

“Semplificazioni fiscali” - Rimborso del credito IVA – C.M. 32/E/2014

16 Febbraio 2015

Rimborsi IVA fino a 15.000 euro senza garanzia fideiussoria né visto di conformità, necessario solo per i rimborsi IVA superiori a 15.000 euro.

Lo conferma la **Circolare dell'Agenzia delle Entrate 30 dicembre 2014, n.32/E**, che illustra le novità in materia di rimborsi IVA contenute nel D.Lgs. 175/2014 cd. “*Semplificazioni fiscali*”[1].

Come noto, l'art.13 del D.Lgs. “*Semplificazioni fiscali*”, riscrivendo l'**art.38-bis del D.P.R. 633/1972**, prevede 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, così come attualmente già previsto per effettuare la compensazione dei medesimi crediti con altri debiti fiscali in capo al contribuente.

Viene, inoltre, aumentato l'importo dei rimborsi 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 più necessaria né l'apposizione del visto di conformità, né la garanzia fideiussoria). Con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate verranno definite le ulteriori modalità e termini per l'esecuzione dei rimborsi annuali ed infrannuali previsti dal nuovo art.38-bis (cfr. anche il Provvedimento 28 gennaio 2011).

Le citate novità operano dal 13 dicembre 2014, data di entrata in vigore del Provvedimento.

Tali modifiche, seppur manifestano l'intenzione del Governo di semplificare il procedimento di recupero dei crediti fiscali dei contribuenti, attenuano, ma non azzerano, i costi a carico del contribuente connessi al recupero del credito (siano essi relativi al visto di conformità, piuttosto che alla presentazione della garanzia fideiussoria).

Per questo, l'ANCE ritiene indispensabile prevedere meccanismi alternativi, in grado di coniugare l'interesse dell'Erario con il diritto del contribuente di vedersi riconosciuto, tempestivamente e senza costi, il rimborso del proprio credito.

Tale esigenza si manifesta in modo ancor più evidente per il settore delle costruzioni, dove le imprese presentano una situazione IVA fisiologicamente a credito (per operazioni “attive” ad aliquote IVA più basse - 4% o 10% - di quelle applicate sulle operazioni “passive” - es. acquisto di materiali con aliquota ordinaria del 22% - e per l'utilizzo del “reverse charge” come subappaltatori).

La questione dei rimborsi IVA ha assunto, poi, dal 1° gennaio 2015, importanza anche per le problematiche derivanti dall'entrata in vigore dello “split payment”, che aggrava la situazione relativa ai crediti IVA vantati dalle imprese del settore delle costruzioni[2].

In particolare, con la C.M. 32/E/2014 l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in merito a:

rimborsi iva fino a 15.000 euro

In particolare, per i rimborsi IVA fino a 15.000 euro, il contribuente non deve fornire alcuna garanzia fideiussoria[3], ma solo presentare la dichiarazione IVA (per i rimborsi annuali), ovvero l'istanza di rimborso (per quelli infrannuali).

Circa il calcolo della soglia dei 15.000 euro, viene precisato che il limite deve essere riferito alla somma delle richieste di rimborso effettuate nel periodo d'imposta (cfr. anche R.M. 165/E/2000).

rimborsi superiori a 15.000 euro senza garanzia fideiussoria

Al fine di ottenere rimborsi IVA superiori a 15.000 euro, i **contribuenti** cd. “**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) **devono presentare** la seguente documentazione:

1. la **dichiarazione** o **istanza** da cui emerge il credito, **corredata dal visto di conformità**, o la sottoscrizione alternativa[4] da parte dei soggetti a ciò abilitati.

Sotto tale profilo, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che il **visto di conformità** (o la sottoscrizione alternativa) sulla dichiarazione **è unico**, nel senso che **vale** sia per i **rimborsi**, sia ai fini della **compensazione del credito IVA**[5].

Inoltre, viene specificato che **tale certificazione è legata alla modalità di utilizzo del credito IVA** (a rimborso o in compensazione), **e prescinde dall'ammontare complessivo del credito stesso**.

In sostanza, in presenza di un credito IVA complessivo di 20.000 euro, che il contribuente voglia richiedere per metà a rimborso (ad es. 10.000 euro) e per metà in compensazione (10.000 euro), il visto di conformità non è necessario per nessuna delle due modalità di utilizzo, visto che gli importi singolarmente considerati non superano i 15.000 euro ciascuno.

Resta fermo che, nell'ipotesi in cui si intenda, nel **medesimo periodo d'imposta, chiedere tutto il credito IVA a rimborso** (nell'esempio, pari a **20.000 euro**), in un'unica soluzione, o in diversi momenti, **è necessario apporre il visto di conformità** sulla dichiarazione annuale o sull'istanza di rimborso successiva al superamento del limite di 15.000 euro (*cfr.* anche gli schemi riepilogativi allegati).

