

Fiscalità Edilizia

***RIMBORSO E COMPENSAZIONE DEL CREDITO IVA
- LE NOVITÀ PER IL 2017 -***

Aprile 2017

INDICE

PREMESSA.....	3
RIMBORSO DEL CREDITO IVA	3
IL NUOVO LIMITE PER I RIMBORSI DAL 2017	5
RIMBORSI IVA FINO A 30.000 EURO	6
RIMBORSI SUPERIORI A 30.000 EURO	6
<i>Contribuenti “virtuosi”</i>	8
<i>Contribuenti “non virtuosi”</i>	11
ESECUZIONE DEI RIMBORSI ANNUALI – TERMINI E NOVITÀ	14
RIMBORSI IN VIA PRIORITARIA	15
COMPENSAZIONE DEL CREDITO IVA	19

PREMESSA

Il DL n. 193/2016 convertito, con modificazioni, nella legge 225/2016 (cd. “Decreto Fiscale”), ha introdotto, dal **1° gennaio 2017**, importanti **novità** in ambito **IVA** prevedendo, da un lato, **l’aumento a 30.000 euro** (dai precedenti 15.000 euro) dell’importo dei **rimborsi** per i quali **non** è richiesta la prestazione di **garanzia** e, dall’altro, **nuovi adempimenti comunicativi** al fine di combattere l’evasione del tributo¹.

Le suddette novità, modificando alcuni aspetti della normativa IVA, producono degli effetti anche con riferimento alla disciplina del recupero del **credito IVA** che, come previsto dall’art. 30, del D.P.R. 633/1972, può essere:

- chiesto a **rimborso**, secondo le procedure previste dall’art.38-*bis* del D.P.R. 633/1972, così come modificato, da ultimo, dall’art. 7-*quater*, co. 32, del “Decreto Fiscale”;
- utilizzato in **compensazione** con debiti di altre imposte o con oneri contributivi da questo dovuti (cd. compensazione “*orizzontale*” o “*esterna*”), tramite modello di pagamento F24.

In merito, l’ANCE ha predisposto il presente documento che offre una panoramica, anche alla luce delle suddette novità, sulle diverse procedure (rimborso e compensazione), che le imprese possono esperire per recuperare il proprio credito IVA.

In particolare, con la nuova versione della Guida², vengono fornite alcune indicazioni operative sulle modalità di richiesta di rimborso del credito IVA per il primo trimestre 2017.

Sono state, difatti, aggiornate dall’Agenzia delle Entrate le “**Istruzioni**” al **Modello IVA TR**, da utilizzare per le prossime scadenze, a partire dal 30 aprile 2017.

Come noto, infatti, il tema del recupero dell’imposta coinvolge le imprese di costruzioni, in misura maggiore rispetto agli altri settori produttivi, a causa del fisiologico e permanente credito IVA, generato da un “*cronico differenziale positivo*” tra l’IVA a credito (relativa all’IVA assolta sugli acquisti effettuati dall’impresa ad aliquota ordinaria) e l’IVA a debito (relativa all’IVA corrisposta all’impresa dai propri acquirenti o committenti, spesso ad aliquota ridotta).

RIMBORSO DEL CREDITO IVA

Il **credito IVA**, superiore a 2.582,28 euro, può, a scelta del contribuente, essere chiesto a **rimborso**, se si verifica una delle **condizioni** previste **dall’art.30**, del D.P.R. n. 633/1972.

¹ Cfr. **ANCE** “Decreto Fiscale: Conversione in legge e pubblicazione in Gazzetta” - ID n. 26666 del 6 dicembre 2016.

² Cfr. **ANCE** “Rimborsi e compensazioni IVA-Nuova Guida ANCE” - ID n. 27058 del 18 gennaio 2017.

In particolare, le imprese del settore delle costruzioni sono ammesse alla procedura di rimborso IVA poiché generalmente rientranti nell'ipotesi stabilita dall'art. 30, co. 2, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, ovvero soggetti che esercitano *“prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni, computando a tal fine anche le operazioni effettuate a norma dell'art. 17, quinto e sesto comma, nonché dell'art. 17-ter”*.

FOCUS: MODELLO IVA TR - COMPILAZIONE

MODELLO IVA TR
RICHIESTA DI RIMBORSO O UTILIZZO IN COMPENSAZIONE
DEL CREDITO IVA TRIMESTRALE

QUADRO TA
OPERAZIONI ATTIVE

TA1
TA2
TA3
TA4
TA5
TA6
TA7
TA8
TA9
TA10
TA11
TA12
TA13
TA20
TA21
TA22 TOTALE (col. 1, somma dei righe TA1 a TA21; col. 2, somma dei righe TA1 a TA13)
TA23
TA24 TOTALE (TA22 col. 2 + TA23 campo 1)
TA30
TA31
TA32 TOTALE (somma dei righe TA22 col. 1, TA30 e TA31)
TA33

INDICARE L'IMPONIBILE DELLE OPERAZIONI ATTIVE EFFETTUATE IN «REVERSE CHARGE»

INDICARE L'IMPONIBILE DELLE OPERAZIONI ATTIVE EFFETTUATE IN «SPLIT PAYMENT»

CODICE FISCALE

IMPONIBILE	%	IMPOSTA
1	2	
3	4	
5	5	
7,5	7,5	
7,65	7,65	
7,95	7,95	
8,3	8,3	
8,5	8,5	
8,8	8,8	
10	10	
12,3	12,3	
22	22	

Con riferimento alle modalità di esecuzione del rimborso, l'art. 38-bis, co. 1 e 2, del citato Decreto, prevede, per il contribuente, la possibilità di richiedere:

- **il credito IVA annuale**, che emerge dalla **dichiarazione IVA annuale presentata dal 1° febbraio al 30 aprile** dell'anno successivo al periodo d'imposta di riferimento.

Resta fermo, invece, per l'anno 2016 il termine del **28 febbraio 2017** entro cui presentare la **dichiarazione IVA 2017**.

Sul punto, si ricorda che, secondo il dettato normativo del citato art. 38-bis del DPR 633/1972, il **rimborso del credito IVA annuale** deve essere effettuato **entro tre mesi** dalla data di **presentazione della dichiarazione IVA annuale**, nella quale emerge il credito stesso (superato il periodo dei tre mesi senza che il credito venga rimborsato, si applicano gli interessi nella misura del 2% annuo).

