carattere innovativo dell'art. 7, comma 2, lettera i), del D.L. n. 70 del 2011, *“consente... di affermare che prima dell'introduzione di tale meccanismo non fosse possibile modificare l'oggetto della domanda di rimborso, se non nei limiti di cui allo stesso DPR n. 322 del 1998, articolo 2, commi 8 e 8-bis, che disciplina espressamente le modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi della l. 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, comma 136”*.

In coerenza con tale argomentazione, il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 28 gennaio 2011¹, nel dare attuazione all'art. 38-*bis*, al paragrafo 1.3 ha disposto, con riferimento ai rimborsi in conto fiscale, che *“La rettifica della somma richiesta a rimborso in conto fiscale avviene mediante*

¹ Il provvedimento disciplina le modalità e termini di esecuzione dei rimborsi Iva che dal 2011 sono chiesti direttamente in dichiarazione, senza più necessità di presentare la domanda mediante un modello separato (ex mod. VR)

presentazione di una dichiarazione annuale dell'imposta sul valore aggiunto o di una dichiarazione unificata integrativa."

Tale principio, che riconduce nell'ambito della dichiarazione integrativa la possibilità di modificare la scelta relativa alle modalità di restituzione del credito Iva, è applicabile, per le ragioni sopra esposte, anche al caso in cui la rettifica si riferisca ad un rimborso chiesto mediante procedura ordinaria.

Da ultimo, si rileva che la Corte di Cassazione, nel sottolineare la rilevanza, in materia di esecuzione dei rimborsi Iva, degli atti regolamentari dell'amministrazione finanziaria, ha osservato che *"la facoltà di revoca della scelta di utilizzo del credito operata dal contribuente non risulta espressamente disciplinata ex lege (art. 30 e 38-bis del DPR n. 633 del 1972), trattandosi di aspetto attinente alle modalità esecutive delle forme di impiego del credito d'imposta che le norme di legge demandano alla disciplina regolamentare od amministrativa"* è, pertanto, necessario verificare *"se – eventualmente - detta facoltà riceva riconoscimento e regolamentazione nelle fonti normative secondarie o nelle c.d. "norme interne"- adottate con atti amministrativi di natura organizzativa - volte a conformare le attività procedurali degli uffici finanziari."* (cfr. sentenza n. 24916 del 2013).

A tale categoria di atti, rilevanti ai fini delle modalità della richiesta di restituzione del credito, appartiene il citato provvedimento del 28 gennaio 2011, sopra citato, che dà attuazione all'art. 38-bis, stabilendo le ulteriori modalità ed i termini per l'esecuzione dei rimborsi Iva (art. 38-bis, comma 1, ultimo periodo del testo in vigore fino al 13 dicembre 2014).

Ne consegue che, laddove il contribuente voglia modificare l'originaria domanda di restituzione, deve presentare una dichiarazione integrativa, ai sensi del citato articolo 2, comma 8-bis, del DPR n. 322 del 1998, sia che voglia ridurre l'ammontare del credito chiesto a rimborso, come chiarito con la citata circolare n. 25 del 2012 (quesito *b*)), sia che voglia chiedere un rimborso maggiore di quello indicato in dichiarazione (quesito *c*)).

Con riferimento alla richiesta di un maggior rimborso si devono, pertanto, intendere superate le indicazioni fornite con la circolare n. 32/E del 2014 e con circolare n. 6/E del 19 febbraio 2015, nelle quali era stato affermato che, laddove il contribuente avesse voluto chiedere a rimborso un ammontare più alto rispetto a quello originariamente richiesto, avrebbe dovuto presentare una dichiarazione integrativa, eventualmente munita di visto, entro i 90 giorni dalla scadenza della presentazione della dichiarazione.

2) Dichiarazione sostitutiva: come procedere nel caso di omissione della compilazione.

Si chiede di chiarire se, in presenza dei requisiti necessari, ai fini dell'esonero dalla polizza, possa essere sufficiente una dichiarazione sostitutiva, presentata con modalità cartacea ai sensi del dPR n. 445 del 2000, così come era previsto in passato per i contribuenti "virtuosi".

Risposta

L'articolo 38-bis del dPR n. 633 del 1972, come recentemente modificato dal decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, prevede al comma 3 che *"alla dichiarazione o istanza è allegata una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, a norma dell'articolo 47 del dPR 28 dicembre 2000, n. 445"*.

Pertanto - fermo restando quanto già chiarito con la circolare n. 32/E del 2014 paragrafo 2.5.2. con riferimento alle istanze di rimborso pregresse - a differenza di quanto avveniva ai fini della presentazione dell'attestazione di "virtuosità" ai sensi della previgente normativa, non si ritiene possibile la presentazione di detta dichiarazione sostitutiva in un momento successivo alla dichiarazione/istanza.

La dichiarazione sostitutiva potrà essere prodotta successivamente, secondo le modalità previste dai modelli dichiarativi, solo qualora venga presentata una dichiarazione correttiva/integrativa.

3) Dichiarazione sostitutiva - Cessioni di azioni o quote infragruppo - art. 38-bis, comma 3, lett. b) del DPR n. 633 del 1972.

Si chiede di conoscere se rilevano, tra gli eventi che fanno venir meno i requisiti di solvibilità ed affidabilità, le cessioni di azioni o quote di ammontare superiore al 50 per cento del capitale sociale, intervenute tra soggetti appartenenti allo stesso gruppo.

Risposta

Tra i requisiti necessari ai fini dell'erogazione dei rimborsi IVA senza la prestazione della garanzia, il comma 3 dell'articolo 38-bis del DPR n. 633 del 1972 richiede che non risultino cedute, se la richiesta di rimborso è presentata da società di capitali non quotate nei mercati regolamentati, nell'anno precedente la richiesta, azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50 per cento del capitale sociale.

A tale riguardo è irrilevante la circostanza che il soggetto ceda le azioni o quote nell'ambito dello stesso gruppo, in quanto il requisito della solidità patrimoniale previsto dalla norma verrebbe comunque meno in capo al soggetto richiedente.

Pertanto, la presenza di cessioni che superino l'anzidetta percentuale anche nell'ambito dello stesso gruppo implica l'assenza del requisito richiesto dall'articolo 38-bis, comma 3, lettera b), con la conseguenza che il contribuente sarà tenuto alla prestazione della garanzia ai fini dell'erogazione del rimborso.

4) Avvisi di accertamento relativi all'imposta di registro e all'imposta sostitutiva.

4.1. *Al fine di verificare se, ai sensi dell'art. 38-bis comma 4, lett. b) del DPR n. 633 del 1972, l'esecuzione del rimborso è subordinata alla presentazione*

della garanzia, si chiede come vada calcolata la differenza tra imposta dichiarata e imposta accertata nel caso in cui, come per l'imposta di registro, non vi sia una dichiarazione.

Risposta

L'art. 38-bis, comma 4, lettera b), prevede che sono eseguiti previa prestazione della garanzia " i rimborsi di ammontare superiore a 15.000 euro quando richiesti...

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

1) al 10 per cento degli importi dichiarati se questi non superano 150.000 euro;

2) al 5 per cento degli importi dichiarati se questi superano 150.000 euro ma non superano 1.500.000 euro;

3) all'1 per cento degli importi dichiarati, o comunque a 150.000 euro, se gli importi dichiarati superano 1.500.000 euro".

Nel caso in cui le imposte siano dovute non in base alla dichiarazione bensì ad un atto, come accade per l'imposta di registro, per determinare la differenza tra l'imposta dichiarata e l'imposta accertata è necessario fare riferimento ai dati riportati nell'atto stesso, calcolando la differenza tra l'imposta complessiva che risulta dovuta in base all'atto, considerata pari a zero in ipotesi di omessa registrazione, e la maggiore imposta accertata.

4.2. *Al fine di verificare se, ai sensi dell'art. 38-bis comma 4, lett. b) del DPR n. 633 del 1972, l'esecuzione del rimborso è subordinata alla presentazione*

della garanzia, si chiede come calcolare, la differenza tra imposta dichiarata e imposta accertata nel caso in cui l'avviso di accertamento abbia ad oggetto il recupero dell'imposta sostitutiva ovvero dell'imposta relativa al reddito soggetto a tassazione separata.

Risposta

In caso di accertamento avente ad oggetto il recupero dell'imposta sostitutiva, ovvero dell'imposta soggetta a tassazione separata, la verifica dei presupposti che rendono necessaria la prestazione della garanzia ai fini dell'esecuzione del rimborso, deve essere effettuata con riferimento all'imposta oggetto di recupero, tenuto conto dell'autonoma determinazione delle basi imponibili su cui sono calcolate le diverse imposte.

Tuttavia, qualora la rettifica comporti l'attrazione a tassazione ordinaria del reddito originariamente sottoposto ad imposta sostitutiva o a tassazione separata, la verifica deve essere effettuata con riferimento all'imposta complessivamente dovuta, calcolata sulla base imponibile oggetto di rettifica e, pertanto, il raffronto deve tener conto di quanto già dichiarato dal contribuente anche titolo di imposta sostitutiva o di tassazione separata.

5) Accertamenti definiti mediante accertamento con adesione o conciliazione giudiziale.

5.1. *Si chiede di chiarire quale siano i criteri di calcolo per la determinazione della soglia prevista dall'art. 38-bis, comma 4, lett. b), nel caso in cui gli importi accertati siano definiti mediante accertamento con adesione o conciliazione giudiziale.*

Risposta

Con la circolare n. 32 del 2014 è stato chiarito che “*nel computo degli atti da considerare al fine del calcolo degli importi accertati si deve tener conto di tutti quelli notificati nei due anni antecedenti la richiesta di rimborso, prescindendo dall’esito degli stessi, con eccezione degli atti annullati in autotutela o oggetto di sentenze favorevoli al contribuente passate in giudicato*”. Al medesimo fine, occorre tenere conto anche degli importi definiti attraverso gli strumenti deflattivi del contenzioso, che rideterminando la misura dei tributi dovuti, rendono definitiva la pretesa erariale.

Ne consegue che ai fini della verifica di cui trattasi, laddove la pretesa erariale risulti rideterminata per effetto di accertamento con adesione, di conciliazione giudiziale o reclamo/mediazione, anche successivamente all’istanza di rimborso, il raffronto tra l’imposta dichiarata e quella accertata deve essere effettuato con riferimento agli importi rideterminati e non a quelli originariamente accertati.

5.2. *Si chiede di chiarire la rilevanza o meno, ai fini dell’applicazione dell’art. 38-bis, comma 4, lett. b) dei seguenti atti:*

- *atti di adesione che non presuppongono la notifica di un avviso di accertamento.*
- *inviti, di cui all’art. 5, comma 1 bis del D.lgs. n. 218 del 1997, notificati ma non ancora “accettati” dal contribuente, nel caso in cui l’Ufficio si scosta dalle risultanze del PVC, e, rideterminando la pretesa, dà la possibilità al contribuente di accettare l’invito versando, almeno 15 giorni prima della data fissata per il contraddittorio, le somme dovute con le sanzioni ridotte a 1/6;*
- *adesione al PVC ai sensi all’art. 5-bis dello stesso decreto legislativo, in base alla quale sono ancora dovute delle somme a seguito del pagamento rateale.*

Risposta

L'art. 1, comma 637, lett. c), n. 1.2) della legge 23 dicembre 2014, n. 190 ha abrogato, a decorrere dal 1° gennaio 2015, l'art. 5 comma 1-*bis* e l'art. 5-*bis* del D.lgs. n. 218 del 1997. Tali norme, tuttavia, ai sensi del successivo comma 638 *“continuano ad applicarsi agli inviti al contraddittorio in materia di imposte sui redditi, di imposta sul valore aggiunto e di altre imposte indirette, notificati entro il 31 dicembre 2015, e le disposizioni di cui all'articolo 5-bis dello stesso decreto legislativo n. 218 del 1997 continuano ad applicarsi ai processi verbali di constatazione in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto consegnati entro la stessa data.”*

Le suddette disposizioni prevedono, rispettivamente, che il contribuente possa aderire ai contenuti dell'invito al contraddittorio inviato dall'ufficio competente, ovvero ai contenuti del processo verbale di constatazione, laddove i rilievi mossi non siano suscettibili di ulteriori approfondimenti. Ambedue le possibilità di aderire alla pretesa erariale non presuppongono la preventiva notifica di un avviso di accertamento.

Tanto premesso, la scrivente è dell'avviso che nel caso in cui il contribuente aderisca alla proposta dell'ufficio, ovvero ai rilievi mossi nel processo verbale di constatazione, prima della notifica di un avviso di accertamento, il perfezionamento dell'adesione sia equiparabile alla notifica dell'avviso di accertamento, in quanto atto idoneo a quantificare e definire nel suo esatto ammontare la pretesa erariale.

6) Calcolo degli interessi ai fini dell'ammontare da garantire nel modello di cauzioni in titoli di Stato per garantire il rimborso dell'IVA.

Ai fini del calcolo dell'ammontare da garantire per l'esecuzione dei rimborsi IVA nell'ambito del modello di cauzioni in titoli di Stato, si chiede di

chiarire come debbano essere conteggiati gli interessi per il ritardo nell'esecuzione di rimborsi richiesti in procedura semplificata

Risposta

In considerazione dell'accelerazione in atto nel processo di erogazione dei rimborsi, e coerentemente con la *ratio* delle disposizioni in materia di rimborsi IVA contenute nel decreto legislativo n. 175 del 2014, dirette a contrarre le tempistiche e a ridurre i costi per l'esecuzione dei rimborsi, si è ritenuto opportuno modificare l'indirizzo espresso nella circolare n. 32/E del 2014 in merito al computo degli interessi da considerare ai fini del calcolo dell'ammontare garantito.

Nel modello approvato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 26 giugno 2015, infatti, gli interessi relativi al ritardo nell'esecuzione dei rimborsi in procedura semplificata non rilevano ai fini dell'ammontare da garantire.

Nel citato Provvedimento di approvazione del modello è stato precisato, pertanto, che “deve ritenersi aggiornato il paragrafo 2.4 della circolare n. 32/E del 30 dicembre 2014 relativamente alla determinazione dell'importo da garantire alla luce delle novità contenute nell'articolo 14 del decreto legislativo n. 175 del 2014”.

7) Modello TR presentato per anni d'imposta antecedenti il 2015.

Le richieste di rimborso trimestrale presentate per anni d'imposta antecedenti il 2015 non sono provviste del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa in quanto il relativo modello, conformemente alla normativa allora vigente, ancora non lo prevedeva.

Sul punto si chiede di chiarire se la successiva dichiarazione annuale, recante il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa e la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà attestante la sussistenza dei requisiti patrimoniali e contributivi, possa consentire l'erogazione di tali rimborsi senza la presentazione della garanzia.

Risposta

La presentazione della dichiarazione annuale relativa ad anni d'imposta fino al 2014, contenente l'indicazione dei rimborsi trimestrali già presentati, munita di visto di conformità o di sottoscrizione alternativa, assolve alle condizioni di esonero dalla produzione della garanzia previste dal nuovo articolo 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e consente, pertanto, l'erogazione del rimborso IVA trimestrale senza la presentazione della garanzia.

Oltre al visto di conformità o alla sottoscrizione alternativa, l'articolo 38-bis prevede che alle dichiarazioni o istanze venga allegata una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà attestante i requisiti patrimoniali e contributivi.

Per i rimborsi trimestrali presentati per gli anni di imposta antecedenti il 2014, in presenza dei requisiti e delle condizioni previste per la presentazione della dichiarazione sostitutiva, e sempre che non sussistano le condizioni soggettive di rischio indicate nel comma 4 del nuovo articolo 38-bis, la suddetta dichiarazione sostitutiva deve essere presentata all'Ufficio o all'Agente della riscossione competente, allegando la fotocopia del documento d'identità del soggetto legittimato a sottoscriverla (circolare n. 32/E del 30 dicembre 2014, paragrafo 2.5.2).

In particolare, ad integrazione di quanto già chiarito con la citata circolare, si precisa che, esclusivamente con riferimento al periodo transitorio, i requisiti e le condizioni previste per la presentazione della dichiarazione sostitutiva, nonché

l'assenza delle condizioni soggettive di rischio, andranno valutate con riferimento alla situazione attuale del contribuente alla data di presentazione della dichiarazione integrativa munita del visto di conformità.

