

Focus: Imposta sul valore aggiunto

Il rimborso e la compensazione del credito IVA

Relatrice: Gioia Bartolini

Perugia, 29 novembre 2016

Quadro normativo di riferimento

- ▶ Direttiva 2006/112/CE, art. 183
- ▶ D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 30 e 38 bis

Dir. n. 112 del 28 novembre 2006

Art. 183

Qualora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta, gli Stati membri possono far riportare 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.

Art. 30

Versamento di conguaglio e rimborso della eccedenza

- Se dalla dichiarazione annuale risulta che l'ammontare detraibile **di cui al n. 3) dell'articolo 28**, (art. 8 del D.P.R. 322/98*) 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.

(*) Le detrazioni sono esercitate entro il termine stabilito dall'articolo 19, comma 1, secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

(*1) Con effetto dal primo gennaio 2003, è stato stabilito che l'imposta risultante dalla dichiarazione non è dovuta o, se il saldo negativo non è rimborsabile, se i relativi importi non superano euro 10,33.



Articolo 30, comma 2	⇒	CESSAZIONE DI ATTIVITÀ cod. 1
Articolo 30, comma 3, lettera a)	⇒	ALIQUOTA MEDIA cod. 2
Articolo 30, comma 3, lettera b)	⇒	OPERAZIONI NON IMPONIBILI cod. 3
Articolo 30, comma 3, lettera c)	⇒	ACQUISTO E IMPORTAZIONI DI BENI AMMORTIZZABILI E DI BENI PER STUDI E SERVIZI PER STUDI E RICERCHE cod. 4
Articolo 30, comma 3, lettera d)	⇒	OPERAZIONI NON SOGGETTE ALL'IMPOSTA cod. 5
Articolo 30, comma 3, lettera e)	⇒	CONDIZIONI PREVISTE DALL'ART. 17, COMMA 3 - RIMBORSI AI SOGGETTI NON RESIDENTI cod. 6
Articolo 30, comma 4	⇒	RIMBORSO DELLA MINORE ECCEDENZA DETRAIBILE NEL TRIENNIO cod. 8
Articolo 34, comma 9	⇒	ESPORTAZIONI ED ALTRE OPERAZIONI NON IMPONIBILE DA PRODUTTORI AGRICOLI cod. 7

Codice 9: coesistenza di più presupposti; codice 10: minore eccedenza di credito non non trasferibile al gruppo; codice 11: per i soggetti in regime forfettario dal 2016.

Art. 30

Presupposti generali:

1) Se dalla dichiarazione annuale risulta che **l'ammontare detraibile** di cui al n. 3) dell'articolo 28, (art. 8 del D.P.R. 322/98*) 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

(*) Le detrazioni sono esercitate entro il termine stabilito dall'articolo 19, comma 1, secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

e comunque in caso di **cessazione di attività**.

I- indipendentemente dall'importo;

II - la cessazione dell'attività dell'impresa *"si verifica solo ed esclusivamente con l'ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione dell'azienda e non già con la decisione (peraltro revocabile dall'imprenditore ad libitum nel libero esercizio della sua autonomia privata) di cessare l'attività imprenditoriale o professionale, le prestazioni di cui servizi o la cessione di cui beni sono soggette all'imposta sul valore aggiunto"* (circ. AdE, 37/E del 29/12/2006).

2) 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)**, all'atto della presentazione della dichiarazione:

ALIQUOTA MEDIA (anche rimborso infrannuale)

Il contribuente 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.

Maggiorazione del 10 per cento

A decorrere dall'anno 1995 è stato stabilito che, per ottenere il rimborso, è necessario che l'aliquota media degli acquisti superi quella delle vendite maggiorata del 10 per cento (*art. 3, c. 6 del DL 28.6.95, n. 250, conv. in L. 8.8.95, n. 349*).

Aliquota media (*) degli acquisti e importazioni effettuate (al netto dei beni ammortizzabili) > aliquota media (*) operazioni (al netto beni ammortizzabili) + 10%

(*) le aliquote medie devono essere calcolate con due decimali.