- **il credito IVA infrannuale**, maturato nel corso dei **primi tre trimestri** di ciascun anno, previa **presentazione** dell'apposito **Modello IVA TR**. Invece, il **credito IVA** relativo al **quarto trimestre** può essere chiesto a **rimborso** solo in sede di **dichiarazione annuale**.

IL NUOVO LIMITE PER I RIMBORSI DAL 2017

Con riferimento alla disciplina dei rimborsi IVA, di particolare importanza risulta la modifica dell'art. **38-bis del D.P.R. 633/1972** prevista dall'art. 7-*quater*, co. 32, del DL n. 193/2016, convertito con modificazioni, nella legge n. 225/2016, cd. "*Decreto Fiscale*".

Tale disposizione **aumenta l'importo** dei **rimborsi** per i quali **non** è richiesta la prestazione della **garanzia fideiussoria**, che passa **da 15.000 euro a 30.000 euro** e, pertanto, le relative **istanze** per il **recupero** del **credito IVA** annuale e trimestrale, fino a tale importo, possono essere presentate in via **"semplificata"**.

NOVITÀ

In sostanza, per ottenere il rimborso di crediti di ammontare pari o inferiore a 30.000 euro, non sarà più necessaria né l'apposizione del visto di conformità, né la garanzia fideiussoria.

Circa il calcolo della soglia dei 30.000 euro, il limite deve essere riferito alla somma delle richieste di rimborso effettuate nel medesimo periodo d'imposta³.

³ Cfr. C.M. 32/E del 30 dicembre 2014 e la precedente R.M. n.165/E del 3 novembre 2000. Cfr. **ANCE** "**Semplificazioni fiscali**" – **Rimborso del credito IVA** – C.M. 32/E/2014 – ID n. 19361 del 16 febbraio 2015.

Esempio:

primo trimestre (gennaio-marzo 2017)

importo credito: 20.000 euro

secondo trimestre (aprile-giugno 2017)

importo credito: 7.000 euro

SOLO Modello IVA TR

terzo trimestre (luglio-settembre 2017)

importo credito: 10.000 euro

Modello IVA TR con VISTO
DI CONFORMITÀ o
GARANZIA

dichiarazione annuale 2018

importo credito: 10.000 euro

Dichiarazione IVA con VISTO
DI CONFORMITÀ o
GARANZIA

In sostanza, nel caso di specie, il contribuente sarà chiamato a corredare l'istanza di rimborso del credito con "visto di conformità" o prestare garanzia (a seconda che si tratti di soggetto "virtuoso" o "non virtuoso") solo dalla presentazione dell'istanza relativa al 3° trimestre 2017, allorché l'ammontare complessivo degli importi del credito IVA, maturato e chiesto a rimborso nel corso del periodo d'imposta, supera la soglia dei 30.000 euro (nell'esempio 37.000 euro = 20.000 euro + 7.000 euro + 10.000 euro).

Di seguito le regole per accedere ai rimborsi IVA, anche alla luce delle novità introdotte dal "Decreto Fiscale".

RIMBORSI IVA FINO A 30.000 EURO

Per i **rimborsi IVA fino a 30.000 euro**, siano essi annuali che infrannuali, il contribuente non deve fornire **alcuna garanzia** fideiussoria, ma **solo** presentare la **dichiarazione IVA** (per i rimborsi annuali), ovvero **l'istanza di rimborso** (per quelli infrannuali), senza corredarle del visto di conformità.

RIMBORSI IVA SUPERIORI A 30.000 EURO

In caso di **richiesta di rimborso** di un credito IVA di ammontare **superiore a 30.000 euro**, in linea generale, per i contribuenti cd. "virtuosi", non è obbligatoria la prestazione della garanzia fideiussoria (o della garanzia sotto forma di cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato), potendo essere utilizzata una procedura semplificata.

Si ricorda, inoltre, che l'esonero dalla fidejussione per istanze di rimborso di importo superiore ai 30.000 euro è stato esteso ai contribuenti che aderiscono al **regime di adempimento collaborativo (cd. cooperative compliance)**, previsto dagli artt. 3 e ss., del D.Lgs. 128/2015⁴, ovvero quelli che si avvalgono del **programma di assistenza**, realizzato dall'Agenzia delle entrate, di cui all'art. 4, co. 1, del D.Lgs. 127/2015⁵.

FOCUS: MODELLO IVA TR - COMPILAZIONE

The diagram shows the 'Modello IVA TR' form. A callout box points to the 'Esonero garanzia' field with the following instructions:

INDICARE:

- «CODICE 1»- se l'istanza è dotata di visto di conformità (o sottoscrizione da parte dell'organo di controllo) e della dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà («contribuenti virtuosi»)
- «CODICE 4»- se il rimborso è richiesto dai contribuenti che aderiscono al regime di «adempimento collaborativo» (ex artt. 3 e ss., D.Lgs. 128/2015)
- «CODICE 5»- se il rimborso è richiesto dai contribuenti che si avvalgono del «programma di assistenza dell'AdE» (ex art. 4, co.1, D.Lgs. 127/2015)

Diversamente, per i contribuenti cd. “non virtuosi”, rimane obbligatoria la prestazione della garanzia, qualora l'ammontare del credito IVA chiesto a rimborso superi i 30.000 euro.

⁴ In breve, il suddetto regime è teso ad assicurare maggiore certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente. Tra gli effetti premiali dell'adesione all'istituto di *compliance*, oltre alla procedura abbreviata di interpello preventivo (risposta in 45 giorni) e ai profili sanzionatori ridotti della metà, è previsto anche l'esonero dal presentare garanzie per i rimborsi delle imposte dirette ed indirette per tutto il periodo di permanenza nel regime (art.6, co.6 del D.Lgs. 128/2015).

⁵ Si tratta di un regime opzionale, utilizzabile dal 1° gennaio 2017, dai contribuenti IVA, che, a fronte della trasmissione telematica degli elementi informativi necessari per le liquidazioni periodiche e per la dichiarazione annuale dell'IVA, fruiscono di un regime premiale che evita loro l'obbligo di tenuta dei registri IVA di cui agli artt.23 e 25 del DPR 633/1972 e li esonera dalla presentazione delle garanzie per i rimborsi Iva di cui all'art.38 bis dello stesso DPR 633/1972.

