

Riporto a nuovo dell'eccedenza Il credito riportato a nuovo nell' anno successivo può essere gestito con diverse modalità.

1. Compensazione «verticale»

Il credito può essere utilizzato anzitutto per diminuire l'imposta dovuta nei periodi successivi. Il credito dell'anno 2020, pertanto, può essere scomputato nella prima liquidazione periodica per il 2021 (relativa al mese di gennaio per i contribuenti mensili e al primo trimestre per i trimestrali); non è necessaria la preventiva presentazione della dichiarazione annuale.

Questa modalità di utilizzo, definita anche compensazione «verticale» o «interna», deve risultare da adeguate annotazioni nella contabilità Iva, nonché dalla comunicazione trimestrale delle liquidazioni periodiche (rigo VP9), e non richiede la presentazione del modello F24; se ritenuto più comodo, tuttavia, può comunque transitare, anziché dalla liquidazione dell'imposta, dal modello F24, ferma restando la sua natura di compensazione «verticale» o «interna».

2. Compensazione «orizzontale»

Il credito dell'anno precedente può essere utilizzato in pagamento di tributi diversi dall' Iva, di premi, di contributi, secondo le regole dell'art. 17 del dlgs n.241/97 e delle successive disposizioni in materia.

Il rimborso In alternativa al riporto a nuovo, i contribuenti che si trovano in una delle situazioni previste dai commi secondo, terzo e quarto dell'art. 30, oppure dal comma 9 dell'art. 34, dpr 633/72 o, ancora, dalle norme speciali descritte di seguito, possono chiedere, in tutto o in parte, il rimborso del credito risultante dalla dichiarazione annuale. La richiesta va espressa compilando il rigo VX4 della dichiarazione, presente sia sul modello ordinario che sul modello base.

Per le società che si avvalgono della liquidazione Iva di gruppo, il rimborso può essere richiesto esclusivamente dalla società controllante attraverso il prospetto PR della dichiarazione annuale.

Procedura semplificata e procedura ordinaria

Studio Ramuglia Informa

L'importo del credito richiesto a rimborso va indicato nel campo 1 del rigo VX4.

Nel successivo campo 2, che rappresenta un «di cui» del campo 1, deve essere indicata la quota del rimborso che il contribuente intende ottenere con la procedura semplificata (ex «conto fiscale»). Tale quota è erogata dalla struttura di gestione dei versamenti unitari operante presso l'Agenzia delle entrate; la stessa struttura provvede anche al pagamento dei rimborsi disposti dall'ufficio competente (dm 22 dicembre 2017 e provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 29 dicembre 2017, attuativi dell'art. 1, comma 4-bis, del dl n. 50/2017). Il campo 2 non può essere compilato dai responsabili delle procedure concorsuali, né dai contribuenti che hanno cessato l'attività, i quali non possono accedere al rimborso semplificato; nei confronti di tali soggetti, quindi, i rimborsi sono erogati dal competente ufficio dell'Agenzia delle entrate, mediante disposizione di pagamento, previa esecuzione dei controlli ritenuti necessari in considerazione della particolarità delle situazioni in esame.

I presupposti del rimborso

Per poter chiedere il rimborso è necessario il possesso di uno dei seguenti presupposti, da attestare riportando nella casella 3 (causale) del rigo VX4 il corrispondente codice indicato nelle istruzioni di compilazione della dichiarazione.

Codice 1 - Cessazione dell'attività (art. 30, secondo c.)

Il diritto al rimborso del credito, quale che sia l'importo, è riconosciuto ai contribuenti che hanno cessato l'attività nel corso del 2020.

Ai sensi dell'art. 35 del dpr 633/72, la data di cessazione dell'attività coincide con quella di ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione dell'azienda. Per gli esercenti arti e professioni, in assenza di specifiche disposizioni, la data di cessazione coincide con quella dell'effettiva cessazione dell'attività professionale o artistica, ancorché non siano stati definiti tutti i rapporti inerenti alle operazioni attive e/o passive. Questa risalente posizione ministeriale va però rivista alla luce degli obblighi connessi alle operazioni effettuate nell'esercizio della professione, ancorché fatturate dopo la cessazione dell'attività; secondo l'orientamento euro-conforme della Corte di cassazione (sentenza sezioni unite n. 8059 del 21 aprile 2016), infatti, gli

obblighi d'imposta non vengono meno per effetto della cessazione. Per le società, la data di cessazione è, in via di principio, quella della chiusura del bilancio finale di liquidazione. Le società di persone che vengono sciolte senza l'apertura della formale fase di liquidazione possono considerare cessata l'attività alla data in cui risultano ultimate tutte le operazioni rilevanti agli effetti dell'Iva; in tale locuzione non rientrano gli adempimenti consequenziali, quali il versamento dell'imposta del periodo e la presentazione della dichiarazione annuale.

Alle società di persone che hanno cessato l'attività non può essere negato il rimborso sul presupposto del mancato deposito del bilancio finale di liquidazione, in quanto per dette società tale obbligo non sussiste (ris. n. 140/1997 e circ. n. 146/1998).

Fallimento e liquidazione coatta amministrativa

Relativamente alle procedure di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, i curatori e i commissari liquidatori, al fine di ottenere il rimborso dell' eventuale credito, possono presentare la dichiarazione di cessata attività anteriormente alla chiusura della procedura concorsuale, sempre che risultino ultimate tutte le operazioni rilevanti ai fini dell' Iva (unica eccezione ammessa è la parcella professionale del curatore o del liquidatore), anche se rimangono aperti rapporti di credito o debito.

Ad avviso dell'amministrazione, la richiesta di rimborso da parte del responsabile della procedura concorsuale può essere espressa soltanto con la dichiarazione annuale, e non anche con la speciale dichiarazione relativa alla frazione di anno antecedente alla sentenza di fallimento che il curatore o commissario liquidatore è tenuto a presentare utilizzando il modello 74-bis. Esistono però diverse sentenze di segno contrario (per tutte, cassazione n. 4225/2004).

Società in liquidazione

Secondo un risalente parere della direzione regionale delle entrate per la Lombardia, l'espressione «data di ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione dell'azienda» deve essere riferita, per tutti i soggetti e non solo per quelli sottoposti a procedure concorsuali, all' ultimo atto di cessione di tutti i beni (a prescindere dalla successiva attività di incasso crediti o

pagamento debiti). Ne segue che la società in liquidazione, quando abbia ultimato le operazioni Iva, può comunicare la cessazione dell'attività (conseguendo così il diritto al rimborso) ancorché non possa ancora chiudere la procedura di liquidazione.

La soluzione è però tutt'altro che pacifica. Con sentenza n. 10227/2003, la cassazione ha statuito che la cessazione dell'attività, che fa sorgere il diritto di chiedere il rimborso del credito Iva residuo, si verifica esclusivamente con la ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione dell'azienda e non già con la decisione, sempre revocabile dall' imprenditore nel libero esercizio della sua autonomia privata, di cessare l'attività imprenditoriale o professionale. Nella sentenza n. 2435/2004, la stessa Corte ha invece affermato che il diritto al rimborso sorge nel momento in cui la società viene posta in liquidazione, in ragione del fatto che il passaggio alla tale fase costituisce un'obiettivo causa di impedimento a recuperare l'imposta mediante il normale meccanismo della detrazione. Va precisato che questa pronuncia è stata resa con riferimento al testo dell'art. 30 antecedente alle modifiche apportate con il dl n. 90 del 1990.