Nel calcolo vanno considerate le operazioni:

a) con meccanismo reverse charge:

- ART. 17, quinto comma: operazioni relative all'oro;
- ART. 17, sesto comma: **prestazioni subappalto nelle costruzioni edilizie**; cessioni di fabbricati strumentali e cessioni di telefonini e microprocessori; **prestazioni di servizi realizzati su edifici**;
- ART. 17, settimo comma: inversione contabile per effetto di uno specifico decreto ministeriale;
- ART. 17-ter: **split payment**.

b) relative ai canoni di locazione finanziaria da parte dell'utilizzatore (AdE Circ.25/2012).

Esempio calcolo aliquota media

Acquisti imponibile: 100.000

Iva a credito: 22.000

Acquisto beni ammortizzabili: 5.000

Iva su beni ammortizzabili: 1.100

Aliquota media operazioni passive: $(22.000 - 1.100) * 100 / (100.000 - 5.000) = 22,00\%$

Vendite imponibile: 200.000

Iva a debito: 20.000

Cessione beni ammortizzabili: 1.000

Iva su beni ammortizzabili: 220

Aliquota media operazioni attive: $(20.000 - 220) * 100 / (200.000 - 1.000) = 9,94\%$ $9,94 * 1,1 = 10,93\%$

OPERAZIONI NON IMPONIBILI (anche rimborso infrannuale)

Il contribuente 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.

Operazioni non imponibili
(di cui art. 8, 8-bis e 9 ed equiparate) > al 25% ammontare complessivo
delle operazioni effettuate

Nel calcolo vanno considerate le operazioni:

- a) ART. 8: le cessioni all'esportazione;
- b) ART. 8-bis: le operazioni assimilate;
- c) ART. 9: i servizi internazionali;
- d) ART. 71: le operazioni con San Marino e Vaticano;
- e) ART. 72: le operazioni effettuate nei confronti di determinati organismi internazionali;
- f) le cessioni di cui agli artt. 41 e 58 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331;
- g) 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. 331/1993);
- h) 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);
- i) le operazioni effettuate fuori della Unione Europea, dalle agenzie di viaggio e turismo rientranti nel regime speciale previsto dell'art. 74-ter;
- l) le esportazioni di beni usati e degli altri beni di cui al D.L. 23 febbraio 1995, n. 41. Art. 57 DL 331/93;
- m) le operazioni effettuate fuori della Unione Europea, dalle agenzie di viaggio e turismo rientranti nel regime speciale previsto dell'art. 74-ter;
- n) le esportazioni di beni usati e degli altri beni di cui al D.L. 23 febbraio 1995, n. 41.

ACQUISTI DI BENI AMMORTIZZABILI (rimborso infrannuale a certe condizioni)

Il contribuente limitatamente all'imposta relativa **all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili, nonché di beni e servizi per studi e ricerche.**

È consentito al contribuente di richiedere il rimborso **infrannuale**, ma solo se l'ammontare degli acquisti e delle importazioni di tali beni sia superiore ai due terzi dell'ammontare complessivo degli acquisti e delle importazioni di beni e servizi imponibili ai fini IVA (art. 38 bis, comma 2).

Acquisti e importazioni di beni ammortizzabili > ai 2/3 degli acquisti e importazioni di beni e servizi

- Il rimborso compete anche qualora i beni siano stati realizzati mediante contratti di appalto.
- È possibile richiedere anche l'imposta afferente acquisti di beni ammortizzabili registrati in anni precedenti che non sia già oggetto di rimborso o compensazione (circ. 13/1990).
- La C.C. con sentenza n. 4 del 7/1/2004 ha precisato che deve trattarsi di beni strumentali cioè funzionali allo svolgimento dell'attività dell'impresa.
- È riconosciuto il rimborso alla società di leasing poiché i beni sono soggetti alla procedura di ammortamento ai sensi dell'art 102 TUIR (ris. 445585/1991).
- È possibile il rimborso per beni immobili strumentali per natura anche se concessi in locazione (ris. 238/96).

OPERAZIONI NON SOGGETTE (rimborso infrannuale a certe condizioni)

Il contribuente quando effettua prevalentemente **operazioni non soggette all'imposta** per effetto degli articoli da 7 a 7-septies.

