



Circolare n.14 del 04 Agosto 2017

L'utilizzo del credito trimestrale IVA: novità e modello TR

Indice

1. Premessa	2
2. Credito trimestrale IVA e presupposti per il rimborso	2
2.1. Aliquota media	3
2.2. Operazioni non imponibili	6
2.3. Acquisto di beni ammortizzabili	7
2.4. Operazioni non soggette ad IVA	8
2.5. Soggetti non residenti	8
3. Modello TR	9
3.1. Termini per la presentazione	10
3.2. Correzione dell'istanza	11
3.3. Compensazione del credito richiesto a rimborso	12
4. Esecuzione del rimborso	12
4.1. Rimborsi trimestrali non superiori ad euro 30.000	13
4.2. Rimborsi trimestrali superiori ad euro 30.000	13
4.3. Apposizione del visto di conformità	14
4.4. Dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà	15
4.5. Rimborsi prioritari	16
4.6. Rimborsi per le operazioni soggette allo <i>split payment</i>	18
5. Utilizzo in compensazione del credito trimestrale IVA	21

1. Premessa

Il contribuente che ha maturato un credito IVA può avvalersi della facoltà di richiedere la restituzione dello stesso, o l'utilizzo in compensazione, a norma dell'art. 38-*bis* del D.P.R. 633/1972 – così come riformulato dall'art. 13, co. 1, del D.Lgs. 175/2014 – secondo cui il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto può avere ad oggetto il credito:

- emergente dalla **dichiarazione IVA annuale**, che deve essere richiesto mediante la compilazione del **quadro VX**;
- relativo a ciascuno dei **primi tre trimestri solari**, il quale, invece, va richiesto con la trasmissione del **modello IVA TR**.

Il co. 1 della disposizione stabilisce che i **rimborsi previsti dall'art. 30 del D.P.R. 633/1972** sono eseguiti, su istanza formulata in sede di dichiarazione annuale, **entro 3 mesi dalla presentazione della dichiarazione**: non rileva, quindi, la formale data di scadenza dell'adempimento – in virtù delle modifiche operate dall'art. 13, co. 1, del D.Lgs. 175/2014 – bensì quella di effettivo assolvimento dello stesso. Sul punto, la **C.M. 32/E/2014, par. 1** ha chiarito che, nel caso di presentazione di **più dichiarazioni** per lo stesso periodo d'imposta (correttive nei termini o integrative), il termine di 3 mesi inizia a decorrere nuovamente dall'ultima dichiarazione presentata.

Sulle somme rimborsate si applicano gli **interessi** determinati sulla base del tasso del 2% annuo, decorrenti dal 90° giorno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, senza computare il periodo – se superiore a 15 giorni – intercorrente tra la data di notifica della richiesta di documenti e quella della loro consegna. A questo proposito, la **C.M. 32/E/2014, par. 1** ha precisato che, nel caso in cui il visto di conformità – se dovuto – sia apposto mediante la presentazione della **dichiarazione integrativa**, gli interessi sono dovuti dalla data di apposizione del visto.

2. Credito trimestrale IVA e presupposti per il rimborso

Con particolare riferimento al **rimborso del credito infrannuale**, l'art. 38-*bis*, co. 2, del D.P.R. 633/1972 prevede che il soggetto passivo IVA può chiedere il rimborso o **utilizzare in compensazione** ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/1997, il credito d'imposta relativo ad una frazione d'anno, ossia riguardante ciascuno dei **primi tre trimestri dell'anno in corso**:

- gennaio-marzo (1° trimestre);
- aprile-giugno (2° trimestre);
- luglio-settembre (3° trimestre).

È, pertanto, **escluso** – ad eccezione dei contribuenti trimestrali per natura di cui all'art. 74, co. 4, del D.P.R. 633/1972 – il **credito dell'ultimo trimestre del periodo d'imposta**, in quanto può essere **richiesto a rimborso soltanto in sede di dichiarazione annuale**.

Il diritto di chiedere a rimborso il credito trimestrale o di utilizzarlo in compensazione, può essere esercitata **esclusivamente per l'eccedenza di IVA detraibile risultante dalla liquidazione** relativa al **trimestre oggetto di istanza**, senza il riporto in tale liquidazione dell'eventuale credito IVA del periodo precedente.

L'ulteriore condizione affinché un credito IVA trimestrale possa essere chiesto a rimborso – in tutto o in parte – è rappresentata dalla circostanza che lo stesso sia di **ammontare superiore ad euro 2.582,28**: in altri termini, non è, pertanto, ammesso il rimborso di crediti IVA per importi pari o inferiori a tale importo.

Ai fini della richiesta di rimborso, è altresì necessario che il soggetto passivo IVA soddisfi uno dei seguenti **presupposti alternativi**:

- esercita **esclusivamente o prevalentemente attività** che comportano l'effettuazione di operazioni soggette a imposta con **aliquote inferiori a quelle dell'IVA relative agli acquisti** e alle importazioni, computando a tale fine anche quelle effettuate a norma degli artt. 17, co. 5, 6 e 7, e 17-ter del D.P.R. 633/1972 (art. 30, co. 2, lett. a), del D.P.R. 633/1972). Il diritto al rimborso, o all'utilizzazione in compensazione, del credito infrannuale spetta se **l'aliquota media** sulle **operazioni passive è superiore** a quella sulle **operazioni attive** maggiorata del 10%;
- **le operazioni non imponibili IVA** sono **superiori al 25% del volume d'affari** (art. 30, co. 2, lett. b), del D.P.R. 633/1972);
- **l'ammontare degli acquisti e delle importazioni di beni ammortizzabili è superiore a 2/3 dell'ammontare complessivo degli acquisti** e delle importazioni imponibili (artt. 30 co. 2, lett. c), e 38-bis, co. 2, del D.P.R. 633/1972);
- effettua prevalentemente, per un **importo superiore al 50%** dell'ammontare di tutte le operazioni poste in essere, prestazioni di servizi non soggette ad IVA per effetto degli artt. da 7 a 7-septies del D.P.R. 633/1972 – nei confronti di **soggetti passivi non stabiliti nel territorio dello Stato** – costituite da prestazioni di lavorazione relative a beni mobili materiali, servizi di trasporto di beni e corrispondenti prestazioni di intermediazione, prestazioni di servizi accessorie ai trasporti di beni e relative prestazioni di intermediazione, ovvero prestazioni di servizi di cui all'art. 19, co. 3, lett. a-bis), del D.P.R. 633/1972 (artt. 30, co. 2, lett. d), e 38-bis, co. 2, del D.P.R. 633/1972);
- è un **soggetto passivo non residente**, identificato ai fini IVA in Italia direttamente ai sensi dell'art. 35-ter del D.P.R. n. 633/1972 o tramite rappresentante fiscale (art. 30, co. 2, lett. e), del medesimo Decreto).

2.1. Aliquota media

L'art. 30, co. 2, lett. a), del D.P.R. 633/1972 riconosce, come anticipato, il diritto al rimborso, o all'utilizzo in compensazione, del credito IVA, se l'aliquota mediamente applicata sugli acquisti e sulle importazioni supera quella mediamente applicata sulle operazioni attive maggiorata del 10%. A questo proposito, le

istruzioni alla compilazione del modello IVA TR precisano, con riguardo al corrispondente **rigo TD1**, che nel calcolo dell'aliquota media devono essere **esclusi sia gli acquisti e le importazioni che le cessioni di beni ammortizzabili**, mentre le spese generali devono essere comprese tra gli acquisti. L'esclusione delle cessioni e degli acquisti di beni ammortizzabili è dettata dal fatto che per tali operazioni è previsto un autonomo presupposto per l'accesso al rimborso (**R.M. 17/E/1998**). Nonostante nella determinazione dell'aliquota media delle operazioni passive **non si tenga conto degli acquisti e delle cessioni di beni ammortizzabili**, una volta verificata la sussistenza del requisito in commento per il rimborso, questo può essere chiesto o utilizzato in compensazione per tutto il credito maturato, **comprensivo, quindi, anche dell'IVA relativa ai beni ammortizzabili**.