Codice 2 - Imprese che vendono ad aliquote inferiori a quelle gravanti sugli acquisti (art. 30, terzo comma, lettera a)

Le imprese che operano in alcuni settori (es. caseifici, editoria, edilizia), ovvero con regimi d'imposta particolari (inversione contabile, split payment), possono trovarsi in una condizione di credito strutturale, in quanto l'ammontare dell'Iva addebitata sulle operazioni imponibili è sistematicamente inferiore a quella che grava sugli acquisti, sicché risulta di fatto impossibile recuperare la seconda trattenendola dalla prima. La lettera a) del terzo comma dell'art. 30 riconosce pertanto il diritto al rimborso al contribuente che «esercita esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette a imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni». Con l'art. 3 del dl n. 250/95 è stato stabilito che tale presupposto si ritiene verificato quando l'aliquota media sulle operazioni attive, aumentata del 10%, risulta inferiore a quella media sugli acquisti e sulle importazioni.

Vanno esclusi dal calcolo dell'aliquota media le cessioni e gli acquisti di beni ammortizzabili. Con circolare n. 25/2012, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che l'utilizzatore di beni strumentali

in forza di contratti di leasing può tenere conto dell'importo delle relative fatture d' acquisto ai fini del calcolo dell'aliquota media. Nelle operazioni attive debbono includersi anche le operazioni imponibili effettuate senza l'addebito dell'imposta, in quanto dovuta dal destinatario con il meccanismo dell'inversione contabile di cui agli artt.17 e 74, nonché quelle per le quali l'imposta è versata dal destinatario direttamente all' erario con il meccanismo dello split payment di cui all' art. 17-ter.

Regimi monofase

Secondo l'amministrazione finanziaria, non concorrono al calcolo dell'aliquota media le operazioni rientranti nei regimi monofase di cui all' articolo 74, primo comma (vendita di giornali, tabacchi ecc.), anche se, ai sensi dell'art. 19, comma 3, si tratta di operazioni che danno diritto alla detrazione. Il principio della circolare n. 13/1990, secondo cui sono computabili nel calcolo dell'aliquota media anche le operazioni «non soggette», purché rilevabili dalla contabilità, vale soltanto nell' ambito specifico richiamato nella circolare stessa (es. operazioni «ad aliquota zero», quali, all' epoca, le cessioni di rottami).

Operazioni non imponibili

Non rientrano nel computo dell'aliquota media le operazioni non imponibili, per le quali è previsto uno specifico presupposto di accesso al rimborso (successivo codice 3).

Operazioni finanziarie internazionali

Le operazioni finanziarie esenti richiamate nella lettera a-bis) del comma 3 dell'art. 19, allorquando rese nei confronti di soggetti passivi esteri, oppure di privati consumatori extracomunitari, non si considerano territoriali in Italia. Nella circolare n. 28/2011, l'Agenzia ha chiarito che tali operazioni non possono considerarsi soggette «ad aliquota zero», sicché non concorrono al calcolo dell'aliquota media; esse concorrono invece alla realizzazione del presupposto basato sull' effettuazione prevalente di operazioni non territoriali di cui al successivo codice 5.

Cessioni di prodotti «anti-covid»

Studio Ramuglia Informa

Dalla struttura e dalle istruzioni di compilazione della dichiarazione annuale si evince che non concorrono al calcolo dell'aliquota media le operazioni «esenti con diritto a detrazione» ai sensi dell'art. 124, comma 2, del dl n. 34/2020, o dell'art. 1, comma 453, della legge n. 178/2020. Si tratta, rispettivamente, delle cessioni dei beni elencati nella voce 1-ter.1 della tabella A, parte I I-bis, allegata al dpr 633/72, nonché delle cessioni di vaccini anti-Covid-19, poste in essere fino al 31 dicembre 2020.

Beni introdotti nei depositi Iva

Con risposta a interpello n. 469/2020, l'Agenzia delle entrate ha dichiarato che non concorrono al calcolo dell'aliquota media le cessioni di beni effettuate mediante introduzione nei depositi Iva, non soggette al pagamento dell'imposta ai sensi dell'art. 50-bis, comma 4, lett. c), del dl n. 331/93.

Importante

Ulteriore condizione per il rimborso è che l'eccedenza detraibile sia superiore a 2.582,28 euro; sussistendo tale condizione, il rimborso può essere richiesto anche per un importo inferiore.

Calcolo dell'aliquota media Codice 3 - Effettuazione di operazioni non imponibili per oltre il 25% del fatturato (art. 30, terzo comma, lett. b)

Questa ipotesi riguarda i contribuenti che, effettuando le seguenti operazioni non imponibili (con diritto di detrazione), possono trovarsi fisiologicamente in credito dell'Iva assolta «a monte»:

- art. 8, dpr 633/72: cessioni all' esportazione, anche in triangolazione; cessioni e prestazioni a esportatori abituali;
- art. 8-bis, dpr 633/72: operazioni assimilate alle cessioni all' esportazione (settore aeronavale);
- art. 9, dpr 633/72: servizi internazionali;
- art. 71, dpr 633/72: cessioni di beni inviati nello stato Vaticano e nella repubblica di San Marino;
- art. 72, dpr 633/72: operazioni agevolate in base ad accordi internazionali;
- art. 74-ter, dpr 633/72: prestazioni delle agenzie di viaggi rese fuori dal territorio dell'Ue - art. 41, dl n. 331/93: cessioni intracomunitarie

- art. 58, dl n. 331/93: cessioni a operatore residente con consegna dei beni in altro stato dell'Ue;
- art. 50-bis, dl n. 331/93: cessioni intracomunitarie e cessioni all'esportazione di beni estratti da un deposito Iva;
- art. 37, dl n. 41/95: cessioni all'esportazione di beni soggetti al regime del margine. Il diritto al rimborso compete, sempre che l'eccedenza a credito superi 2.582,28 euro, se il rapporto fra l'ammontare delle suddette operazioni e quello di tutte le operazioni effettuate supera il 25%; la percentuale va arrotondata all'unità superiore. Ai fini del calcolo occorre considerare anche i corrispettivi delle eventuali cessioni non imponibili di beni ammortizzabili.

Codice 4 - Acquisti e importazioni di beni ammortizzabili e spese per studi e ricerche (art. 30, terzo comma, lett. c)

Se non sussistono altri requisiti, ferma restando la condizione che l'eccedenza a credito superi 2.582,28 euro, può essere richiesto il rimborso del credito limitatamente all'imposta afferente ad:

- acquisti e importazioni di beni ammortizzabili registrati nel 2020;
- acquisti e importazioni di beni ammortizzabili registrati in anni precedenti, per la parte non chiesta a rimborso o compensata in detti anni;
- acquisti di beni e servizi per studi e ricerche registrati nel 2020.

Per quanto riguarda i beni ammortizzabili, secondo quanto precisato con la circolare n. 2/1990, il rimborso può essere richiesto non solo in caso di acquisto, ma anche se acquisiti in forza di contratto d'appalto.

Nozione di beni ammortizzabili

Nella circolare n. 73/1984, con riguardo alla norma che accordava ai produttori agricoli la detrazione dell'Iva sui cespiti, è stato affermato il principio secondo cui «ai fini dell'individuazione dei beni ammortizzabili occorre fare riferimento alle corrispondenti disposizioni previste in materia di imposizione diretta, con particolare riguardo ai beni strumentali ammortizzabili, materiali e immateriali».

Rientrano pertanto nella nozione di beni ammortizzabili, ai fini del rimborso dell'Iva, quelli per i quali la disciplina reddituale prevede la deduzione di quote di ammortamento. Per la corretta

interpretazione di tale nozione, è stato inoltre precisato che, attese le peculiari caratteristiche dell'imposizione diretta nei confronti degli imprenditori agricoli, non obbligati agli adempimenti connessi all'ammortamento fiscale dei beni strumentali, il rinvio alle norme in materia di imposte sul reddito deve intendersi limitato alla individuazione oggettiva dei beni per i quali è ammesso il recupero dell'Iva e, quindi, senza alcuna connessione con l'effettivo ammortamento dei beni stessi.

Con risoluzione n.445585/1991 è stato riconosciuto il diritto al rimborso a un'impresa esercente attività di locazione finanziaria, in quanto i beni da essa acquistati sono soggetti alla procedura di ammortamento ai sensi dell'art. 67 (ora art. 102) del Tuir.