Per la sussistenza della **prevalenza**, 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 d.l. 331/1993.

Deve trattarsi di operazioni che se effettuate in Italia darebbero diritto alla detrazione ex art. 19 DPR 633/72.

È consentito al contribuente richiedere il rimborso dell'Iva **infrannuale** se tali operazioni sono superiori rispetto al 50% di tutte le operazioni poste in essere.

Servizi non soggetti
per effetto degli art. da 7 a 7-septies

> al 50% di tutte le operazioni effettuate

SOGGETTI NON RESIDENTI (rimborso infrannuale)

Il contribuente che si trova nelle **condizioni previste dal terzo comma dell'art. 17**.

- È relativo ai soggetti residenti all'estero che operano mediante registrazione diretta ai sensi dell'art. 35-ter, ovvero hanno nominato un **rappresentante fiscale in Italia**, il quale è legittimato a chiedere il rimborso dell'eventuale eccedenza d'imposta, sempre se di importo superiore a euro 2.582,28; in tali ipotesi la richiesta deve essere presentata all'Agente della riscossione (V. oltre "Agente della riscossione") di Pescara, essendo il Centro Operativo di Pescara (COP) dell'Agenzia delle Entrate l'Ufficio competente a trattare i rapporti con i soggetti non residenti.
- L'ipotesi è divenuta più frequente in quanto dal 2010 le operazioni che gli operatori non residenti pongono in essere nei confronti di soggetti passivi IVA, scontano l'imposta attraverso il meccanismo del reverse-charge. La qualifica di rappresentante fiscale deve risultare da atto pubblico, scrittura privata autenticata o da lettera annotata su apposito registro presso l'Ufficio delle Entrate.

MINORE ECCEDENZIA DETRAIBILE NEL TRIENNIO

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**.

- Indipendentemente dall'esistenza dei presupposti di cui al comma precedente, è consentita la richiesta di rimborso qualora il contribuente sia risultato a credito nel periodo d'imposte e nei due esercizi precedenti. In tal caso il rimborso può essere richiesto per il minore importo delle tre eccedenze detraibili, e spetta anche se l'importo non supera euro 2.582,28.
- Le eccedenze degli anni precedenti devono essere considerate al netto delle compensazioni effettuate.

PRODUTTORI AGRICOLI – ESPORTATORI

Ai soggetti di cui al comma 1 che effettuano le cessioni dei prodotti ivi indicati ai sensi degli articoli 8, primo comma, 38-quater e 72, nonché le cessioni intracomunitarie degli stessi **competete la detrazione o il rimborso** di un importo calcolato mediante l'applicazione delle percentuali di compensazione che sarebbero applicabili per analoghe operazioni effettuate nel territorio dello Stato.

A tal fine occorre verificare l'esistenza di due presupposti:

- 1) deve trattarsi di soggetti qualificabili come «produttori agricoli» ai fini IVA che operano nel regime speciale «naturale» forfetario senza avere optato per il regime ordinario, e
- 2) detti soggetti devono avere effettuato esportazioni, cessioni intracomunitarie ed altre operazioni non imponibili. In tal caso, infatti, il diritto al rimborso trova giustificazione nel fatto che per essi l'importo dell'IVA detraibile è calcolato mediante applicazione delle percentuali forfetarie di compensazione in relazione alle sole operazioni imponibili effettuate, mentre sulle operazioni non imponibili l'art. 34, c. 9 del DPR n. 633/72 riconosce il diritto alla detrazione o al rimborso della cosiddetta «IVA teorica».

Art. 38-bis

Esecuzione dei rimborsi

RIMBORSI \leq € 30.000,00

COMMA 1

Nessun adempimento particolare, oltre alla presentazione della dichiarazione o istanza trimestrale.

RIMBORSI $>$ € 30.000,00

COMMA 3

EROGABILI SENZA GARANZIA (per soggetti che non rientrano nelle ipotesi di rischio):
I- dichiarazione o istanza trimestrale recante il visto di conformità di cui all'art. 35 del D.Lgs 241/1997 o sottoscrizione degli organi di controllo;
II- Dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà attestante quanto previsto dall'art. 38-bis, comma 3.