Nella **determinazione dell'aliquota media**, devono essere ricomprese anche alcune particolari **operazioni attive**, quali, ad esempio:

- le cessioni di oro da investimento imponibili a seguito di opzione e di oro diverso da quello di investimento e di argento puro (art. 17, co. 5, del D.P.R. 633/1972);
- le prestazioni di servizi diversi da quelli di cui all'art. 17, co. 6, lett. a-ter), del D.P.R. 633/1972 – compresa la manodopera – **rese nel settore edile da soggetti subappaltatori** nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili, ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore, assoggettate ad IVA con il sistema del *reverse charge* (art. 17, co. 6, lett. a), del D.P.R. 633/1972). Tali operazioni, infatti, sono considerate **imponibili ad aliquota zero** (C.M. 37/E/2006);
- le prestazioni di servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relative ad edifici (art. 17, co. 6, lett. a-ter), del D.P.R. 633/1972);
- le operazioni soggette alla disciplina della scissione dei pagamenti ovvero del c.d. *split payment* (art. 17-ter del D.P.R. 633/1972);
- le **cessioni e gli acquisti di rottami ferrosi**, di altri materiali di recupero e di semilavorati non ferrosi di cui all'art. 74, co. 7 e 8, del D.P.R. 633/1972 (tali operazioni vanno computate con aliquota "zero");
- le **operazioni non soggette all'imposta** effettuate in applicazione di determinate **norme agevolative** nei confronti dei terremotati e soggetti assimilati.

Sotto il profilo operativo, la determinazione dell'aliquota media – quale dato necessario per la verifica della sussistenza del presupposto in commento – con riguardo sia alle operazioni attive che a quelle passive è data dal rapporto tra l'ammontare dell'IVA e l'importo delle operazioni poste in essere. Di seguito, vengono riportate le formule matematiche necessarie per la determinazione dell'aliquota media attiva e passiva nel trimestre di riferimento.

Aliquota media delle operazioni attive maggiorata del 10%:

$$\left[\frac{\text{Totale imposta delle op. imp. + Diff. d'imp. per variazioni e arrotondamenti} - \text{Imposta cessione cespiti}}{\text{Totale op. cessione imponibili - Cessioni beni ammortizzabili}} \right] \times 100 \times 1,1$$

I suddetti importi dovranno, poi, essere esposti nel quadro TA del modello IVA TR:

- **rigo TA22, colonna 2:** totale dell'imposta delle operazioni attive imponibili;
- **rigo TA23, campo 2:** differenze d'imposta per variazioni e arrotondamenti;
- **rigo TA33, colonna 2:** imposta sulle cessioni di beni ammortizzabili;
- **rigo TA22, colonna 1:** totale delle operazioni attive imponibili;
- **rigo TA33, colonna 1:** totale delle cessioni di beni ammortizzabili imponibili.

Aliquota media delle operazioni passive:

$$\left[\frac{\text{Totale imposta acq. imp. + Diff. d'imp. per variazioni e arrotondamenti} - \text{Imposta acquisti cespiti}}{\text{Totale op. acquisti imponibili - Acquisti beni ammortizzabili}} \right] \times 100$$

Analogamente al computo dell'aliquota media delle operazioni attive, gli importi relativi alle componenti indicate nella predetta formula devono essere esposti nel **modello IVA TR**:

- **rigo TB20, colonna 2:** totale dell'imposta sulle operazioni passive imponibili;
- **rigo TB21, campo 2:** differenze d'imposta per variazioni e arrotondamenti;
- **rigo TB33, colonna 2:** imposta sugli acquisti di beni ammortizzabili;
- **rigo TB20, colonna 1:** totale delle operazioni passive imponibili;
- **rigo TB33, colonna 1:** totale degli acquisti di beni ammortizzabili imponibili.

Qualora il contribuente eserciti più **attività gestite con contabilità separata**, ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. 633/1972, i campi del **rigo TD1** – "Aliquota media", "Aliquota media operazioni attive maggiorata del 10%" e "Aliquota media operazioni passive" – devono essere compilati facendo esclusivo riferimento alle **operazioni effettuate nell'esercizio dell'attività prevalentemente esercitata** e per la quale si è verificata la sussistenza del presupposto. Conseguentemente, nel calcolare la media non è possibile fare riferimento al contenuto dei rigi indicati nelle suddette formule, in quanto riguardano l'ammontare complessivo delle operazioni effettuate dal contribuente.

2.2. Operazioni non imponibili

Un'altra situazione suscettibile di legittimare il diritto al rimborso, o all'utilizzo in compensazione, del credito IVA trimestrale è rappresentata, come anticipato, dall'**effettuazione** – da parte dello stesso contribuente – di **operazioni non imponibili, per un ammontare superiore al 25%** dell'importo complessivo di tutte le operazioni effettuate (art. 30, co. 2, lett. b), del D.P.R. 633/1972).

La condizione oggettiva in parola non deve essere confusa con quella di cui all'art. 30, co. 2, lett. d), del D.P.R. 633/1972, riguardante i soggetti che effettuano "*prevalentemente operazioni non soggette all'imposta per effetto degli artt. da 7 a 7-septies del D.P.R. 633/1972*". In altri termini, l'ipotesi dell'effettuazione di **operazioni non imponibili** deve essere tenuta **distinta** da quella riguardante le fattispecie **non territorialmente rilevanti** in Italia.

A titolo meramente esemplificativo, si riportano alcune operazioni non imponibili che concorrono alla formazione del limite del 25%, il cui superamento rileva per la sussistenza del requisito oggettivo che legittima l'istanza di rimborso, o di utilizzo in compensazione, del credito IVA trimestrale.

Operazioni non imponibili rilevanti	Riferimento normativo
Cessioni all'esportazione	Art. 8 del D.P.R. 633/1972
Operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione	Art. 8- <i>bis</i> del D.P.R. 633/1972
Servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali	Art. 9 del D.P.R. 633/1972
Cessioni di beni alla Città del Vaticano e alla Repubblica di San Marino	Art. 71 del D.P.R. 633/1972
Operazioni agevolate in base ad accordi internazionali	Art. 72 del D.P.R. 633/1972
Prestazioni rese dalle agenzie di viaggio e turismo al di fuori del territorio comunitario	Art. 74- <i>ter</i> del D.P.R. 633/1972
Cessioni intracomunitarie di beni	Art. 41 del D.L. 331/1993
Triangolazioni comunitarie con consegna ad operatore residente che, a propria volta, incarica il proprio cedente di consegnare i beni in altro Stato membro	Art. 58, co. 1, del D.L. 331/1993
Cessioni intracomunitarie e cessioni all'esportazione di beni estratti dai depositi IVA	Art. 50- <i>bis</i> , co. 4, lett. f) e g), del D.L. 331/1993
Cessioni all'esportazione di beni soggetti all'applicazione del regime speciale del margine	Art. 37 del D.L. 41/1995

Esempio

Operazione		Beta S.r.l.	Gamma S.r.l.
A	Operazioni non imponibili	Euro 70.000	Euro 50.000
B	Altre operazioni	Euro 190.000	Euro 190.000
C = A + B	Volume d'affari	Euro 260.000	Euro 240.000
D = A / C	% Operazioni imponibili	26,92%	20,83%
Diritto al rimborso		SI	NO

2.3. Acquisto di beni ammortizzabili

Una terza possibilità per accedere al rimborso del credito infrannuale IVA è rappresentata dall'effettuazione di **acquisti e importazioni di beni ammortizzabili** per un importo **superiore ai 2/3 dell'ammontare complessivo degli acquisti** e delle importazioni imponibili (art. 30, co. 2, lett. c), del D.P.R. 633/1972). L'Amministrazione Finanziaria ha, tuttavia, precisato che, ai fini dell'operatività di tale presupposto, **non rilevano gli acquisti di beni e servizi per studi e ricerche** (C.M. 8/E/2001, par. 3.1).

Il presupposto in commento interessa in particolar modo:

- gli operatori economici che iniziano l'attività e che sostengono rilevanti spese di investimento nei primi mesi di attività senza conseguire ricavi;
- le società di *leasing* operanti sempre con le stesse aliquote IVA, sia per le vendite che per gli acquisti, ma che anticipano l'imposta per l'acquisto dei beni concessi in locazione finanziaria.