Contribuenti “virtuosi”

Per **contribuenti “virtuosi”** si intendono i **soggetti diversi** da quelli elencati dall’**art.38-bis, co.4, lett.a-d, del DPR 633/1972**.

Si deve trattare, quindi, di:

- soggetti che esercitano l’attività d’impresa da almeno 2 anni,
- soggetti che non hanno ricevuto avvisi di accertamento o rettifica per determinati importi⁶,
- soggetti che non richiedono il rimborso del credito IVA per cessazione dell’attività.

Tali soggetti, in sostituzione della garanzia, possono **presentare la seguente documentazione**:

1. la **dichiarazione** annuale o l’**istanza** (mod. IVA TR) da cui emerge il credito, **corredata dal visto di conformità, o dalla sottoscrizione alternativa**⁷ da parte **degli Organi di controllo contabile**.

Con riferimento a tali adempimenti, appare utile ricordare che, alla luce della previgente disciplina (ovvero quando il limite del credito rimborsabile in via “*semplificata*” era pari a quello fissato per il credito utilizzato in compensazione, ossia a 15.000 euro), l’Agenzia delle Entrate aveva chiarito che il visto di conformità (o la sottoscrizione alternativa) sulla dichiarazione **era unico**, nel senso che **valeva** sia per i **rimborsi**, sia ai fini della **compensazione del credito IVA**⁸.

Ora, tenuto conto del disallineamento dei plafond tra le due procedure (30.000 euro per i rimborsi/ 15.000 euro per le compensazioni), si evidenzia che il **visto di conformità** deve essere apposto nelle **dichiarazioni IVA**, in caso di:

- **rimborso di crediti IVA superiori a 30.000 euro;**
- **compensazioni di crediti IVA superiori a 15.000 euro.**

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**.

⁶ Specificati a livello normativo dal citato art.38-bis, co.4, lett.b, del DPR 633/1972.

⁷ 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.

⁸ Come noto, l’obbligo di apporre il visto di conformità, già previsto ai fini della compensazione dei crediti IVA (di ammontare superiore a 15.000 euro) con altri debiti tributari (art.10 del D.L. 78/2009, convertito, con modificazioni, nella legge 102/2009), è stato successivamente previsto anche ai fini del rimborso IVA, la cui soglia è ora aumentata a 30.000 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).

ESEMPIO

*In presenza di un **credito IVA complessivo annuale di 34.000 euro**, che il contribuente voglia richiedere a **rimborso per 20.000 euro** e in **compensazione per 14.000 euro**, il visto di conformità non è necessario per nessuna delle due modalità di utilizzo, visto che, singolarmente considerato, l'importo chiesto a rimborso non supera i 30.000 euro e quello utilizzato in compensazione i 15.000.*

*Diversamente, qualora dei 34.000 euro di credito complessivo, il contribuente voglia chiedere a **rimborso un importo pari a 15.000** ed utilizzare in **compensazione un ammontare di 19.000 euro**, sarà **necessario apporre il visto di conformità sulla dichiarazione IVA annuale**, poiché l'importo da compensare supera il limite dei 15.000 euro.*

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 **34.000 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 30.000 euro (cfr. anche gli schemi riepilogativi più avanti).

In ogni caso, come già evidenziato, il **limite di 30.000 euro per i rimborsi IVA**, oltre il quale è necessario il visto di conformità, si riferisce all'intero periodo d'imposta, ossia deve tenere conto anche degli eventuali importi dei crediti IVA trimestrali chiesti a rimborso.

2. la **dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà**⁹, 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'imposta¹⁰;
- 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 vigore¹¹, «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;

⁹ 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. Inoltre, tale dichiarazione sostitutiva, debitamente sottoscritta dal contribuente, deve essere ricevuta e conservata da chi invia il Modello (dichiarazione annuale o Mod. IVA TR) ed esibita a richiesta dell'Agenzia delle Entrate.

¹⁰ 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.

¹¹ Ossia l'art.38-bis, co.7, lett.c, n.1, del D.P.R. 633/1972.

- 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 **citate informazioni si ricavano dalle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta**, terminato prima della presentazione della dichiarazione o istanza di rimborso.

Inoltre, l'Agenzia delle Entrate precisa che per il calcolo del periodo d'imposta precedente (*"ultimo periodo d'imposta"*) si deve far riferimento alla data della richiesta di rimborso¹²;

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.

70 ANCE ASSOCIAZIONE NAZIONALE
CONSTRUTTORI EDILI

FOCUS: MODELLO IVA TR - COMPILAZIONE

QUADRO TD
Siz. 3
Erogazione
rimborso

AGENZIA ENTRATE

MODELLO IVA TR
RICHIESTA DI RIMBORSO O UTILIZZO IN COMPENSAZIONE
DEL CREDITO IVA TRIMESTRALE

CODICE FISCALE

Erogazione prioritaria 1 Imposta relativa alle operazioni 2 di cui all'articolo 17 bis 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):

☐ 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;

☐ 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;

☐ c) sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.

Il sottoscritto dichiara di essere consapevole della responsabilità anche penale derivante dal rilascio di dichiarazioni mendaci ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.

FIRMA

Visto di conformità

TDB 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 <td>Codice fiscale <td>FIRMA</td> </td>	Codice fiscale <td>FIRMA</td>	FIRMA
Soggetto <td>Codice fiscale <td>FIRMA</td> </td>	Codice fiscale <td>FIRMA</td>	FIRMA
Soggetto <td>Codice fiscale <td>FIRMA</td> </td>	Codice fiscale <td>FIRMA</td>	FIRMA
Soggetto <td>Codice fiscale <td>FIRMA</td> </td>	Codice fiscale <td>FIRMA</td>	FIRMA

DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA DELL'ATTO DI NOTORIETÀ RE SA CON SOTTOSCRIZIONE DEL RICHIEDENTE, FERMO REstando L'OBBLIGO DI CONSERVAZIONE DELL'ORIGINALE (+ COPIA DEL DOCUMENTO D'IDENTITÀ DEL CONTRIBUENTE) ED ESIBIZIONE SU RICHIESTA DELL'AGE.

VISTO DI CONFORMITÀ APPOSTO DIRETTAMENTE NEL RIQUADRO RISERVATO AL RESPONSABILE DEL C.A.F. O AL PROFESSIONISTA CHE LO RILASCI.