RIMBORSI $>$ € 30.000,00

COMMA 4

EROGABILI PREVIA PRESENTAZIONE DELLA GARANZIA (per alcune categorie)
I- dichiarazione o istanza trimestrale;
II- garanzia (schemi approvati con provvedimento direttore dell'Agenzia):
a) cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore di borsa;
b) fideiussione rilasciata da banca o da una impresa commerciale (106 e 107 TUB), o Confidi;
c) polizza fideiussoria rilasciata da un'impresa di assicurazione;
d) la garanzia può essere prestata mediante società capogruppo o controllante.

Art. 38-bis Esecuzione dei rimborsi

(Articolo così sostituito dall'art. 13, D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175)

1) 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.

RIMBORSI INFRANNUALI

2) 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).

Art. 38-bis

RIMBORSI > 30.000 EURO SENZA GARANZIA

3) Fatto salvo quanto previsto dal comma 4, i rimborsi di ammontare superiore a 30.000 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, ..., del d.l. n. 78/2009, Alla dichiarazione o istanza è allegata una **dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà**, ..., che attesti la sussistenza delle seguenti condizioni in relazione alle caratteristiche soggettive del contribuente:

a) **solidità patrimoniale**

- il **patrimonio netto** non è diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento (non applicabile per i soggetti **non adottano la contabilità ordinaria**);
- 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 (**no immobili merce**);
- **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) **condizione patrimoniale**

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) **regolarità nel versamento dei contributi**

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

(*) prima era 15.000, modificato con la legge di conversione del D.L. 193/2016.

Art. 38-bis

segue RIMBORSI >30.000 EURO SENZA GARANZIA

- La dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà debitamente sottoscritta e 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'AdE.
- Il limite è calcolato separatamente per le compensazioni (€ 15.000) e per i rimborsi (€ 30.000) (es: non necessita di visto la dichiarazione con compensazione per € 10.000 e rimborso per € 10.000) (Circ AdE 32/E/2014).
- Il limite deve essere riferito all'intero periodo di imposta, pertanto in presenza di istanza di rimborso per € 25.000 e successiva istanza di rimborso per € 6.000 sorge in relazione a questa ultima obbligo del visto di conformità e della dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà (Circ AdE 32/E/2014).
- Il professionista può apporre il visto di conformità sulla propria dichiarazione annuale o modello Iva Tr.

Art. 38-bis

RIMBORSI >30.000 PREVIA GARANZIA

4) Sono eseguiti previa prestazione della garanzia di cui al comma 5 i rimborsi di ammontare superiore a 30.000 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'art. 25 del D.L. 179/2012,...

b) da soggetti passivi ai quali, **nei due anni antecedenti** la richiesta di rimborso, sono stati notificati **avvisi di accertamento o di rettifica** (sia ai fini Iva che altri tributi amministrati dall'AdE, Circ. 33/E/2016) 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% degli importi dichiarati, o comunque a 150.000 euro, se gli importi dichiarati superano 1.500.000 euro;

SE HO PAGATO GLI AVVISI NON SONO CONSIDERATO CONTRIBUENTE A RISCHIO

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**. (nulla vieta di chiederlo nei periodi di liquidazione senza garanzie, circ. 33/e/2016)

Art. 38-bis

RIMBORSI >30.000 PREVIA GARANZIA

5) 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.

6) 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.

Art. 38-bis

Esecuzione dei rimborsi

7) 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.

8) 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.

9) 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.

Art. 38-bis

Esecuzione dei rimborsi

10) 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**.