Nel caso di **beni detenuti in locazione finanziaria**, il diritto al rimborso dell'IVA su beni ammortizzabili ai sensi dell'art. 30, co. 2, lett. c), del D.P.R. 633/1972 **spetta alla società di *leasing*** che procede all'acquisto del bene per concederlo in locazione e non a quella utilizzatrice, se non per il canone finale di riscatto del bene che, per la stessa, è ammortizzabile ai fini delle imposte dirette (**R.M. n. 392/E/2007**). Non compete, inoltre, il rimborso dell'IVA per i canoni di locazione finanziaria corrisposti dalle società che utilizzano in *leasing* un bene strumentale, in quanto gli stessi rappresentano spese correnti di esercizio non iscritte nelle loro voci patrimoniali.

Ai fini dell'individuazione dei beni ammortizzabili, il cui costo concorre alla formazione dell'ammontare di acquisti di beni ammortizzabili superiore ai 2/3 del totale degli acquisti effettuati, è necessario fare **riferimento agli artt. 102 e 103 del Tuir** e, quindi, ai beni per quali è prevista la deducibilità degli ammortamenti, a prescindere dall'eventuale inutilizzabilità del bene da parte dell'acquirente. I cespiti devono essere utilizzati direttamente dall'imprenditore che ne ha il possesso a titolo di proprietà o di altro diritto reale (**R.M. 147/E/2009**). Nell'ipotesi dell'acquisto di un fabbricato strumentale, l'IVA rimborsabile deve essere determinata **scorporando il valore dell'area** sulla quale insiste il fabbricato stesso e quello del terreno che ne costituisce pertinenza (**C.M. 8/E/2009**).

Se l'IVA riguarda un **acconto del corrispettivo**, pagato in sede di **contratto preliminare**, non deve ritenersi rimborsabile, in quanto nella locuzione "acquisto" di cui all'art. 30 co. 2, lett. c), del D.P.R. 633/1972 è compreso ogni atto che faccia acquisire la disponibilità del bene (**R.M. 179/E/2007**). Il promissario acquirente non acquisisce, infatti, la titolarità del bene, poiché l'effetto traslativo – anche nell'ipotesi di preliminare con effetti anticipati, che ricorre laddove sia convenuta la consegna immediata del bene al promissario acquirente – non risulta ancora verificato, per cui la relazione di tale soggetto con il bene si qualifica come mera detenzione. In questo caso, il credito IVA può essere richiesto a

rimborso unitamente all'imposta relativa al saldo corrisposto con la stipulazione del contratto definitivo.

2.4. Operazioni non soggette ad Iva

L'art. 38-*bis*, co. 2, del D.P.R. 633/1972 prevede, inoltre, la possibilità di richiedere il **rimborso infrannuale** quando il soggetto passivo ha prevalentemente posto in essere **operazioni non soggette all'imposta** per effetto degli artt. da 7 a 7-*septies* del Decreto IVA (art. 30, co. 2, lett. d), del D.P.R. 633/1972), nei confronti di **soggetti passivi non stabiliti nel territorio dello Stato**, qualora le stesse rappresentino **più del 50% di quelle effettuate nel corso del trimestre**, e siano costituite dalle seguenti:

- **prestazioni di lavorazione riguardanti beni mobili materiali;**
- prestazioni di trasporto di beni e relative prestazioni di intermediazione;
- prestazioni di servizi accessorie ai trasporti di beni e corrispondenti **prestazioni di intermediazione;**
- prestazioni di servizi di cui all'**art. 19, co. 3, lett. a-*bis***, del **D.P.R. 633/1972**, ovvero relative a concessione di credito, assicurazione, riassicurazione e vitalizio, operazioni riguardanti valute estere e operazioni relative alle azioni, obbligazioni o altri titoli, effettuate nei confronti di soggetti residenti in Paesi extra UE – trattasi delle operazioni esenti di cui all'art. 10, co. 1, nn. da 1 a 4, del D.P.R. 633/1972 – o inerenti a beni destinati a essere esportati al di fuori del territorio comunitario.

Per tutte le tipologie di operazioni descritte, come detto, deve verificarsi il requisito della prevalenza, in quanto le stesse devono costituire **più del 50% delle operazioni effettuate** e, di conseguenza, il confronto deve essere operato non solo fra le operazioni non rilevanti ai sensi dell'art. 7-*ter* del D.P.R. 633/1972, aventi ad oggetto le fattispecie menzionate, ma anche considerando tutte le altre operazioni. In altre parole, al denominatore del rapporto si deve indicare la sommatoria del volume d'affari del soggetto (formato dalle operazioni imponibili, non imponibili ed esenti), e di quelle non soggette, ivi comprese quelle di cui all'art. 7-*ter* del D.P.R. 633/1972.

2.5. Soggetti non residenti

L'art. 38-*bis*, co. 2, del D.P.R. 633/1972 riconosce anche ai soggetti non residenti la possibilità di richiedere il rimborso del credito IVA trimestrale, purché gli stessi alternativamente:

- siano **identificati direttamente** in Italia ai sensi dell'art. 35-*ter* del D.P.R. 633/1972;
- abbiano nominato un **proprio rappresentante fiscale**, nei modi e termini previsti dall'art. 17, co. 2, del medesimo Decreto IVA.

In tale fattispecie, il diritto al rimborso o alla compensazione del credito IVA spetta anche in assenza delle altre condizioni previste dall'art. 30 del D.P.R. 633/1972.

3. Modello TR

Il credito IVA maturato su base trimestrale può essere utilizzato in compensazione "orizzontale", ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/1997, oppure essere richiesto a rimborso, ai sensi dell'art. 38-*bis* del D.P.R. 633/1972 mediante **presentazione del Modello TR**, la cui ultima versione è stata approvata con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 124040 del 4.7.2017, ed è reperibile sul sito Internet dell'Agenzia medesima. L'aggiornamento del Modello si è reso necessario a fronte delle modifiche introdotte dall'art. 3 del D.L. 50/2017, in materia di apposizione del visto di conformità e compensazioni, di cui si dirà in seguito: il **nuovo modello TR** deve essere utilizzato a partire **dalle richieste di rimborso** o di utilizzo in compensazione del credito IVA infrannuale relative **al secondo trimestre del 2017**.

Il Modello TR è composto da un **frontespizio** e **cinque quadri**:

- **quadro TA**, in cui indicare le operazioni attive per le quali, nel periodo di riferimento, si è verificata l'esigibilità dell'imposta. Nel medesimo quadro occorre indicare, separatamente, le operazioni soggette al *reverse charge* e allo *split payment*;
- **quadro TB**, in cui riportare gli acquisti e le importazioni imponibili registrati, per i quali, nel periodo di riferimento, è stata esercitata la detrazione;
- **quadro TC** per esporre l'eccedenza detraibile relativa al trimestre precedente (non è ammesso il riporto del credito IVA da periodi precedenti);
- **quadro TD**, destinata ad evidenziare diverse informazioni (Sussistenza dei presupposti, rimborso e/o compensazione ed altri dati). A questo proposito, si segnala che la **sezione 2**, denominata "Rimborso e/o compensazione", accoglie il **rigo TD6** ("Importo di cui si chiede il rimborso"), il **rigo TD7** ("Importo da utilizzare in compensazione") e il **rigo TD8** il quale, limitatamente all'apposizione del visto di conformità o alla sottoscrizione dell'organo di controllo, può essere utilizzato ove sussistano i presupposti per l'utilizzo del credito IVA in compensazione, oltre che per la richiesta di rimborso;
- **quadro TE**, riservato agli enti e alle società partecipanti alla liquidazione IVA di gruppo.

Si rammenta, inoltre, che, in precedenza – con il **provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 59279/2017** – erano già state modificate le istruzioni relative alla compilazione del modello TR. In primo luogo, le nuove istruzioni adeguano **l'importo dei rimborsi erogabili senza obbligo di specifiche formalità** (apposizione del visto di conformità, sottoscrizione alternativa o rilascio della garanzia patrimoniale), **elevato da euro 15.000 ad euro 30.000** per periodo d'imposta dall'art. 7-*quater* co. 21 del D.L. 193/2016.

Sono state, inoltre, recepite le **nuove previsioni di esonero dalla prestazione della garanzia**, al di sopra dell'importo di euro 30.000, a **due nuove categorie di soggetti**:

- quelli che hanno aderito al **regime di adempimento collaborativo** previsto dagli artt. 3 e ss. di cui al D.Lgs. 128/2015;

- **contribuenti "minori" individuati dall'art. 5 del D.M. 4.8.2016** che, avendo esercitato l'opzione per il regime di trasmissione telematica delle fatture, si avvalgono del **programma di assistenza** di cui all'art. 4, co. 1, del D.Lgs. 127/2015 (si tratta della generalità degli esercenti arti e professioni, delle imprese ammesse al regime di contabilità semplificata ex art. 18 del D.P.R. 600/1973 e, limitatamente ai primi tre anni di attività, delle imprese che superano i limiti di ricavi indicati in tale disposizione).