Qualora la presentazione di una dichiarazione integrativa non sia necessaria, perché la dichiarazione originaria è già stata presentata con il visto di conformità, le predette condizioni andranno verificate alla data di presentazione della sola dichiarazione sostitutiva di atto notorio. La medesima data rileverà anche quando la presentazione della dichiarazione integrativa non sia più consentita per scadenza del termine fissato dall'art. 2, comma 8-*bis*, del DPR 22 luglio 1998, n. 322; in questo caso la conformità della dichiarazione originaria potrà essere attestata mediante presentazione di un'autonoma attestazione, rilasciata ai sensi dell'art. 35 del D.lgs. n. 241 del 1997 da un professionista abilitato (cfr risposta quesito 1).

I rimborsi trimestrali richiesti per l'anno d'imposta 2014, invece, potranno essere erogati senza presentazione della garanzia laddove il modello di dichiarazione annuale contenga il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa, nonché la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà.

Gli interessi, eventualmente sospesi per la mancata consegna della garanzia, riprendono a decorrere dalla data di presentazione della dichiarazione annuale completa di visto di conformità o di sottoscrizione alternativa e di dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, o dalla data di presentazione della dichiarazione sostitutiva in caso di istanze trimestrali relative ad anni d'imposta antecedenti il 2014.

8) Possibilità di inviare un nuovo modello TR dopo la scadenza del termine di presentazione per modificare i dati presenti nel quadro TD.

Si chiede se il contribuente possa presentare un successivo modello TR, dopo la scadenza prevista, per correggere il quadro TD del precedente modello inviato tempestivamente, per motivi diversi rispetto alle ipotesi indicate dalla risoluzione n. 99/E dell'11 novembre 2014.

Risposta

Come chiarito dalla risoluzione n. 99/E del 2014, il contribuente può variare la modalità di utilizzo del credito infrannuale presentando un nuovo modello TR anche oltre i termini di scadenza previsti dall'articolo 8 del decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, n. 542, purché prima dell'invio della dichiarazione annuale IVA relativa allo stesso periodo d'imposta.

La modifica del modello TR tempestivamente presentato non può essere esercitata nel caso in cui l'Ufficio abbia già validato la disposizione di pagamento (modifica di utilizzo del credito da rimborso a compensazione) o nel caso in cui il credito sia stato già utilizzato in compensazione (modifica di utilizzo del credito da compensazione a rimborso).

Con la stessa modalità e con gli stessi limiti temporali previsti dalla citata risoluzione, si ritiene che possano essere corrette o integrate anche le indicazioni rese con riguardo al presupposto per ottenere il rimborso, nonché alla richiesta di esonero dalla presentazione della garanzia o alla sussistenza dei requisiti per accedere all'erogazione prioritaria, non eseguite o eseguite non correttamente all'interno del quadro TD del modello TR tempestivamente presentato.

Nel caso di richiesta di esonero dall'obbligo di prestare garanzia, il nuovo modello TR dovrà recare il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa e la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà attestante i requisiti patrimoniali e contributivi.

Sul punto si precisa che, la presentazione di un modello TR recante il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa e la dichiarazione sostitutiva di atto

di notorietà, ma privo del campo 3 del rigo TD8 denominato “Esonero garanzia” compilato con il codice “1”, non preclude l'erogazione del rimborso senza presentazione della garanzia, in assenza delle condizioni di rischio di cui al comma 4 dell'articolo 38-*bis* del D.P.R n. 633 del 1972. In tal caso, pertanto, non è necessario presentare un nuovo modello TR.

Con riferimento alla possibilità concessa ai contribuenti di poter modificare anche oltre i termini un modello TR presentato tempestivamente, si pone la questione della modalità di calcolo degli interessi.

In base alla normativa vigente di riferimento (articolo 1 del DM 23 luglio 1975, come sostituito dal DM 15 febbraio 1979, e articolo 1, comma 16, del decreto legge 30 dicembre 1991, n. 417), gli interessi per i rimborsi infrannuali, richiesti con il modello TR entro la fine del mese successivo al trimestre, decorrono dal giorno 20 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento.

Considerato che con la risoluzione n. 99/E del 2014 e con la presente circolare è stata concessa la possibilità di presentare un nuovo modello TR anche oltre i termini previsti, al fine di ricostituire il margine temporale che il legislatore ha riconosciuto agli uffici per l'esecuzione dei rimborsi tempestivamente presentati, gli interessi decorrono dal giorno 20 del mese successivo alla data di presentazione della nuova istanza.

9) Dichiarazione sostitutiva con riferimento al presupposto di cui all'art. 30, lett. e) del DPR n. 633 del 1972 (rappresentante fiscale).

Considerato che per i rimborsi superiori a 15.000 euro la nuova disciplina estende l'esonero della garanzia a tutte le richieste di rimborso comprese quelle presentate dai rappresentanti fiscali, e che il presupposto per l'applicazione dell'esonero è che, oltre al visto di conformità/sottoscrizione alternativa, il contribuente presenti la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, si chiede di chiarire chi possa rilasciare tale ultima dichiarazione nel caso in cui il presupposto del rimborso sia la rappresentanza fiscale.

Risposta

L'articolo 38-bis, comma 3, del dPR n. 633 del 1972, dispone che l'esecuzione dei rimborsi di ammontare superiore a 15.000 euro è subordinata alla presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui emerge il credito richiesto a rimborso, munita del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa di cui all'articolo 10, comma 7, primo e secondo periodo, del D.L. n. 78 del 2009. Alla dichiarazione o all'istanza deve essere allegata una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, disciplinata dall'articolo 47 del dPR n. 445 del 2000, n. 445, che attesti la consistenza patrimoniale del richiedente.

Sotto il profilo soggettivo, la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà di cui al citato articolo 47, è disciplinata dall'art. 3 del medesimo Decreto, ai sensi del quale *"1. Le disposizioni del presente testo Unico si applicano ai cittadini italiani e dell'Unione europea, alle persone giuridiche, alle società di persone, alle pubbliche amministrazioni e agli enti, alle associazioni e ai comitati aventi sede legale in Italia o in uno dei Paesi dell'Unione europea.*

2. I cittadini di Stati non appartenenti all'Unione regolarmente soggiornanti in Italia, possono utilizzare le dichiarazioni sostitutive di cui agli articoli 46 e 47 limitatamente agli stati, alle qualità personali e ai fatti certificabili o attestabili da parte di soggetti pubblici italiani.

3. Al di fuori dei casi previsti al comma 2, i cittadini di Stati non appartenenti all'Unione autorizzati a soggiornare nel territorio dello Stato possono utilizzare le dichiarazioni sostitutive di cui agli articoli 46 e 47 nei casi in cui la produzione delle stesse avvenga in applicazione di convenzioni internazionali fra l'Italia ed il Paese di provenienza del dichiarante.

4. Al di fuori dei casi di cui ai commi 2 e 3 gli stati, le qualità personali e i fatti, sono documentati mediante certificati o attestazioni rilasciati dalla competente autorità dello Stato estero, corredati di traduzione in lingua italiana autenticata dall'autorità consolare italiana che ne attesta la

conformità all'originale, dopo aver ammonito l'interessato sulle conseguenze penali della produzione di atti o documenti non veritieri."

Ne consegue che, in caso di richiesta di rimborso presentata dal rappresentante fiscale, la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, relativa alla consistenza patrimoniale del soggetto titolare del credito chiesto a rimborso, deve essere presentata:

- a) dal rappresentate fiscale secondo le regole ordinarie nel caso in cui il soggetto titolare del credito sia residente nell'Unione europea, ovvero nel caso in cui sia residente in uno Stato non appartenente all'Unione europea, quando la produzione della dichiarazione sostitutiva avvenga in applicazione di convenzioni internazionali tra l'Italia e il paese di provenienza;
- b) in tutti gli altri casi la solidità patrimoniale del soggetto titolare del credito ai fini del rispetto delle condizioni prescritte dall'art. 38-*bis*, comma 3, lettere a), b) e c) del DPR n. 633 del 1972, può essere attestata mediante la procedura prevista dal comma 4 del citato articolo 3 del DPR n. 445 del 2000. Si ritiene, infatti, che l'esonero dalla garanzia, ammesso dal comma 5 del richiamato articolo 38-*bis*, non pregiudichi le ragioni erariali quando le condizioni che consentono il rimborso siano attestate attraverso un iter amministrativo formalmente diverso ma sostanzialmente analogo a quello previsto dal comma 3 dell'art. 38-*bis*. Ciò in quanto il procedimento previsto dell'art. 3, comma 4, del DPR n. 445 del 2000 garantisce comunque la certezza pubblica, consentendo all'Amministrazione finanziaria forme di controllo analoghe a quelle esercitabili sulle dichiarazioni rese in Italia da contribuenti residenti.

Resta inteso che la verifica dell'assenza delle condizioni soggettive di rischio indicate nel comma 4 del nuovo articolo 38-*bis* sarà operata dall'ufficio in relazione all'attività svolta in Italia.

10) Garanzia per compensazioni IVA di gruppo.

Si chiede di chiarire se la nuova disciplina sulle garanzie, prevista dal novello articolo 38-bis del DPR n. 633 del 1972, si applichi anche con riferimento alle garanzie prestate nell'ambito della procedura di liquidazione IVA di gruppo e se, in tale ambito, si applichi la franchigia del dieci per cento dei versamenti eseguiti nei due anni precedenti nel conto fiscale.

Risposta

Le disposizioni contenute nel novellato articolo 38-*bis* del DPR n. 633 del 1972, in materia di garanzie, trovano applicazione anche nell'ambito della liquidazione dell'IVA di gruppo, in forza del rinvio al citato articolo contenuto nell'articolo 6, comma 3, del decreto del Ministero delle finanze 13 dicembre 1979, n. 11065. Il suddetto articolo 6, infatti, nel disporre lo specifico obbligo di prestazione di garanzia per le eccedenze di credito risultanti dalla dichiarazione annuale dell'ente o società controllante ovvero delle società controllate, compensate in tutto o in parte con somme che avrebbero dovuto essere versate dalle altre società controllate o dall'ente o società controllante, prevede, altresì, che a tal fine si applicano le disposizioni dell'articolo 38-*bis*.

Pertanto, tutti gli adempimenti previsti dall'articolo 38-*bis* per l'ottenimento dei rimborsi IVA, compresa la prestazione delle garanzie se dovuta, si applicano anche alle compensazioni nell'ambito dell'IVA di gruppo, nelle medesime forme.

Inoltre, ai fini della determinazione dell'importo oggetto della garanzia o della assunzione diretta dell'obbligazione, di cui all'articolo 38-*bis*, si applica la franchigia di cui all'articolo 21 del decreto del Ministero delle Finanze 28 dicembre 1993, n. 567, anche alle eccedenze di credito compensate nell'ambito della liquidazione IVA di gruppo, nei medesimi limiti previsti per i rimborsi in procedura semplificata, ovvero fino all'importo massimo annuale di cui

all'articolo 34, comma 1, della legge n. 388 del 2000, attualmente determinato in 700.000,00 euro.

Pertanto, nelle ipotesi in cui nell'ambito della liquidazione IVA di gruppo la compensazione debba essere assistita da garanzia, la stessa può riferirsi all'importo eccedente la franchigia in commento, se spettante. L'ammontare non garantito (comprensivo anche degli eventuali crediti compensati in conto fiscale), non può comunque eccedere l'importo massimo annuale di 700.000,00 euro. Ai fini del calcolo della franchigia, il conto fiscale cui fa riferimento l'articolo 21 del D.M. n. 567/1993 è quello della società titolare del credito compensato nella liquidazione IVA di gruppo.

Qualora le società aderenti all'IVA di gruppo abbiano applicato la franchigia per un importo superiore al limite di cui all'articolo 34, comma 1, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, l'ufficio procede all'emanazione dell'atto di recupero di cui all'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, per la parte eccedente non garantita (oltre i 516.456,90 euro fino al 2013 e oltre i 700.000,00 euro dal 2014) salvo che il contribuente provveda a prestare o integrare la garanzia, nelle forme previste (fideiussione, assunzione di obbligazione della capogruppo, ecc.).

In considerazione del richiamo esplicito all'articolo 21 del D.M. del 28 dicembre 1993, n. 567, contenuto nello schema di "*Assunzione di obbligazione di pagamento*" di cui alla circolare 22 giugno 1998, n. 164, senza il limite previsto per i rimborsi in procedura semplificata, si rende applicabile l'articolo 10, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), secondo cui è esclusa l'irrogazione di sanzioni e la richiesta di interessi al contribuente, qualora "*si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria*".

Laddove, infine, a seguito dei chiarimenti resi con questa circolare, le garanzie di cui all'articolo 38-bis, comma 6, risultino obbligatorie (ad esempio nell'ipotesi di cessione di azioni o quote di ammontare superiore al 50 per cento

del capitale sociale, intervenute tra soggetti appartenenti allo stesso gruppo), l'ufficio le richiederà in sede di liquidazione del rimborso ovvero, nel caso di compensazione, procederà all'emanazione dell'atto di recupero di cui all'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, salvo che il contribuente provveda a prestare la garanzia, nelle forme previste (fideiussione, assunzione di obbligazione della capogruppo, ecc.). Anche in tale evenienza, considerata l'incertezza della norma, si rende applicabile il citato articolo 10, secondo cui è esclusa l'irrogazione di sanzioni e la richiesta di interessi al contribuente.

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

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

QUADRO VX
DETERMINAZIONE DELL'IVA DA VERSARE O A CREDITO



VX1 IVA da versare o da trasferire (*)

VX2 IVA a credito (da ripartire tra i righe VX4, VX5 e VX6) e da trasferire (*)

VX3 Eccedenza di versamento (da ripartire tra i righe VX4, VX5 e VX6)

Importo di cui si richiede il rimborso

di cui da liquidare mediante procedura semplificata

00

Causale del rimborso

3

Contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria

Contribuenti Subappaltatori

5

Es

Attestazione delle società e degli enti operativi

Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, di essere consapevole delle responsabilità penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci, previste dall'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 Dic

VX4

FIRMA

Attestazione condizioni patrimoniali e versamento contributi

Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, condizioni previste dall'articolo 38-bis, terzo comma, lettere a), b) e c):

- a) il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento degli immobili non si è ridotta, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento delle attività nella normale gestione dell'attività esercitata; l'attività stessa non è cessata né si è ridotta per effetto di operazioni di aziende compresi nelle suddette risultanze contabili;
- b) non risultano cedute nell'anno precedente la richiesta azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al capitale sociale;
- c) sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.

Il sottoscritto dichiara di essere consapevole delle responsabilità penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.

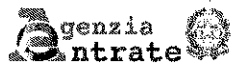
FIRMA

VX5 Importo da riportare in detrazione o in compensazione

VX6 Importo ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale

Codice fiscale consolidante

*) Le diciture in corsivo riguardano soltanto le società controllanti e controllate che aderiscono alla procedura di liquidazione dell'IVA, di



MODELLO IVA TR
RICHIESTA DI RIMBORSO O UTILIZZO
IN COMPENSAZIONE DEL CREDITO IVA TRIMESTRALE

Informativa sul trattamento dei dati personali (art. 13 D.lgs. n. 196/2003) *Con questa informativa l'Agenzia delle Entrate spiega come utilizza i dati raccolti e quali sono i diritti riconosciuti al cittadino. Infatti, il D.lgs. n. 196/2003, "Codice in materia di protezione dei dati personali", prevede un sistema di garanzie a tutela dei trattamenti che vengono effettuati sui dati personali.*

Finalità del trattamento I dati da Lei forniti con questo modello verranno trattati esclusivamente dall'Agenzia delle Entrate per poter effettuare l'erogazione dei rimborsi o per permettere l'utilizzo in compensazione del credito trimestrale IVA.

Conferimento dati I dati richiesti devono essere forniti obbligatoriamente al fine di potersi avvalere degli effetti delle disposizioni in materia di rimborsi e di compensazioni di eccedenze di crediti IVA in relazione a periodi inferiori all'anno. L'indicazione di dati non veritieri può far incorrere in sanzioni amministrative, o in alcuni casi, penali. L'indicazione del numero di telefono o cellulare, del fax e dell'indirizzo di posta elettronica è facoltativa e consente di ricevere gratuitamente dall'Agenzia delle Entrate informazioni e aggiornamenti su scadenze, novità, adempimenti e servizi offerti.