Con risoluzione n. 122/2011 è stato precisato che il rimborso spetta anche nel caso in cui l'impresa, in aderenza ai principi contabili internazionali, non rilevi l'ammortamento del bene dato in locazione finanziaria, ma utilizzi un diverso criterio di ripartizione dell'investimento per la durata del contratto. Per quanto riguarda i canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, modificando l'orientamento della circolare n. 2/1990, la risoluzione n. 392/2007 ha affermato che la possibilità di considerare ammortizzabili i beni oggetto di contratti di locazione finanziaria riguarda solo l'impresa concedente e non l'impresa utilizzatrice. In senso contrario si è espressa la cassazione, che basandosi sulla giurisprudenza della Corte di giustizia Ue ha riconosciuto il diritto al rimborso sui canoni di leasing di beni strumentali ammortizzabili, ritenendo tale operazione equiparabile all'acquisto (sentenza n. 20951/2015, indi ordinanza 12457/2019).

Riguardo ai beni acquisiti in forza di contratto d'appalto, per esempio fabbricati in corso di realizzazione, il diritto al rimborso compete ove sia possibile attribuire al bene «in fieri» la qualifica di bene ammortizzabile. Con risoluzione n. 372/2008 l'Agenzia ha negato che il complesso sportivo realizzato per conto di un ente pubblico, a fronte di un corrispettivo rappresentato dall'affidamento in gestione per un certo numero di anni, possa essere considerato bene ammortizzabile per la società appaltatrice-concessionaria. L'Agenzia ha osservato che i beni realizzati dalla società sono fin dall'inizio di proprietà dell'ente locale concedente, per cui vanno iscritti nelle poste patrimoniali del concedente stesso e non possono essere oggetto di ammortamento ai fini delle imposte dirette da parte del concessionario. In senso differente si

sarebbe espressa l'Agenzia nella risposta a interpello prot. n. 34486 del 16 marzo 2010 (non pubblicata). Con risoluzione n. 11/2009 l'Agenzia ha riconosciuto, ai fini delle imposte sui redditi, che possono essere considerati beni strumentali ammortizzabili, fin dal momento della consegna e della conseguente entrata in funzione nell'impresa locataria, ai sensi dell' art. 109, comma 2, lett. a) del Tuir, i beni strumentali, nella fattispecie, navi adibite a rimorchiatori, che l'impresa ha acquisito in base a un contratto di locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti. Con risoluzione n. 147/2009 l'Agenzia ha ribadito che, occorrendo fare riferimento alle norme previste per le imposte sui redditi, in linea generale sono considerati ammortizzabili esclusivamente i beni strumentali, ossia quei beni che vengono utilizzati nel ciclo produttivo direttamente dall' imprenditore che ne ha il possesso a titolo di proprietà o di altro diritto reale. L'Agenzia ha inoltre precisato, per quanto riguarda l'acquisto di beni e servizi utilizzati per finalità di studio e ricerca, che costituisce requisito necessario, affinché si intenda realizzato il presupposto stabilito dall' art. 30, secondo comma, lett. c), l'impiego diretto e strumentale degli stessi, da parte del soggetto passivo, nell'ambito dell'attività di impresa esercitata. Con risposta a interpello n. 497/2020 l'Agenzia ha chiarito che le infrastrutture di ricarica per veicoli elettrici (EVC), installate su aree di proprietà di terzi, non rappresentano beni integrati irreversibilmente al suolo, per cui costituiscono per l'impresa beni strumentali ammortizzabili. Di conseguenza, l'Iva assolta dall'impresa in relazione all'acquisizione di dette infrastrutture, comprese le spese accessorie, necessarie per il funzionamento delle stesse, è rimborsabile in base al presupposto in esame.

Beni immateriali

Con risoluzione n. 20/2011 l'Agenzia ha chiarito che i diritti «quota tonno rosso», attinenti alla pesca contingentata del tonno rosso, si inquadrano nella categoria dei beni immateriali, al pari delle licenze, concessioni e simili. Il trasferimento di tali diritti tra soggetti passivi costituisce pertanto prestazione di servizi relativa al trasferimento di un «bene immateriale» dell'impresa, strumentale all' esercizio dell'attività di pesca professionale, da assoggettare all' Iva con l'aliquota ordinaria. L' Iva assolta dal committente in relazione all' acquisizione di un diritto immateriale che, ai sensi dell'articolo 103, comma 2, del Tuir, rientra tra i beni immateriali ammortizzabili, può essere chiesta a rimborso ai sensi dell'art. 30, terzo comma, lettera c).

Valore dei terreni

L'art. 36, comma 7, del dl 223/2006, stabilisce che «ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili il costo complessivo dei fabbricati strumentali è assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza». Il comma 7-bis estende la disposizione, che in pratica qualifica non ammortizzabile il costo del terreno anche alla quota capitale dei canoni dei contratti di leasing degli stessi fabbricati. Con la circolare n. 8/2009 l'Agenzia ha precisato che, per effetto delle citate disposizioni, in relazione agli acquisti di fabbricati strumentali è esclusa la possibilità di rimborsare in base al presupposto in esame l'Iva riferibile al valore del terreno.

Pagamenti in acconto per beni acquistati o costruiti

Con risoluzione n. 111/2002 l'Agenzia ha chiarito che l'Iva relativa ai pagamenti in acconto per acquisti di beni ammortizzabili, come pure quella pagata sulle fatture per stati di avanzamento lavori concernenti la realizzazione di beni ammortizzabili mediante contratti d' appalto, è rimborsabile in base al presupposto in esame.

Acconti in base a contratto preliminare

Con risoluzione n. 179/2005 l'Agenzia ha ritenuto non rimborsabile l'Iva gravante sugli acconti pagati in base a un contratto preliminare per l'acquisto di beni ammortizzabili, in quanto il promissario acquirente non acquisisce la titolarità del bene, neppure qualora sia stata convenuta tra le parti l'anticipata esecuzione delle obbligazioni, compresa la consegna immediata della cosa. Deve comunque ammettersi il rimborso dell'Iva sugli acconti nel momento in cui sarà stipulato il contratto definitivo, ancorché in anni successivi, in base al principio per cui il rimborso dell'Iva sui beni ammortizzabili può essere richiesto anche per quelli acquistati in anni precedenti.

Società di gestione del risparmio e fondi immobiliari

A norma dell'art. 8 del dl n. 351/2001, gli immobili costituenti patrimonio del fondo immobiliare e le spese di manutenzione a essi relative si considerano beni ammortizzabili ai fini del rimborso dell'Iva; il rimborso deve essere eseguito nei confronti della società di gestione entro sei mesi e

senza prestazione di garanzie. Riferendosi genericamente agli immobili, la disposizione speciale parrebbe riguardare anche i terreni.

Oneri pluriennali e spese incrementative

Con risoluzione n. 179/2005, in relazione alle spese di miglioramento, trasformazione e ampliamento di beni terzi, concessi in uso o comodato, l'Agenzia ha osservato che le opere realizzate su beni altrui possono essere considerate beni ammortizzabili se si concretizzano in beni materiali che hanno una loro individualità e autonoma funzionalità e, al termine del periodo di uso o comodato, possono essere rimossi. In caso contrario, cioè qualora le opere non siano separabili dai beni cui accedono, le spese incrementative su beni di terzi vanno iscritte tra le «altre immobilizzazioni immateriali», per cui non si può parlare fiscalmente di «beni immateriali», ma di oneri pluriennali.