ALTERNATIVA ALL'APPOSIZIONE DEL VISTO DI CONFORMITÀ

Resta fermo, che il contribuente **"virtuoso"** può scegliere di presentare comunque la **garanzia fideiussoria**, circostanza che lo **esonera dall'obbligo** di inserire il **visto di**

¹² Ad esempio, in caso di richiesta di rimborso presentata il 15 marzo 2017, l'anno di riferimento è quello compreso tra il 15 marzo 2016 e il 14 marzo 2017.

conformità nella dichiarazione annuale, o nell'istanza di rimborso, **e di produrre la dichiarazione sostitutiva** (cfr. anche art.38-bis, co.6, del D.P.R. 633/1972)¹³.

Diversamente, il contribuente, seppur "virtuoso", dovrà obbligatoriamente prestare la garanzia, qualora presenti la dichiarazione annuale, o l'istanza di rimborso, priva del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa, ovvero non produca la dichiarazione sostitutiva¹⁴.

Contribuenti "non virtuosi"

Nell'ipotesi di **richiesta di rimborso superiore a 30.000 euro**, i cd. contribuenti cd. "**non virtuosi**", per ottenere il rimborso annuale del proprio credito IVA, **devono obbligatoriamente prestare idonea garanzia patrimoniale** (titoli di Stato, fideiussione).

In particolare, per **contribuenti "non virtuosi"** si intendono i soggetti elencati nell'art.38-bis, co.4, del DPR 633/1972, ossia:

- i **soggetti che esercitano un'attività d'impresa da meno di 2 anni**, diversi dalle imprese cd. "*start-up innovative*";
- i **soggetti che 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:**
 - al 10% degli importi dichiarati, se questi non superano 150.000 euro,
 - al 5% degli importi dichiarati, se questi superano 150.000 euro ma non superano 1.500.000 euro,
 - all'1% degli importi dichiarati, o comunque a 150.000 euro, se gli importi dichiarati superano 1.500.000 euro.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate, nella C.M. 32/E/2014 (§ 2.3) ha chiarito 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.

Inoltre, nella medesima circolare, veniva originariamente precisato che gli atti di accertamento possono riguardare sia l'IVA, sia «*gli altri tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate*» (IRPEF, IRES) e che i medesimi atti venivano presi in considerazione a prescindere dall'esito della verifica, con le sole eccezioni

¹³ Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate, nella C.M. n. 32/E/2014, chiarisce 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 30.000 (oltre il quale, come detto, è necessario il visto di conformità).

¹⁴ Cfr. art.38-bis, c.4, let.c, del DPR 633/1972.

relative all'annullamento dell'atto in autotutela, ovvero alla presenza di sentenze favorevoli al contribuente passate in giudicato¹⁵.

Quest'ultima posizione è stata superata dalla medesima Agenzia delle Entrate, nella successiva C.M. 33/E/2016, con la quale è stata **riconosciuta la possibilità di ottenere il rimborso del credito IVA senza prestare garanzia**, altrimenti dovuta, al **contribuente che provveda spontaneamente a versare quanto richiesto nell'avviso di accertamento** oppure aderisca ad **uno degli istituti di definizione agevolata** (accertamento con adesione, conciliazione giudiziale o reclamo/mediazione)¹⁶.

NOVITÀ

In sostanza, nell'ipotesi di rimborso superiore a 30.000 euro, il contribuente che, avendo ricevuto un avviso di accertamento o rettifica, sarebbe obbligato a prestare la garanzia, è esonerato da tale adempimento se versa integralmente quanto richiesto nell'avviso di accertamento oppure aderisca ad uno degli istituti di definizione agevolata.

- i **soggetti che** 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**;
- i **soggetti che** **richiedono il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante all'atto della cessazione dell'attività**.

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.

¹⁵ Sul tema, l'Agenzia delle Entrate (CM 32/E/2014) precisa ulteriormente che per "importi accertati" si intende sia l'imposta accertata, sia il minor credito. 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.

¹⁶ Cfr. **ANCE "Rimborsi IVA – Nuovi Chiarimenti dall'Agenzia delle Entrate"** – ID n. 25485 del 29 luglio 2016.

GARANZIA FIDEIUSSORIA - MODELLI E ISTRUZIONI

Con riferimento alla garanzia richiesta dall'art. 38-bis, co. 5, del D.P.R. 633/1972, questa può essere prestata mediante :

- **cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato** (Modello emanato dal Prov. dell'Agenzia delle Entrate del 26 giugno 2015 n. 87349/2015);
- **fideiussione bancaria o polizza fideiussoria** (Modello emanato dal Prov. dell'Agenzia delle Entrate del 26 giugno 2015 n. 87349/2015).

La garanzia deve essere stipulata per una durata pari a 3 anni dall'esecuzione del rimborso ovvero, se inferiore, al periodo mancante al termine di decadenza dall'accertamento.

Al riguardo, il citato Modello di fideiussione bancaria prevede che, ai fini del rimborso IVA richiesto all'Agenzia delle Entrate (cd. "procedura ordinaria"), l'importo della garanzia deve comprendere:

1. l'ammontare del credito IVA chiesto a rimborso, risultante dalla corrispondente dichiarazione (infrannuale o annuale) - sezione A del Modello;
2. l'ammontare degli interessi sul credito IVA chiesto a rimborso, che decorrono dal novantesimo giorno successivo alla data di presentazione della richiesta di rimborso, sino al sessantesimo giorno successivo alla data di stipula della fideiussione (data presunta di pagamento) – sezione B del Modello.

In merito, si ricorda che ai sensi dell'art.38-bis, co.1, del D.P.R. 633/1972, gli interessi sono dovuti nella misura del 2% annuo. Per quel che riguarda, invece, i rimborsi IVA infrannuali, si ricorda che gli interessi decorrono dal giorno venti del secondo mese successivo a ciascun trimestre solare, fino al sessantesimo giorno successivo alla data di stipula della garanzia;

3. l'ammontare degli interessi sul credito IVA chiesto a rimborso, calcolati dalla data presunta di pagamento (60 giorni dalla data di presentazione della fideiussione) per tutta la durata della garanzia (3 anni dall'esecuzione del rimborso ovvero, se inferiore, per una durata pari al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento) - sezione C del Modello.

In sostanza, il Provvedimento specifica che dal computo di questi interessi sono esclusi quelli che decorrono dalla data di presentazione della fideiussione fino alla data di presunta effettuazione del rimborso, stimata pari a sessanta giorni.