Modalità del trattamento I dati acquisiti attraverso il modello di richiesta di rimborso o utilizzo in compensazione del credito IVA trimestrale verranno trattati con modalità prevalentemente informatizzate e con logiche pienamente rispondenti alle finalità da perseguire, anche mediante verifiche con altri dati in possesso dell'Agenzia delle Entrate o di altri soggetti, nel rispetto delle misure di sicurezza previste dal Codice in materia di protezione dei dati personali. Il modello può essere consegnato a soggetti intermediari individuati dalla legge (centri di assistenza fiscale, associazioni di categoria e professionisti) che tratteranno i dati esclusivamente per la finalità di trasmissione del modello all'Agenzia delle Entrate.

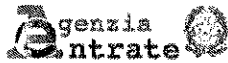
Titolari del trattamento L'Agenzia delle Entrate e gli intermediari, quest'ultimi per la sola attività di trasmissione, secondo quanto previsto dal D.lgs. n. 196/2003, assumono la qualifica di "titolare del trattamento dei dati personali" quando i dati entrano nella loro disponibilità e sotto il loro diretto controllo.

Responsabili del trattamento Il titolare del trattamento può avvalersi di soggetti nominati "responsabili". In particolare, l'Agenzia delle Entrate si avvale, come responsabile esterno del trattamento dei dati, della Sogei S.p.a., partner tecnologico cui è affidata la gestione del sistema informativo dell'Anagrafe tributaria. Presso l'Agenzia delle Entrate è disponibile l'elenco dei responsabili. Gli intermediari, ove si avvalgano della facoltà di nominare dei responsabili, devono renderne noti i dati identificativi agli interessati.

Diritti dell'interessato Presso il titolare o i responsabili del trattamento, l'interessato (art. 7 del D.lgs. n. 193/2003) può accedere ai propri dati personali per verificarne l'utilizzo o, eventualmente, per correggerli, aggiornarli nei limiti previsti dalla legge, oppure per cancellarli od opporsi al loro trattamento, se trattati in violazione di legge. Tali diritti possono essere esercitati con richiesta rivolta a:
Agenzia delle Entrate, via Cristoforo Colombo 426 c/d - 00145 Roma.

Consenso L'Agenzia delle Entrate, in quanto soggetto pubblico, non deve acquisire il consenso degli interessati per trattare i loro dati personali. Gli intermediari non devono acquisire il consenso degli interessati per il trattamento dei dati in quanto il trattamento è previsto dalla legge.

La presente informativa viene data in generale per tutti i titolari del trattamento sopra indicati.



MODELLO IVA TR
RICHIESTA DI RIMBORSO O UTILIZZO IN COMPENSAZIONE
DEL CREDITO IVA TRIMESTRALE

Periodo di riferimento e
ufficio competente

Anno

Trimestre

Ufficio competente

Casi particolari
di compilazione

Regimi particolari

Contabilità separate

Richiesta presentata da ente o
società controllante per il gruppo

Correttiva nei termini

Retifica utilizzo credito

DATI DEL
CONTRIBUENTE

Partita IVA

Codice attività

Natura
giuridica

Cognome o denominazione o ragione sociale

Nome

Sesso
(barrare la relativa casella)

M F

Data di nascita

Comune (o Stato estero) di nascita

Provincia (sigla)

Indirizzo di posta elettronica

TELEFONO O CELLULARE
prefisso numero

FAX
prefisso numero

DICHIARANTE
DIVERSO DAL
CONTRIBUENTE
(rappresentante,
curatore fallimentare,
erede ecc.)

Codice fiscale del sottoscrittore

Codice carica

Codice fiscale società dichiarante

Cognome

Nome

Sesso
(barrare la relativa casella)

M F

Data di nascita

Comune (o Stato estero) di nascita

Provincia (sigla)

SOTTOSCRIZIONE

Numero moduli allegati
(riservato a ente o società controllante)

Firma

IMPEGNO ALLA
PRESENTAZIONE
TELEMATICA

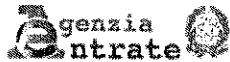
Codice fiscale dell'intermediario

Soggetto che ha predisposto l'istanza

Riservato
all'intermediario

Data dell'impegno giorno mese anno

FIRMA DELL'INTERMEDIARIO



QUADRI TA - TB - TC
OPERAZIONI ATTIVE - OPERAZIONI PASSIVE - DETERMINAZIONE DEL CREDITO

Mod. N.

QUADRO TA
OPERAZIONI ATTIVE

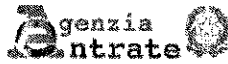
	1	IMPONIBILE	% 2	IMPOSTA
TA1			3	
TA2			4	
TA3			7	
TA4			7,3	
TA5	Operazioni per le quali si è verificata l'esigibilità dell'imposta,		7,5	
TA6	distinte per aliquota o per percentuale di compensazione		8,3	
TA7			8,5	
TA8			8,8	
TA9			10	
TA10			12,3	
TA11			22	
TA12	Operazioni imponibili effettuate senza addebito d'imposta in base a particolari disposizioni			
TA13	Operazioni effettuate ai sensi dell'articolo 17-ter			
TA14	TOTALE (col. 1, somma dei rigi da TA1 a TA13; col. 2, somma dei rigi da TA1 a TA11)			
TA15	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)		1	
			di cui differenze di imposta	2
TA16	TOTALE (TA14 col. 2 ± TA15 campo 1)			
TA17	Operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-bis e 9, operazioni assimilate nonché operazioni intracomunitarie			
TA18	Altre operazioni			
TA19	TOTALE (somma dei rigi TA14 col. 1, TA17 e TA18)			
TA20	Cessioni di beni ammortizzabili imponibili			

QUADRO TB
OPERAZIONI PASSIVE

	1	IMPONIBILE	% 2	IMPOSTA
TB1			7	
TB2			3	
TB3			7	
TB4			7,3	
TB5	Acquisti e importazioni imponibili per i quali è stato esercitato il diritto alla		7,5	
TB6	detrazione, distinti per aliquota d'imposta o per percentuale di compensazione		8,3	
TB7			8,5	
TB8			8,8	
TB9			10	
TB10			12,3	
TB11			22	
TB12	TOTALE (somma dei rigi da TB1 a TB11)			
TB13	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)		1	
			di cui differenze di imposta	2
TB14	TOTALE (TB12 col. 2 ± TB13 campo 1)			
TB15	Acquisti e importazioni imponibili per i quali non è ammessa la detrazione dell'imposta			
TB16	Percentuale di detrazione			%
TB17	IMPOSTA AMMESSA IN DETRAZIONE			
TB18	Acquisti di beni ammortizzabili imponibili			

QUADRO TC
DETERMINAZIONE
DEL CREDITO

	1	DEBITI	CREDITI
TC1	IVA sulle operazioni imponibili (da rigo TA16)		
TC2	IVA dovuta per particolari tipologie di operazioni dal cessionario o committente		
TC3	IVA a debito (somma dei rigi TC1 e TC2)		2
TC4	IVA ammessa in detrazione (da rigo TB17)		
TC5	IVA detraibile da parte dei produttori agricoli (art. 34, comma 9)		
TC6	IVA detraibile (somma dei rigi TC4 e TC5)		
TC7	IMPOSTA A CREDITO (rigo TC6 - rigo TC3)		



QUADRO TD
PRESUPPOSTI - RIMBORSO E/O COMPENSAZIONE - ALTRI DATI

Mod. N.

SEZ. 1 Sussistenza dei presupposti	TD1	ALIQUOTA MEDIA	Aliquota media operazioni attive ¹ maggiorata del 10%	%	Aliquota media operazioni passive ²	%
	TD2	OPERAZIONI NON IMPONIBILI			Percentuale delle operazioni effettuate	%
	TD3	BENI AMMORTIZZABILI				
	TD4	SOGGETTI NON RESIDENTI				
	TD5	OPERAZIONI NON SOGGETTE				

SEZ. 2 Rimborso e/o compensazione	TD6	IMPORTO DI CUI SI CHIEDE IL RIMBORSO	
	TD7	IMPORTO DA UTILIZZARE IN COMPENSAZIONE	

SEZ. 3 Erogazione rimborso	Erogazione prioritaria ¹	Imposta relativa alle operazioni ² di cui all'articolo 17-ter	Esonero garanzia ³
----------------------------------	-------------------------------------	---	-------------------------------

Attestazione condizioni patrimoniali e versamento contributi

Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che sussistono le seguenti condizioni previste dall'articolo 38-bis, terzo comma, lettere a), b) e c):

- a) il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento; la consistenza degli immobili non si è ridotta, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata; l'attività⁴ stessa non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nelle suddette risultanze contabili;
- b) non risultano cedute nell'anno precedente la richiesta azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50 per cento del capitale sociale;
- c) sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.

Il sottoscritto dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445. FIRMA

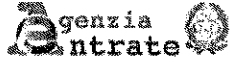
Visto di conformità

TD8	Codice fiscale del responsabile del C.A.F.	Codice fiscale del C.A.F.
	Codice fiscale del professionista	Si rilascia il visto di conformità ⁴ FIRMA DEL RESPONSABILE DEL C.A.F. O DEL PROFESSIONISTA ai sensi dell'art. 35 del d.lgs. n. 241/1997

Sottoscrizione organo di controllo

Soggetto	Codice fiscale	FIRMA
Soggetto	Codice fiscale	FIRMA
Soggetto	Codice fiscale	FIRMA
Soggetto	Codice fiscale	FIRMA
Soggetto	Codice fiscale	FIRMA

SEZ. 4 Ente o società partecipante all'IVA di gruppo	TD9	Partita IVA del soggetto in possesso dei requisiti per la richiesta di rimborso o per la compensazione	
---	-----	--	--



PROSPETTO RIEPILOGATIVO - QUADRO TE
RISERVATO ALL'ENTE O SOCIETÀ CONTROLLANTE PER LA RICHIESTA DI RIMBORSO
O PER L'UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DEL CREDITO IVA TRIMESTRALE DEL GRUPPO

Prospetto N.

QUADRO TE
SEZIONE 1
SOCIETÀ
DEL GRUPPO

1	PARTITA IVA	EROGAZIONE ESONERO				ECCEDENZA TRIMESTRALE	
		CAUSALE 2	PRIORITARIA 3	GARANZIA 4	5	CREDITO 6	DEBITO
	TE1						
	TE2						
	TE3						
	TE4						
	TE5						
	TE6						
	TE7						
	TE8						
	TE9						
	TE10						
	TE11						
	TE12						
	TE13						
	TE14						
	TE15						
	TE16						
	TE17						
	TE18						
	TE19						
	TE20						
	TE21						
	TE22						
	TE23						
	TE24						
	TE25						
	TE26						
	TE27						
	TE28						
	TE29						
	TE30						
	TE31						
	TE32						
	TE33						
	TE34						
	TE35						
	TE36						
	TE37						
	TE38						
	TE39						
SEZIONE 2	TE40	Totale crediti					
DETERMINAZIONE	TE41	Totale debiti					
DEL CREDITO	TE42	Eccedenza di credito di gruppo (rigo TE40 - rigo TE41)					
	TE43	Somma dei righi TC7 dei moduli allegati					
SEZIONE 3	TE50	IMPORTO DI CUI SI CHIEDE IL RIMBORSO					
RIMBORSO E/O	TE51	IMPORTO DA UTILIZZARE IN COMPENSAZIONE					
COMPENSAZIONE							

MODELLO IVA TR RICHIESTA DI RIMBORSO O UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DEL CREDITO IVA TRIMESTRALE

ISTRUZIONI

Gli articoli di legge richiamati nel modello e nelle istruzioni si riferiscono al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni, se non diversamente specificato.

Premessa

Il modello deve essere utilizzato dai contribuenti che hanno realizzato nel trimestre un'eccedenza di imposta detraibile di importo superiore a 2.582,28 euro e che intendono chiedere in tutto o in parte il rimborso di tale eccedenza ovvero intendono utilizzarla in compensazione anche con altri tributi, contributi e premi, ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Ai sensi dell'art. 38-bis, secondo comma, il credito IVA infrannuale può essere richiesto a rimborso unicamente dai contribuenti in possesso dei requisiti previsti dalle lettere a), b) ed e) del terzo comma dell'art. 30, nonché dai soggetti che si trovano nelle condizioni stabilite dalle lettere c) e d) dello stesso articolo, con alcune limitazioni rispetto alle ipotesi di rimborso annuale.

In alternativa, come previsto dall'art. 8 del D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542, lo stesso credito può essere utilizzato in compensazione nel modello F24.

Gli importi devono essere indicati in centesimi di euro arrotondando l'ammontare alla seconda cifra decimale per eccesso se la terza cifra è uguale o superiore a 5, per difetto se la stessa è inferiore a 5.

Struttura del modello

Il modello è costituito da:

- il **frontespizio** composto di due facciate;
- il **modulo**, composto dai quadri TA, TB, TC e TD, che va compilato da tutti i soggetti per l'indicazione dei dati contabili;
- il **prospetto riepilogativo**, composto dal quadro TE, riservato all'ente o società controllante per la richiesta di rimborso o l'utilizzo in compensazione del credito IVA trimestrale del gruppo.

Reperibilità del modello

Il presente modello e le relative istruzioni sono resi gratuitamente disponibili in formato elettronico e possono essere prelevati dal sito Internet dell'Agenzia delle entrate www.agenziaentrate.gov.it o dal sito del Ministero dell'Economia e delle Finanze www.finanze.gov.it. In tal caso il modello può essere stampato in bianco e nero.

Per la stampa del modello devono comunque essere rispettate le caratteristiche tecniche previste nell'Allegato A del provvedimento di approvazione.

Modalità e termini di presentazione

Il modello deve essere presentato entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento esclusivamente **per via telematica**, direttamente dal contribuente o tramite intermediari abilitati di cui all'art. 3, commi 2-bis e 3 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

Qualora il termine sopra indicato scada di sabato o in un giorno festivo lo stesso è prorogato al primo giorno feriale successivo.

Presentazione telematica

Per quanto riguarda le modalità di abilitazione alla presentazione telematica diretta e di presentazione mediante intermediari abilitati si rinvia alle relative istruzioni fornite nei modelli di dichiarazione.

COMUNICAZIONE DI AVVENUTA PRESENTAZIONE TELEMATICA

La comunicazione dell'Agenzia delle entrate attestante l'avvenuta presentazione dell'istanza per via telematica, è trasmessa telematicamente all'utente che ha effettuato l'invio. Tale comunicazione è consultabile nella Sezione "Ricevute" del sito <http://telematici.agenziaentrate.gov.it> nel quale a fronte di ogni invio effettuato è disponibile la relativa ricevuta. Ad ogni modo, la comunicazione di ricezione può essere richiesta senza limiti di tempo (sia dal contribuente che dall'intermediario) a qualunque Ufficio dell'Agenzia delle entrate.

In relazione poi alla verifica della tempestività delle richieste presentate per via telematica, si ricorda che si considerano tempestive le istanze trasmesse entro i termini prescritti, ma

scartate dal servizio telematico, purché ritrasmesse entro i cinque giorni lavorativi successivi alla data di emissione della comunicazione dell'Agenzia delle entrate che attesta il motivo dello scarto (cfr. circolare del Ministero delle Finanze - Dipartimento delle Entrate n. 195 del 24.09.1999).

FRONTESPIZIO

PERIODO DI RIFERIMENTO E UFFICIO COMPETENTE

Anno e trimestre

Indicare l'anno d'imposta e il trimestre (valori da 1 a 3) nel quale è maturata l'eccedenza detraibile che si intende chiedere a rimborso e/o utilizzare in compensazione.

Ufficio competente

Indicare il codice dell'ufficio territorialmente competente, reperibile nel sito www.agenziaentrate.gov.it nel menu "contatti".

I soggetti non residenti, identificati direttamente in Italia, ai sensi dell'art. 35-ter, devono indicare il codice ufficio 250, relativo al Centro operativo di Pescara, ufficio competente in base al provvedimento 30 dicembre 2005, pubblicato nella G.U. n. 48 del 27 febbraio 2006.