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

Con riferimento ai soggetti "minori", si osservi, peraltro, che **l'esonero dalla prestazione della garanzia si accompagna**, ai sensi dell'art. 4, co. 1, lett. b), del D.Lgs. 127/2015, all'esonero dall'obbligo di apposizione del visto di conformità (o dalla sottoscrizione alternativa dell'organo di controllo), quale **incentivo all'opzione per la trasmissione telematica delle fatture all'Agenzia delle Entrate**.

Nell'istanza di rimborso, o utilizzo in compensazione, del credito IVA infrannuale devono essere riportati, oltre ai dati identificativi del soggetto passivo richiedente, anche le **operazioni effettuate nel corso del trimestre di riferimento**, per effetto delle quali sorge il diritto al rimborso o alla compensazione. In particolare, devono essere compilati i quadri TA, TB, TC, TD e – limitatamente ai soggetti partecipanti alla liquidazione di gruppo dell'Iva – TE del Modello IVA TR, riguardanti i dati contabili.

3.1. Termini per la presentazione

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

- entro il 30 aprile per il primo trimestre;
- entro il 31 luglio per il secondo trimestre;
- entro il 31 ottobre per il terzo trimestre.

Conseguentemente, per le istanze relative al credito IVA del secondo trimestre 2017, il predetto modello TR deve essere presentato entro il 31.7.2017. A questo proposito, si segnala che la Commissione Tributaria Provinciale di Milano, con la decisione 19.11.2012, n. 280/18/12, ha ritenuto che il **lieve ritardo nell'invio del modello TR** – sebbene sia in contrasto con l'art. 8, co. 3, del D.P.R. 542/1999 – **non può comportare il disconoscimento della compensazione del credito IVA trimestrale** e l'emissione di un avviso di recupero contenente altresì l'irrogazione delle sanzioni da omesso versamento del 30%. Nel caso di specie, la presentazione del modello TR, contenente la richiesta di utilizzo in compensazione del credito, era avvenuta con **un solo giorno di ritardo**, e **non aveva comportato alcun danno erariale**.

3.2. Correzione dell'istanza

L'Amministrazione Finanziaria, con la **R.M. 99/E/2014**, ha analizzato le seguenti fattispecie:

- **richiesta di revoca del rimborso** per utilizzare, successivamente, il credito spettante in compensazione in sede di dichiarazione;
- **domanda di rimborso seguita dall'utilizzo in compensazione** del credito IVA entro il termine di scadenza della presentazione del Modello TR per il relativo trimestre.

In risposta alla prima problematica, l'Agenzia delle Entrate ha ricordato preliminarmente che, prima della scadenza dei termini per la presentazione dell'istanza, il **contribuente ha facoltà di rettificare o integrare tale scelta**, mediante presentazione di una nuova istanza nella quale andrà **barrata l'apposita casella "correttiva nei termini"**, posto che non esiste alcuna norma che sancisca il principio della immodificabilità della scelta operata dal contribuente con la presentazione del modello TR. Le istruzioni alla compilazione dell'istanza precisano che la correttiva nei termini riguarda l'ipotesi in cui, prima della scadenza del termine di presentazione, si intenda rettificare o integrare un'istanza già presentata: in tal caso, deve essere compilato un **nuovo modello**, completo in tutte le sue parti.



L'Agenzia delle Entrate ha altresì precisato che il contribuente può **variare la scelta operata anche oltre i termini di presentazione del Modello TR**, chiedendo l'utilizzo in compensazione della somma già richiesta a rimborso. Conseguentemente, è ammessa **la possibilità di rettificare il Modello TR** – validamente e tempestivamente presentato – **anche una volta decorso il termine ultimo per la presentazione della correttiva nei termini**.

La **possibilità di variare la scelta operata inizialmente** (da rimborso a compensazione, e viceversa) **non opera**, rispettivamente:

- in caso di **avvenuta validazione della disposizione di pagamento dell'IVA chiesta a rimborso**;
- qualora **il credito sia già stato utilizzato in compensazione**.

Passaggio da compensazione a rimborso	Passaggio da rimborso a compensazione
È possibile domandare il rimborso della somma già richiesta a compensazione (anche oltre i termini di presentazione del modello TR), a condizione che il credito non sia stato utilizzato in compensazione.	È possibile domandare l'utilizzo in compensazione della somma già richiesta a rimborso (anche oltre i termini di presentazione del modello TR): <ul style="list-style-type: none">• previa verifica con l'ufficio territorialmente competente che non sia già stata conclusa la fase istruttoria, e non sia stata validata la disposizione di pagamento;• a condizione che non sia avvenuta validazione della disposizione di pagamento.

In entrambi i casi, la modifica della modalità di utilizzo del credito deve successivamente trovare corretta esposizione nella dichiarazione annuale IVA: la stessa non può, pertanto, essere esercitata dopo la data di presentazione della stessa dichiarazione

3.3. Compensazione del credito richiesto a rimborso

Qualora sia utilizzata in compensazione l'eccedenza di credito IVA infrannuale già richiesto a rimborso, senza aver prima operato la rettifica dell'istanza, a parere dell'Agenzia delle Entrate la stessa realizza un **indebito utilizzo** di somme in compensazione. In particolare, tale fattispecie configurerebbe una violazione punibile con la **sanzione** prevista per i ritardati o gli omessi versamenti d'imposta, pari al **30% dell'eccedenza IVA compensata**.

Rimane salva, in ogni caso, la possibilità per il contribuente di avvalersi, in presenza dei relativi presupposti, dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. 472/1997.

4. Esecuzione del rimborso

Con la conversione in Legge del D.L. 193/2016, in vigore dal 3.12.2016, è stato previsto l'**innalzamento ad euro 30.000** – rispetto alla previgente soglia di euro 15.000 prevista dal D.Lgs. 175/2014 – del limite al di sotto del quale le **istanze di rimborso IVA annuale e trimestrale** possono essere presentate senza particolari formalità (oltre all'esposizione del credito in dichiarazione o sul Modello TR) da parte del soggetto richiedente. Diversamente, **al di sopra di questa soglia**, per ottenere l'esecuzione dei rimborsi IVA è necessario:

- per la generalità dei soggetti passivi, richiedere l'**apposizione del visto di conformità** (o della sottoscrizione alternativa da parte dell'organo di revisione contabile) **sulla dichiarazione annuale o sul Modello TR** e presentare **dichiarazione sostitutiva di atto notorio** in merito al possesso di specifici requisiti di idoneità economico-patrimoniale;
- presentare **idonea garanzia patrimoniale** in favore dell'Amministrazione Finanziaria, per i **soggetti in stato di "osservazione fiscale"** – ad esempio, quelli che hanno ricevuto la notifica di accertamenti negli ultimi 2 anni, al di sotto di specifiche soglie, oppure che esercitano l'attività da meno di due anni – ovvero che **non hanno apposto il visto di conformità** o che non hanno presentato la dichiarazione sostitutiva di atto notorio.

Con la **C.M. 8/E/2017**, l'Agenzia delle Entrate – richiamando i principi già dettati in occasione dell'aumento della soglia per l'esecuzione dei rimborsi IVA senza garanzia da euro 5.164,57 ad euro 15.000 ad opera del D.Lgs. 175/2014 (C.M. 32/E/2014) – ha precisato che l'**incremento della soglia da euro 15.000 ad euro 30.000**, per l'esecuzione dei rimborsi IVA, senza prestazione di garanzia né ulteriori adempimenti, **esplica i propri effetti anche sui rimborsi IVA in corso di esecuzione al 3.12.2016** (data di entrata in vigore della Legge di conversione del D.L. 193/2016). Conseguentemente, non sarà richiesta la prestazione della garanzia (dovuta per i rimborsi richiesti in vigenza

della vecchia disciplina) con riferimento ai soli rimborsi di ammontare compreso tra euro 15.000 ed euro 30.000. In particolare, è stato precisato che, a decorrere dal 3.12.2016, per le **richieste di rimborso già presentate e inferiori al nuovo limite di euro 30.000**, il contribuente non è tenuto:

- **a prestare la garanzia**, ancorché nel frattempo questa fosse già stata richiesta dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate;
- **ad integrare la dichiarazione annuale IVA con il visto di conformità**, laddove mancante, ovvero presentare la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, per beneficiare dell'esonero dalla garanzia.