Per quel che riguarda, invece, la fideiussione dovuta in caso di richiesta di rimborso effettuata nei confronti dell'Agente della Riscossione (art. 78, c. 33-38, della legge 413/1991), il citato Provvedimento chiarisce che, nell'ammontare della stessa non vanno conteggiati gli interessi per il ritardo nell'esecuzione dei rimborsi.

In tal caso, inoltre, l'importo della garanzia 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.

ESECUZIONE DEI RIMBORSI ANNUALI – TERMINI E NOVITÀ

In merito, secondo quanto confermato dall'Agenzia delle Entrate, nella C.M. 32/E/2014, 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 IVA¹⁷.

Tuttavia, tale termine difficilmente viene rispettato dall'Amministrazione finanziaria, tant'è che il Legislatore ha previsto che sulle **somme rimborsate oltre tali termini**, gli Uffici devono corrispondere gli **interessi in misura pari al 2% annuo**, a decorrere **dal 90° giorno successivo** a quello di **presentazione della richiesta di rimborso** nella dichiarazione IVA annuale, fino al giorno in cui viene emesso l'ordine di pagamento¹⁸.

Inoltre, con riferimento al **termine per la presentazione della dichiarazione annuale IVA**, alla luce delle novità introdotte dal cd. "Decreto Fiscale" (art. 4, co. 4, lett. c, del DL n.193/2016), si ricorda che, a decorrere **dal 1° gennaio 2017**, tale adempimento viene fissato nel periodo compreso **tra il 1° febbraio ed il 30 aprile di ciascun anno**.

Diversamente, per il **periodo d'imposta 2016**, resta fermo il termine per la presentazione della **dichiarazione annuale IVA**, fissato al **28 febbraio 2017**. Inoltre, **dal periodo d'imposta 2016**, la **presentazione della dichiarazione annuale IVA in via autonoma** rispetto al modello UNICO **diventa obbligatoria** (cfr. art.10, co.8-bis, D.L. 192/2014, convertito, con modificazioni, nella legge 11/2015).

ESEMPIO: TERMINE ESECUZIONE DEI RIMBORSI

Il termine dei 90 giorni, entro il quale l'Amministrazione finanziaria deve provvedere al rimborso, decorre dalla data effettiva di presentazione della dichiarazione, ad esempio:

- ✓ *per il 2017: dichiarazione annuale con richiesta di rimborso presentata il 1° marzo 2018 → esecuzione dello stesso entro il 30 maggio 2018 (e non entro il 30 luglio 2018, come sarebbe stato in base ai precedenti termini di decorrenza di effettuazione dei rimborsi)*
- ✓ *per il 2016: dichiarazione annuale con richiesta di rimborso presentata il 1° febbraio 2017 → esecuzione dello stesso entro il 2 maggio 2017 (e non entro il 30 maggio 2017, come sarebbe stato in base ai precedenti termini di decorrenza di effettuazione dei rimborsi)*

L'Agenzia delle Entrate, con la C.M. 35/E/2015¹⁹, ha fornito, tra gli altri, i seguenti chiarimenti in materia di **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

¹⁷ Cfr. ANCE "Semplificazioni fiscali" – Rimborso del credito IVA – C.M. 32/E/2014 – ID n. 19361 del 16 febbraio 2015. A tal riguardo, si ricorda che tale novità è stata introdotta dall'art. 13 del D.Lgs. 175/2014 (cd. Semplificazioni fiscali) che, riscrivendo l'art. 38-bis del D.P.R. 633/1972, modifica il termine di decorrenza per calcolare i 90 giorni per l'esecuzione dei rimborsi.

¹⁸ Art.38-bis, co.1, del D.P.R. 633/1972.

¹⁹ Cfr. ANCE "Rimborsi IVA – Chiarimenti della C.M. 35/E/2015" – ID n. 22907 del 1 dicembre 2015.

dichiarazione integrativa, munita del visto di conformità, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

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

Anche in tali ipotesi, viene chiarito che la dichiarazione integrativa deve essere inviata **entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo**.

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

Sotto tale profilo, l'Agenzia delle Entrate precisa 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**²⁰, non essendo più possibile fornirla in via autonoma in forma cartacea.

RIMBORSI IN VIA PRIORITARIA

L'art. 38-bis, co. 10, del D.P.R. 633/1972, prevede la **possibilità**, per alcune categorie di contribuenti individuati da appositi D.M., di ottenere il **rimborso dei crediti IVA** annuali ed infrannuali **in via prioritaria**, entro tre mesi dalla richiesta.

In particolare, per quel che riguarda il **comparto delle costruzioni**, tale possibilità viene riconosciuta ai soggetti che effettuano:

- ✓ prestazioni assoggettate al meccanismo dell'inversione contabile (cd. "*reverse charge*"), ossia:
 - prestazioni di servizi, o di manodopera, rese in dipendenza di contratti di **subappalto nel settore edile** (D.M. 22 marzo 2007)²¹,
 - **lavori di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento degli edifici** (D.M. 29 aprile 2016)²²;
- ✓ operazioni assoggettate al meccanismo della "**scissione dei pagamenti**" (cd. "*split payment*"), ovvero **cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti delle P.A.** (D.M. 23 gennaio 2015, come modificato dal D.M. 20 febbraio 2015)²³.

²⁰ Entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

²¹ Cfr. art. 17, co. 6, lett. a), D.P.R. 633/1972.

²² Cfr. art. 17, co. 6, lett. a-ter), D.P.R. 633/1972.

²³ Cfr. art.17-ter del D.P.R. 633/1972 - ANCE "*Split Payment – Rimborsi IVA prioritari – In G.U. il D.M. 20 febbraio 2015*" - ID n.19559 del 4 marzo 2015.

Resta fermo che la Commissione UE, con l'approvazione della Proposta al Consiglio europeo del 12 giugno 2015, ha autorizzato l'applicazione temporanea (e non prorogabile) dello split payment per il triennio 2015-2017. In sostanza, tale meccanismo cesserà di avere efficacia a decorrere dal 1° gennaio 2018.

Per tale fattispecie, si ricorda che il rimborso IVA prioritario viene riconosciuto entro l'ammontare complessivo dell'IVA applicata sulle operazioni soggette a “split payment”.