CASI PARTICOLARI DI COMPILAZIONE

I contribuenti che si trovano in una delle situazioni sottoelencate sono tenuti a barrare la casella o le caselle corrispondenti.

Regimi particolari

Soggetti che hanno adottato, per obbligo di legge o per opzione, particolari criteri di determinazione dell'imposta dovuta ovvero detraibile.

In quest'ultimo caso, il rigo TB17 (imposta ammessa in detrazione) deve essere compilato tenendo conto degli specifici criteri previsti dal regime di appartenenza.

Contribuenti con contabilità separate

Soggetti che esercitano più attività gestite, per obbligo di legge o per opzione, con contabilità separata ai sensi dell'art. 36.

In tal caso, i contribuenti presentano, oltre al frontespizio, un solo modulo riepilogativo dei dati relativi a tutte le attività esercitate, indicando il valore 1 nel campo "Mod. n".

Enti e società controllanti e controllate

Gli enti e le società controllanti che si avvalgono delle disposizioni di cui all'art. 73 possono richiedere il rimborso infrannuale ovvero utilizzare in compensazione l'eccedenza di credito del gruppo relativa a quelle società facenti parte del gruppo in possesso dei requisiti richiesti dall'art. 30, terzo comma, lettere a), b), e) nonché c) e d), queste ultime con le limitazioni previste dall'art. 38-bis, secondo comma.

A tal fine, l'ente o società controllante presenta l'apposito prospetto riepilogativo ad essi riservato allegando, per ciascuna delle società in possesso dei requisiti di cui al citato art. 30, il modulo previsto per la generalità dei contribuenti con l'indicazione degli elementi contabili del trimestre. Per la compilazione del prospetto si rinvia alle istruzioni fornite a **pagina 11**.

Correttiva nei termini

Riguarda l'ipotesi in cui, prima della scadenza del termine di presentazione, si intenda rettificare o integrare un'istanza già presentata.

In tal caso, deve essere compilato un nuovo modello, completo in tutte le sue parti.

Rettifica utilizzo credito

La casella deve essere barrata nel caso in cui si intenda variare, secondo le istruzioni fornite con la risoluzione n. 99 dell'11 novembre 2014, la modalità di utilizzo del credito espressa in sede di presentazione del modello IVA TR. In tal caso, deve essere compilato un nuovo modello, completo in tutte le sue parti.

CONTRIBUENTI CON CONTABILITÀ PRESSO TERZI

I contribuenti che avendo affidato a terzi la tenuta della contabilità hanno optato per l'effettuazione delle liquidazioni periodiche secondo il regime previsto dall'articolo 1, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 100, come chiarito con la risoluzione n. 6 dell'11 gennaio 2011, ai fini della determinazione dell'eccedenza IVA rimborsabile relativa ad un determinato trimestre devono fare riferimento alla differenza tra l'imposta esigibile relativa alle operazioni attive registrate nel trimestre stesso e l'imposta

dall'atto costitutivo. La denominazione deve essere riportata senza abbreviazioni, ad eccezione della natura giuridica che deve essere indicata in forma contratta (esempio: S.a.s. per Società accomandita semplice).

Indirizzo di posta elettronica e numeri telefonici

L'indicazione dell'indirizzo di posta elettronica, del numero di telefono o cellulare e del fax è facoltativa. Indicando il numero di telefono o cellulare, fax e l'indirizzo di posta elettronica, si potranno ricevere gratuitamente dall'Agenzia delle Entrate informazioni ed aggiornamenti su scadenze, novità, adempimenti e servizi offerti.

DICHIARANTE DIVERSO DAL CONTRIBUENTE

Il presente riquadro deve essere compilato con l'indicazione dei dati relativi al soggetto che sottoscrive il presente modello nell'ipotesi in cui questo sia diverso dal contribuente istante. Il riquadro deve essere compilato con l'indicazione del codice fiscale della persona fisica che sottoscrive il modello, del codice di carica corrispondente nonché dei dati anagrafici richiesti. Qualora il modello sia presentato da una società per conto di un altro contribuente, deve essere compilato anche il campo denominato "**Codice fiscale società dichiarante**", indicando, in tal caso, nell'apposito campo, il codice di carica corrispondente al rapporto intercorrente tra la società dichiarante e il contribuente. In tale ipotesi rientrano, ad esempio, la società nominata rappresentante fiscale da un soggetto non residente, ai sensi dell'art. 17, terzo comma; la società che presenta il modello in qualità di rappresentante negoziale del contribuente.

Codice Carica

Indicare il codice di carica del rappresentante desumendolo dalla seguente tabella:

TABELLA GENERALE DEI CODICI DI CARICA

- | | |
|---|---|
| 1 | Rappresentante legale, negoziale o di fatto, socio amministratore |
| 2 | Rappresentante di minore, inabilitato o interdetto, amministratore di sostegno ovvero curatore dell'eredità giacente, amministratore di eredità devoluta sotto condizione sospensiva o in favore di nascituro non ancora concepito |
| 3 | Curatore fallimentare |
| 4 | Commissario liquidatore (liquidazione coatta amministrativa ovvero amministrazione straordinaria) |
| 5 | Custode giudiziario (custodia giudiziaria), amministratore giudiziario in qualità di rappresentante dei beni sequestrati ovvero commissario giudiziale (amministrazione controllata) |
| 6 | Rappresentante fiscale di soggetto non residente |
| 7 | Erede |
| 8 | Liquidatore (liquidazione volontaria) |
| 9 | Soggetto che presenta la richiesta per conto del soggetto estinto a seguito di operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive (cessionario d'azienda, società beneficiaria, incorporante, conferitaria, ecc.) |

SOTTOSCRIZIONE

Il modello deve essere sottoscritto, a pena di nullità, dal contribuente o da chi ne ha la rappresentanza legale o negoziale.

L'ente o società controllante che presenta istanza di rimborso o compensazione dell'eccezione di credito di gruppo deve indicare il numero dei moduli allegati, relativi alle società partecipanti alla liquidazione di gruppo in possesso dei requisiti di cui all'art. 30.

IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA

Il riquadro deve essere compilato e sottoscritto solo dall'intermediario che trasmette l'istanza. L'intermediario deve riportare:

- * il proprio codice fiscale;
- * la data (giorno, mese e anno) di assunzione dell'impegno a trasmettere l'istanza.

Inoltre, nella casella relativa al soggetto che ha predisposto l'istanza, deve essere indicato il codice 1 se la stessa è stata predisposta dal contribuente ovvero il codice 2 se predisposta da chi effettua l'invio.

Modulo

Nel campo "**Mod. N.**" posto in alto a destra in entrambe le pagine del modulo, la generalità dei contribuenti deve indicare il valore 1. Solo nel caso di richiesta di rimborso o di utilizzo in compensazione da parte di **enti o società controllanti** che si avvalgono della particolare procedura di liquidazione di gruppo di cui all'art. 73 deve essere indicato, per ciascun modulo allegato al prospetto riepilogativo, il corrispondente numero progressivo.

QUADRO TA OPERAZIONI ATTIVE

Nel quadro devono essere indicate le **operazioni attive annotate** o da annotare nel registro delle fatture emesse (art. 23) ovvero in quello dei corrispettivi (art. 24) **per il trimestre cui si riferisce il modello.**

Si fa presente che, nel particolare caso in cui debbano essere indicate operazioni imponibili con aliquote d'imposta o percentuali di compensazione non più presenti nel modello, gli imponibili relativi a dette operazioni dovranno essere compresi nei righi corrispondenti alle aliquote più prossime a quelle applicate calcolando le corrispondenti imposte, e le relative differenze d'imposta (positive o negative) dovranno essere incluse nel rigo TA15, campo 1, fra le variazioni ed evidenziate separatamente nel campo 2 dello stesso rigo.

Esclusivamente in questa ipotesi, nel calcolo dell'aliquota media per la verifica della sussistenza del presupposto di cui all'art. 30, terzo comma, lett. a), occorre tener conto anche delle predette differenze d'imposta esposte nel campo 2 del rigo TA15.

Righi da TA1 a TA11 indicare le operazioni imponibili, suddivise secondo l'aliquota o la percentuale di compensazione applicata, per le quali, nel trimestre cui si riferisce il modello, si è verificata l'**esigibilità dell'imposta** (comprese quelle ad esigibilità differita annotate in periodi precedenti). Nei righi devono essere comprese le sole variazioni operate ai sensi dell'art. 26, che si riferiscono ad operazioni registrate nel medesimo trimestre di riferimento, escludendo, pertanto, le variazioni annotate nel medesimo trimestre ma relative ad operazioni registrate in periodi precedenti da indicare esclusivamente nel rigo TA15, campo 1. L'imposta va calcolata moltiplicando ciascun imponibile per la corrispondente aliquota o percentuale di compensazione.

Rigo TA12 indicare le seguenti tipologie di operazioni:

- * cessioni e prestazioni di servizi per le quali la disciplina IVA prevede l'applicazione dell'imposta da parte del cessionario attraverso il meccanismo del reverse charge;
- * operazioni non soggette all'imposta effettuate in applicazione di determinate norme agevolative nei confronti dei terremotati e soggetti assimilati.

Rigo TA13 indicare il totale dell'imponibile relativo alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle pubbliche amministrazioni applicando l'articolo 17-ter.

Rigo TA14 indicare il totale degli imponibili riportati nella colonna 1 dei righi da TA1 ad TA13 ed il totale dell'imposta derivante dalla somma degli importi indicati nella colonna 2 dei righi da TA1 ad TA11.

Rigo TA15 indicare:

- * **campo 1** le variazioni e gli arrotondamenti di imposta. In particolare, nel rigo deve essere compresa l'imposta relativa alle variazioni operate ai sensi dell'art. 26, registrate nel trimestre cui si riferisce il modello e relative ad operazioni registrate in trimestri precedenti;
- * **campo 2** le differenze d'imposta (positive o negative), già comprese nel campo 1, derivanti dall'indicazione, nei righi corrispondenti all'aliquota più prossima, delle operazioni imponibili con aliquote d'imposta o percentuali di compensazione non più presenti nel modello.

Rigo TA16 indicare il totale dell'IVA sulle operazioni imponibili risultante dalla somma algebrica degli importi dei righi TA14, colonna 2 e TA15 campo 1.

Rigo TA17 indicare le seguenti tipologie di operazioni non imponibili:

- * esportazioni, operazioni assimilate e servizi internazionali previsti negli artt. 8, 8-bis e 9 nonché operazioni ad essi equiparate per legge di cui agli artt. 71 (operazioni con lo Stato Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino) e 72 (operazioni nei confronti di determinati organismi internazionali ecc.);
- * cessioni di cui agli artt. 41 e 58 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331;
- * le cessioni intracomunitarie di beni estratti da un deposito IVA con spedizione in altro Stato membro della Unione Europea (art. 50-bis, comma 4, lettera f), del D.L. n. 331 del 1993);
- * le cessioni di beni estratti da un deposito IVA con trasporto o spedizione fuori del territorio della Unione Europea (art. 50-bis, comma 4, lettera g), del D.L. n. 331 del 1993);
- * le operazioni effettuate fuori della Unione Europea, dalle agenzie di viaggio e turismo rientranti nel regime speciale previsto dell'art. 74-ter;
- * le esportazioni di beni usati e degli altri beni di cui al D.L. 23 febbraio 1995, n. 41.

Si precisa che, in detta ipotesi, nel presente rigo deve essere indicato esclusivamente il c.d. "margine", in quanto ai sensi dell'art. 37, comma 1, del predetto D.L. n. 41/1995, la differenza tra il prezzo dovuto dal cessionario del bene e quello relativo all'acquisto, aumentato delle spese di riparazione e di quelle accessorie, è non imponibile. La restante parte del corrispettivo deve, invece, essere compresa nel rigo TA18.

Rigo TA18 indicare l'ammontare delle operazioni diverse da quelle indicate nei righi precedenti (ad esempio, le operazioni esenti, le cessioni effettuate nei confronti di viaggiatori residenti o domiciliati fuori della Comunità europea di cui all'art. 38-quater, la parte che non costituisce margine delle cessioni imponibili e non imponibili di beni usati, le operazioni

prive del requisito della territorialità di cui agli articoli da 7 a 7-septies per le quali è stata emessa fattura ai sensi dell'articolo 21, comma 6-bis).

Rigo TA19 indicare il totale degli importi esposti nei righi TA14, colonna 1, TA17 e TA18.

Rigo TA20 indicare l'ammontare complessivo delle cessioni imponibili di beni ammortizzabili del trimestre, già compreso nel rigo TA14, tenendo conto delle relative variazioni operate ai sensi dell'art. 26 riferite alle cessioni di beni ammortizzabili registrate nel trimestre di riferimento.

QUADRO TB OPERAZIONI PASSIVE

Nel quadro devono essere indicati gli **acquisti e le importazioni imponibili annotati** nel registro degli acquisti (art. 25) per il trimestre cui si riferisce il modello.

Si fa presente che, nel particolare caso in cui debbano essere indicati acquisti imponibili con aliquote d'imposta o percentuali di compensazione non più presenti nel modello, gli imponibili relativi a dette operazioni dovranno essere compresi nei righi corrispondenti alle aliquote più prossime a quelle applicate calcolando le corrispondenti imposte, e le relative differenze d'imposta (positive o negative) dovranno essere incluse nel rigo TB13, campo 1, fra le variazioni ed evidenziate separatamente nel campo 2 dello stesso rigo. Esclusivamente in questa ipotesi, nel calcolo dell'aliquota media per la verifica della sussistenza del presupposto di cui all'art. 30, terzo comma, lett. a), occorre tener conto anche delle predette differenze d'imposta esposte nel campo 2 del rigo TB13.

Righi da TB1 a TB11 indicare, in corrispondenza delle aliquote o percentuali di compensazione applicate, gli acquisti all'interno, intracomunitari e le importazioni assoggettati ad imposta, per i quali si è verificata l'esigibilità ed è stato **esercitato il diritto alla detrazione** nel periodo cui si riferisce il modello.

Nei righi devono essere comprese le sole variazioni di cui all'art. 26, che si riferiscono ad acquisti registrati nel medesimo trimestre di riferimento.

L'imposta afferente i predetti acquisti è determinata moltiplicando ciascun imponibile per la corrispondente aliquota o percentuale di compensazione.

Rigo TB12 indicare il totale degli importi evidenziati nei righi da TB1 a TB11.

Rigo TB13 indicare:

* **campo 1** le variazioni e gli arrotondamenti di imposta. Nel campo deve essere compresa l'imposta relativa alle variazioni operate ai sensi dell'art. 26, registrate nel trimestre cui si riferisce il modello e riferite ad acquisti registrati in trimestri precedenti.

* **campo 2** le differenze d'imposta (positive o negative), già comprese nel campo 1, derivanti dall'indicazione, nei righi corrispondenti all'aliquota più prossima, degli acquisti imponibili con aliquote d'imposta o percentuali di compensazione non più presenti nel modello.

Rigo TB14 indicare il totale dell'IVA sugli acquisti e importazioni per i quali è stata operata la detrazione, risultante dalla somma algebrica degli importi dei righi TB12, colonna 2 e TB13, campo 1.

Rigo TB15 indicare gli acquisti imponibili interni, intracomunitari e importazioni per i quali ai sensi dell'art. 19-bis1 o di altre disposizioni non è ammessa la detrazione dell'imposta.

Per gli acquisti per i quali è prevista la detrazione parziale dell'imposta (es. 40%) deve essere indicata soltanto la quota di imponibile corrispondente alla parte d'imposta non detraibile. La restante quota di imponibile e d'imposta deve essere indicata nei righi da TB1 a TB11.

Rigo TB16 indicare la percentuale di detrazione applicata durante l'anno di riferimento secondo quanto previsto dall'art. 19, comma 5.

Rigo TB17 indicare l'ammontare dell'imposta ammessa in detrazione nel periodo di riferimento, corrispondente all'importo indicato nel rigo TB14, ovvero a quello risultante dall'applicazione al predetto importo della percentuale di detrazione di cui al rigo TB16. I contribuenti che adottano **speciali criteri** di determinazione dell'imposta detraibile devono indicare l'imposta risultante dall'applicazione del regime di appartenenza, che potrebbe non coincidere con l'importo indicato nel rigo TB14.