Per quanto riguarda, invece, i rimborsi già erogati alla data del 3.12.2016, per i quali sia stata prestata la garanzia, viene ribadito che l'eventuale garanzia prestata, in corso di validità, non potrà essere restituita. Resta, altresì, confermato il principio secondo cui, nel caso in cui sia intervenuta la **sospensione degli interessi** a seguito di ritardo nella consegna delle garanzie, il periodo di sospensione termina e gli interessi riprendono a decorrere dalla data di entrata in vigore della nuova disciplina, ovvero dal 3.12.2016. Resta, naturalmente, inteso che la **procedura ordinaria per l'esecuzione dei rimborsi IVA** di importo superiore ad euro 30.000 è del tutto **facoltativa**: il contribuente può, infatti, autonomamente scegliere di rinunciare e di prestare idonea garanzia per domandare a rimborso l'eccedenza detraibile.

4.1. Rimborsi trimestrali non superiori ad euro 30.000

Per effetto delle novità introdotte dal D.L. 193/2016, i rimborsi IVA di importo inferiore o pari ad euro 30.000 sono eseguiti **senza** che il contribuente debba ottemperare ad **alcun obbligo di garanzia** o certificazione del credito stesso. Questo limite non deve considerarsi per singolo rimborso, ma con riguardo alla **somma delle richieste di rimborso** effettuate per l'**intero periodo d'imposta** (C.M. 32/E/2014). Ad esempio, se viene presentata un'**istanza di rimborso infrannuale per un importo di euro 20.000 senza apposizione del visto di conformità** e, successivamente, per il medesimo periodo d'imposta, viene presentata una **nuova istanza** o dichiarazione con **importo chiesto a rimborso per ulteriori euro 12.000, l'obbligo del visto di conformità** o della sottoscrizione alternativa (nonché della dichiarazione sostitutiva di atto notorio) sorge in relazione a tale ultima richiesta.

4.2. Rimborsi trimestrali superiori ad euro 30.000

La procedura ordinaria per l'esecuzione dei rimborsi IVA trimestrali di importo superiore ad euro 30.000 **non prevede più la prestazione di una garanzia** a favore dell'Amministrazione finanziaria. È ora sufficiente che siano **congiuntamente rispettati i seguenti adempimenti**:

- il **Modello TR** da cui emerge il credito richiesto a rimborso, deve recare il **visto di conformità** da parte di un soggetto abilitato, oppure deve essere **sottoscritto dal soggetto a cui è demandato la funzione di revisione legale dei conti**, che certifichi la verifica della corrispondenza dei dati;

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

- il contribuente deve presentare una **dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà**, a norma dell'art. 47 del D.P.R. 445/2000, che attesti la sussistenza di talune ben individuate condizioni in relazione alle caratteristiche soggettive del contribuente.

Erogazione prioritaria ¹	Imposta relativa alle operazioni ² di cui all'articolo 17-ter	Esonero garanzia ³
Attestazione condizioni patrimoniali e versamento contributi		
Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che sussistono le seguenti condizioni previste dall'articolo 38-bis, terzo comma, lettere a), b) e c):		
<input type="checkbox"/>	a) il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento; la consistenza degli immobili non si è ridotta, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata; l'attività stessa non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nelle suddette risultanze contabili;	
<input type="checkbox"/>	b) non risultano cedute nell'anno precedente la richiesta azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50 per cento del capitale sociale;	
<input type="checkbox"/>	c) sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.	
Il sottoscritto dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.		FIRMA ⁴

4.3. Apposizione del visto di conformità

Il visto di conformità sul Modello TR può essere apposto dai medesimi professionisti che possono rilasciare quello ai fini della compensazione dell'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione annuale IVA e diversi dall'IVA (ritenute fiscali, credito IRES/IRPEF, ecc.):

- gli **iscritti nell'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili** o in quello dei Consulenti del Lavoro, abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni;
- i **soggetti iscritti alla data del 30.9.1993 nei ruoli dei periti ed esperti tenuti dalle Camere di Commercio** per la subcategoria tributi, in possesso della laurea in giurisprudenza o economia, o equipollenti, ovvero del diploma di ragioneria, abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni;
- i **responsabili dell'assistenza fiscale dei CAF-impese**.

Diversamente, il visto di conformità in parola **non può essere rilasciato da professionisti diversi da quelli sopra indicati**, anche se abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni (ad esempio,

altri soggetti che esercitano abitualmente l'attività di consulenza fiscale, avvocati, dottori agronomi e dottori forestali). In risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-02779 fornita il 21.4.2010, è stato precisato che il visto di conformità sulle dichiarazioni IVA **non può essere apposto dagli avvocati e dai revisori contabili**. Analogamente, il TAR Lazio, con la sentenza 33676/2010, ha affermato che anche i professionisti che esercitano abitualmente l'attività di consulenza fiscale – senza essere iscritti in specifici Albi professionali (c.d. "tributaristi") – non possono rilasciare il predetto visto di conformità.

Per poter rilasciare il visto di conformità, i **professionisti abilitati** – ad eccezione dei responsabili dei CAF imprese – devono essere iscritti in un **apposito elenco informatizzato** tenuto dall'Agenzia delle Entrate, in seguito alla presentazione alla Direzione Regionale delle Entrate territorialmente competente di una specifica comunicazione. A questo proposito, si segnala che è possibile consultare, sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate, i dati dei professionisti legittimati al rilascio del visto di conformità.

In **alternativa al rilascio del visto di conformità**, la richiesta di rimborso di crediti IVA per importi superiori ad euro 30.000 può essere effettuata se **l'istanza trimestrale viene sottoscritta dai soggetti che esercitano la funzione di revisione legale dei conti** di cui all'art. 2409-*bis* c.c. (Collegio sindacale, Revisore legale o Società di revisione). Questa firma comporta l'attestazione dell'esecuzione dei controlli di cui all'art. 2, co. 2, del D.M. 164/1999 (art. 10, co. 7, D.L. 78/2009), ovvero dei medesimi controlli che effettuano i soggetti che appongono il visto di conformità.

Nella **C.M. 32/E/2014** – esplicativa delle novità in materia di rimborsi IVA – è stato ribadito, con riferimento all'apposizione del visto di conformità e dei relativi controlli, che:

- nelle ipotesi in cui le **scritture contabili** siano tenute da un soggetto che non può apporre il visto di conformità, il contribuente può comunque rivolgersi a un CAF-imprese o a un professionista abilitato all'apposizione del visto. Tale principio opera anche nel caso in cui il soggetto che tiene le scritture – astrattamente abilitato ad apporre il visto di conformità – ne sia, tuttavia, oggettivamente impossibilitato. In tale circostanza, il visto può essere apposto da un CAF-imprese o da un professionista abilitato;
- in presenza di richieste di rimborsi eccedenti la soglia di euro 30.000, i **professionisti** in possesso dei requisiti previsti dalle norme per apporre il visto di conformità **possono autonomamente apporre lo stesso visto sulla propria dichiarazione** o istanza, senza essere obbligati a rivolgersi a terzi (R.M. 82/E/2014).

4.4. Dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà

La procedura per l'ottenimento del rimborso per importi superiori ad euro 30.000 prevede, inoltre, che il contribuente alleggi alla dichiarazione annuale o all'istanza di rimborso – su cui è già stato apposto il visto di conformità (o la firma del soggetto incaricato della revisione legale dei conti) – una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà a norma dell'art. 47 del D.P.R. 445/2000, mediante la quale l'istante attesti la propria qualifica di **"contribuente virtuoso"**, ossia che:

- **il patrimonio netto** non è diminuito, rispetto alle risultanze dell'ultimo periodo di imposta, di oltre il 40%;
- la **consistenza degli immobili** non si è ridotta – rispetto alle risultanze dell'ultimo periodo di 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.

Queste informazioni **devono essere estrapolate dalle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta** chiuso anteriormente alla presentazione della dichiarazione o istanza di rimborso: per i soggetti che **non adottano il regime della contabilità ordinaria**, la dichiarazione sostitutiva **non riguarda il requisito relativo alla diminuzione del patrimonio netto**.

