Rimborsi IVA – Chiarimenti della C.M. 35/E/2015

1 Dicembre 2015

Individuazione del termine per la presentazione della dichiarazione integrativa, diretta a sanare errori od omissioni relative alle richieste di rimborso di crediti IVA e regime transitorio per i rimborsi infrannuali chiesti fino al 2014.

Questi i principali temi affrontati dall'Agenzia delle Entrate con la **Circolare n.35/E del 27 ottobre 2015**, nelle risposte a quesiti pervenuti sulle nuove regole relative ai rimborsi IVA superiori a 15.000 euro, di cui all'art.38-*bis* del D.P.R. 633/1972[1].

Come noto, il D.Lgs. "*Semplificazioni fiscali*" (D.Lgs. 175/2014), in vigore dal 13 dicembre 2014, ha previsto:

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

Alla luce di tale novità, la **garanzia fideiussoria deve essere prestata**, per **il rimborso del credito IVA superiore a 15.000 euro**, **in via obbligatoria dai cd. "*contribuenti non virtuosi*"**[2], ovvero **in via facoltativa dai cd. "*contribuenti virtuosi*"**[3];

– la necessità di apporre il visto di conformità sulle dichiarazioni IVA, ovvero sull'istanza trimestrale da cui emerge il credito, al fine di ottenere il rimborso di crediti IVA di importo superiore a 15.000 euro[4].

Si ricorda che i primi chiarimenti sulle novità in tema di rimborsi IVA sono stati forniti dall'Agenzia delle Entrate con la C.M. 32/E/2014.
Per quel che riguarda l'esecuzione dei rimborsi IVA superiori a 15.000 euro, la C.M. 35/E/2015, fornisce ulteriori chiarimenti in materia di:

1. **termine** di **presentazione** della **dichiarazione IVA integrativa**

Al riguardo, occorre premettere che, **per il 2016**, la **dichiarazione annuale IVA** può essere ancora **presentata unitamente** al**Modello UNICO** (ai fini delle imposte sul reddito) **entro** il **30 settembre 2016** (per il periodo d'imposta 2015)[5].

Invece, a partire **dal 2017** (per il periodo d'imposta 2016) la **dichiarazione annuale IVA** dovrà essere **presentata** esclusivamente**in via autonoma** entro il **28 febbraio** dell'**anno successivo** al periodo d'imposta di riferimento[6].

In merito, l'Agenzia delle Entrate specifica il **termine di presentazione** della **dichiarazione integrativa diretta a**:

– **sanare la mancata apposizione del visto di conformità nella dichiarazione originaria**

Nell'ipotesi in cui il visto di conformità non sia stato apposto a causa di un errore od omissione, è possibile sanare tale situazione mediante l'invio della **dichiarazione integrativa**, **munita del visto di conformità**, **entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo**[7].

Per quel che riguarda, invece, i rimborsi chiesti prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. "*Semplificazioni fiscali*" e non ancora eseguiti, per i quali sia scaduto il predetto termine per la presentazione dell'integrativa, il visto di conformità relativo alla dichiarazione originaria può essere sostituito dall'invio all'Agenzia delle Entrate di un'attestazione autonoma, rilasciata da un professionista abilitato[8];

– **modificare le modalità di utilizzo del credito IVA (riduzione o aumento dell'importo chiesto a rimborso)**

Anche in tali ipotesi, chiarisce la C.M. 35/E/2015, la dichiarazione integrativa deve essere inviata **entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo**.

In merito, si evidenzia che, relativamente alla richiesta di un maggior rimborso IVA, l'Agenzia delle Entrate supera il proprio precedente orientamento (espresso nella C.M. 32/E/2014, par. 2.2.1.), nel quale era stato affermato che l'integrativa dovesse essere presentata entro 90 giorni dalla scadenza della presentazione della dichiarazione originaria;

2. **omissione della dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà (per requisiti patrimoniali e contributivi)**

Sotto tale profilo, la C.M. 35/E/2015 chiarisce che, se si omette di presentare la certificazione sostitutiva insieme alla dichiarazione/istanza di rimborso, l'unica modalità per **correggere** tale **inadempimento** è la **presentazione** della **stessa insieme**alla **dichiarazione integrativa**[9], non essendo più possibile fornirla in via autonoma in forma cartacea, come accadeva prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. "*Semplificazioni fiscali*";

3. **obbligo di presentazione della garanzia**

Come noto, l'art.38-*bis* stabilisce delle ipotesi in cui, ai fini del rimborso IVA, deve essere prestata obbligatoriamente la garanzia (per i cd. "contribuenti non virtuosi")[10].

Sotto tale profilo, l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata in materia di **calcolo dell'importo dell'accertamento oltre il quale è necessaria la garanzia.**

In merito, si ricorda che il rimborso IVA per importi superiori a 15.000 euro viene eseguito esclusivamente a seguito della prestazione della garanzia nell'ipotesi in cui, nei 2 anni precedenti la richiesta, l'impresa abbia ricevuto avvisi di accertamento da cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra l'imposta accertata e quella dichiarata in misura superiore a determinate percentuali, stabilite dall'art.38-*bis* del D.P.R. 633/1972.