Nell'ipotesi di esercizio di più **attività gestite con contabilità separata** ai sensi dell'art. 36, deve essere indicato l'ammontare complessivo dell'imposta detraibile tenendo conto della presenza di eventuali criteri che derogano al principio ordinario di determinazione dell'imposta.

Ad esempio, in presenza di una attività in cui l'imposta ammessa in detrazione è determinata applicando la percentuale di detrazione, il contribuente dovrà procedere a determinare separatamente, per ciascuna delle attività esercitate, l'imposta ammessa in detrazione secondo gli specifici criteri ed indicare nel presente rigo la somma degli importi risultanti.

Rigo TB18 indicare l'ammontare complessivo degli acquisti di beni ammortizzabili imponibili, per i quali è stato esercitato il diritto alla detrazione nel trimestre, il cui importo è già compreso nel rigo TB12, tenendo conto delle relative variazioni operate ai sensi dell'art. 26 riferite agli acquisti di beni ammortizzabili registrati nel trimestre di riferimento.

**QUADRO TC
DETERMINAZIONE
DEL CREDITO**

Rigo TC1 indicare l'ammontare dell'IVA relativa alle operazioni imponibili, riportato dal rigo TA16.

Rigo TC2 indicare l'imposta relativa a particolari tipologie di operazioni per le quali la stessa, in base a specifiche disposizioni, è dovuta dal cessionario o committente ovvero dai soggetti operanti in particolari settori di attività per le provvigioni da loro corrisposte. Trattasi, in particolare:

- degli acquisti di beni provenienti dallo Stato Città del Vaticano e dalla Repubblica di San Marino (art. 71, secondo comma) per i quali il cessionario è tenuto al pagamento dell'imposta a norma dell'art. 17, secondo comma;
- delle operazioni di estrazione di beni dai depositi IVA di cui all'art. 50-bis del D.L. n. 331 del 1993, operate ai fini della loro utilizzazione o in esecuzione di atti di commercializzazione nel territorio dello Stato;
- degli acquisti di beni e servizi da soggetti residenti all'estero di cui all'art. 17, secondo comma;
- dei compensi corrisposti ai rivenditori di documenti di viaggio ai sensi del decreto 30 luglio 2009;
- delle provvigioni corrisposte dalle agenzie di viaggio ai loro intermediari, ai sensi dell'art. 74-ter, ottavo comma;
- degli acquisti all'interno, intracomunitari e delle importazioni di beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8, per i quali il cessionario è tenuto al pagamento dell'imposta;
- degli acquisti effettuati all'interno, intracomunitari e delle importazioni di oro diverso dall'oro da investimento (c.d. oro industriale) e di argento puro e degli acquisti di oro da investimento per i quali è stata esercitata l'opzione per l'applicazione dell'IVA da parte del cedente, per i quali l'imposta è dovuta dal cessionario ai sensi dell'art. 17, comma 5;
- degli acquisti intracomunitari di beni;
- degli acquisti di tartufi da raccoglitori dilettanti ed occasionali, non muniti di partita IVA, per i quali ai sensi dell'art. 1, comma 109, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, il cessionario ha emesso autofattura. Si ricorda che per tali acquisti non è ammessa la detrazione dell'imposta e pertanto il relativo importo deve essere compreso nel rigo TB15;
- degli acquisti di servizi resi nel settore edile da subappaltatori nei confronti delle imprese di costruzioni o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di altro appaltatore, ai sensi dell'art. 17, sesto comma, lett. a);
- degli acquisti di fabbricati o porzioni di fabbricato per i quali l'imposta è dovuta dal cessionario ai sensi dell'art. 17, sesto comma, lett. a-bis);
- degli acquisti di cui all'art. 17, sesto comma, lettere b) e c) (vedi circolare n. 59 del 2010);
- degli acquisti di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione d'impianti e di completamento relativi ad edifici, ai sensi dell'art. 17, sesto comma, lett. a-ter);
- degli acquisti di titoli ambientali di cui all'art. 17, sesto comma, lettere d-bis), d-ter) e d-qua-ter);
- degli acquisti di beni e servizi effettuati dalle pubbliche amministrazioni di cui all'art. 17-ter nell'esercizio di attività commerciali.

Rigo TC3 indicare l'IVA a debito risultante dalla somma degli importi indicati ai precedenti rigi TC1 e TC2.

Rigo TC4 indicare l'importo di cui al rigo TB17.

Rigo TC5 indicare l'importo detraibile (c.d. IVA teorica) a norma dell'art. 34, comma 9, da parte dei produttori agricoli che hanno effettuato cessioni non imponibili di prodotti agricoli compresi nella Tabella A - parte prima -, ai sensi dell'art. 8, primo comma, dell'art. 38-quadro e dell'art. 72, nonché cessioni intracomunitarie di prodotti agricoli. L'importo da indicare nel presente rigo deve essere calcolato applicando le percentuali di compensazione che sarebbero applicabili se le predette operazioni fossero state effettuate nel territorio dello Stato.

Rigo TC6 indicare l'IVA detraibile risultante dalla somma degli importi indicati nei rigi TC4 e TC5.

Rigo TC7 indicare l'imposta a credito per il periodo ricavata dalla differenza tra il rigo TC6 e il rigo TC3. Si evidenzia che, ai fini della richiesta del rimborso o dell'utilizzo in compensazione del credito IVA, l'importo indicato nel rigo deve essere superiore a 2.582,28 euro.

**QUADRO TD
SUSSISTENZA DEI
PRESUPPOSTI - RIMBORSO
E/O COMPENSAZIONE
- ALTRI DATI**

Il quadro è costituito da **quattro sezioni**:

- la **prima** per l'indicazione dei presupposti richiesti dall'art. 30, terzo comma;
- la **seconda** per l'indicazione dell'importo da chiedere a rimborso e/o da utilizzare in compensazione;
- la **terza** riservata ai soggetti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso nonché all'esonerazione dalla prestazione della garanzia
- la **quarta** riservata agli enti o società partecipanti all'IVA di gruppo.

SEZIONE 1
Sussistenza dei presupposti

Barrare la casella corrispondente al presupposto che legittima la richiesta di rimborso o l'utilizzo in compensazione del credito IVA trimestrale.

Rigo TD1 – Aliquota media – Riservato ai contribuenti per i quali si è verificato il presupposto previsto dall'art. 30, terzo comma, lett. a).

Trattasi di coloro che effettuano esclusivamente o prevalentemente operazioni attive soggette ad aliquote più basse rispetto a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni.

Il diritto al rimborso o all'utilizzo in compensazione del credito IVA spetta se l'aliquota mediamente applicata sugli acquisti e sulle importazioni supera quella mediamente applicata sulle operazioni attive maggiorata del 10%.

Nel calcolo dell'aliquota media devono essere esclusi sia gli acquisti (e/o le importazioni) che le cessioni di beni ammortizzabili. Si ricorda che le spese generali devono essere comprese tra gli acquisti. Nel calcolo dell'aliquota media occorre tenere conto della seconda cifra decimale.

Nel campo relativo all'**aliquota media delle operazioni attive maggiorata del 10%** indicare la percentuale calcolata secondo la seguente formula:

$$\left[\frac{(TA14 \text{ col. } 2 + TA15 \text{ campo } 2) - TA20 \text{ col. } 2}{TA14 \text{ col. } 1 - TA20 \text{ col. } 1} \times 100 \right] \times 1,1$$

Nel campo relativo all'**aliquota media delle operazioni passive** indicare la percentuale calcolata secondo la seguente formula:

$$\frac{(TB12 \text{ col. } 2 + TB13 \text{ campo } 2) - TB18 \text{ col. } 2}{TB12 \text{ col. } 1 - TB18 \text{ col. } 1} \times 100$$

Nel caso di contribuente che esercita più **attività gestite con contabilità separata** ai sensi dell'art. 36, i campi del presente rigo devono essere compilati facendo esclusivo riferimento alle operazioni effettuate nell'esercizio dell'attività prevalentemente esercitata e per la quale si è verificata la sussistenza del presupposto. Pertanto, in tale ipotesi, nel calcolare l'aliquota media non si potrà fare riferimento al contenuto dei rigi indicati nelle formule sopra riportate, in quanto questi riguardano l'ammontare complessivo delle operazioni effettuate dal contribuente.

Rigo TD2 – Operazioni non imponibili – Riservato ai contribuenti per i quali si è verificato il presupposto previsto dall'art. 30, terzo comma, lett. b), in quanto hanno effettuato nel trimestre operazioni non imponibili di cui agli artt. 8, 8-bis e 9, nonché le altre operazioni non imponibili indicate nel rigo TA17, per un ammontare superiore al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate nello stesso periodo. La percentuale deve essere arrotondata all'unità superiore ed il rimborso compete se il rapporto percentuale tra l'ammontare delle operazioni non imponibili e quello complessivo delle operazioni effettuate risulta superiore al 25%.

Nel campo relativo alla **percentuale delle operazioni effettuate** indicare il rapporto calcolato secondo la seguente formula:

$$\frac{TA17}{TA19} \times 100$$

Rigo TD3 – Acquisto di beni ammortizzabili – Riservato ai contribuenti per i quali si è verificato il presupposto previsto dall'art. 30, terzo comma, lett. c), con le limitazioni previste dall'art. 38-bis, secondo comma, in quanto hanno effettuato nel trimestre acquisti e importazioni di beni ammortizzabili per un ammontare superiore ai 2/3 del totale degli acquisti e delle importazioni imponibili.

In tale ipotesi può essere chiesta a rimborso o utilizzata in compensazione unicamente l'imposta afferente gli acquisti di beni ammortizzabili del trimestre.

Rigo TD4 – Soggetti non residenti – Riservato ai contribuenti che, ai sensi dell'art. 30, terzo comma, lett. e), si trovano nelle condizioni previste dal terzo comma dell'art. 17.

Trattasi di operatori non residenti che si sono identificati direttamente in Italia ai sensi dell'art. 35-ter ovvero che abbiano formalmente nominato un rappresentante fiscale nello Stato.

Detti soggetti possono chiedere il rimborso o utilizzare in compensazione il credito IVA del trimestre di riferimento, anche in assenza dei presupposti previsti dalle altre lettere dell'art. 30.

Rigo TD5 – Operazioni non soggette – Riservato ai contribuenti per i quali si è verificato il presupposto previsto dall'articolo 30, terzo comma, lettera d), con le limitazioni previste dall'articolo 38-bis, secondo comma, in quanto hanno effettuato nei confronti di soggetti passivi non stabiliti nel territorio dello Stato, per un importo superiore al 50 per cento

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'articolo 19, comma 3, lettera a-bis).

SEZIONE 2

Rimborso
e/o compensazione

La sezione non deve essere compilata nell'ipotesi di soggetti che partecipano alla particolare procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo di cui all'art. 73.

Rigo TD6 indicare l'ammontare del credito infrannuale chiesto a rimborso.

Per quanto riguarda le modalità di erogazione dei rimborsi si evidenzia che l'articolo 13 del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, ha sostituito l'articolo 38-bis che, nella nuova formulazione, prevede:

- l'innalzamento da 5.164,57 a 15.000 euro dell'ammontare dei rimborsi eseguibili senza prestazione di garanzia e senza altri adempimenti;
- la possibilità di ottenere i rimborsi di importo superiore a 15.000 euro senza prestazione della garanzia, presentando l'istanza munita di visto di conformità o sottoscrizione alternativa da parte dell'organo di controllo e una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà attestante la sussistenza di determinati requisiti patrimoniali;
- l'obbligo di prestare la garanzia per i rimborsi superiori a 15.000 euro solo nelle ipotesi di situazioni di rischio e cioè quando il rimborso è richiesto:
 - a) da soggetti che esercitano un'attività di impresa da meno di due anni ad esclusione delle imprese start-up innovative di cui all'articolo 25 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179;
 - b) da soggetti ai quali, nei due anni precedenti la richiesta di rimborso, sono stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica da cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato superiore:
 - 1) al 10 per cento degli importi dichiarati se questi non superano 150.000 euro;
 - 2) al 5 per cento degli importi dichiarati se questi superano 150.000 euro ma non superano 1.500.000 euro;
 - 3) all'1 per cento degli importi dichiarati, o comunque a 150.000 euro se gli importi dichiarati superano 1.500.000 euro;
 - c) da soggetti che presentano l'istanza priva del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa o non presentano la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà;
 - d) da soggetti passivi che richiedono il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante all'atto della cessazione dell'attività.

Per chiarimenti e approfondimenti sulle modalità di esecuzione dei rimborsi alla luce delle modifiche apportate all'articolo 38-bis dal decreto legislativo n. 175 del 2014, vedi circolare n. 32 del 30 dicembre 2014.

Rigo TD7 indicare l'ammontare del credito infrannuale che si intende utilizzare in compensazione con il modello F24, tenendo conto che tale ammontare partecipa al limite annuo di 700.000 euro, (articolo 9, comma 2, decreto legge n. 35 del 2013).

Per effetto dell'art. 35, comma 6-ter, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223 convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, il predetto limite annuo è elevato ad un milione di euro nei confronti dei subappaltatori che nell'anno precedente abbiano registrato un volume d'affari costituito per almeno l'80 per cento da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto.

Si evidenzia che l'utilizzo in compensazione del credito IVA infrannuale è consentito, in linea generale, solo dopo la presentazione dell'istanza da cui lo stesso emerge. Inoltre, il superamento del limite di 5.000 euro annui, limite modificato dall'articolo 8, comma 18, del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16, riferito all'ammontare complessivo dei crediti trimestrali maturati nell'anno d'imposta, comporta l'obbligo di utilizzare in compensazione i predetti crediti a partire dal sedici del mese successivo a quello di presentazione dell'istanza. Per approfondimenti e chiarimenti, vedi il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 21 dicembre 2009 e le circolari n. 57 del 23 dicembre 2009 e n. 1 del 15 gennaio 2010.

Si ricorda che la somma degli importi indicati nei righe TD6 e TD7 non deve essere superiore all'imposta a credito risultante al rigo TC7 ovvero all'imposta relativa agli acquisti di beni ammortizzabili in presenza del presupposto previsto dall'art. 30, terzo comma, lettera c).

SEZIONE 3

Erogazione rimborso

Rigo TD8 La compilazione del rigo è prevista ai fini dell'erogazione prioritaria del rimborso nonché ai fini dell'esonero dalla prestazione della garanzia.

Contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso

La **casella 1** "contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso" è riservata ai

contribuenti che rientrano tra le categorie individuate dai decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, emanati ai sensi del penultimo comma dell'art. 38-bis, per le quali è prevista l'erogazione dei rimborsi in via prioritaria.

Indicare il codice:

- **1**, riservato ai soggetti che pongono in essere le prestazioni derivanti dai contratti di subappalto rientranti nell'ambito di applicazione della lettera a), del sesto comma, dell'articolo 17;
- **2**, riservato ai soggetti che svolgono le attività individuate dal codice ATECOFIN 2004 37.10.1, e cioè i soggetti che svolgono le attività di recupero e preparazione per il riciclaggio di cascami e rottami metallici;
- **3**, riservato ai soggetti che svolgono le attività individuate dal codice ATECOFIN 2004 27.43.0, e cioè i soggetti che producono zinco, piombo e stagno, nonché i semilavorati degli stessi metalli di base non ferrosi;
- **4**, riservato ai soggetti che svolgono le attività individuate dal codice ATECOFIN 2004 27.42.0, e cioè i soggetti che producono alluminio e semilavorati;
- **5**, riservato ai soggetti che svolgono le attività individuate dal codice ATECO 2007 30.30.09, e cioè i soggetti che fabbricano aeromobili, veicoli spaziali e i relativi dispositivi;
- **6**, riservato ai soggetti che hanno effettuato operazioni nei confronti delle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 17-ter. L'erogazione prioritaria del rimborso è riconosciuta per un importo non superiore all'ammontare complessivo dell'imposta applicata alle predette operazioni effettuate nel periodo in cui si è determinata l'eccedenza d'imposta detraibile. Tale importo deve essere indicato nel **campo 2** "Imposta relativa alle operazioni di cui all'articolo 17-ter";
- **7**, riservato ad altri soggetti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso.