A differenza di quanto stabilito nel previgente sistema dei rimborsi (che ai fini dell'individuazione del "contribuente virtuoso" faceva riferimento all'ultimo bilancio approvato), il controllo sulla solidità patrimoniale è ora effettuato prendendo a riferimento i **dati contabili dell'ultimo periodo di imposta**, anche nei casi in cui il bilancio non sia stato ancora approvato.

La dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà deve, inoltre, riportare – se la richiesta di rimborso è presentata da **società di capitali non quotate nei mercati regolamentati** – l'attestazione che **non risultano cedute nell'anno precedente la richiesta, azioni o quote** della società stessa per un ammontare **superiore al 50% del capitale sociale**. Ai fini del computo dell'"*anno precedente*" deve farsi riferimento alla data di richiesta del rimborso: in altri termini, per una richiesta di rimborso presentata il 15 luglio 2017, l'anno di riferimento è quello compreso tra il 15 luglio 2016 e il 14 luglio 2017.

La dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà – che deve anche indicare che sono stati eseguiti i **versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi** – è resa nell'**apposito riquadro** presente nel **Modello IVA TR**: qualora nell'istanza sia presente una richiesta di rimborso, la dichiarazione di atto di notorietà, debitamente sottoscritta dal contribuente, e la copia del documento di identità dello stesso, sono ricevute e conservate da chi invia l'istanza di rimborso trimestrale ed esibite a richiesta dell'Agenzia delle Entrate. **Non è richiesto**, pertanto, **alcun invio della suddetta documentazione** (atto notorio e carta di identità) agli uffici dell'Amministrazione Finanziaria territorialmente competenti, ma soltanto la conservazione e l'esibizione a richiesta della documentazione da parte di chi cura l'invio dell'istanza di rimborso trimestrale nella quale emerge l'eccedenza IVA.

4.5. Rimborsi prioritari

L'art. 38-*bis*, co. 9, del D.P.R. 633/1972, inoltre, riconosce, a specifiche categorie di soggetti, la possibilità di ottenere il rimborso in via prioritaria, **entro tre mesi dalla richiesta**. I soggetti che possono usufruire di tale beneficio sono, tra gli altri, coloro che:

- **pongono in essere prestazioni edili derivanti da contratto di subappalto** (sezione F della Tabella ATECO FIN 2004);
- **svolgono le attività di recupero e preparazione per il riciclaggio di cascami e rottami metallici** (codice attività 37.10.1);
- **producono zinco, piombo e stagno e i semilavorati degli stessi metalli** (codice attività 27.43.0);
- **producono alluminio e semilavorati** (codice attività 27.42.0).

Si segnala altresì che il D.M. 29.4.2016 ha esteso il beneficio dell'erogazione in via prioritaria dei rimborsi IVA, sia annuali che infrannuali, ai soggetti passivi IVA che effettuano prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative a edifici, di cui all'**art. 17, co. 6, lett. a-ter) del D.P.R. 633/1972**.

Per l'erogazione del rimborso prioritario dell'eccedenza detraibile maturata nel trimestre di riferimento, deve essere compilata **la casella 1 nel rigo TD8 del modello TR**.

SEZ. 2 Rimborso e/o compensazione	TD6 IMPORTO DI CUI SI CHIEDE IL RIMBORSO		
	TD7 IMPORTO DA UTILIZZARE IN COMPENSAZIONE		
	Erogazione prioritaria ¹	Imposta relativa alle operazioni ² di cui all'articolo 17-ter	Esonero garanzia ³

In particolare, nella casella "erogazione prioritaria" del modello TR riservata ai soggetti ammessi all'erogazione del rimborso IVA in forma "accelerata", **vanno indicati i seguenti codici a seconda della categoria di appartenenza del contribuente**.

Codice	Descrizione
1	Soggetti che pongono in essere le prestazioni derivanti dai contratti di subappalto rientranti nell'ambito di applicazione dell'art. 17, co. 6, lett. a), del D.P.R. 633/1972.
2	Soggetti che svolgono le attività individuate dal codice ATECOFIN 2004 37.10.1 (recupero e preparazione per il riciclaggio di cascami e rottami metallici)
3	Soggetti che svolgono le attività individuate dal codice Atecofin 2004 27.43.0 "produzione di zinco, piombo e stagno e semilavorati" (codice Ateco 2007 "24.43.00")
4	Soggetti che svolgono le attività individuate dal codice Atecofin 2004 27.42.0 "produzione di alluminio e semilavorati" (codice Ateco 2007 "24.42.00")
5	Soggetti che svolgono le attività individuate dal codice ATECO 2007 30.30.09, e cioè i soggetti che fabbricano aeromobili, veicoli spaziali e i relativi dispositivi
6	Soggetti che hanno effettuato operazioni nei confronti delle pubbliche amministrazioni di cui all'art. 17-ter del D.P.R. 633/1972 (c.d. <i>split payment</i>). L'erogazione prioritaria del rimborso è riconosciuta per un importo non superiore all'ammontare complessivo dell'imposta applicata alle predette operazioni effettuate nel periodo in cui si è determinata l'eccedenza d'imposta detraibile. Tale importo deve essere indicato nel campo 2 "Imposta relativa alle operazioni di cui all'articolo 17-ter"

7	Soggetti che svolgono l'attività individuata dal codice ATECO 2007 59.14.00 (proiezione cinematografica, R.M. 61/E/2015)
8	Soggetti che effettuano prestazioni di servizi di cui all'art. 17, co. 6, lett. a-ter), del D.P.R. 633/1972

Ai fini dell'erogazione prioritaria del rimborso, l'art. 2, co. 2, del D.M. 22.3.2007 richiede la verifica dei seguenti **requisiti**:

- **esercizio dell'attività da almeno 3 anni**;
- **eccedenza detraibile IVA**, richiesta a rimborso, di importo **pari o superiore ad euro 3.000** (ovvero euro 10.000 in caso di rimborso annuale);
- **eccedenza detraibile IVA**, richiesta a rimborso, di ammontare **pari o superiore al 10%** dell'importo complessivo dell'**imposta assolta sugli acquisti** e sulle importazioni effettuati nel trimestre a cui si riferisce il rimborso richiesto.

Il possesso di tali condizioni è **attestato dalla compilazione del quadro TD del modello TR** (per i rimborsi trimestrali).

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

4.6. Rimborsi per le operazioni soggette allo *split payment*

La disciplina prevista dall'**art. 17-ter del D.P.R. 633/1972**, con riferimento alle operazioni attive poste in essere nei confronti delle Amministrazioni Pubbliche, **deroga** all'ordinario meccanismo di funzionamento dell'IVA, caratterizzato dallo schema della rivalsa-detrazione con conseguente neutralità dell'imposta per l'operatore economico: il **fornitore**, infatti, addebita il tributo alla Pubblica Amministrazione cessionaria o committente, senza, tuttavia, incassarne il relativo importo, con l'effetto che il cedente o prestatore potrebbe maturare un'**eccedenza di IVA detraibile**, derivante dai propri acquisti assoggettati ad imposta, che può recuperare avvalendosi dell'istituto della compensazione oppure del rimborso.

Al fine di limitare gli effetti finanziari negativi per il cedente o prestatore, che non incassa l'IVA dovuta sulle operazioni effettuate nei confronti degli enti pubblici, e ferma restando la possibilità di applicare le regole ordinarie sulla compensazione, l'art. 1, co. 629, lett. c), della Legge 190/2014 ha modificato la disciplina dei rimborsi di cui all'**art. 30, co. 2, lett. a), del D.P.R. 633/1972**, che individua i contribuenti che possono chiedere in tutto o in parte il rimborso dell'eccedenza detraibile. In particolare, l'ipotesi dei soggetti passivi che effettuano operazioni soggette ad aliquote Iva inferiori a quelle relative agli acquisti e alle importazioni – originariamente prevista per le operazioni effettuate a norma dell'art. 17, co. 5 e 6, del D.P.R. 633/1972 (operazioni assoggettate al meccanismo del *reverse charge*) – è stata

estesa anche alle fattispecie previste dal successivo art. 17-ter del D.P.R. 633/1972, ovvero alle operazioni soggette al meccanismo dello *split payment*.