Al riguardo, l'**Agenzia delle Entrate definisce** le **modalità** di **calcolo** dei **predetti importi** nell'ipotesi in cui l'**accertamentoriguardi** l'imposta di **registro**, le **imposte sostitutive**, le imposte relative alla **tassazione separata**, **ovvero** la **verifica** venga**definita** mediante **adesione** o **conciliazione giudiziale**;

4. **calcolo degli interessi della garanzia mediante cauzione in titoli di Stato**

In tal ambito, la C.M. 35/E/2015 chiarisce che gli interessi per il ritardo nell'esecuzione dei rimborsi, richiesti in "*procedura semplificata*"[11], non rilevano ai fini dell'importo da garantire.

In tal modo, l'Agenzia delle Entrate supera il proprio orientamento contrario, espresso nella C.M. 32/E/2014, che prevedeva, invece, il computo di tali interessi nella garanzia (*cfr*. anche Provvedimento del Direttore dell'Agenzia n.87349/2015)[12];

5. **rimborsi IVA trimestrali – Modello TR presentato fino al 2014**

L'Agenzia delle Entrate affronta, altresì, l'ipotesi in cui, prima dell'entrata in vigore del "*Decreto Semplificazioni*", e quindi fino al periodo d'imposta 2014, siano state già presentate delle richieste di rimborso IVA trimestrale (Modello TR), con riferimento alle quali il rimborso non è stato ancora eseguito.

Con riferimento a tale **periodo transitorio**, l'Agenzia delle Entrate chiarisce, in linea generale, che la **restituzione** del **credito IVA infrannuale** viene **accordata a condizione che** la **dichiarazione IVA annuale** (nella quale devono essere indicati i rimborsi IVA trimestrali già richiesti) riferita ai periodi d'imposta fino al 2014, sia **munita** del **visto** di **conformità**.

Al riguardo, vengono distinte diverse ipotesi, ed in particolare:

– **rimborsi IVA trimestrali** richiesti negli anni precedenti, relativi alle **annualità fino al 2013**

L'Agenzia affronta la circostanza che la dichiarazione sostitutiva di notorietà, recante i requisiti patrimoniali, aziendali e contributivi (divenuta ad oggi obbligatoria, in alternativa alla garanzia, per i "*contribuenti virtuosi*", nel senso sopra specificato) non sia stata presentata insieme alla dichiarazione IVA annuale.

In tal caso, la dichiarazione sostitutiva deve essere presentata all'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate, allegando la fotocopia del documento di identità del soggetto legittimato a sottoscriverla (*cfr*. anche C.M. 32/E/2014).

Se è stata già presentata la dichiarazione integrativa, comprensiva del visto di conformità, i **requisiti patrimoniali** devono essere**verificati** alla **data** di **presentazione** dell'**integrativa**[13].

Diversamente, nell'ipotesi in cui la **dichiarazione integrativa non** sia **necessaria**, ovvero siano **scaduti** i **termini** di**presentazione**, i predetti **requisiti** dovranno essere verificati alla **data** di **presentazione** della **dichiarazione sostitutiva**;

– **rimborsi IVA trimestrali riferiti al 2014**

In merito, la C.M. 35/E/2015 chiarisce che i **rimborsi infrannuali** potranno essere **erogati**, **senza** presentazione della **garanzia**,**se** la **dichiarazione IVA annale** per il **2014** (termine scaduto il 30 settembre 2015), riportante tali istanze di rimborso, è **munita**del **visto** di **conformità** e della **dichiarazione sostitutiva**.

Sempre con riferimento **al periodo transitorio**, viene ulteriormente precisato che gli **interessi**, eventualmente **sospesi** per la**mancata consegna** della **garanzia**, **riprendono** a **decorrere** dalla **data** di **presentazione** della **dichiarazio ne annualecomprensiva** del **visto** di **conformità** e della **dichiarazione sostitutiva** (o dalla data di presentazione della dichiarazione sostitutiva in caso di istanze trimestrali relative ad anni d'imposta antecedenti il 2014).

Da un punto di vista più generale, si evidenzia che, con la citata C.M. 35/E/2015 l'Agenzia delle Entrate consente di **inviare un nuovo Modello TR**, al fine di **correggere** le **indicazioni inizialmente** fornite nel **Quadro TD**, relative non solo alla modifica nell'utilizzo del credito IVA (da rimborso a compensazione e viceversa), ma anche ai presupposti del rimborso, ovvero all'esistenza dei requisiti per il rimborso prioritario o per l'esonero dalla garanzia[14].