Con riferimento ai soggetti che effettuano operazioni in *reverse charge* (subappaltatori e prestazioni di servizi relativi ad edifici), per ottenere il rimborso prioritario devono verificarsi contestualmente le seguenti condizioni²⁴:

- esercizio dell'**attività** da **almeno 3 anni**;
- **eccedenza IVA** chiesta a rimborso **pari o superiore a:**
 - **10.000 euro**, in caso di **rimborso annuale**,
 - **3.000 euro**, in caso di richiesta di **rimborso trimestrale**;
- **eccedenza IVA** chiesta a rimborso di importo **pari o superiore al 10%** dell'**ammontare** complessivo dell'**IVA assolta sugli acquisti** e importazioni effettuati nell'anno o nel trimestre a cui si riferisce il rimborso richiesto.

Per quel che riguarda, invece, i soggetti che eseguono cessioni di beni e prestazioni di servizi con l'applicazione del meccanismo del cd. “*split payment*”, la richiesta di rimborso prioritario del credito IVA può essere effettuata senza il rispetto delle condizioni sopra elencate²⁵.

ANCE ASSOCIAZIONE NAZIONALE
CONSTRUTTORI EDILI

FOCUS: MODELLO IVA TR - COMPILAZIONE

QUADRO TD

Agenzia Entrate

Sez. 3
Erogazione rimborso

Erogazione prioritaria ¹

Imposta relativa alle operazioni ²
di cui all'articolo 17-ter

Esonerazione garanzia ³

CODICE FISCALE

MODELLO IVA TR
RICHIESTA DI RIMBORSO O UTILIZZO IN COMPENSAZIONE
DEL CREDITO IVA TRIMESTRALE

INDICARE:

«CODICE 1» - se soggetti che prestano servizi derivanti da contratti di subappalto edile («reverse charge» ex art.17, co.6, lett.a DPR 633/1972)

«CODICE 6» - se soggetti che effettuano operazioni nei confronti delle PP.AA. («split payment» ex art.17-ter, DPR 633/1972)

«CODICE 8» - se soggetti che prestano servizi derivanti («reverse charge» ex art.17, co.6, lett.a-ter DPR 633/1972)

INDICARE AMMONTARE DELL'IMPOSTA
APPLICATA SU OPERAZIONI ATTIVE
EFFETTUATE IN «SPLIT PAYMENT»

²⁴ Cfr. art.2 del D.M. 22 marzo 2007.

²⁵ Per tali soggetti, l'art.1 del D.M. 20 febbraio 2015, modificando il D.M. 23 gennaio 2015, ha eliminato il riferimento alle condizioni indicate dall'art. 2 del DM 22 marzo 2007, ai fini dell'ottenimento dei rimborsi prioritari.

RIMBORSI IVA – SINTESI MODALITÀ OPERATIVE

La richiesta di rimborso del credito IVA può riguardare:

- il **credito IVA trimestrale**, maturato nel corso dei primi 3 trimestri di ciascun anno, previa presentazione, entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento, di una apposita istanza (Modello IVA TR) corredata, solo per i crediti di importo superiore a 30.000 euro, da visto di conformità e dichiarazione sostitutiva, o da garanzia fideiussoria (quest'ultima necessaria esclusivamente per i contribuenti "non virtuosi"). Il quarto trimestre confluisce, invece, nell'ambito della dichiarazione annuale;
- il **credito IVA annuale**, che emerge dalla dichiarazione IVA **annuale** presentata **dal 1° febbraio al 30 aprile** dell'anno successivo al periodo d'imposta di riferimento. Per l'anno **2016**, invece, il **termine** entro cui **presentare la dichiarazione IVA 2017** resta il **28 febbraio 2017**. Solo per i crediti annuali chiesti a rimborso di importo superiore a 30.000 euro, occorre la dichiarazione IVA con il visto di conformità e la dichiarazione sostitutiva o la garanzia fideiussoria.

1. CREDITO IVA TRIMESTRALE

MODALITÀ OPERATIVE	IMPORTO	ADEMPIMENTI	
istanza di rimborso Modello IVA TR entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento* - entro 30 aprile, 31 luglio, 31 ottobre-	≤ a 30.000 euro (limite annuale)	<i>visto di conformità</i>	NO
		<i>dichiarazione sostitutiva</i>	NO
		<i>garanzia fideiussoria</i>	NO
	> a 30.000 euro (limite annuale)	contribuente "virtuoso"	
		<i>visto di conformità</i>	SI
		<i>dichiarazione sostitutiva</i>	SI
		<i>garanzia fideiussoria</i>	NO
		contribuente "a rischio" **	
		<i>visto di conformità</i>	NO
		<i>dichiarazione sostitutiva</i>	NO
		<i>garanzia fideiussoria</i>	SI

2. CREDITO IVA ANNUALE

MODALITÀ OPERATIVE	CREDITO A RIMBORSO	ADEMPIMENTI	
	≤ a 30.000 euro (limite annuale)	<i>visto di conformità</i>	NO
		<i>dichiarazione sostitutiva</i>	NO
		<i>garanzia fideiussoria</i>	NO
<u>Dal 2017:</u> dichiarazione annuale IVA dal 1° febbraio al 30 aprile dell'anno successivo*		contribuente "virtuoso"	
		<i>visto di conformità</i>	SI
		<i>dichiarazione sostitutiva</i>	SI
<u>Per il 2016:</u> dichiarazione IVA entro il 28 febbraio 2017*	> a 30.000 euro (limite annuale)	<i>garanzia fideiussoria</i>	NO
		contribuente "a rischio" **	
		<i>visto di conformità</i>	NO
		<i>dichiarazione sostitutiva</i>	NO
		<i>garanzia fideiussoria</i>	SI

* si ricorda che sia per i subappaltatori del settore edile che effettuano in modo prevalente operazioni in "rev charge" (D.M. 22 marzo 2007), sia per i soggetti IVA che effettuano operazioni soggette al meccanismo dello "payment" (D.M. 23 gennaio 2015, come modificato dal D.M. 20 febbraio 2015), opera il rimborso prioritario entro 30 giorni dalla richiesta.

** si tratta di coloro che hanno iniziato l'attività da meno di 2 anni (eccetto le "start up innovative") o che hanno ricevuto accertamenti IVA o per II.DD. di ammontare superiore a determinati importi.