Ne discende che il diritto al rimborso dell'Iva su tali spese non può essere riconosciuto, in quanto l'opera realizzata, restando di proprietà altrui, non può essere considerata bene ammortizzabile proprio del soggetto che l'ha realizzata. L'Agenzia ha ribadito questa posizione nella circolare n. 36/2013, con riferimento agli impianti fotovoltaici realizzati su beni immobili di terzi, che non possano essere rimossi dall'immobile al termine del periodo del loro utilizzo. In senso conforme la sentenza n. 24779/2015 della Corte di cassazione, che ha escluso la rimborsabilità dell'Iva sulle spese sostenute da una società per la costruzione di un complesso turistico su un terreno da essa detenuto in comodato. Fattispecie diversa è quella delle spese incrementative su beni propri; in proposito, si è del parere che il rimborso spetti qualora si tratti di spese migliorative di beni ammortizzabili, capitalizzate a incremento del cespite e sottoposte al processo di ammortamento.

Codice «9»

Attenzione: chi chiede il rimborso dell'imposta relativa agli acquisti particolari qui considerati (beni ammortizzabili, studi e ricerche), può chiedere anche la restituzione della minore eccedenza del triennio (successivo punto 8), che deve, naturalmente, essere depurata dell'imposta afferente gli acquisti di beni ammortizzabili e per studi e ricerche già chiesta autonomamente a rimborso.

Studio Ramuglia Informa

In tal caso, fondandosi la richiesta su più di un presupposto, nella casella 3 del rigo VX4 occorre riportare il codice «9».

Codice 5 - Prevalente effettuazione di operazioni non territoriali (art. 30, terzo comma, lett. d)

Questa condizione si realizza quando il contribuente ha effettuato prevalentemente operazioni escluse dal campo di applicazione dell'Iva per difetto del presupposto territoriale secondo le disposizioni degli artt. da 7 a 7-septies: per esempio, il consulente che nel corso del 2020 ha operato nei confronti di un' impresa estera, fatturando prestazioni non territoriali ai sensi dell' art. 7-ter; l'impresa edile che ha costruito un' autostrada all'estero, operazione non territoriale ai sensi dell' art. 7-quater. È da osservare che le istruzioni non richiamano le prestazioni non territoriali di cui all' art. 7-octies, inserito dal dlgs n. 45/2020, che tuttavia devono ritenersi rilevanti ai fini del presupposto in esame. Secondo l'amministrazione, rientrano nella previsione non soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi delocalizzate (come quelle esemplificate prima), ma anche quelle che erano qualificate (erroneamente) non territoriali dall'ultimo comma dell'art. 7, nel testo in vigore fino al 31 dicembre 2009, ossia le operazioni elencate negli artt.8, 8-bis e 9 del dpr n. 633/72 e negli artt. 41 e 58 del dl n. 331/93. Questa posizione, seppure ne sia venuto meno il fondamento normativo formale, è confermata nelle istruzioni ufficiali. Le operazioni extraterritoriali, se non soggette ad adempimenti ai fini dell'Iva, debbono essere assunte con riferimento al momento della loro effettuazione, da individuarsi in base ai criteri fissati dall' art . 6, dpr 633/72. La prevalenza che conferisce il diritto al rimborso (subordinato anche in questo caso alla condizione che l'eccedenza detraibile sia superiore a 2.582,28) sussiste se l'importo complessivo delle operazioni in esame supera il 50% di tutte le operazioni effettuate.

Codice 6 - Soggetti non residenti in Italia (art. 30, terzo comma, lett. e)

Il diritto al rimborso è riconosciuto, sempre se l'eccedenza a credito superi 2.582,28 euro, a i soggetti d' imposta esteri che hanno aperto una posizione Iva in Italia attraverso l'istituto della rappresentanza fiscale, contemplato dall' art. 17 del dpr 633/72. Naturalmente è rimborsabile soltanto l'imposta detraibile ai sensi delle disposizioni degli artt. 19 e seguenti.

Il diritto al rimborso spetta anche nell' ipotesi in cui il soggetto non residente, anziché attraverso un rappresentante fiscale, abbia aperto direttamente una posizione Iva identificandosi ai sensi dell'art. 35-ter del dpr 633/72. Chiarimenti in merito sono contenuti nella circolare n. 44/2003.

Stabile organizzazione

A seguito delle modifiche apportate dal dl 135/2009, la posizione Iva aperta mediante rappresentante fiscale oppure mediante identificazione diretta non è compatibile con l'esistenza di una stabile organizzazione; in presenza di stabile organizzazione, infatti, non è consentito al soggetto estero aprire ulteriori posizioni Iva in Italia. Di conseguenza, dovrebbe riconoscersi alla stabile organizzazione l'accesso al rimborso, sulla base del presupposto qui in esame, relativamente agli acquisti di beni e servizi effettuati direttamente dal soggetto estero e veicolati nella dichiarazione della stabile organizzazione, ferma restando, per gli acquisti propri, la necessità di uno degli altri presupposti dell'art. 30. Questa conclusione sembrerebbe confermata dalla risposta a interpello dell'Agenzia delle entrate n. 160/2020, che ha escluso il diritto al rimborso della stabile organizzazione che ha partecipato alle operazioni del soggetto estero, implicitamente confermando il diritto nell' ipotesi contraria.

Codice 7 - Produttori agricoli che hanno effettuato vendite non imponibili (art. 34, c. 9)

I produttori agricoli e ittici che applicano il regime speciale di cui all' art. 34 del dpr n. 633/72 non possono recuperare l'Iva assolta sugli acquisti, ma hanno diritto di trattenere dall' Iva dovuta sulle vendite, a titolo di detrazione forfetaria, una somma corrispondente alle percentuali di compensazione stabilite con appositi decreti, applicate all' importo imponibile delle cessioni di prodotti compresi nella tabella A, parte prima, allegata al detto dpr. Nel caso di cessioni all' esportazione o intracomunitarie non imponibili, tuttavia, mancando la riscossione dell'imposta, il recupero forfetario con la suddetta modalità non è concretamente possibile. A motivo di ciò, il comma 9 dell'art. 34 attribuisce il diritto alla detrazione o al rimborso dell'Iva corrispondente alle percentuali di compensazione che risulterebbero applicabili alle seguenti operazioni aventi per oggetto prodotti compresi nella prima parte della tabella A, qualora fossero effettuate in regime di imponibilità:

- cessioni all'esportazione di cui al primo comma dell'art. 8 (incluse le vendite su dichiarazione d' intento degli esportatori abituali);

- cessioni a viaggiatori extraUe di cui all'art.38-quater;
- cessioni a favore di organismi internazionali di cui all' art. 72;
- cessioni intracomunitarie.

Anche in questo caso, secondo l'amministrazione il rimborso compete se l'eccedenza a credito supera l'importo di 2.582,28 euro. La richiesta di rimborso può riguardare sia l'Iva teorica di competenza (afferente, cioè, a operazioni registrate nel 2020), sia quella relativa a operazioni registrate negli anni precedenti, purché, ovviamente, non sia già stata chiesta a rimborso o compensata in precedenza.

Codici 8 e 10 - Minore eccedenza del triennio

Qualora non sussista alcuno dei presupposti sopra illustrati, il quarto comma dell'art. 30 consente al contribuente che per tre anni consecutivi ha presentato una dichiarazione a credito di richiedere il rimborso del minor credito del triennio, anche se inferiore a 2.582,28. Il codice causale da indicare nella casella 3 del rigo VX4 è «8».

Attesa l'equiparazione tra rimborso e compensazione «orizzontale», le eccedenze dei tre anni, ai fini della determinazione della minore eccedenza rimborsabile, devono essere considerate al netto di quanto eventualmente compensato con il modello F24.

Con risoluzione n. 103/2002 l'Agenzia ha chiarito che il rimborso può essere richiesto anche dai curatori fallimentari, nel corso della procedura.

Ai fini in esame, si devono prendere in considerazione le eccedenze creditorie emergenti dalle dichiarazioni annuali, ma non anche quella della speciale dichiarazione relativa alle operazioni registrate nella frazione di anno solare antecedente all' apertura del fallimento.