Inoltre, se nel Modello TR originario è stata omessa la compilazione del campo 3 del rigo TD8 ("*Esonero garanzia*"), il rimborso infrannuale viene comunque erogato, a condizione che si tratti di un "*contribuente virtuoso*", e non è necessario l'invio di un nuovo Modello TR.

Resta fermo che il **nuovo Modello TR deve essere inviato prima della presentazione della dichiarazione annuale IVA, riferita allo stesso periodo d'imposta**.

---

[1] Tale disposizione è stata modificata dall'art.13 del D.Lgs. 175/2014 (cd. D.Lgs. "*Semplificazioni fiscali*"), con efficacia a decorrere dal 13 dicembre 2014. – *Cfr. ANCE "Semplificazioni fiscali – Rimborso del credito IVA – C.M. 32/E/2014" – ID n.19361 del 16 febbraio 2015 e "Semplificazioni fiscali – In Gazzetta Ufficiale il D.Lgs. 175/2014" – ID n.18616 dell'11 dicembre 2014.*

[2] In sostanza, ai sensi dell'art.38-*bis*, co.4, lett.b, del DPR 633/1972, devono prestare la garanzia i soggetti che:

– esercitano un'attività d'impresa da meno di 2 anni, diversi dalle cd. "*start-up innovative*";

– hanno ricevuto, nei 2 anni precedenti la richiesta di rimborso, avvisi di accertamento o rettifica da cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato in misura superiore a determinate percentuali, stabilite dall'art.38-*bis* del D.P.R. 633/1972.

– hanno presentato la dichiarazione, o l'istanza da cui emerge il credito IVA, senza il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa, ovvero non abbiano presentato la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà;

– richiedono il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante all'atto della cessazione dell'attività.

[3] Infatti, per i "*contribuenti virtuosi*" (ossia i soggetti che, tra l'altro, esercitano l'attività d'impresa da almeno 2 anni e che non abbiano ricevuto avvisi di accertamento o rettifica dell'IVA per determinati importi), l'Agenzia delle Entrate, con la C.M. 32/E/2014 ha chiarito che il rimborso IVA superiore a 15.000 euro può essere chiesto anche presentando, in alternativa alla garanzia:

– la dichiarazione o istanza da cui emerge il credito, corredata dal visto di conformità, o la sottoscrizione alternativa da parte dei soggetti a ciò abilitati;

– la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, che attesti determinati requisiti di solidità patrimoniale, continuità aziendale, e regolarità nel versamento dei contributi.

[4] Così come previsto anche ai fini della compensazione dei medesimi crediti con altri debiti fiscali in capo al contribuente.

[5] *Cfr.* art.8, co.1, del D.P.R. 322/1998.

[6] *Cfr.* art.10, co.8-*bis*, D.L. 192/2014, convertito, con modificazioni, nella legge 11/2015, che ha posticipato di un anno tale obbligo, in precedenza fissato dal periodo d'imposta 2015 dall'art.1, co.641, della legge 190/2014 – legge di Stabilità 2015.

[7] Ad esempio, in caso di richiesta di rimborso nella dichiarazione IVA presentata entro il 30 settembre 2015, il termine per presentare l'integrativa scadrà il 30 settembre 2016 – *cfr.* art.2, co-8-*bis*, D.P.R. 322/1998.

[8] In questo modo, come precisato dall'Agenzia delle Entrate, può essere sanata anche la mancata apposizione del visto di conformità nella dichiarazione relativa al 2013, per la quale il termine per la presentazione dell'integrativa, corredata dal visto di conformità, è scaduto il 30 settembre 2015.

[9] Entro il termine sopraindicato, relativo sempre alla presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.
[10] *Cfr*. la precedente nota 2.
[11] Si tratta delle richieste di rimborso annuali (fino a 700.000 euro) effettuate nei confronti dell'Agente della riscossione (art.78, co.33-38, della legge 413/1991).
Per completezza, si evidenzia che l'importo della garanzia, nella "*procedura semplificata*", non deve coprire tutto l'importo chiesto a rimborso, ma solo la parte eccedente il 10% dei versamenti effettuati sul conto fiscale nel biennio precedente, comprensiva degli interessi del 2% annuo, calcolati sul periodo di durata della stessa.
La "*procedura ordinaria*" riguarda, invece, le richieste di rimborso, annuali (in via obbligatoria solo per importi superiori a 700.000 euro) ed infrannuali, effettuate nei confronti dell'Agenzia delle Entrate.
[12] *Cfr. ANCE "Rimborso IVA superiori a 15.000 euro – I modelli per il rilascio delle garanzie" – ID n.21143 del 2 luglio 2015*.
[13] Ad esempio, per il periodo d'imposta 2013, la data di presentazione della dichiarazione IVA integrativa è scaduto il 30 settembre 2015.
[14] Con tale pronuncia, quindi, vengono ampliate le ipotesi di correzione del Quadro TD originariamente indicate nella R.M. 99/E/2014.

22909-Circolare n_35-E del 27 ottobre 2015.pdfApri