Il **campo 3** è riservato ai contribuenti non tenuti alla presentazione della garanzia. La casella deve essere compilata indicando il codice:

- **1** se l'istanza è dotata di visto di conformità o della sottoscrizione da parte dell'organo di controllo e della dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà che attesta la presenza delle condizioni individuate dall'articolo 38-bis, comma 3, lettere a), b) e c);
- **2** se il rimborso è richiesto dai curatori fallimentari e dai commissari liquidatori;
- **3** se il rimborso è richiesto dalle società di gestione del risparmio indicate nell'articolo 8, del decreto-legge n. 351 del 2001.

Attestazione condizioni patrimoniali

L'articolo 38-bis, comma 3, prevede la possibilità di ottenere i rimborsi di importo superiore a 15.000 euro senza prestazione della garanzia presentando l'istanza munita di visto di conformità o della sottoscrizione alternativa da parte dell'organo di controllo e una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, resa ai sensi dell'articolo 47 del d.P.R. n. 445 del 2000, attestante la sussistenza di determinati requisiti patrimoniali. In particolare, è necessario attestare che:

- a) il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo di imposta, di oltre il 40 per cento; la consistenza degli immobili iscritti non si è ridotta, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo di imposta, di oltre il 40 per cento per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata; l'attività stessa non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nelle suddette risultanze contabili;
- b) non risultano cedute, se la richiesta di rimborso è presentata da società di capitali non quotate nei mercati regolamentati, nell'anno precedente la richiesta, azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50 per cento del capitale sociale;
- c) sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.

Come chiarito dalla circolare n. 32 del 30 dicembre 2014, la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà è resa mediante la sottoscrizione del presente riquadro. Si evidenzia che la dichiarazione di atto notorio, debitamente sottoscritta dal contribuente, e la copia del documento d'identità dello stesso, sono ricevute e conservate da chi invia l'istanza ed esibite a richiesta dell'Agenzia delle entrate.

Visto di conformità

Il riquadro deve essere compilato per apporre il visto di conformità ed è riservato al responsabile del CAF o al professionista che lo rilascia.

Negli spazi appositi vanno riportati il codice fiscale del responsabile del CAF e quello relativo allo stesso CAF, ovvero va riportato il codice fiscale del professionista. Il responsabile dell'assistenza fiscale del CAF o il professionista deve inoltre apporre la propria firma che attesta il rilascio del visto di conformità ai sensi dell'art. 35 del d.lgs. n. 241 del 1997.

Sottoscrizione organo di controllo

Il riquadro è riservato ai soggetti che possono in alternativa all'apposizione del visto di conformità far sottoscrivere l'istanza dall'organo incaricato ad effettuare il controllo contabile.

Con la sottoscrizione dell'istanza da parte dei soggetti che esercitano il controllo contabile viene attestata l'esecuzione dei controlli di cui all'articolo 2, comma 2, del decreto n. 164 del 1999. Si evidenzia che l'infedele attestazione dell'esecuzione dei controlli comporta l'applicazione della sanzione di cui all'articolo 39, comma 1, lettera a), primo periodo del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 e, in caso di ripetute violazioni o di violazioni particolarmente gravi, è effettuata apposita segnalazione agli organi competenti per l'adozione di ulteriori provvedimenti.

Negli appositi campi devono essere indicati:

- * dal revisore contabile iscritto nel Registro istituito presso il Ministero della giustizia, nella casella **Soggetto**, il **codice 1**;
 - * dal responsabile della revisione (ad esempio il socio o l'amministratore) se trattasi di società di revisione iscritta nel Registro istituito presso il Ministero della giustizia, nella casella **Soggetto**, il **codice 2**. Occorre compilare, inoltre, un distinto campo nel quale indicare il codice fiscale della società di revisione, avendo cura di riportare nella casella **Soggetto** il **codice 3** senza compilare il campo firma;
 - * dal collegio sindacale nella casella **Soggetto**, per ciascun membro, il **codice 4**.
- Il soggetto che effettua il controllo contabile deve, inoltre, indicare il proprio codice fiscale.

SEZIONE 4

Ente o società partecipante all'IVA di gruppo

Rigo TD9 Il rigo deve essere compilato esclusivamente nelle ipotesi di richiesta di rimborso o di utilizzo in compensazione dell'eccedenza detraibile risultante dalle annotazioni periodiche riepilogative di gruppo. Indicare il numero di partita IVA dell'ente o società partecipante all'IVA di gruppo cui il modulo si riferisce, per il quale nel quadro TE è stato indicato, nella corrispondente casella della colonna 2, il possesso di uno dei requisiti richiesti dall'art. 30, terzo comma, lett. a), b), c), d) ed e).

PROSPETTO RIEPILOGATIVO

Riservato all'ente o società controllante per la richiesta di rimborso o per l'utilizzo in compensazione del credito IVA trimestrale del gruppo

Gli enti e le società controllanti che si avvalgono delle disposizioni di cui all'art. 73 possono chiedere il rimborso infrannuale ovvero utilizzare in compensazione l'eccedenza di credito del gruppo relativa a quelle società in possesso dei requisiti richiesti dall'art. 30, terzo comma, lettere a), b), e) nonché c) e d), queste ultime con le limitazioni previste dall'art. 38-bis, secondo comma. A tal fine devono presentare il modello compilando:

- * il **frontespizio**, in cui indicare i dati dell'ente o società controllante;
- * il presente **prospetto riepilogativo**;
- * un **modulo** per ciascuna società del gruppo in possesso dei requisiti di cui all'art. 30.

Ogni modulo deve essere contraddistinto da un numero progressivo da indicare nel campo "Mod. n."

In alto indicare il codice fiscale dell'ente o società controllante e nel rigo TD9 la partita IVA del soggetto a cui il modulo si riferisce.

QUADRO TE

SEZIONE I

Società del gruppo

PROSPETTO N.: nel caso in cui non fossero sufficienti i 39 righi deve essere compilato un altro prospetto per indicare tutte le società partecipanti alla liquidazione di gruppo, riportando per ciascuno di essi il corrispondente numero progressivo (es. 01, 02 ecc).

La sezione è prevista per l'indicazione dei dati concernenti tutti i soggetti partecipanti alla liquidazione IVA di gruppo, compresa la controllante.

Nella **colonna 1** indicare il numero partita IVA.

Nella **colonna 2** indicare per le società in possesso dei requisiti richiesti dall'art. 30, terzo comma, il relativo presupposto utilizzando una delle seguenti lettere:

- A - aliquota media - per l'ipotesi di cui all'art. 30, terzo comma, lett. a);
- B - operazioni non imponibili - per l'ipotesi di cui all'art. 30, terzo comma, lett. b);
- C - acquisto di beni ammortizzabili - per l'ipotesi di cui all'art. 30, terzo comma, lett. c);
- E - soggetti non residenti - per l'ipotesi di cui all'art. 30, terzo comma, lett. e);
- F - operazioni non soggette - per l'ipotesi di cui all'art. 30, terzo comma, lett. d).

Nella **colonna 3**, indicare il codice corrispondente al presupposto che consente di accedere all'erogazione del rimborso in via prioritaria:

- **1**, riservato ai soggetti che pongono in essere le prestazioni derivanti dai contratti di subappalto rientranti nell'ambito di applicazione della lettera a), del sesto comma, dell'articolo 17;

- 2, riservato ai soggetti che svolgono le attività individuate dal codice ATECOFIN 2004 37.10.1, e cioè i soggetti che svolgono le attività di recupero e preparazione per il riciclaggio di cascami e rottami metallici;
- 3, riservato ai soggetti che svolgono le attività individuate dal codice ATECOFIN 2004 27.43.0, e cioè i soggetti che producono zinco, piombo e stagno, nonché i semilavorati degli stessi metalli di base non ferrosi;
- 4, riservato ai soggetti che svolgono le attività individuate dal codice ATECOFIN 2004 27.42.0, e cioè i soggetti che producono alluminio e semilavorati;
- 5, riservato ai soggetti che svolgono le attività individuate dal codice ATECO 2007 30.30.09, e cioè i soggetti che fabbricano aeromobili, veicoli spaziali e i relativi dispositivi;
- 6, riservato ai soggetti che hanno effettuato operazioni nei confronti delle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 17-ter;
- 7, riservato ad altri soggetti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso.

La casella della **colonna 4** deve essere barrata se il modulo relativo alla società del gruppo è dotato di visto di conformità o della sottoscrizione da parte dell'organo di controllo e della dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà che attesta la presenza delle condizioni individuate dall'articolo 38-bis, comma 3 lettere a),b) e c).

Nelle **colonne 5 e 6** (da compilare alternativamente) indicare il saldo a credito o a debito relativo al trimestre. Tale importo per le società con liquidazioni mensili è dato dalla somma algebrica degli importi trasferiti alla controllante nel corso del trimestre di riferimento.

SEZIONE 2

Determinazione del credito

ATTENZIONE: le sezioni 2 e 3 devono essere compilate esclusivamente nel prospetto n. 01.

Rigo TE40 indicare il totale degli importi di colonna 5.

Rigo TE41 indicare il totale degli importi di colonna 6.

Rigo TE42 indicare la differenza tra il rigo TE40 e il rigo TE41.

Rigo TE43 indicare la somma dei rigi TC7 (imposta a credito) dei moduli allegati al presente prospetto, relativi alle società in possesso dei requisiti di cui all'art. 30.

SEZIONE 3

Rimborso e/o compensazione

Rigo TE50 indicare l'importo che si intende chiedere a rimborso.

Rigo TE51 indicare l'importo che si intende utilizzare in compensazione con il modello F24. Si evidenzia che l'utilizzo in compensazione del credito IVA infrannuale è consentito, in linea generale, solo dopo la presentazione dell'istanza da cui lo stesso emerge. Inoltre, il superamento del limite di 5.000 euro annui, limite modificato dall'articolo 8, comma 18, del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16, riferito all'ammontare complessivo dei crediti trimestrali maturati nell'anno d'imposta, comporta l'obbligo di utilizzare in compensazione i predetti crediti a partire dal sedici del mese successivo a quello di presentazione dell'istanza.

Per approfondimenti e chiarimenti, vedi il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 21 dicembre 2009 e le circolari n. 57 del 23 dicembre 2009 e n. 1 del 15 gennaio 2010.

Si evidenzia che in ogni caso la somma degli importi indicati nei rigi TE50 e TE51 non può essere superiore al minore tra i valori indicati ai rigi TE42 e TE43.

Nel caso in cui per una o più società partecipanti alla liquidazione dell'IVA di gruppo ricorra il presupposto previsto dall'art. 30, terzo comma, lett. c), il credito chiesto a rimborso o utilizzato in compensazione relativo ai predetti soggetti non deve essere superiore all'imposta afferente gli acquisti di beni ammortizzabili del trimestre.

Rigo V140 indicare l'ammontare corrispondente al credito rivenuto, al netto delle somme versate a titolo di sottonote e interessi, qualora nel corso del periodo di imposta oggetto della presente dichiarazione siano state versate somme richieste con appositi atti di recupero emessi a seguito dell'addebito utilizzato in compensazione di crediti esistenti ma non disponibili (cd. ex. utilizzo di crediti in misura superiore al limite annuo previsto dall'art. 34 della legge n. 388 del 2000 e dall'articolo 9, comma 2, del decreto-legge n. 35 del 2013). Anche verso tale esposizione, la validità del credito oggetto di investimento viene, figurata ed espressa, a quella del credito formante nel periodo di imposta relativo alla presente dichiarazione. In caso di compilazione del rigo da parte di soggetti che hanno partecipato alla liquidazione dell'IVA di gruppo l'imponibile nello stesso evidenziato, in quanto non trasferibile al gruppo, deve essere considerato ai fini della compilazione dei righi V14, V15 e V16.

4.2.11 – QUADRO VI – Separata indicazione delle operazioni effettuate nei confronti di consumatori finali e di soggetti IVA

Il quadro è stato stilato al fine di prevedere nell'ambito del modello di dichiarazione annuale la separata indicazione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate nei confronti di consumatori finali e di soggetti titolari di partita IVA, ai sensi dell'articolo 39, comma 13, del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2003, n. 376.

Il presente quadro è destinato a tutti i contribuenti IVA tenuti alla presentazione della dichiarazione e deve essere compilato esclusivamente nel modulo n. 01. Nelle ipotesi di contabilità separata ovvero di operazioni straordinarie o trasformazioni sostanziali, il quadro deve essere compilato una sola volta replicando i dati relativi alle varie contabilità ovvero ai diversi soggetti che hanno partecipato alla trasformazione.

Rigo V11 Ripartizione delle operazioni imponibili effettuate nei confronti di consumatori finali e di soggetti titolari di partita IVA

Campo 1 indicare l'ammontare complessivo delle operazioni imponibili derivanti dalla somma degli importi evidenziati nel campo 1 del rigo V23 di tutti i moduli di cui si compone la dichiarazione.

Campo 2 indicare l'ammontare complessivo dell'imposta relativa alle operazioni imponibili rilevanti dalla somma degli importi evidenziati nel rigo V23 di tutti i moduli di cui si compone la dichiarazione.

Campi 3 e 5 riportare l'imponibile nel campo 1 rispettivamente tra le operazioni effettuate nei confronti di consumatori finali e quelle effettuate nei confronti di soggetti titolari di partita IVA. A tal fine può farsi riferimento alla modalità di certificazione dei corrispettivi previste dagli artt. 21, 21-bis e 22 o, comunque, ad ulteriori criteri che consentano di qualificare l'operazione ai predetti fini. Le operazioni imponibili effettuate da esercenti arti e professioni si intendono riferite a consumatori finali salvo diversa qualificazione del destinatario desumibile dalla certificazione di cui all'art. 21 e 21-bis.

Campi 4 e 6 indicare l'imposta relativa alle operazioni evidenziate nei campi 3 e 5.

Righi da V12 a V122 Ripartizione su base regionale delle operazioni effettuate nei confronti di consumatori finali

I righi sono riservati ai contribuenti che, avendo effettuato operazioni nei confronti di consumatori finali, hanno compilato i campi 3 e 4 del rigo V11 per la ripartizione di tali importi in corrispondenza delle regioni e province autonome ove sono situati il luogo o i luoghi di esercizio dell'attività.

4.2.12 – QUADRO VX – DETERMINAZIONE DELL'IVA DA VERSARE O DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il quadro VX contiene i dati relativi all'IVA da versare o all'IVA a credito e deve essere compilato esclusivamente dai contribuenti tenuti a presentare la dichiarazione annuale IVA in via ordinaria e in ogni caso unitamente nel modulo n. 01. I soggetti che presentano la dichiarazione unitaria devono indicare i dati richiesti nel quadro VX nella sezione II del quadro VX di UNICO 2015.

Compilazione del quadro VX da parte delle società controllanti e controllate (art. 73)

Le società partecipanti alla liquidazione dell'IVA di gruppo compilano il rigo VX 1 o il rigo VX 2 per indicare il debito o il credito risultante al gruppo in sede di conguaglio. Per quanto riguarda, invece, le modalità di utilizzo dell'imponibile indicato nel rigo V110 e relativo all'accensione di credito non trasferibile al gruppo IVA, è previsto:

la compilazione del rigo V14 per indicare l'imponibile oggetto di richiesta di rimborso, ai sensi dell'articolo 30, quarto comma lettera esenzione detraibile dall'irtenario, confronto le richieste n. 4.0391 del 2008 e 56/E del 2011;

la compilazione del rigo V15 per indicare l'imponibile da utilizzare in compensazione nel modulo F24;

la compilazione del rigo V16 per indicare l'imponibile escluso dai soggetti che hanno optato per il consolidato fiscale previsto dall'articolo 17 del TUBR;

le stesse modalità di utilizzo sono previste con riferimento all'imponibile evidenziato nel rigo V140. Nelle ipotesi di incorporazione di un soggetto non sottoposto alla procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo gli importi evidenziati nei righi V139 e V140 del modulo relativo alla società incorporata, che restano nella disponibilità della società incorporante, devono essere dallo stesso considerati ai fini della compilazione dei righi V14, V15 e V16;

Se evidenzia che la società iscritta dal gruppo per cessazione del controllo nel corso dell'anno, al fine di indicare l'eventuale credito successivamente maturato da cedere o rimborso e come piano di estinzione o in compensazione, devono compilare i righi V14, V15 e V16.