In ogni caso, la C.M. 32/E/2014 conferma che il **limite di 15.000 euro**, oltre il quale è necessario il visto di conformità, si riferisce all'**intero periodo d'imposta**;

2. la **dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà**[6], che attesti determinati requisiti, ossia che:

solidità patrimoniale

-il patrimonio netto non è diminuito di oltre il 40% rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta[7];

-la consistenza degli immobili non è diminuita di oltre il 40% (per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata) rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta.

Come chiarito dalla C.M. 54/1999, con riferimento all'analoga disposizione ad oggi in vigore[8] «*tale requisito non è richiesto nei confronti delle imprese che hanno come oggetto principale della loro attività la compravendita di immobili*».

Pertanto, alla luce del citato chiarimento, si ritiene che la disposizione non riguardi i cd. "immobili merce" delle imprese di costruzioni, la cui cessione rientra «*nella normale gestione dell'attività esercitata*» e non comporta la suddetta limitazione al rimborso IVA;

-l'attività non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nelle predette risultanze contabili.

Sotto tale profilo, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che le **citare informazioni si ricavano dalle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta**, terminato prima della presentazione della dichiarazione o istanza di rimborso.

Inoltre, l C.M. 32/E/2014 chiarisce che per il calcolo del periodo d'imposta precedente ("ultimo periodo d'imposta") si deve far riferimento alla data della richiesta di rimborso[9];

continuità aziendale

-per le società di capitali non quotate in borsa, non risultano cedute nell'anno precedente alla richiesta, azioni o quote della medesima società per un ammontare superiore al 50% del capitale sociale;

regolarità nel versamento dei contributi

-sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali ed assicurativi.

Resta fermo, chiarisce la C.M. 32/E/2014, che il contribuente può scegliere, in tale ipotesi, di presentare comunque la garanzia fideiussoria, circostanza che lo esonera dall'obbligo di inserire il visto di conformità nella dichiarazione o nell'istanza di rimborso e di produrre la dichiarazione sostitutiva (*cfr.* anche art.38-bis, co.6, del D.P.R. 633/1972)[10].

rimborsi superiori a 15.000 euro con garanzia fideiussoria

Diversamente, i cd. contribuenti “**non virtuosi**” che intendano richiedere rimborsi IVA superiori a 15.000 euro devono presentare idonea garanzia patrimoniale (titoli di Stato, fideiussione).

In sostanza, devono **prestare la garanzia** i soggetti che:

- esercitano un'attività** d'impresa da **meno di 2 anni**, diversi dalle imprese 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 dalla medesima disposizione.

Al riguardo, la C.M. 32/E/2014 chiarisce che per la verifica dell'assenza di avvisi di accertamento (o di rettifica) l'arco temporale dei 2 anni precedenti deve essere calcolato dalla data della richiesta del rimborso [11].

Inoltre, viene precisato che gli atti di accertamento possono riguardare sia l'IVA, sia «*gli altri tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate*» (IRPEF, IRES) e che gli atti di accertamento vengono presi in considerazione a prescindere dall'esito della verifica, con le sole eccezioni relative all'annullamento dell'atto in autotutela, ovvero alla presenza di sentenze favorevoli al contribuente passate in giudicato.

Sul tema, l'Agenzia delle Entrate precisa ulteriormente che per “importi accertati” si intende sia l'imposta accertata, sia il minor credito[12];

- 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**.

La durata della garanzia è pari a 3 anni dall'esecuzione del rimborso ovvero, se inferiore, al periodo mancante al termine di decadenza dall'accertamento.

Resta fermo che, nell'ipotesi in cui è prestata la garanzia, la dichiarazione o istanza da cui emerge il credito non deve essere corredata dal visto di conformità ovvero dalla sottoscrizione alternativa.

termine di esecuzione dei rimborsi annuali

In merito, la C.M. 32/E/2014 conferma che, in base al nuovo art.38-*bis* del D.P.R. 633/1972, il termine di 90 giorni per l'esecuzione dei rimborsi IVA annuali decorre dalla data di presentazione della dichiarazione (e non più dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione IVA, fissata al 28 febbraio dell'anno successivo al periodo d'imposta di riferimento).

In sostanza, il termine dei 90 giorni viene anticipato a decorrere dalla data effettiva di presentazione della dichiarazione (ad esempio, dichiarazione annuale con richiesta di rimborso presentata il 1° febbraio, esecuzione dello stesso entro il 30 aprile).

disciplina dei rimborsi iva nel periodo transitorio

In tal ambito, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che le nuove regole sui rimborsi IVA introdotte dal D.Lgs. “*Semplificazioni fiscali*” si applicano anche ai rimborsi in corso di esecuzione alla data del 13 dicembre 2014 (data di entrata in vigore del D.Lgs. 175/2014). In particolare, viene chiarito che in caso di:

- rimborsi IVA di importo compreso fra 5.164,57 euro a 15.000 euro**, la cui richiesta è stata presentata prima del 13 dicembre 2014, e non ancora eseguiti, gli interessati sono esonerati dal presentare la garanzia fideiussoria, anche se questa sia stata già richiesta;

- rimborsi IVA di importo superiore a 15.000 euro**, già richiesti al 13 dicembre 2014, l'interessato (cd. contribuente “virtuoso”) deve produrre la dichiarazione/istanza corredata dal visto di conformità e la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà.