Le ipotesi di rimborso prioritario sono quelle individuate dai decreti del Ministro dell'economia e delle finanze:

- DM 22.3.07 13: prestazioni derivanti dai **contratti di subappalto per lavori edilizi** di cui alla lettera a), del sesto comma dell'articolo 17, in tal caso occorre indicare nella casella 1 il codice "1";
- DM 25.5.07: attività individuate dal codice ATECOFIN 2004 37.10.1 (recupero e preparazione per il riciclaggio di cascami e **rottami** metallici), in tal caso occorre indicare nella casella 1 il codice "2";
- DM 18.7.07: attività individuate dal codice ATECOFIN 2004 27.43.0, (produzione di zinco, piombo e stagno, nonché i semilavorati degli stessi metalli di base non ferrosi), in tal caso occorre indicare nella casella 1 il codice "3";
- DM 21.12.07: attività individuate dal codice ATECOFIN 2004 27.42.0, (produzione di alluminio e semilavorati), in tal caso indicare nella casella il codice "4";
- DM 10.7.14: attività individuate dal codice ATECOFIN 2004 30.30.09, (fabbricazione di **aeromobili**, di veicoli spaziali e dei relativi dispositivi n. c.a.), in tal caso occorre indicare nella casella 1 il codice "5".
- DM 20.2.15: coloro che effettuano le operazioni in regime di **split payment**, limitatamente al credito rimborsabile relativo a tali operazioni, in tal caso occorre indicare nella casella 1 il codice "6" e nel campo 5 "Imposta relativa alle operazioni di cui all'articolo 17-ter", l'importo dell'ammontare complessivo dell'imposta applicata alle predette operazioni effettuate nel periodo in cui si è determinata l'eccedenza d'imposta detraibile. (CNA 9.300 euro mensili);
- DM 27.4.15: gli esercenti l'attività di proiezione cinematografica (codice ATECO 2007 "59.14.00"), in tal caso occorre indicare nella casella 1 il codice "7";
- DM 29.4.16: coloro che effettuano prevalentemente **prestazioni di servizio di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relativi a edifici** per i quali dal 1.1.2015, trova applicazione il meccanismo dell'inversione contabile in tal caso occorre indicare nella casella 1 il codice "8".

Condizioni: → esercizio dell'attività da almeno tre anni;
→ rimborso richiesto \geq a 10mila euro, se annuale, e a 3mila euro, se trimestrale;
→ eccedenza detraibile, richiesta a rimborso di importo \geq al 10 % dell'importo complessivo dell'imposta assolta sugli acquisti e sulle importazioni effettuati nell'anno o nel trimestre a cui si riferisce il rimborso richiesto.

11) 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.

Società di comodo

Per le società e gli enti non operativi, l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione Iva non può costituire oggetto di compensazione, né è ammessa al rimborso, né può formare oggetto di cessione.

Novità D.Lgs. 156/2015 (v. circolare 33 del 22 luglio 2016)

Le società di comodo possono:

- 1) attestare la presenza delle "oggettive situazioni" di cui al comma 4-bis dell'art. 30 della L.724/94 presentando una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, mediante l'apposito campo del quadro VX della dichiarazione;
- 2) prima della richiesta di rimborso, la società ha facoltà di presentare l'istanza di interpello ai fini della disapplicazione della disciplina delle società non operative e/o di quelle in perdita sistematica;
- 3) in un'ottica di collaborazione con il contribuente, il rimborso può essere erogato qualora la società presenti un'autonoma dichiarazione sostitutiva su richiesto dell'ufficio, effettuato nell'ambito dell'attività istruttoria.

Provvedimento Direttore A.E. del 28 gennaio 2011, n. 5822/2011

Esecuzione rimborso IVA annuale

PROCEDURA SEMPLIFICATA
(liquidazione da parte
dell'Agente della riscossione)

Credito chiesto a rimborso +
credito da utilizzato (o da utilizzare
in compensazione) \leq a 700.000
euro o ad 1.000.000 euro, nei
confronti dei subappaltatori con un
VA costituito per almeno l'80% da
prestazioni rese in esecuzione di
contratti di subappalto.

PROCEDURA ORDINARIA
(liquidazione da parte dell'Agente
delle Entrate)

Importo del credito eccedente i
limiti per la procedura sempli-
ficata;
Contribuente che ha cessato
l'attività;
Contribuente sottoposto a proce-
dure concorsuali;
Mancata compilazione del campo 2
del rigo VX4.