Società aderenti all'Iva di gruppo

Possono chiedere il rimborso in base al presupposto in esame anche le società controllate che, all'atto dell'ingresso nella procedura di liquidazione Iva consolidata, non hanno potuto trasferire al gruppo il credito dell'anno precedente, per effetto della preclusione introdotta dalla legge

244/2007. Tale credito resta infatti definitivamente nella disponibilità della società che ne è titolare, la quale potrà chiederlo a rimborso in presenza dei presupposti di legge, compreso il caso della minore eccedenza del triennio. In tal caso, il codice causale da indicare nella casella 3 del rigo VX4 è «10».

Codice 11 - Contribuenti in regime forfetario

Il codice «11» deve essere utilizzato dalle persone fisiche che nel 2021 hanno aderito al regime forfetario previsto dall'art. 1, commi 54 e seguenti, della legge n. 190/2014, se intendono chiedere il rimborso dell' Iva a credito risultante dalla dichiarazione annuale relativa al 2020. Il diritto al rimborso del credito Iva emergente dall'ultima dichiarazione annuale presentata prima del passaggio al regime forfetario prescinde dai presupposti previsti dagli artt. 30 e 34 del dpr 633/72, giacché si fonda sulla disposizione dell'art. 1, comma 63, della legge n. 190/2014.

Codice 13 - Adesione a un «Gruppo Iva»

Il presupposto riguarda i soggetti che hanno aderito a un Gruppo Iva di cui all' art. 70-bis, dpr n. 633/72, con effetto dal 1° gennaio 2021 e che, pertanto, non presenteranno più dichiarazioni Iva fintanto che parteciperanno al Gruppo. A questi soggetti, l'art. 70-sexies del dpr n. 633/72 riconosce il diritto al rimborso del credito risultante dall'ultima dichiarazione, relativa all' anno precedente quello di prima adesione, anche in assenza dei presupposti richiesti dall'art. 30. Come già detto, il credito rimborsabile (o compensabile) è rappresentato dall' eccedenza non trasferibile al gruppo Iva, ossia dalla differenza tra il saldo a credito emergente dalla dichiarazione annuale, riportato nel campo 1 del rigo VX2, e la quota di credito trasferibile al gruppo Iva, indicata nel campo 2 dello stesso rigo VX2.

Seconda parte procedura e particolarità

Con provvedimento del 28 gennaio 2011 l'Agenzia delle entrate ha definito le modalità della richiesta di rimborso in conseguenza della soppressione del modello VR.

Rettifica della somma richiesta a rimborso

Allineando le divergenti indicazioni fornite precedentemente, con circolare n. 35/2015 l'Agenzia ha chiarito che qualora il contribuente intenda modificare l'importo originariamente chiesto a

rimborso, sia in aumento che in diminuzione, deve presentare una dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 2, comma 8-bis, del dpr n. 322/98. La nuova disciplina della dichiarazione integrativa, introdotta dal dl n.193/2016, ha reso necessario l'aggiornamento delle suddette indicazioni. Difatti, con risposta a interpello n. 231/2020, l'Agenzia ha chiarito che la possibilità di variare la scelta originariamente manifestata tra rimborso e riporto a nuovo del credito Iva deve ritenersi ammessa, purché il rimborso non sia stato ancora eseguito, presentando una dichiarazione integrativa nei termini dell'art. 57 del dpr 633/72. Non è ostativa la circostanza che l'ufficio abbia avviato l'istruttoria per il rimborso, richiedendo al contribuente la produzione della documentazione necessaria.

Società controllanti

Per i rimborsi richiesti dalla società controllante, è fatto obbligo alla società controllata che ha trasferito l'eccedenza di credito d'imposta di presentare preventivamente la propria dichiarazione.

Interessi sulle somme rimborsate

Ai sensi dell'art. 38-bis del dpr 633/72, sulle somme rimborsate spettano al contribuente gli interessi nella misura del 2% annuo, calcolati a decorrere dal novantesimo giorno successivo a quello di presentazione della richiesta. Gli interessi devono essere erogati, anche per i rimborsi richiesti in conto fiscale, contestualmente al rimborso del capitale, senza che occorra alcuna richiesta del creditore.

La maturazione degli interessi è sospesa nel periodo compreso fra la data in cui l'ufficio ha notificato la richiesta dei documenti di rito e la data della loro consegna, qualora detto periodo superi quindici giorni e il ritardo sia imputabile al contribuente.

Ai termini per la trasmissione dei documenti e delle informazioni richiesti ai contribuenti dagli uffici dell'Agenzia in relazione alle procedure di rimborso dell'Iva, non si applica la sospensione del periodo 1° agosto - 4 settembre, di cui all' art. 37, comma 11-bis, del dl n. 223/2006, come modificato dall'art. 7-quater, comma 16, del dl n. 193/2016.

Società di comodo

Studio Ramuglia Informa

Ai sensi dell'art. 3, comma 45, della legge n. 662/96, non possono chiedere il rimborso del credito Iva risultante dalla dichiarazione annuale le società che, nel corrispondente periodo d'imposta, si considerano «non operative» in applicazione dei criteri stabiliti dal comma 37 del medesimo art. 3, oppure perché in perdita sistematica ai sensi dell'art. 2 del dl n. 138/2011.

Con circolare n. 36/1997 è stato precisato che la preclusione riguarda anche la parte di credito costituita da eccedenze riportate dagli anni precedenti.

Con circolare n. 25/2007 è stato chiarito che la preclusione riguarda esclusivamente l'eccedenza a credito risultante dalla dichiarazione annuale; pertanto, in corso d'anno, la società in possesso dei requisiti richiesti dal secondo comma dell'art. 38-bis potrà ottenere il rimborso del credito infrannuale, salvo l'obbligo di restituzione, con gli interessi, qualora a fine esercizio dovesse risultare non operativa. L' eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata dalle società non operative, oltre che non rimborsabile, non può neppure formare oggetto di compensazione orizzontale ai sensi dell'art. 17 del dlgs n. 241/97, né di cessione ai sensi dell'art. 5, comma 4-ter, del dl 70/88.

Inoltre, qualora per tre periodi di imposta consecutivi la società non operativa non effettui operazioni rilevanti ai fini dell'Iva almeno pari all' importo che risulta dalla applicazione delle percentuali di cui al comma 1 dell'art. 30, l'eccedenza di credito non è ulteriormente riportabile a scomputo dell'Iva a debito relativa ai periodi d' imposta successivi.

Soggetti altamente affidabili

In base al provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 10 maggio 2019, i soggetti che, nell'applicazione degli Isa di cui all'art. 9-bis del dl n.50/2017, hanno conseguito un livello di affidabilità pari almeno a 9 per il periodo d' imposta 2018, sono esclusi, per lo stesso anno, dall'applicazione della normativa sulle società non operative. In base al provvedimento dell'Agenzia del 20 aprile 2020, l'esclusione dell'applicazione della disciplina sulle società non operative, per il periodo d' imposta 2019, è riconosciuta:

a) ai contribuenti con un livello di affidabilità almeno pari a 9 per il periodo di imposta 2019;

b) ai contribuenti con un livello di affidabilità complessivo almeno pari a 9, calcolato attraverso la media semplice dei livelli di affidabilità ottenuti per i periodi d' imposta 2018 e 2019. Il beneficio non opera, ai sensi del comma 13 del citato art. 9-bis, se per l'anno in questione risultano violazioni che comportano l'obbligo di denuncia per i reati tributari di cui al dlgs n. 74/2000.

Disapplicazione della normativa

Le società che intendono chiedere il rimborso del credito possono attestare la condizione di operatività nel rigo VX4 della dichiarazione annuale, mediante sottoscrizione del campo 8. Non è necessario formalizzare l'attestazione in un separato documento: è sufficiente che il soggetto che invia la dichiarazione annuale conservi l'attestazione ivi sottoscritta, insieme al documento di identità del sottoscrittore, per esibirla all' ufficio in caso di richiesta (circolare n. 32/2014). Per effetto delle modifiche apportate dal dlgs n.156/2015 alla disciplina del diritto di interpello, l'attestazione in parola assume anche valenza di autovalutazione della sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della normativa sulle società di comodo. L'attestazione, in assenza di altre cause ostative, consente pertanto l'erogazione del rimborso.