In tale ipotesi, viene ulteriormente precisato che l'esistenza delle condizioni richieste per l'apposizione del visto di conformità e per la presentazione della dichiarazione sostitutiva devono essere verificate alla data del 13 dicembre 2014 e non alla data della richiesta di rimborso, «*in modo che la valutazione del rischio*

tenga conto della situazione attuale del contribuente».

In entrambi i casi, nell'ipotesi in cui il rimborso sia stato già erogato alla data del 13 dicembre 2014, le garanzie fideiussorie prestate, ancora in corso di validità, non possono essere restituite.

Circa la **sospensione** degli **interessi** a favore del contribuente in caso di **ritardo** nella **presentazione** della **garanzia**, il **periodo** di **sospensione termina** e gli interessi riprendono a decorrere **dal 13 dicembre 2014** (per i rimborsi fino a **15.000 euro**), ovvero **dalla data** di **presentazione** della **dichiarazione sostitutiva** (per i rimborsi superiori a 15.000 euro, ferma restando, in tale ipotesi, la necessità del visto di conformità). Alla luce delle citate novità, l'ANCE ha predisposto alcuni **schemi riepilogativi**, relativi alla disciplina dei rimborsi IVA.

[1] Cfr. ANCE *“Semplificazioni fiscali – In Gazzetta Ufficiale il D.Lgs. 175/2014” - ID n.18616 dell’11 dicembre 2014.*

[2] Cfr., da ultimo, ANCE *“Split Payment – Primi chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate” - ID n.19284 del 10 febbraio 2015.*

[3] Il limite relativo all'importo dei rimborsi eseguibili senza prestazione della garanzia e di altri adempimenti è stato, infatti, aumentato da 5.164,57 euro a 15.000 euro dal 13 dicembre 2014, data di entrata in vigore del D.Lgs. *“Semplificazioni fiscali”*.

[4] Ai sensi, rispettivamente, dell'art.35 del D.Lgs. 241/1997 e dell'art.10, co.7, primo e secondo periodo, del D.L. 78/2009, convertito, con modificazioni, nella legge 102/2009.

[5] Come noto, l'obbligo di apporre il visto di conformità, già previsto ai fini della compensazione dei crediti IVA con altri debiti tributari (art.10 del D.L. 78/2009, convertito, con modificazioni, nella legge 102/2009), è stato previsto dal D.Lgs. *“Semplificazioni fiscali”* anche ai fini del rimborso IVA superiore a 15.000 euro (cfr. nuovo art.38-bis del D.P.R. 633/1972). Si ricorda, inoltre, che il medesimo visto di conformità è stato previsto anche per le dichiarazioni relative alle imposte sul reddito ed all'IRAP, ai fini dell'utilizzo in compensazione dei crediti, relativi a tali imposte, superiori a 15.000 euro (cfr. art.1, co.574, legge 147/2013 – legge di Stabilità 2014).

[6] Ai sensi dell'art.47 del D.P.R. 445/2000. La dichiarazione deve essere resa nell'apposito riquadro della dichiarazione IVA, ovvero nel modello IVA TR.

[7] Tale condizione, precisa la C.M. 32/E/2014, vale per i soli soggetti che adottano il regime della contabilità ordinaria, mentre si ritiene che sia escluso per coloro che operano in contabilità semplificata.

[8] Ossia l'art.38-bis, co.7, lett.c, n.1, del D.P.R. 633/1972.

[9] Ad esempio, in caso di richiesta di rimborso presentata il 15 marzo 2015, l'anno di riferimento è quello compreso tra il 15 marzo 2014 e il 14 marzo 2015.

[10] Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate chiarisce, altresì, che l'interessato può modificare la scelta effettuata in dichiarazione, relativa alla richiesta di rimborso del credito IVA, presentando una dichiarazione integrativa entro i 90 giorni successivi alla scadenza del termine. In tale ipotesi, deve verificare, nella nuova richiesta di rimborso, che non sia stato superato il limite di 15.000 (oltre il quale, come detto, è necessario il visto di conformità).

[11] Ad esempio, la C.M. 32/E/2014 chiarisce che per una richiesta di rimborso presentata il 15 marzo 2015, qualsiasi atto di accertamento o rettifica notificato prima del 15 marzo 2013 non verrà preso in considerazione; al contrario, la presenza di atti di accertamento o di rettifica notificati dal 15 marzo 2013 al 14 marzo 2015 comporta l'obbligo di presentare la garanzia fideiussoria, sempre se vengono superate le percentuali previste dall'art.38-bis, co.4, lett.b, del D.P.R. 633/1972.

[12] In tale nozione sono compresi anche gli atti relativi al recupero dei crediti inesistenti, ai sensi dell'art.1, co.421-423, della legge 311/2004 e dall'art.27, co.18, del D.L. 185/2008, convertito, con modificazioni, nella legge 2/2009.