Il contribuente



Invia dichiarazione IVA con opzione per la procedura semplificata di rimborso



entro 10 gg l'AdE invia i dati relativi alla richiesta di rimborso all'agente della riscossione, che chiede al contribuente entro 10 gg, se dovuta, la prestazione della garanzia



dal 41° al 60° giorno dalla richiesta l'Agente riscossione accredita rimborso su c/c

Il contribuente



Invia dichiarazione IVA



l'AdE dispone il rimborso entro 90 gg dalla **richiesta** e lo invia all'agente della riscossione



L'agente della riscossione entro 20 gg dalla disposizione, eroga le somme al contribuente.

Compensazione ANNUALE del credito Iva

MODALITÀ OPERATIVE	IMPORTO	TERMINI PER LA COMPENSAZIONE TRAMITE F24
Presentazione Dichiarazione annuale Iva	fine a 5.000 euro (lim.max annuo)	A partire dal primo gennaio dell'anno di presentazione della dichiarazione
	oltre a 5.000 euro	A partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale

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

Compensazione INFRANNUALE del credito Iva

MODALITÀ OPERATIVE	IMPORTO	TERMINI PER LA COMPENSAZIONE TRAMITE F24
Presentazione Modello Iva TR entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre solare di riferimento	fine a 5.000 euro (lim.max annuo)	Subito dopo la presentazione dell'istanza da cui emerge il credito Iva
	oltre a 5.000 euro	A partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione dell'istanza (dal 16 maggio, 16 agosto, 16 novembre)

Dal primo gennaio 2011, è fatto divieto di compensazione dei crediti d'imposta (ivi compresi i crediti IVA) in presenza di debiti tributari iscritti a ruolo per imposte erariali, di importo superiore a 1.500 euro, per i quali è scaduto il termine di pagamento. In questa ipotesi, prima di procedere alla compensazione del credito, il contribuente deve estinguere prima il debito fiscale, attraverso le seguenti modalità:

- pagamento ordinario, tramite Poste e Banca (utilizzando il modulo RAV allegato alla cartella di pagamento) o presso gli sportelli dell'Agente della riscossione;
- pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo, attraverso il meccanismo della compensazione con "crediti relativi alle imposte medesime".

Tabella riepilogativa	Rimborso annuale	Rimborso trimestrale	Compensazione annuale	Compensazione trimestrale
≤ 15.000				
Visto di conformità	NO	NO	NO	NO
Dichiarazione sostitutiva	NO	NO	NO	NO
Garanzia fideiussoria	NO	NO	NO	NO
>15.000 ≤ 30.000				
Visto di conformità	NO	NO	Sì	NO
Dichiarazione sostitutiva	NO	NO	NO	NO
Garanzia fideiussoria	NO	NO	NO	NO
>30.000 "virtuoso"				
Visto di conformità	Sì	Sì	SÌ	NO
Dichiarazione sostitutiva	Sì	Sì	NO	NO
Garanzia fideiussoria	NO	NO	NO	NO
>30.000 "rischioso"				
Visto di conformità	NO	NO	SÌ	NO
Dichiarazione sostitutiva	NO	NO	NO	NO
Garanzia fideiussoria	Sì	Sì	NO	NO

QUADRO TD 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 						
	<p>Attestazione condizioni patrimoniali e versamento contributi</p> <p>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):</p> <p><input type="checkbox"/> 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;</p> <p><input type="checkbox"/> 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;</p> <p><input type="checkbox"/> c) sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.</p> <p>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.</p> <p style="text-align: right;">FIRMA ⁴</p>						
TD8	Visto di conformità						
	Codice fiscale del responsabile del C.A.F. 		Codice fiscale del C.A.F. 				
Codice fiscale del professionista 		Si rilascia il visto di conformità ai sensi dell'art. 35 del d.lgs. n. 241/1997		FIRMA DEL RESPONSABILE DEL C.A.F. O DEL PROFESSIONISTA 			
Sottoscrizione organo di controllo							
Soggetto	Codice fiscale	FIRMA					
Soggetto	Codice fiscale						
Soggetto	Codice fiscale						
Soggetto	Codice fiscale						
Soggetto	Codice fiscale						
Soggetto	Codice fiscale						