Qualora non sia stata resa in sede di compilazione del rigo VX4 della dichiarazione annuale, l'attestazione potrà essere resa con una dichiarazione sostitutiva su richiesta formulata dall'ufficio nell'ambito dell'attività istruttoria.

In alternativa all'autovalutazione, la società può chiedere la disapplicazione della normativa sulle società di comodo attraverso istanza di interpello, da presentare all' Agenzia prima della richiesta di rimborso. In tale ipotesi, pertanto, non deve essere apposta la sottoscrizione del campo 8 del rigo VX4, ma occorre barrare la casella «Interpello» del campo 9. Il rimborso sarà erogato o negato in base all' esito dell'istanza di interpello (circolare n. 33/2015).

Procedure concorsuali

Con risposta a interpello n. 535/2020, l'Agenzia delle entrate ha precisato che il credito Iva maturato dall' impresa dopo l'ammissione al concordato preventivo, sussistendo i presupposti di legge (nella fattispecie, quello dell'aliquota media), va rimborsato anche in presenza di debiti

fiscali precedenti, non essendo consentito al fisco, in base ai principi della legge fallimentare, opporre in compensazione propri crediti anteriori alla procedura. Resta fermo l'obbligo per il contribuente di prestare la garanzia, in quanto l'esonero previsto dall' art. 74-bis del dpr 633/72 riguarda solo le procedure del fallimento e della liquidazione coatta amministrativa. L' obbligo della garanzia esclude che l'ufficio possa azionare il fermo amministrativo, non essendo ammissibile una duplice cautela dell'erario per lo stesso credito; come chiarito infatti dalla corte di cassazione, Ss.uu., nella sentenza n. 2320/2020, l'amministrazione non può cautelarsi due volte, seppure con finalità diverse, in riferimento allo stesso credito del contribuente. Gli istituti cautelari del rd 2440/1923 e del dlgs 472/97, pertanto, non possono essere azionati durante il periodo di validità della garanzia prestata dal contribuente ai sensi dell'art. 38 bis del dpr 633/72.

Società estinte

L'art. 5 del dm 26 febbraio 1992 stabilisce che il rimborso Iva spettante alla società cancellata dal registro delle imprese può essere eseguito al liquidatore nella sua qualità di rappresentante legale della società in fase di estinzione, se il credito di imposta sia stato evidenziato nel bilancio finale di liquidazione depositato nella cancelleria del tribunale. Al riguardo, nella risoluzione n. 77/2011 l'Agenzia delle entrate ha osservato che questa disposizione si inquadra nel contesto normativo antecedente la modifica del codice civile sugli effetti della cancellazione dal registro delle imprese delle società di capitali, come interpretata dalla cassazione. Con l'irreversibile estinzione della società viene a mancare il soggetto al quale l'ufficio potrebbe eseguire il rimborso, in quanto non può esservi rappresentante legale di un soggetto estinto. Di conseguenza, si deve ritenere che, come per le società di persone, anche per le società di capitali la titolarità del diritto al rimborso può essere riconosciuta direttamente ai soci, pro quota. Per quanto riguarda la materiale erogazione del rimborso, l'Agenzia osserva poi che con la circolare n.255/2000 è stato chiarito, in relazione ai soci di società di persone cessate, che il conferimento di una delega a un solo socio per la riscossione del rimborso non costituisce un obbligo, ma una mera facoltà. Tuttavia, tenuto conto della compagine sociale delle società di capitali, spesso costituita da un numero considerevole di soci, si ritiene opportuno il conferimento di una delega alla riscossione a uno di essi o a un terzo, al fine di evitare l'erogazione del rimborso a ciascun socio in proporzione alle quote sociali. I soci titolari del

diritto al rimborso potrebbero pertanto delegare all' incasso lo stesso ex liquidatore, previa comunicazione della delega al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate.

Legittimazione dell'ex socio

Con sentenza n. 1964 1/2020 la corte di cassazione ha statuito che l'ex socio della società estinta ha diritto a far valere la pretesa del rimborso del credito Iva della società per l' intero importo, e non soltanto per la quota a lui spettante; ciò perché, secondo la giurisprudenza della Corte, per effetto del fenomeno successorio determinato dall' estinzione della società, i diritti e i beni non compresi nel bilancio di liquidazione si trasferiscono ai soci in regime di contitolarità o comunione indivisa.

Diniego del rimborso

Se l'ufficio ritiene insussistenti i presupposti per il rimborso, ma non contesta il credito, notifica al contribuente un provvedimento di diniego, invitandolo a computare in detrazione il credito nella prima liquidazione utile oppure nella dichiarazione annuale, previa annotazione nel registro degli acquisti. Questa prassi è stata codificata nel regolamento approvato con dpr n. 443/1997, le cui disposizioni sono state illustrate con circolare n. 134/1998.

In base al predetto decreto, il credito relativo al rimborso negato è improduttivo di interessi; se il contribuente impugna il provvedimento di diniego, i relativi effetti sono sospesi e il credito potrà essere portato in detrazione solo dopo la sentenza definitiva.

Sanzioni per l'indebita richiesta

Ai sensi del comma 5 dell'art. 6 del dlgs n. 471/97, il contribuente che chiede e ottiene un rimborso in assenza dei presupposti è punibile con la sanzione del 30% del credito rimborsato. La relazione illustrativa del dlgs n. 158/2015 chiarisce che se il credito è legittimo, l'ufficio non procede a recuperare il relativo importo, fermo restando il recupero degli interessi maturati dal giorno successivo all' erogazione fino alla data del pagamento, nonché degli eventuali interessi corrisposti in sede di rimborso. La suddetta sanzione non è applicabile nel caso in cui l'ufficio non abbia dato corso alla richiesta di rimborso.

Società controllanti e controllate

Studio Ramuglia Informa

Per le società che si avvalgono della procedura di liquidazione dell'Iva cosiddetta «di gruppo» di cui al dm 13 dicembre 1979 (società controllate e controllanti), il soggetto legittimato a chiedere il rimborso dell'eccedenza di credito consolidata è la società controllante.

A tal fine, come già detto, deve essere utilizzato non il quadro VX, ma il prospetto riepilogativo 26 PR. Per la verifica della sussistenza dei presupposti richiesti dall' art. 30, terzo comma, occorre fare riferimento alla situazione di ciascuna delle società del gruppo, compresa la controllante, che hanno evidenziato nelle rispettive dichiarazioni annuali un credito trasferito e non compensato. È inoltre necessaria la preventiva presentazione delle dichiarazioni a credito delle società controllate.

La garanzia

In via di principio, per ottenere il rimborso è necessario prestare idonea garanzia: polizza fideiussoria o atto di fideiussione rilasciati da una compagnia assicuratrice, da un'azienda o un istituto di credito, oppure da un'impresa commerciale giudicata affidabile dall' amministrazione finanziaria; cauzione in titoli di stato o garantiti dallo stato, al valore di borsa, o anche in buoni postali fruttiferi. Per le piccole e medie imprese, le garanzie possono essere prestate anche dai consorzi o cooperative di garanzia collettiva fidi.

Per i gruppi societari con patrimonio risultante dal bilancio consolidato superiore a 258.228.449,50 euro, la garanzia può essere prestata mediante diretta assunzione, da parte della capogruppo o controllante, dell'obbligazione verso l'amministrazione; si vedano i chiarimenti e lo schema di obbligazione diffusi con la circolare n. 164/1998. Si vedano inoltre i chiarimenti forniti con le risoluzioni n. 189/2002, n. 202/2007 e n.51/2009.