La *ratio* di tale novità è sostanzialmente tesa a consentire ai fornitori delle Amministrazioni Pubbliche, in sede di richiesta di rimborso avanzata nella dichiarazione annuale (o nell'istanza trimestrale), di computare nel calcolo dell'aliquota media, tra le c.d. *operazioni ad aliquota zero*, le cessioni di beni e prestazioni di servizi soggette alla disciplina della "scissione dei pagamenti": l'effettuazione di operazioni rientranti nel campo di applicazione della "scissione dei pagamenti" **non costituisce**, quindi, un **presupposto autonomo ai fini della richiesta di rimborso**, ma concorre, unitamente alle altre fattispecie del periodo di riferimento, **alla verifica del requisito dell'aliquota media**.

L'art. 8 del D.M. 23.1.2015, in attuazione dell'art. 1, co. 630, della Legge 190/2014, ha, poi, stabilito che **l'art. 38-bis, co. 10, del D.P.R. 633/1972** – che prevede l'erogazione dei rimborsi in via prioritaria dell'eccedenza d'imposta detraibile – **si applica ai soggetti passivi che hanno effettuato operazioni nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni** di cui all'art. 17-ter del D.P.R. 633/1972, **nel rispetto dei presupposti di cui all'art. 30, co. 2, lett. a), del D.P.R. 633/1972**, vale a dire quando l'aliquota media sugli acquisti è superiore a quella delle vendite, aumentata del 10%, considerando le operazioni in *split payment* come operazioni attive ad aliquota zero.

A differenza delle altre categorie di rimborsi prioritari, **non è previsto** – per effetto dell'art. 1, co. 1, del D.M. 20.2.2015, modificativo dell'art. 8, co. 1, del D.M. 23.1.2015 – **il rispetto delle altre condizioni stabilite dall'art. 2 del D.M. 22.3.2007** che individua, come anticipato, le condizioni per essere ammessi al rimborso dell'eccedenza detraibile in via prioritaria:

- **l'attività sia esercitata da almeno tre anni;**
- **l'eccedenza detraibile richiesta a rimborso sia pari o superiore ad euro 10.000** in caso di rimborso annuale (oppure ad euro 3.000 in caso di rimborso trimestrale);
- **l'eccedenza detraibile chiesta a rimborso sia pari o superiore al 10% dell'importo complessivo dell'imposta assolta sugli acquisti e sulle importazioni** effettuate nell'anno (o nel trimestre di riferimento).

L'art. 8, co. 2, del D.M. 23.1.2015 ha, inoltre, stabilito che i predetti **rimborsi** di cui al precedente co. 1 sono erogati, in via prioritaria, per un **ammontare non superiore a quello complessivo dell'imposta applicata alle operazioni di cui all'art. 17-ter del D.P.R. 633/1972**, "effettuate nel periodo in cui si è avuta l'eccedenza d'imposta detraibile oggetto della richiesta di rimborso". Conseguentemente, a dispetto di quanto previsto per le altre tipologie di rimborso prioritario, è dunque possibile che il rimborso da *split payment* sia prioritario esclusivamente per una sola quota dell'importo, mentre la restante parte rimane soggetta all'esecuzione ordinaria (C.M. 15/E/2015).

Esempio	Credito risultante dal mod. TR
IVA applicata su operazioni soggette al meccanismo dello <i>split payment</i>	Euro 30.000

IVA applicata secondo l'ordinario regime	Euro 15.000
Eccedenza IVA detraibile che può essere chiesta a rimborso	Euro 45.000
Eccedenza IVA detraibile che "effettivamente" viene chiesta a rimborso	Euro 36.000
IVA rimborsabile in via prioritaria (se rispettato il presupposto dell'aliquota media).	Euro 30.000
Importo rimborsabile secondo le regole ordinarie	Euro 6.000

Resta, naturalmente, inteso che, qualora il contribuente – che effettua operazioni soggette al regime della "scissione dei pagamenti" – **non abbia i requisiti** per richiedere il rimborso con il **presupposto dell'aliquota media**, può comunque accedervi sulla base degli altri requisiti previsti dall'art. 30 del D.P.R. 633/1972, ove sussistenti: al ricorrere di tale ipotesi, tuttavia, **il rimborso non è ammesso all'esecuzione prioritaria**, in quanto riservata – a norma dell'art. 8, co. 1, del D.M. 23.1.2015 – **al solo presupposto dell'aliquota media (C.M. 15/E/2015)**.

La **priorità nell'esecuzione** è garantita dall'attribuzione, nelle basi dati dell'Agenzia delle Entrate, di un numero progressivo, nell'ambito della rispettiva **graduatoria** (annuale o trimestrale), tale da assicurare la precedenza dei suddetti rimborsi rispetto a quelli ordinari: l'istruttoria sulla richiesta di rimborso sarà necessariamente unica per l'intero importo, in quanto ciò è necessario ai fini della verifica della sussistenza del presupposto, mentre la liquidazione del rimborso verrà effettuata **con priorità soltanto per la parte corrispondente all'ammontare dell'IVA applicata alle operazioni da split payment**, con l'effetto che per la quota restante sarà rispettato il consueto ordine cronologico.

Compilazione del Modello TR

Il **cedente o prestatore dell'Amministrazione Pubblica**, dopo aver verificato la sussistenza per richiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile in via prioritaria (aliquota media sugli acquisti superiore a quella delle vendite, aumentata del 10%, considerando le operazioni in *split payment* come operazioni attive ad aliquota zero) – dovrà compilare, ai fini dell'erogazione prioritaria del rimborso, appositi spazi del modello TR:

- nel **campo 1** "contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso", il **codice 6**, riservato ai soggetti che hanno effettuato operazioni nei confronti delle pubbliche amministrazioni di cui all'art. 17-ter del D.P.R. 633/1972;
- nel **campo 2** "Imposta relativa alle operazioni di cui all'articolo 17-ter", l'importo non superiore all'ammontare complessivo dell'imposta applicata alle predette operazioni effettuate nel periodo in cui si è determinata l'eccedenza d'imposta detraibile.

Sez. 3 Erogazione rimborso	Erogazione prioritaria ¹ <input type="text"/>	Imposta relativa alle operazioni ² di cui all'articolo 17-ter <input type="text"/>	Esonero garanzia ³ <input type="text"/>
----------------------------------	--	--	--

5. Utilizzo in compensazione del credito trimestrale IVA

Oltre che per richiedere il rimborso del credito infrannuale, il **Modello IVA TR** deve essere utilizzato anche dai contribuenti che hanno maturato un'eccedenza di imposta detraibile e intendono utilizzarla in **compensazione orizzontale** con altri tributi, contributi e premi, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/1997.

Questa disciplina è stata recentemente modificata dal **D.L. 50/2017**, stabilendo, in primo luogo, che la compensazione nel modello F24 dei crediti IVA trimestrali di ammontare **superiore ad euro 5.000 annui** può essere effettuata a partire **dal 10° giorno successivo a quello di presentazione del modello TR** (e non più dal 16° giorno del mese successivo a quello di presentazione come previsto in precedenza). Conseguentemente, fino all'importo di euro 5.000, è quindi possibile utilizzare in compensazione "orizzontale" il credito IVA trimestrale dal giorno successivo a quello di presentazione dell'istanza trimestrale (modello TR) dalla quale emergono. Peraltro, il suddetto **limite di euro 5.000 annui**:

- è riferito **all'anno di maturazione del credito IVA** e non a quello di utilizzo in compensazione;
- è calcolato **distintamente per ciascuna tipologia** di credito IVA (annuale o trimestrale), anche se i crediti sono relativi alla medesima annualità;
- è computato con riguardo all'**ammontare complessivo dei crediti maturati nell'anno d'imposta**;
- non comprende i crediti IVA (o parte di essi) che vengono utilizzati in compensazione "interna" con i versamenti IVA, secondo quanto sopra precisato.

Il D.L. 50/2017 ha, inoltre, stabilito che il **Modello TR**, dal quale emerge il credito di importo superiore a 5.000 euro da utilizzare in compensazione nel modello F24, deve recare l'apposizione **del visto di conformità da parte di un soggetto abilitato** (ad esempio, dottore commercialista, esperto contabile o consulente del lavoro), oppure la **sottoscrizione del soggetto** cui è demandata la revisione legale dei conti ai sensi dell'art. 2409-*bis* c.c. (Collegio sindacale, revisore contabile o società di revisione iscritti nell'apposito Registro), attestante la verifica della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione.