COMPENSAZIONE DEL CREDITO IVA

In alternativa al rimborso, il credito IVA maturato può, a scelta del contribuente, essere compensato con debiti di altre imposte o con oneri contributivi da questo dovuti (cd. compensazione “orizzontale” o “esterna”), tramite modello di pagamento F24.

In estrema sintesi, la compensazione può riguardare:

- il **credito IVA trimestrale**²⁶, maturato nel corso dei primi 3 trimestri di ciascun anno, previa presentazione di una apposita istanza (Modello IVA TR) e con tempistiche variabili a seconda dell'importo del credito, inferiore o superiore a 5.000 euro. Il quarto trimestre confluisce, invece, nell'ambito della dichiarazione annuale. Anche la compensazione del credito IVA trimestrale (così come il rimborso) può essere effettuata per crediti di ammontare non inferiore a 2.582,28 euro²⁷. A differenza di quanto previsto per il rimborso, il superamento della soglia dei 5.000 euro incide unicamente sulla tempistica di utilizzo del credito in compensazione, mentre non comporta alcun obbligo di apposizione del visto di conformità sull'istanza presentata (Modello IVA TR)²⁸;

70 ANCE ASSOCIAZIONE NAZIONALE COSTRUTTORI EDILI

FOCUS: MODELLO IVA TR - COMPILAZIONE

QUADRO TD
Sez. 2
Rimborsi e/o
compensazione

MODULO IVA TR
RICHIESTA DI RIMBORSO O UTILIZZO IN COMPENSAZIONE
DEL CREDITO IVA TRIMESTRALE

TD6 IMPORTO DI CUI SI CHIEDE IL RIMBORSO

TD7 IMPORTO DA UTILIZZARE IN COMPENSAZIONE

INDICARE IMPORTO DEL CREDITO CHIESTO A RIMBORSO

INDICARE IMPORTO DEL CREDITO UTILIZZATO IN COMPENSAZIONE

²⁶ Si ricorda che la possibilità di chiedere a rimborso o compensare il credito IVA maturato trimestralmente è consentita, ai sensi del combinato disposto degli artt. 30, co.3 e 38-bis, co.2 del D.P.R. 633/1972, solo a particolari tipologie di contribuenti, tra cui rientrano le imprese di costruzione.

²⁷ Ai sensi dell'art. 8, co. 3, del D.P.R. n. 542/1999.

²⁸ Cfr. C.M. n.1/E del 15 gennaio 2010 (§ 2.2).

- il **credito IVA annuale**, che emerge dalla **dichiarazione IVA annuale** presentata **dal 1° febbraio al 30 aprile** dell'anno successivo al periodo d'imposta di riferimento. Per l'anno **2016**, invece, il **termine** entro cui **presentare la dichiarazione IVA 2017** resta il **28 febbraio 2017**. Anche per il credito IVA annuale, il superamento del limite dei 5.000 euro incide sulla tempistica dell'utilizzo in compensazione dello stesso. Sul punto, si rileva che sul calcolo di tale plafond non incidono gli importi dei crediti trimestrali maturati nello stesso anno e già utilizzati in compensazione (in pratica il contribuente può far affidamento su due distinti plafond: uno relativo ai crediti infrannuali e uno relativo al credito IVA annuale)²⁹.

Inoltre, se il **credito IVA annuale supera i 15.000 euro**, la **Dichiarazione annuale IVA** deve essere corredata dal "**visto di conformità**" da parte di un professionista abilitato, o dalla sottoscrizione della stessa Dichiarazione da parte dei soggetti che esercitano il controllo contabile sulla società (revisore contabile o società di revisione). A differenza di quanto previsto per il rimborso del credito IVA, in caso di compensazione, l'ammontare dei 15.000 euro, al superamento del quale si rende necessaria l'apposizione del visto di conformità sulla Dichiarazione annuale, va calcolato autonomamente rispetto agli importi dei crediti trimestrali maturati nello stesso anno e utilizzati in compensazione³⁰.

Sotto tale profilo, inoltre, a seguito delle modifiche apportate dal D.L. 193/2016 (convertito nella legge 225/2016), si evidenzia che, a seconda della procedura scelta dal contribuente per il recupero del credito IVA (compensazione oppure rimborso), l'ammontare a partire dal quale è necessario il visto di conformità è pari a 15.000 euro per la compensazione ed a 30.000 euro per i rimborsi, con un sostanziale disallineamento di tali importi.

In ogni caso, l'utilizzo in compensazione del credito IVA con altre imposte e contributi è ammesso **entro il limite massimo di 700.000 euro per ciascun anno solare**³¹.

Inoltre, si ricorda che, dal 1° gennaio 2011, è fatto divieto di compensazione dei crediti d'imposta (ivi compresi i crediti IVA) in presenza di debiti tributari iscritti a ruolo per imposte erariali, di importo superiore a 1.500 euro, per i quali è scaduto il termine di pagamento³².

In questa ipotesi, prima di procedere alla compensazione del credito, il contribuente deve estinguere prima il debito fiscale, attraverso le seguenti modalità:

- **pagamento ordinario**, tramite Poste e Banca (utilizzando il modulo RAV allegato alla cartella di pagamento) o presso gli sportelli dell'Agente della riscossione³³;

²⁹ Cfr. C.M. n.16/E del 19 aprile 2011 (§ 1.2).

³⁰ In linea generale, infatti, ai fini della compensazione, il limite massimo riferito al credito IVA annuale è autonomo rispetto a quello relativo ai crediti trimestrali utilizzati in compensazione (cfr., in tal senso, C.M. n.16/E del 19 aprile 2011).

³¹ Cfr. art.34, co.1, legge 388/2000, così come modificato dall'art.9, co.2, del D.L. 35/2013, convertito con modificazione nella legge 64/2013. Si evidenzia che, per i subappaltatori di lavori edili che applicano il meccanismo del "reverse charge", tale limite è aumentato a 1.000.000 di euro (art.35, co.6-ter, legge 248/2006).

³² Cfr. art.31, co.1, D.L. 78/2010, convertito con modificazioni nella legge 122/2010, D.M. 10 febbraio 2011, che ha stabilito le modalità attuative di tale disposizione e C.M. n.4/E del 15 febbraio 2011.

³³ Cfr. Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate Prot. N.2012/100148 del 3luglio 2012.