Ambito della garanzia

La garanzia deve coprire non solo il credito d'imposta cui si riferisce, bensì, sempre nei limiti della somma richiesta a rimborso, tutti i crediti a qualsiasi titolo vantati dall' amministrazione riguardo all' Iva (imposta, interessi, sanzioni, spese di notifica) originati da provvedimenti emessi dagli uffici, sia per la stessa annualità del rimborso che per le annualità precedenti, purché notificati nel periodo di validità della garanzia stessa. Con la circolare n. 146/98 è stato però

precisato che l'amministrazione non può escutere la garanzia relativamente ai crediti scaturiti a seguito di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza prima dell' inizio della validità della garanzia stessa.

Ai sensi dell'art. 9 del dl n. 269/2003, la durata della garanzia non può superare tre anni dalla data del rimborso; in sostanza, il periodo di validità della garanzia viene a scadere nel più breve termine tra quello di decadenza per l'accertamento e il decorso di tre anni dall'esecuzione del rimborso. Poiché il rimborso viene eseguito con procedura semplificata, direttamente dalla struttura di gestione, fino a concorrenza dell'importo di 700 mila euro, e su disposizione dall'ufficio per l'eventuale eccedenza, il contribuente che chiede la restituzione di un credito superiore a detto limite può presentare separatamente le garanzie, in tempi diversi, dopo averne ricevuto richiesta da ciascuno dei due enti erogatori; in alternativa, può presentare un' unica garanzia, per l'intero ammontare del rimborso, all'agente della riscossione.

In ogni caso, la garanzia deve essere rilasciata a favore dell'ufficio delle entrate competente.

Modelli di garanzia

Con provvedimento del 26 giugno 2015 l'Agenzia ha approvato un nuovo modello di fideiussione. Con provvedimento del 30 dicembre 2014, l'Agenzia ha approvato un modello apposito per la garanzia mediante costituzione in pegno di titoli di stato, poi modificato con il detto provvedimento del 26 giugno 2015.

Omessa presentazione della garanzia

Con circolare n. 17/2011 l'Agenzia ha chiarito le conseguenze dell'omessa presentazione della garanzia, distinguendo il caso in cui il rimborso debba essere disposto dall' ufficio (procedura ordinaria) da quello in cui sia erogato con procedura semplificata (o in conto fiscale).

Procedura ordinaria

L'atto di garanzia, pur rappresentando un documento da acquisire durante l'iter di esecuzione del rimborso, non è richiesto al contribuente ai fini del controllo della regolarità formale dell'istanza presentata, ma è propedeutico alla sola fase di liquidazione del rimborso stesso. Essendo quindi l'atto del tutto ininfluenza ai fini dell'accertamento e della rettifica della dichiarazione da cui

risulta il credito Iva, l'eventuale mancata presentazione dell'atto stesso non fa scattare il prolungamento del termine di decadenza del potere di accertamento, non rientrando esso tra i documenti cui si riferisce l'art. 57 del dpr 633/72.

La garanzia è destinata a cessare ovvero a diventare superflua (se non prestata) qualora il credito chiesto a rimborso sia diventato incontestabile per decorso dei termini di accertamento, per cui, in tale ipotesi, il rimborso deve essere comunque erogato anche senza garanzia. Infine, in caso di mancata prestazione della garanzia, il contribuente può rettificare la richiesta di rimborso del credito eccedente presentando 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). Resta salva la facoltà per il contribuente di presentare all'ufficio la garanzia tardivamente, ma comunque prima che siano decorsi i termini di decadenza dell'accertamento.

Procedura semplificata

A differenza dei rimborsi richiesti con procedura ordinaria, nella procedura del conto fiscale è previsto espressamente che, qualora non venga prestata la garanzia entro quaranta giorni dalla richiesta di rimborso, la procedura non ha corso.

Anche in questo caso il contribuente può rettificare la richiesta di rimborso del credito eccedente presentando una dichiarazione integrativa, al fine di indicare, alternativamente, il medesimo credito (o parte di esso):

- come eccedenza da utilizzare in detrazione o compensazione;
- come eccedenza da erogare tramite procedura ordinaria.

Il contribuente che sia in grado di prestare, anche se tardivamente, le garanzie, potrà sollecitare, con un'ulteriore istanza, diretta all'agente della riscossione competente, la liquidazione del rimborso, cui sarà attribuito un nuovo ordine cronologico nell'ambito della graduatoria di erogazione dei rimborsi stessi.

Rimborsi prioritari

Studio Ramuglia Informa

L'art. 38-bis, comma 10, del dpr 633/72 prevede che il ministro dell'economia può individuare categorie di contribuenti che, in relazione all' attività esercitata e alle tipologie di operazioni effettuate, sono ammessi al rimborso dell'Iva in via prioritaria. Il dm 22 marzo 2007, che ha individuato la prima categoria di contribuenti «privilegiati», richiede all' art. 2 la sussistenza delle seguenti condizioni al momento della richiesta di rimborso:

- che l'attività sia esercitata da almeno tre anni;
- che l'eccedenza detraibile richiesta a rimborso sia almeno pari a 10.000 euro in caso di rimborso annuale, ovvero a 3.000 euro in caso di rimborso trimestrale;
- che l'eccedenza detraibile richiesta a rimborso sia almeno pari al 10% dell'importo complessivo dell'imposta assolta sugli acquisti e sulle importazioni effettuati nel periodo (anno o trimestre) cui si riferisce la richiesta.

I soggetti aventi diritto al rimborso prioritario devono segnalare tale condizione riportando nella casella 4 del rigo VX4 il codice identificativo che l'Agenzia ha attribuito al corrispondente provvedimento, desunto dalle istruzioni. Tra i soggetti ammessi al rimborso prioritario vi sono anche i soggetti che emettono fattura in regime di split payment ai sensi dell'art. 17-ter. A questi soggetti non si applicano le predette condizioni previste dall' art. 2 del dm 22/3/2007; tuttavia, il diritto al rimborso prioritario compete loro limitatamente all' ammontare del credito corrispondente all' imposta relativa alle operazioni in regime di split payment, che deve essere specificato nel campo 5 del rigo VX4, e soltanto se il presupposto del rimborso è l'aliquota media. Per l'elenco completo delle categorie privilegiate si rimanda alle istruzioni ufficiale.

Rimborsi erogabili senza garanzia

1. Rimborsi fino a 30.000 euro

Sono esonerati dall' obbligo di prestare garanzia i contribuenti che richiedono un rimborso d'imposta non superiore a 30.000 euro. Tale soglia riguarda, cumulativamente, tutti i rimborsi del periodo d'imposta e non la singola richiesta, per cui nell' ipotesi di più richieste (esempio, rimborso annuale e infrannuale) di importo unitario inferiore, ma di ammontare complessivo superiore al predetto limite, scatta l'obbligo di prestare la garanzia. In base ai chiarimenti forniti dalla risoluzione n. 165/2000, i contribuenti con crediti superiori a 30.000 euro possono chiedere il rimborso fino a tale importo senza obbligo di garanzia e utilizzare il residuo credito in

compensazione «orizzontale» (cioè in pagamento di altri tributi, premi o contributi). Il limite di 30.000 euro, quindi, non è intaccato dalle compensazioni con il modello F24 (cfr. risoluzione n.38/2001).

2. Rimborsi di importo superiore a 30.000 euro

Per i rimborsi di importo superiore a 30.000 euro è necessario prestare la garanzia (fatti salvi i particolari casi di esonero di cui al successivo punto 3).

In alternativa, in luogo della garanzia, i contribuenti (eccettuati quelli «a rischio» di cui appresso) possono predisporre il visto di conformità «rinforzato».

I contribuenti che optano per il «visto rinforzato» devono indicare nella casella 7 del rigo VX4 il codice 1. Le società controllanti devono riportare tale codice nella casella 8 del quadro VS.

In che cosa consiste il visto «rinforzato»

In base alle disposizioni del comma 3 dell'art. 38-bis, i rimborsi sono eseguiti senza garanzia a condizione che:

a) la dichiarazione annuale (o, per i rimborsi trimestrali, l'istanza modello TR) rechi il visto di conformità o, in alternativa, la sottoscrizione dell'organo di controllo contabile;

b) alla dichiarazione (o all'istanza) sia allegata una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, a norma dell'art. 47 del dpr n. 445/2000, che attesti la sussistenza delle seguenti condizioni in relazione alle caratteristiche soggettive del contribuente:

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

2. 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% del capitale sociale; 3. sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.