Compilazione del quadro VX in caso di fallimento o liquidazione coatta amministrativa nel corso dell'anno 2014

Per la modalità di compilazione del quadro VX si rinvia ai chiarimenti forniti nel paragrafo 2.3.

Rigo V11 Importo da versare lo da indicare, da parte della società controllanti e controllati, l'imponibile da versare ripartito l'imponibile di cui al rigo V138. Si evidenzia che in caso di compilazione del rigo V140, ad esclusione delle ipotesi di compilazione del quadro rigo da parte di soggetti che hanno partecipato alla liquidazione dell'IVA di gruppo per il loro anno, l'imponibile da indicare è costituito dalla differenza tra gli importi indicati nei righi V138 e V140. Il presente rigo non deve essere compilato nell'ipotesi in cui il totale dell'IVA dovuta dagli enti di cui al rigo V138 è pari a 10,33 euro (10,33 euro per effetto degli arrotondamenti effettuati in dichiarazioni).

Nelle ipotesi di trasformazioni sostanziali, il presente rigo deve essere compilato con i dati relativi all'operazione di cui al rigo V138 e V140, in presenza di una società estera da parte di una società italiana (art. 3, lettera A), nel rigo V11 deve essere indicato l'imponibile complessivo da versare risultante dalla differenza tra la somma degli importi a debito indicati nei righi V138 e la somma degli importi a credito indicati nei righi V139 e V140 risultanti per ciascun soggetto partecipante alla trasformazione nei rispettivi quadri V1.

Rigo V12 Imposto a credito. Indicare l'ammontare dell'accensione annuale di imposta derivante da cui al rigo V139, da ripartire tra i successivi righi V14, V15 e V16 lo da ripartire al gruppo da parte della società di cui all'art. 73. Si evidenzia che in caso di compilazione del rigo V140, ad esclusione delle ipotesi di compilazione del quadro rigo da parte di soggetti che hanno partecipato alla liquidazione dell'IVA di gruppo per il loro anno, deve essere riportata la somma degli importi di cui al rigo V139 e V140.

Nelle ipotesi di trasformazioni sostanziali, il presente rigo deve essere compilato con i dati relativi all'operazione di cui al rigo V139 e V140, in presenza di una società estera da parte di una società italiana (art. 3, lettera A), nel rigo V11 deve essere indicato l'imponibile complessivo da versare risultante dalla differenza tra la somma degli importi a debito indicati nei righi V138 e la somma degli importi a credito indicati nei righi V139 e V140 risultanti per ciascun soggetto partecipante alla trasformazione nei rispettivi quadri V1.

Se evidenzia che la società di cui al rigo VX 1, non possono ripartire nei righi successivi l'imponibile evidenziato nel presente rigo. Nei confronti di tali soggetti, infatti, trova applicazione la disposizione contenuta nell'ultimo periodo del comma 4, dell'articolo 30, della legge n. 774 del 1994, che prevede la perdita definitiva del credito iva annuale.

Rigo V13 Credenza di versamento. Indicare l'imponibile versato in eccesso rispetto a quello da versare risultante dal rigo VX 1. Il rigo deve essere compilato nel presente caso, a fronte di un'imposta a credito emergente in sede di dichiarazione annuale, sia stata effettuato un versamento di imposta. In quest'ultimo caso indicare l'imponibile imputato automaticamente versato. Dato accensione deve essere indicata nel presente rigo qualora il conguaglio annuale sia stato versato in unica soluzione ovvero nel caso in cui lo stesso sia stato versato automaticamente ma la accensione non sia stata in tutto o in parte recuperata con le rate successive.

Il rigo deve essere utilizzato anche quando a seguito di presentazione di dichiarazioni correlate nei termini e integrità di cui all'art. 2, comma 8-bis, del d.P.R. n. 372 del 1998 risultano effettuati un versamento superiore al dovuto.

incide, nel rigo va indicato l'eventuale ammontare di credito, relativo al periodo di imposta oggetto della presente dichiarazione, utilizzato in compensazione in misura superiore a quella che avrebbe dovuto risultare dalla dichiarazione, o in misura superiore al totale annuo di 700.000 euro previsto dall'art. 9, comma 2, del decreto-legge n. 35 del 2013, e spontaneamente invertito, secondo la procedura descritta nella circolare n. 48/E del 7 giugno 2002 (risposta a quesito n. 6.1) e nella risoluzione 452/E del 27 novembre 2008. Si precisa che l'imposto di credito di cui è stato indicato il versamento deve essere indicato di netto della sanzione e degli interessi eventualmente versati a titolo di ravvedimento.

Il raddoppio dell'importo del rigo dell'importo versato in eccesso costituisce un credito che i contribuenti interessati potranno:

- computare in detrazione nell'anno successivo al 2014 ovvero utilizzare al fine della compensazione;

- chiedere a rimborso, qualora sussistano le condizioni e i requisiti elencati nell'art. 30.

Con riferimento a tale ultima ipotesi di richiesta di rimborso dalla scadenza del versamento, si chiarisce che l'importo di tali eccedenze, da indicare nel corrispondente rigo della sezione II del quadro IX di UNICO 2015 ovvero nel rigo IVA in caso di presentazione della dichiarazione IVA in via autonoma dovrà essere compreso nel rigo VX4, campo 1.

Si evidenzia che in caso di presenza sia di un credito IVA nel rigo VY2 sia di un'eccezione di versamento nel rigo VX3 la somma degli importi indicati nei precedenti righi deve essere ripartita tra i righi VX4, VX5 e VX6.

ATTENZIONE: a seguito della soppressione del quadro VR, il rimborso del credito emerso per la dichiarazione annuale deve essere richiesto mediante la compilazione del rigo VX4 ovvero del corrispondente rigo della sezione III del quadro IX di UNICO per i soggetti che presentano la dichiarazione in forma unitaria.

Rigo VX4 importo di cui si chiede il rimborso. Il rigo è riservato ai contribuenti IVA che intendono chiedere il rimborso del credito d'imposta emerso dalla dichiarazione annuale relativa al periodo di imposta 2014. Si precisa che il rimborso, nella ipotesi prevista dall'articolo 30, comma 3 o dall'articolo 34, comma 9, compete solo se l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione annuale è superiore a euro 2.582,28 ma può essere richiesto anche per un importo inferiore.

In caso di cessazione di attività, il rimborso compete senza limiti di importo. Oltre alle predette ipotesi, il contribuente può comunque richiedere il rimborso qualora dalla dichiarazione relativa al periodo di imposta risulti un'eccedenza di imposta detraibile e dalle dichiarazioni relative ai 2 anni immediatamente precedenti risultino eccedenze di imposta detraibili, stiporate in detrazione nell'anno successivo. In tal caso, il rimborso compete per il minore degli importi delle predette eccedenze, anche se inferiori al ammontare limite di euro 2.582,28.

Il campo 1 deve essere compilato indicando l'importo di cui si chiede il rimborso.

Il campo 2, deve essere compilato indicando la quota parte del rimborso per la quale il contribuente intende utilizzare la procedura semplificata di rimborso, in attesa della ricezione dei contributi sottoposti o procedure concorsuali nonché dei contribuenti che hanno cessato l'attività, in quanto l'erogazione di tale tipologia di rimborso è di competenza esclusiva degli uffici delle entrate fiscali n. 84 del 12 marzo 1998.

Tale quota, cumulata con gli importi che sono stati o che saranno compensati nel corso dell'anno 2015 nel modello F24, non può superare il limite previsto dalla normativa vigente pari a euro 700.000 (articolo 9, comma 2, del decreto legge n. 35 del 2013). Per effetto dell'art. 35, comma 6-ter del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223 (convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, il predetto limite annuo è elevato ad un milione di euro nei confronti del subappalto che nell'anno precedente abbiano registrato un volume d'affari costituito per almeno l'80 per cento da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto (vedi campo 5).

Il campo 3 deve essere compilato indicando il codice corrispondente alla causale del rimborso. Per un maggior approfondimento delle varie ipotesi di rimborso si confermano, in particolare, le circolari della Direzione Generale Fisco n. 2 del 12 gennaio 1990, n. 13 del 5 marzo 1990 e n. 5 del 31 gennaio 1991 e, relativamente al criterio di calcolo dell'importo medio, la circolare n. 81/E del 14 marzo 1995.

Codice 1 - Articolo 30, comma 2, cessazione di attività
Il codice 1 va indicato dai contribuenti che nel corso dell'anno 2014 hanno cessato l'attività. Come precisato con circolare n. 84 del 12 marzo 1998, all'erogazione di tale tipologia di rimb.

bori provvedono esclusivamente gli uffici delle entrate, attesa la pertinenza delle problematiche che interessano e dei contatti da espellere.

Codice 2 - Articolo 30, comma 3, aliquota media
Il codice 2 va indicato dai contribuenti che richiedono il rimborso ai sensi dell'articolo 30, comma 3, lettera c).

Destinatari della norma sono coloro che effettuano esclusivamente o prevalentemente operazioni di attività soggette ad aliquota più bassa rispetto a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni.

Il diritto di rimborso spetta se l'aliquota mediamente applicata sugli acquisti e sulle importazioni supera quello mediamente applicata sulle operazioni di attività esentate, maggiorata del 10%. Nel calcolo dell'aliquota media occorre tenere conto della seconda cifra decimale.

Le operazioni attive da considerare ai fini del calcolo sono esclusivamente le operazioni imponibili, comprese le cessioni di oro da investimento imponibile a seguito di opzione di cui al titolo, di argento puro, le cessioni di rottami di cui all'art. 74, commi 7 e 8, le operazioni effettuate ai sensi dell'art. 17, commi 6 e 7, nonché le cessioni effettuate nei confronti dei soggetti non residenti.

Le operazioni passive da considerare invece, sono costituite dagli acquisti e dalle importazioni imponibili per i quali è ammessa la detrazione dell'imposta.

Si precisa inoltre che nel calcolo dell'aliquota media è previsto che:

- devono essere esclusi gli acquisti, le importazioni e le cessioni di beni ammortizzabili;
- tra gli acquisti vanno comprese anche le spese generali;
- può essere computata, da parte dell'utilizzatore, l'imposta relativa ai canoni di locazione in locazione di beni ammortizzabili (articolo n. 25 del 19 giugno 2012).

Codice 3 - Articolo 30, comma 3, operazioni non imponibili

Il codice 3 deve essere indicato dai contribuenti che richiedono il rimborso ai sensi dell'articolo 30, comma 3, lettera b), in quanto hanno effettuato nell'anno operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-bis e 9, nonché le operazioni non imponibili indicate negli articoli 41 e 58 del decreto-legge n. 331 del 1992, per un corrispettivo superiore al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate nel periodo di imposta 2014.

Si ricorda che la percentuale deve essere arrotondata all'intero superiore.

In base ai particolari delle operazioni non imponibili derivanti da:

- esportazioni, operazioni assimilate e servizi internazionali previsti negli articoli 8, 8-bis e 9 nonché esportazioni ed essi separate per legge di cui agli articoli 71 (operazioni con il Giappone e San Marino) e 72 (operazioni nei confronti di determinati organismi internazionali ecc.);
- cessioni di cui agli art. 41 e 58 del d.l. n. 331/1992;
- le cessioni irrimediabili di beni esenti da un deposito IVA con scadenza in caso Sinto membro della Unione Europea (art. 50-bis, comma 4, lettera f), del d.l. n. 331/1992);

- le cessioni di beni esenti da un deposito IVA con scoppio o spedizione fuori del territorio della Unione Europea (art. 50-bis, comma 4, lettera g), del d.l. n. 331/1992).

Si precisa che tra le suddette operazioni non imponibili sono da comprendere le operazioni effettuate fuori della Unione Europea, dalle agenzie di viaggio e turismo residenti nel regime speciale previsto dall'art. 24-ter (vedasi la M.M. n. 4131/10/94 del 15 novembre 1994) nonché le esportazioni di beni usati e degli altri beni di cui all'art. n. 41/1995.

Per quanto concerne la determinazione dell'ammontare complessivo delle operazioni attive effettuate nell'anno d'imposta, si può fare riferimento alla somma dei valori assoluti dei righi VE39 e VE40, in caso di compilazione di più modelli, o come riferimento alla somma dei corrispondenti righi dei modelli.

Codice 4 - Articolo 30, comma 3, acquisti e importazioni di beni ammortizzabili e di beni e servizi per studi e ricerche

Il codice 4 deve essere indicato dai contribuenti che richiedono il rimborso ai sensi dell'articolo 30, comma 3, lettera c), relativamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili nonché di beni e servizi per studi e ricerche.

Come precisato con la circolare n. 122 del 2011, il rimborso può essere richiesto anche dalla società di leasing che cede i principali contratti internazionali WS/IPS.

Riguardo all'imposta assolta sugli acquisti e importazioni di beni ammortizzabili, si ricorda che compete il rimborso dell'imposta detraibile sia relativamente agli acquisti registrati nel 2014 sia agli acquisti dei suddetti beni registrati in anni precedenti, nel caso in cui non ne sia già stato chiesto il rimborso o sia stato compensato nel modello F24, ma dalle amministrazioni centrali (risposta risulti riportata, in tutto o in parte, in detrazione negli anni successivi (art. circolare n. 13/1998).

Si precisa che il rimborso compete non soltanto per gli acquisti e importazioni di beni omnicomprensivi, ma anche per l'acquisizione dei necessari in esecuzione di contratti di appalto (art. 30, comma 3, lett. a) del D.Lgs. n. 47/2000).

Si evidenzia che come previsto dal decreto-legge 25 settembre 2001, n. 351 convertito in legge 23 novembre 2001, n. 410, il rimborso compete per gli acquisti di immobili nonché per le spese di manutenzione sugli stessi effettuate dalla società di gestione del risparmio con le modalità e i termini ivi stabiliti.

Codice 5 - Articolo 30, comma 3, operazioni non soggette all'imposta

Il codice 5 deve essere indicato in caso di rimborso richiesto dai contribuenti ai sensi dell'articolo 30, comma 3, lettera d), che abbiano effettuato nel 2014 prevalentemente operazioni non soggette all'imposta per effetto degli articoli da 7 a 7-septies.

Si chiarisce che, al fine di stabilire la sussistenza della prevalenza di dette operazioni rispetto all'ammontare complessivo delle operazioni effettuate, occorre considerare in aggiunta alle predette operazioni anche le esportazioni ed operazioni assimilate di cui agli articoli 8, 8-bis e 9 nonché le operazioni di cui agli articoli 41 e 58 del decreto-legge n. 331 del 1993, inoltre, si omette che l'esito ammontare delle operazioni "fuori campo" deve essere calcolato facendo riferimento al momento della loro effettuazione, determinato applicando i criteri previsti dall'articolo 6.

Codice 6 - Articolo 30, comma 3, condizioni previste dall'articolo 17, comma 3

Il codice 6 va indicato dagli operatori non residenti che si sono identificati direttamente in Italia ai sensi dell'articolo 35-bis ovvero che abbiano formalmente nominato, ai sensi dell'articolo 17, comma 3, un rappresentante fiscale nello Stato, il quale è legittimato a richiedere il rimborso dell'IVA.

Si precisa che con il provvedimento 30 dicembre 2005 pubblicato nella G.U. n. 48 del 27 febbraio 2006, è stato individuato il Centro operativo di Pescara come competente per la gestione dei rapporti con i soggetti identificatisi direttamente in Italia ai sensi dell'art. 35-bis.

Codice 7 - Articolo 34, comma 9, esportazioni ed altre operazioni non imponibili effettuate da produttori agricoli

Il codice 7 deve essere indicato in caso di rimborso richiesto dai produttori agricoli che abbiano effettuato esportazioni di prodotti agricoli compresi nella tabella A, parte prima, ai sensi dell'articolo 8, primo comma, dell'articolo 38-quater e dell'articolo 77, nonché le esportazioni intracomunitarie degli stessi. Il rimborso compete per l'ammontare corrispondente all'IVA (escluso) relativo ad operazioni non imponibili effettuate nel 2014 ovvero anche prima di tale anno, se non ne sia stata in precedenza richiesta il rimborso o sia stato compensato nel modello F24 ma con importo in detrazione in sede di dichiarazione annuale. L'importo rimborsabile, così come quest'ultimo è detraibile, deve essere calcolato mediante l'applicazione delle percentuali di compensazione vigenti nel periodo di competenza (cfr. C.M. n. 145/E del 10 giugno 1998).