- pagamento, anche parziale³⁴, delle somme iscritte a ruolo, attraverso il meccanismo della compensazione con "crediti relativi alle imposte medesime" (cd. compensazione "verticale" o "interna"), utilizzando il Modello F24-Accise, inserendo il codice "RUOL" nella sezione "Accise-Monopoli ed altri versamenti non ammessi in compensazione", in corrispondenza degli "importi a debito versati".

All'inosservanza di tale divieto è correlata una sanzione³⁵ che si rende applicabile unicamente al momento in cui il ruolo sia divenuto definitivo, ossia non più contestabile in via giudiziale od amministrativa (mentre la stessa non viene applicata se il ruolo non è definitivo, ossia in pendenza di giudizio).

Resta fermo che i contribuenti, con debiti iscritti a ruolo di importo inferiore a 1.500 euro, possono liberamente utilizzare i propri crediti IVA in compensazione con i versamenti delle imposte e dei contributi dovuti.

³⁴ Con riferimento alla compensazione parziale dei debiti iscritti a ruolo, l'art.4 del D.M. 10 febbraio 2011 stabilisce che il contribuente è tenuto a comunicare preventivamente all'agente della riscossione le posizioni debitorie cui imputare i pagamenti, il quale, in mancanza della comunicazione dell'interessato, individuerà autonomamente i debiti da estinguere mediante il pagamento.

³⁵ Con riferimento alla misura della sanzione prevista in caso di indebita compensazione, l'Agenzia delle Entrate, con la C.M. n.4/E/2011, ha precisato che la stessa:

- è pari al "50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori e per i quali è scaduto il termine di pagamento" e
- non può, comunque, superare il limite del 50% dell'ammontare indebitamente compensato.

In termini quantitativi, ciò significa che la sanzione sarà pari al 50% del minore tra l'importo del debito iscritto a ruolo e l'ammontare del credito compensato.

COMPENSAZIONI – SINTESI MODALITÀ OPERATIVE

1. CREDITO IVA TRIMESTRALE

MODALITÀ OPERATIVE	IMPORTO	TERMINI PER LA COMPENSAZIONE TRAMITE MODELLO F24
istanza di compensazione Modello IVA TR entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento (entro 30 aprile, 31 luglio, 31 ottobre)	≤ a € 5.000	subito dopo la presentazione dell'istanza da cui emerge Credito IVA
	> a € 5.000	a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione dell'istanza (dal 16 maggio, 16 agosto, 16 novembre)

Si sottolinea che il limite dei 5.000 euro (entro i quali la compensazione può essere effettuata dal giorno successivo alla presentazione dell'istanza) va considerato come limite massimo dell'anno, riferito alla sommatoria dei tre trimestri di riferimento.

In altri termini, se il credito maturato nel primo trimestre supera detto limite, l'intero importo potrà essere compensato solo dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione dell'istanza.

Diversamente, se il credito maturato nel primo trimestre non supera i 5.000 euro, il contribuente può compensare:

- l'importo del **credito IVA primo trimestre** subito dopo la presentazione dell'istanza,
- l'importo del **credito IVA secondo trimestre** potrà compensare immediatamente l'importo che residua fino al raggiungimento del limite dei 5.000 euro e il restante credito solo il giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione dell'istanza.

Esempio

Primo trimestre: Gennaio-Marzo 2017

Presentazione istanza Modello IVA TR: 15 aprile 2017

Importo credito: € 2.000

Compensazione tramite F24: € 2.000 dal 16 aprile 2017

Secondo trimestre: Aprile-Giugno 2017

Presentazione istanza Modello IVA TR: 15 luglio 2017

Importo credito: € 6.000

Compensazione tramite F24: € 3.000 (€ 5.000 - € 2.000 compensati nel I° Trim.) dal 16 luglio 2017
€ 3.000 dal 16 agosto 2017

2. CREDITO IVA ANNUALE

MODALITÀ OPERATIVE	IMPORTO	TERMINI PER LA COMPENSAZIONE TRAMITE MODELLO F24
Per il 2016: Dichiarazione annuale IVA entro il 28 febbraio 2017 ⁽¹⁾	≤ a € 5.000	A partire dal 1° gennaio dell'anno di presentazione della Dichiarazione annuale (es. Credito IVA 2016 compensabile dal 1° gennaio 2017)
	> a € 5.000	A partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della Dichiarazione IVA annuale (es. Credito IVA 2016 compensabile dal 16 marzo 2017)
Dal 2017: presentazione Dichiarazione annuale IVA dal 1° febbraio al 30 aprile dell'anno successivo	≤ a € 5.000	A partire dal 1° gennaio dell'anno di presentazione della Dichiarazione annuale (es. Credito IVA 2017 compensabile dal 1° gennaio 2018)
	> a € 5.000	A partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della Dichiarazione IVA annuale (es. Credito IVA 2017 presentazione della dichiarazione annuale nel mese di marzo 2018 - compensabile dal 16 aprile 2018)

⁽¹⁾ La presentazione della Dichiarazione annuale IVA in via autonoma entro il 28 febbraio dell'anno successivo al periodo d'imposta di riferimento è obbligatoria dal 2017 (per il periodo d'imposta 2016 - 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).

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

Esempio

UTILIZZO DEL CREDITO IN COMPENSAZIONE E A RIMBORSO

Primo trimestre: Gennaio-Marzo 2017

Presentazione istanza Modello IVA TR: 15 aprile 2017

Importo credito utilizzato in compensazione: € 10.000 NO VISTO CONFORMITÀ

Compensazione tramite F24: € 10.000 dal 16 maggio 2017

Secondo trimestre: Aprile-Giugno 2017

Presentazione istanza Modello IVA TR: 15 luglio 2017

Importo credito chiesto a rimborso: € 10.000 NO VISTO CONFORMITÀ

Terzo trimestre: Luglio-Settembre 2017

Presentazione istanza Modello IVA TR: 15 ottobre 2017

Importo credito chiesto a rimborso: € 25.000 SI VISTO CONFORMITÀ/GARANZIA

(€ 10.000 II trimestre + € 25.000 euro III trimestre)

Quarto trimestre: Ottobre -Dicembre 2017 (confluisce nella dichiarazione annuale)

Presentazione Dichiarazione annuale IVA: tra il 1° febbraio ed il 30 aprile 2018

Importo credito chiesto a rimborso: € 10.000 SI VISTO CONFORMITÀ/GARANZIA

(€ 10.000 II trimestre + € 25.000 euro III trimestre
+ € 10.000 IV trimestre)