La dichiarazione sostitutiva di atto notorio deve essere resa barrando le caselle degli appositi campi del rigo VX4 della dichiarazione annuale e apponendo la sottoscrizione nel campo 10. La dichiarazione sostitutiva deve essere conservata, insieme al documento di identità del sottoscrittore, dal soggetto che invia la dichiarazione annuale, per essere esibita all' ufficio in caso di richiesta.

In merito ai suddetti requisiti, si vedano i chiarimenti contenuti nella circolare n. 32/2014.

Integrazione del «visto»

Nella risposta a interpello n. 292/2020, l'Agenzia ha chiarito che il visto di conformità «rinforzato», ai fini dell'esonero dalla garanzia, può essere apposto anche a distanza di anni dalla presentazione della dichiarazione annuale recante la richiesta di rimborso, inoltrando una dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 8, comma 6-bis, del dpr n. 322/98 nei termini ivi stabiliti. È irrilevante il fatto che l'ufficio, nell'ambito dell'istruttoria della pratica di rimborso, abbia già chiesto la garanzia.

Contribuenti «a rischio» tenuti alla garanzia

In base al comma 4 dell'art. 38-bis, i seguenti contribuenti, essendo considerati a rischio, per ottenere i rimborsi di importo superiore a 30.000 euro non possono avvalersi del «visto rinforzato», ma sono tenuti a prestare garanzia:

1) soggetti passivi che esercitano un'attività d'impresa da meno di due anni (escluse le startup innovative di cui all' art. 25 del dl 179/2012).

L'Agenzia ha precisato che questa situazione riguarda solo le imprese e non i lavoratori autonomi esercenti arti e professioni. In merito alla decorrenza dell'inizio dell'attività d' impresa, si vedano i chiarimenti delle circolari n. 6/2015 e n.33/2016;

2) 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:

- al 10% degli importi dichiarati se questi non superano 150.000 euro;

- al 5% degli importi dichiarati se questi superano 150.000 euro ma non 1.500.000 euro;

- all' 1% degli importi dichiarati, o comunque a 150.000 euro, se gli importi dichiarati superano 1.500.000 euro;

3) soggetti passivi che chiedono il rimborso del credito risultante all' atto della cessazione dell'attività.

In proposito, si vedano le circolari n. 32/2014, n.35/2015 e n. 33/2016.

3. Casi particolari di esonero

Sono previste le seguenti ipotesi particolari di esonero dalla garanzia (e, ovviamente, dal visto «rinforzato» di cui sopra), da segnalare, in taluni casi, riportando il codice indicato nelle istruzioni nella casella 7 del rigo VX4 (ovvero nella casella 8 del quadro VS, per le società aderenti all' Iva di gruppo), oppure nel frontespizio.

3.1 Franchigia per versamenti in conto fiscale in conto fiscale

Ai sensi dell'art. 21 del dm n. 567/93, non occorre prestare garanzia per l'erogazione con procedura semplificata dei rimborsi fino all' ammontare del 10% dei versamenti eseguiti nei due anni precedenti la data della richiesta e registrati nel conto fiscale, esclusi quelli conseguenti a iscrizione a ruolo e al netto dei rimborsi già erogati (ai fini della verifica del limite, si cumulano i rimborsi erogati nei due anni precedenti la data della richiesta). La circolare 32/2014 ha chiarito che i rimborsi di importo non superiore a 30.000 euro non si computano nel calcolo.

3.2 Società di gestione del risparmio

Le società di gestione dei fondi comuni di investimento immobiliare chiusi di cui alla legge n. 86/94, in base alle disposizioni contenute già nel dl n. 406/95, poi sostituite dall' art. 8 del dl n. 351/2001, hanno diritto al rimborso entro sei mesi e sono esonerate dall' obbligo di prestare garanzia. Si veda la circolare n. 47/2003. Il citato art. 8 prevede inoltre che le società in questione, in alternativa al rimborso, possono utilizzare il credito in compensazione, senza che valga il limite annuo di 700.000 euro, oppure cederlo a terzi con l'osservanza delle disposizioni degli artt. 43-bis e 43-ter del dpr n. 602/73.

3.3 Imprese fallite o in liquidazione coatta amministrativa

Ai sensi dell'art. 74-bis del dpr n. 633/72, i rimborsi annuali nei confronti delle procedure concorsuali, fino all'importo di 258.228,45 euro, sono effettuati senza prestazione di garanzia. La disposizione vale non solo per i rimborsi chiesti da curatori e commissari liquidatori, ma anche per quelli chiesti dal contribuente prima della data di apertura della procedura concorsuale ed erogati successivamente a favore della procedura.

Nella circolare n. 54/2002 l'Agenzia ha chiarito che il limite d'importo di cui sopra va riferito a tutti i rimborsi Iva erogati nel corso della procedura concorsuale e non a ciascun periodo d'imposta.

3.4 Amministrazioni dello stato

Con risoluzione n. 198/2007 è stato precisato che non è dovuta alcuna garanzia se il rimborso è richiesto da un'amministrazione dello stato.

3.5 Imprese in regime di adempimento collaborativo

L'art. 6, comma 6, del dlgs n. 128/2015 prevede, per le imprese che aderiscono al regime di adempimento collaborativo di cui all'art. 3, l'esonero dall'obbligo di presentare garanzie per i rimborsi delle imposte dirette e indirette, per tutto il periodo di permanenza nel regime. Si vedano i chiarimenti della circolare n. 38/2016.

3.6 Soggetti ad alta affidabilità

Ai sensi del provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 30 aprile 2020, i soggetti che, nell'applicazione degli Isa di cui all'art. 9-bis del dl n.50/2017, hanno conseguito un livello di affidabilità pari almeno a 8 per il periodo d'imposta 2019, oppure un livello pari almeno a 8,5 calcolato attraverso la media semplice dei livelli di affidabilità ottenuti per i periodi d'imposta 2018 e 2019, sono esonerati dall'apposizione del visto di conformità o dalla prestazione della garanzia:

- sulla richiesta di rimborso del credito Iva maturato sulla dichiarazione annuale per l'anno di imposta 2020, per crediti di importo non superiore a 50.000;
- sulla richiesta di rimborso del credito Iva infrannuale maturato nei primi tre trimestri dell'anno di imposta 2021, per crediti di importo non superiore a 50.000 euro annui.

Le predette soglie di esonero sono cumulative, in quanto si riferiscono alle richieste di rimborso effettuate nel 2021. Si vedano, al riguardo, le circolari n. 17 e n. 20.

La condizione di esonero in esame deve essere segnalata nella dichiarazione annuale barrando l'apposita casella nel frontespizio della dichiarazione annuale.

Importo massimo erogabile con procedura semplificata

L'ammontare massimo del credito rimborsabile con procedura semplificata è fissato in 700.000 euro per anno solare (in via eccezionale, soltanto per il 2020, l'art. 147 del dl 34/2020 ha elevato il limite a un milione). Occorre prestare attenzione al fatto che si tratta di un limite complessivo unico per i rimborsi semplificati e per le compensazioni orizzontali nel modello F24: pertanto, per esempio, se il contribuente nel 2021 richiede un rimborso semplificato di 400.000 euro, potrà effettuare compensazioni, in tale anno, entro la residua disponibilità di 300.000 euro.

Subappaltatori edili

Il limite di 700.000 euro è elevato a 1 milione di euro per gli operatori del settore edile che nell'anno precedente hanno realizzato un volume d'affari costituito per almeno l'80% da prestazioni in subappalto, sottoposte al meccanismo del «reverse charge».

I soggetti aventi diritto all' elevazione del limite devono segnalarlo nel rigo VX4, barrando la casella 6.