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

A questo proposito, si ricorda che prima delle modifiche normative del D.L. 50/2017 la compensazione "orizzontale" di crediti IVA trimestrali **non comportava l'obbligo di apposizione del visto** di conformità sul Modello IVA TR, a prescindere dall'importo da compensare, superiore o inferiore ad euro 5.000 (C.M. 1/E/2010).

La novità normativa è applicabile a partire dai **crediti IVA relativi al secondo trimestre 2017**, con l'effetto che sul Modello TR deve essere apposto il visto di conformità – oppure deve essere sottoscritto, per attestazione dall'organo di controllo – già con riferimento ai crediti IVA relativi al secondo trimestre 2017, se il soggetto passivo intende utilizzare in compensazione crediti trimestrali per importi superiori ad euro 5.000 annui.

Nelle **istruzioni al Modello TR**, è altresì chiarito che il limite di euro 5.000 annui è "riferito all'ammontare complessivo dei crediti trimestrali maturati nell'anno d'imposta": al computo di questa soglia concorre, pertanto, **anche il credito IVA relativo al primo trimestre 2017**. Ad esempio, se è già stato **compensato un credito IVA di euro 3.000**, relativo al primo trimestre 2017, l'obbligo di apposizione del visto di conformità **scatta qualora il soggetto passivo abbia intenzione di compensare un credito IVA**, maturato nel secondo trimestre 2017, **superiore ad euro 2.000**; in questo caso, infatti, sarebbe superato il limite di euro 5.000 annui.

Il visto di conformità è, inoltre, necessario per compensare un qualsiasi importo a titolo di credito IVA relativo al secondo trimestre 2017, qualora il soggetto interessato abbia già superato, con il credito relativo al primo trimestre 2017, la soglia di euro 5.000 entro la quale la compensazione è possibile senza apposizione del visto.

Si rammenta altresì che il D.L. 50/2017 ha introdotto l'**obbligo** per i soggetti che effettuano la compensazione di crediti IVA, di qualsiasi importo, di **utilizzare** – per la presentazione del relativo modello F24, in cui è esposta la compensazione – **esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate** (Entratel o Fisconline), secondo le modalità tecniche definite della stessa Agenzia con il Provvedimento 21.12.2009. In precedenza, invece, il suddetto obbligo **era**

limitato alle compensazioni di crediti IVA (annuali o trimestrali) **per un importo superiore a 5.000 euro annui** (tale limite, a sua volta, era stato così ridotto, rispetto all'originario importo di 10.000 euro, per effetto del citato art. 8, co. 18-20, del D.L. 16/2012 e del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 40186/2012, a decorrere dalle compensazioni effettuate dall'1.4.2012). A questo proposito, si segnala che, in considerazione dei tempi tecnici necessari per l'adeguamento delle procedure informatiche, il **controllo in relazione all'obbligo di utilizzo dei servizi telematici**, in presenza di modelli F24 presentati da soggetti titolari di partita IVA contenenti compensazione dei suddetti crediti IVA, ha iniziato ad essere applicato a partire dall'1.6.2017 (R.M. 57/E2017).

Con riferimento alle **modalità di utilizzo in compensazione dell'eccedenza detraibile**, l'Amministrazione Finanziaria, con la C.M. 1/E/2010, ha chiarito che:

- la disciplina in esame riguarda i soli **crediti IVA annuali e trimestrali** che vengono utilizzati nel modello F24 in compensazione con altri debiti tributari o contributivi (c.d. compensazione "orizzontale" o "esterna"), ovvero **tra imposte e contributi diversi che avviene necessariamente con il modello F24**;
- rimangono, quindi, ferme le precedenti disposizioni in relazione alla compensazione dei crediti IVA con i versamenti dovuti a titolo di IVA periodica, in acconto o a saldo (c.d. compensazioni "interne" o "verticali"), anche se esposte nel modello F24, in quanto l'esposizione nel modello F24 di tale tipo di compensazioni configura, di fatto, solo una diversa modalità di esercitare la detrazione dell'eccedenza IVA a credito ammessa, senza condizioni, dall'art. 30 del D.P.R. 633/1972.

Successivamente, la C.M. 23/E/2010 ha ulteriormente chiarito che:

- **non possono essere considerate "compensazioni interne"**, escluse dall'ambito applicativo dei suddetti vincoli, le compensazioni dei crediti IVA con i **versamenti dovuti a titolo di IVA periodica**, in acconto o a saldo, qualora **il credito sia maturato dopo il debito** con cui viene compensato; tali compensazioni, infatti, non possono essere esposte nella dichiarazione IVA e devono quindi necessariamente essere eseguite tramite il modello F24;
- sono invece escluse dall'ambito applicativo dei suddetti vincoli le **"compensazioni interne" in cui il credito IVA sia maturato prima del debito** con cui viene compensato, anche se esposte nel modello F24.

Il suddetto documento di prassi ha, pertanto, **consentito di utilizzare in compensazione un credito IVA maturato dopo il debito IVA con cui viene compensato**, affermando altresì che tale compensazione non può essere qualificata come "interna", soggiacendo quindi ai vincoli di cui all'art. 10 del D.L. 78/2009.

Compensazione del credito IVA trimestrale			
Importo	Momento di presentazione	Apposizione del visto di conformità o sottoscrizione organo di controllo	Modalità utilizzo in compensazione
Fino a 5.000 euro	Compensazione possibile dal giorno successivo a quello di presentazione del relativo Modello TR.	NO	Obbligo di utilizzare Entratel o Fisconline per l'invio dei modelli F24, salvo che si tratti di "compensazioni interne".
Oltre 5.000 euro	Compensazione solo dal 10° giorno successivo a quello di presentazione del relativo Modello TR	SI	

I codici tributo da utilizzare per la compensazione sono i seguenti:

Codice tributo	Descrizione
6036	Credito IVA art. 38- <i>bis</i> , co. 2, del D.P.R. 633/1972 - 1° trimestre
6037	Credito IVA art. 38- <i>bis</i> , co. 2, del D.P.R. 633/1972 - 2° trimestre
6038	Credito IVA art. 38- <i>bis</i> , co. 2, del D.P.R. 633/1972 - 3° trimestre

Ulteriori limiti alla compensazione

Si rammenta che la c.d. **compensazione "orizzontale"** di cui all'art. 17 del D.Lgs. 241/1997, ad esempio di un credito IVA con debiti IRPEF, è **vietata** fino a concorrenza dell'importo dei **debiti iscritti a ruolo di ammontare superiore a euro 1.500** e per i quali è scaduto il termine di pagamento. Per quanto riguarda la categoria dei crediti e debiti interessati dalla limitazione in esame, la **C.M. 13/E/2011** ha chiarito che sia i crediti compensabili che i debiti iscritti a ruolo devono riferirsi ad **imposte erariali** quali, ad esempio:

- le **imposte dirette**;
- l'**IVA** e le **altre imposte indirette** (compresa l'imposta di registro anche se si tratta di un'imposta il cui versamento sino ad oggi non può essere effettuato utilizzando il Modello F24);
- l'**IRAP**;
- le **addizionali ai tributi diretti** (comunali e regionali);
- le **ritenute alla fonte** (relative alla stessa tipologia di imposte indicate come compensabili).

Al contrario, invece, **non fanno scattare la preclusione** in parola, i **contributi di qualsiasi natura** quali quelli previdenziali (ad esempio, INPS dipendenti, artigiani, commercianti e gestione separata), i **premi INAIL** contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, i **tributi locali** (IMU, TARES), le agevolazioni erogate a qualsiasi titolo sotto forma di credito di imposta (anche se indicate nella sezione "erario" del modello F24), nonché le **sanzioni amministrative riscosse tramite ruolo** (es. per violazioni al Codice della strada).

Quanto, poi, alle **condizioni ostative alla compensazione**, quest'ultime sono riassumibili nella presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori di importo superiore a euro 1.500, per i quali sia scaduto il relativo termine di pagamento.

Per la **determinazione della soglia di euro 1.500**, al raggiungimento della quale scatta il divieto di compensazione, si deve far riferimento agli **importi scaduti** in essere al momento in cui si effettua il versamento unitario, e considerare quelli **comprensivi non solo delle imposte**, ma anche degli interessi e di tutti gli accessori.