Codice 8 - Articolo 30, comma 4, rimborso della minore eccedenza detraibile del triennio

Il codice 8 deve essere indicato quando il rimborso compete se dalle dichiarazioni relative agli ultimi 3 anni (2012, 2013 - 2014) risultino eccedenze di imposta o credito anche se inferiori a euro 2.582,28. In tal caso, il rimborso spetta per il minore degli importi delle predette eccedenze detraibili rispettivamente alla parte non chiesta già a rimborso o non compensata nel modello F24. In pratica il raddoppio va assegnato tra gli ammontari dell'iva computati in detrazione con riferimento ai due anni precedenti.

- per l'anno 2012, l'importo è quello risultante dalla differenza tra l'iva a credito riportata in detrazione o in compensazione indicata al rigo V55 o al corrispondente rigo della sezione III del quadro RX di UNICO e gli importi indicati al rigo V69 della dichiarazione IVA/2014 relativa all'anno 2013, per la sola parte riguardante le compensazioni effettuate nel modello F24 con tributi diversi dall'iva;

- per l'anno 2013, l'importo è quello risultante dalla differenza tra l'iva a credito riportata in detrazione o in compensazione indicata al rigo V55 o al corrispondente rigo della sezione III del quadro RX di UNICO e gli importi da indicare al rigo V69 della dichiarazione IVA/2015 relativa all'anno 2014, per la sola parte riguardante le compensazioni effettuate nel modello F24 con tributi diversi dall'iva.

Codice 9 - Consistenza più presupposti

Il codice 9 deve essere indicato nel caso in cui il contribuente in possesso del requisito di cui al codice precedente e riguardante il rimborso della minore eccedenza detraibile del triennio possieda anche acquisti di beni ammortizzabili o di beni e servizi per studi e ricerche, sempreché l'imposta differita di tali acquisti non risulti già compresa nel minor credito chiesto a rimborso.

Codice 10 - Rimborso della minore eccedenza di credito non trasferibile al gruppo IVA
 Il codice 10 deve essere utilizzato per chiedere il rimborso di imposta, ai sensi dell'articolo 30, quarto comma minore eccedenza detraibile del triennio, l'importo indicato nel rigo V10 della dichiarazione IVA/2015. In particolare, possono presentarsi istanze di rimborso i soggetti che hanno aderito ad una procedura di liquidazione dell'iva di gruppo nell'anno 2013 e che non hanno potuto trasferire al gruppo il credito emergente dalla dichiarazione IVA relativa all'anno 2012 nonché i soggetti che nell'anno 2012 partecipavano ad una successione di liquidazione dell'iva di gruppo la cui qualità di concorrenti è che nel 2013, avendo aderito ad una procedura di liquidazione dell'iva di gruppo in qualità di concorrenti, non hanno potuto trasferire al gruppo il credito emergente dal prospetto rispettivamente IVA 2014 relativo all'anno 2012 (contenzioso isolutivo n. 4/247 del 2008 e risoluzione n. 56/E del 2011).

A tal fine, occorre tenere presente:

- per l'anno 2012, l'importo risultante dalla differenza tra l'IVA a credito riportata in detrazione o in compensazione indicata al rigo V55 della dichiarazione IVA/2013 o al corrispondente rigo della sezione III del quadro RX di UNICO/2013 e l'importo indicato al rigo V69 della dichiarazione IVA/2014 relativa all'anno 2013. Per le ex concorrenti di un gruppo IVA, l'importo risultante dalla differenza tra l'iva a credito indicata nel rigo V55 del prospetto IVA 2014/2013 e l'importo indicato al rigo V69 della dichiarazione IVA/2014 relativa all'anno 2013;

- per l'anno 2013, l'importo risultante dalla differenza tra l'IVA a credito riportata in detrazione o in compensazione indicata al rigo V55 della dichiarazione IVA/2014 relativa all'anno 2013 e l'importo da indicare al rigo V69 della dichiarazione IVA/2015 relativa all'anno 2014;

- per l'anno 2014, gli importi indicati ai righi V10 e V140 della dichiarazione IVA/2015 relativa all'anno 2014. Nelle ipotesi di incorporazione di un soggetto non partecipante alla procedura di liquidazione dell'iva di gruppo, la società incorporante deve considerare anche gli importi evidenziati nei righi V139 e V140 del modulo relativo alla società incorporata. Si evidenzia che i soggetti che hanno aderito all'iva di gruppo in anni precedenti al 2014 devono tenere presente:

- per l'anno 2012, l'importo risultante dalla differenza tra l'IVA a credito riportata in detrazione o in compensazione indicata al rigo V55 della dichiarazione IVA/2013 relativa all'anno 2012 e l'importo indicato al rigo V69 della dichiarazione IVA/2014 relativa all'anno 2013;

- per l'anno 2013, l'importo risultante dalla differenza tra l'IVA a credito riportata in detrazione o in compensazione indicata al rigo V55 della dichiarazione IVA/2014 relativa all'anno 2013 e l'importo da indicare al rigo V69 della dichiarazione IVA/2015 relativa all'anno 2014;

- per l'anno 2014, gli importi indicati ai righi V10 e V140 della dichiarazione IVA/2015 relativa all'anno 2014. Nelle ipotesi di incorporazione di un soggetto non partecipante alla procedura di liquidazione dell'iva di gruppo, la società incorporante deve considerare anche gli importi evidenziati nei righi V139 e V140 del modulo relativo alla società incorporata.

Il codice 4 a riserva di contributi ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso e cioè i contribuenti che rientrano tra le categorie individuate dai decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, emanati ai sensi del paragrafo comma dell'articolo 38-bis, per le quali è prevista l'erogazione del rimborso in via prioritaria. La casella deve essere compilata indicando il codice:

- 1 riservato ai soggetti che pongono in essere le prestazioni derivanti dai contratti di subappalto (realizzati nell'ambito di appalti pubblici o di appalti privati) di cui al comma dell'articolo 17;

- 2 riservato ai soggetti che svolgono le attività individuali del codice AIECOFIN 2004 37.10.1, e cioè i soggetti che svolgono le attività di recupero e preparazione per il riciclaggio di carozzi e rottami metallici;

- 3 riservato ai soggetti che svolgono le attività individuali del codice AIECOFIN 2004 27.43.0, e cioè i soggetti che producono zinco, piombo e stagno, nonché i semilavorati degli stessi metalli di base non ferrosi;

- 4 riservato ai soggetti che svolgono le attività individuali del codice AIECOFIN 2004 27.42.0, e cioè i soggetti che producono alluminio e semilavorati;

- 5 riservato ai soggetti che svolgono le attività individuali del codice AIECO 2007 30.30.09, e cioè i soggetti che fabbricano autocarri, veicoli agricoli e i relativi dispositivi.

Il codice 5 a riserva di subappalti che nell'anno precedente abbiano registrato un volume d'affari costituito per almeno l'80 per cento da prestazioni rese in esecuzione di contratti di appalto nei confronti dei quali, per effetto dell'articolo 35, comma 5-bis del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223 convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, il limite annuo per la compensazione è elevato ad un milione di euro. La casella deve essere barrata per segnalare tale situazione.

Per quanto riguarda le modalità di erogazione dei rimborsi si evidenzia che l'articolo 13 del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, ha sostituito l'articolo 38-bis che, nella nuova formulazione, prevede:

- l'irrobustimento da 5.164,57 a 15.000 euro dell'ammontare dei rimborsi eseguibili senza prestazione di garanzia e senza altri adempimenti;
- la possibilità di ottenere i rimborsi di importo superiore a 15.000 euro senza prestazione della garanzia, presentando la dichiarazione annuale munita di visto di conformità o sottoscrizione alternativa da parte dell'organo di controllo e una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà attestante la sussistenza di determinati requisiti patrimoniali;
- l'obbligo di prestare la garanzia per i rimborsi superiori a 15.000 euro solo nelle ipotesi di situazioni di rischio e cioè quando il rimborso è richiesto.

ci) da soggetti che esercitano un'attività di impresa da meno di due anni ed esclusione delle imprese startup innovative di cui all'articolo 25 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179;

b) da soggetti ai quali, nei due anni precedenti la richiesta di rimborso, sono stati notificati avvisi di accertamento o di sanzione da cui risulti, per ciascuna entità, una dilazione tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato superiore;

- 1) al 10 per cento degli importi dichiarati se questi non superano 150.000 euro;
 - 2) al 5 per cento degli importi dichiarati se questi superano 150.000 euro ma non superano 1.500.000 euro;
 - 3) all'1 per cento degli importi dichiarati, o comunque a 150.000 euro se gli importi dichiarati superano 1.500.000 euro;
- c) da soggetti che presentano la dichiarazione priva del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa o non presentano la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà;
- d) da soggetti passivi che richiedono il rimborso dell'accensione destrabile risultante all'atto della cessazione dell'attività.

Per chiarimenti e approfondimenti sulle modalità di assicurazione dei rimborsi alla luce delle modifiche apportate all'articolo 38-bis dal decreto legislativo n. 175 del 2014, vedi circolare n. 32 del 30 dicembre 2014.

Il **caso 6** è riservato ai contribuenti non tenuti alla presentazione della garanzia. La casella deve essere compilata indicando il codice:

- 1 se la dichiarazione è priva di visto di conformità o della sottoscrizione da parte dell'organo di controllo e della dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà che attesta la presenza delle condizioni individuate dall'articolo 38-bis, comma 3, lettere b) e c);
- 2 se il rimborso è richiesto dai curatori fallimentari e dai commissari liquidatori;
- 3 se il rimborso è richiesto dalle società di gestione del risparmio indicate nell'articolo 8, del decreto-legge n. 351 del 2001.

Attestazione delle società e degli enti operativi

L'articolo 30, comma 4, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, prevede che le società e gli enti considerati di comodo non hanno diritto di richiedere il rimborso del credito risultante dalla dichiarazione annuale IVA. Pertanto, gli enti e le società che intendono chiedere il rimborso non tenuti a produrre una dichiarazione sostitutiva di atto notorio, resa ai sensi dell'articolo 47 del d.P.R. n. 445 del 2000, per attestare l'assenza dei requisiti che qualificano la società e gli enti di comodo (circolare n. 146 del 10 giugno 1998).

Come chiarito dalla circolare n. 32 del 30 dicembre 2014, la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà è resa mediante la sottoscrizione del presente riquadro. Si evidenzia che la dichiarazione di atto notorio, debitamente sottoscritta dal contribuente, e la copia del documento di identità dello stesso, sono ricevute e conservate da chi invia la dichiarazione ed esibite a richiesta dell'Agenzia delle entrate.

Attestazione condizionale patrimoniale e versamento contabili

L'articolo 38-bis, comma 3, prevede la possibilità di ottenere i rimborsi di importo superiore a 15.000 euro senza prestazione della garanzia presentando la dichiarazione annuale munita di visto di conformità o della sottoscrizione alternativa da parte dell'organo di controllo e una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, resa ai sensi dell'articolo 47 del d.P.R. n. 445 del 2000 attestante la sussistenza di determinati requisiti patrimoniali. In particolare, è necessario attestare che:

- a) il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo di imposta, di oltre il 40 per cento; la consistenza degli immobilizzi iscritti non si è ridotta, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo di imposta, di oltre il 40 per cento per casellari non afferenti nella normale gestione dell'attività esercitata; l'attività stessa non è cascata né è ridotta per effetto di cassieri di aziende o nomi di aziende compresi nelle suddette risultanze contabili;

b) non risultano cadute se la richiesta di rimborso è presentata da società di capitali non quotate nei mercati regolamentati, nell'anno precedente la richiesta, azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore di 50 per cento del capitale sociale;

c) sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi. Come chiarito dalla circolare n. 32 del 30 dicembre 2014, la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà è resa mediante la sottoscrizione del presente riquadro. Si evidenzia che la dichiarazione di atto notorio, debitamente sottoscritta dal contribuente, e la copia del documento di identità dello stesso, sono ricevute e conservate da chi invia la dichiarazione ed esibite a richiesta dell'Agenzia delle entrate.

Rigo VK5 indica l'importo che si intende riportare in detrazione nell'anno successivo o che si intende compensare nel modello F24. Ai sensi dell'art. 10 del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, come modificato dall'articolo 8, commi 18 e 19, del decreto-legge n. 16 del 2012, l'utilizzo in compensazione del credito IVA annuale in misura superiore a 5.000 euro può essere effettuato a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione o, per estremo, il giorno 7 dello stesso articolo 10 del decreto-legge n. 78 del 2009, subordinata l'utilizzo in compensazione del credito IVA annuale per importi superiori a 15.000 euro alla presenza del visto di conformità nella dichiarazione. In alternativa all'apposizione del visto di conformità è possibile far sottoscrivere la dichiarazione dell'organo incaricato ad effettuare il controllo contabile. Per chiarimenti ed approfondimenti sulle disposizioni introdotte dal decreto 18 del decreto-legge n. 78 del 2009, vedi provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 21 dicembre 2009 e le circolari n. 57 del 23 dicembre 2009 e n. 1 del 15 gennaio 2010.

Si ricorda che ai sensi dell'articolo 30, comma 4, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, come modificato dal decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, per le società e gli enti di comodo il credito IVA emigrante dalla dichiarazione annuale non può essere utilizzato in compensazione nel modello F24 ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997. Si evidenzia, inoltre, che, come precisato con la circolare n. 25 del 4 maggio 2007, l'ultimo periodo del credito comma 4, dell'articolo 30, della legge n. 724 del 1994, prevede la perdita definitiva del credito IVA annuale per i soggetti che riscontrano la presenza congiunta della seguenti condizioni:

- società di comodo, esse, che nel presente esercizio, anche nel 2012 e nel 2013;
- società che nel frattempo (2012-2013) ha effettuato operazioni rilevanti ai fini dell'iva non inferiori all'importo che risulta dall'applicazione delle percentuali di cui all'articolo 30, comma 1, della legge n. 724 del 1994.

Rigo VK6, riservato ai soggetti che hanno optato per il consolidato fiscale previsto dall'art. 117 e seguenti del D.L.R., dai soggetti passivi cedenti in tutto o in parte il credito risultante dalla dichiarazione annuale, ai fini della compensazione dell'IRPE5 dovuta dalla cessionario, per effetto della tassazione di gruppo. Nel rigo deve essere indicato nel **caso 1** il codice fiscale della consolidante e nel **caso 2** l'importo del credito ceduto, come previsto dall'art. 7, comma 1, lett. b), del decreto 9 giugno 2004 (vedi circolari n. 53 del 29 dicembre 2004 e n. 35 del 18 luglio 2005). Come chiarito dalla circolare n. 78 del 2014, per iniziative in compensazione i crediti superiori a 15.000 euro e generati in capo ad altri soggetti è richiesta l'apposizione del visto di conformità o in alternativa la sottoscrizione da parte dell'organo di controllo sia nella dichiarazione del soggetto cedente il credito che nella dichiarazione del soggetto che utilizza il credito ricevuto.

4.2.13 - QUADRO VO - COMUNICAZIONE DELLE OPZIONI E REVOCHE

Ai sensi dell'art. 2 del d.P.R. 10 novembre 1997, n. 442, le opzioni e le revocche previste in materia di IVA e di imposte dirette devono essere comunicate, tenendo conto del comportamento concettuale assunto dal contribuente durante l'anno d'imposta, esclusivamente utilizzando il quadro VO della dichiarazione annuale IVA.

Nelle ipotesi di escrow dalla presentazione della dichiarazione annuale, il quadro VO deve essere presentato in allegato alla dichiarazione dei redditi. A tal fine è prevista nel formulario del modello UNICO 2015 una specifica casella in cui, bontà volente, si segnala la presenza del quadro VO compilato dai redditi soggetti. Si evidenzia che il ricorso a tale modalità di comunicazione delle opzioni o delle revocche si rende necessario esclusivamente nell'ipotesi in cui il soggetto non sia tenuto a presentare la dichiarazione annuale IVA con riferimento ad altre attività svante ovvero, come praticato dalla circolare n. 209/E del 27 agosto 1998, qualora l'esercizio dell'obbligo di presentazione della dichiarazione prearrangiato anche a seguito del sistema opzionale scabio.