



CONFINDUSTRIA EMILIA

AREA CENTRO: le imprese di Bologna, Ferrara e Modena

Guida alla compilazione del nuovo modello IVA TR

Premessa

Con un apposito provvedimento¹ l'Agenzia delle Entrate ha approvato il nuovo modello IVA TR, per le richieste di rimborso² o per l'utilizzo in compensazione³ del credito IVA maturato nel trimestre, inoltre le relative istruzioni e le specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati. L'aggiornamento del modello si è reso necessario per recepire sia le nuove disposizioni riguardanti il Gruppo IVA⁴ che quelle che hanno introdotto gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA).⁵

Il modello è utilizzabile dai contribuenti titolari di Partita IVA che, avendo maturato nel trimestre dell'anno di riferimento un credito IVA superiore a 2.582,28 euro ed in presenza degli ulteriori requisiti previsti dalla normativa IVA⁶, intendono richiedere il rimborso dell'eccedenza oppure utilizzare in compensazione⁷ il credito maturato nel periodo.

Il nuovo modello sostituisce quello approvato per l'anno 2017⁸ e deve essere utilizzato a decorrere dalle richieste di rimborso o di utilizzo in compensazione del credito IVA relativo al primo trimestre dell'anno d'imposta 2019. Si ricorda che il modello deve essere presentato entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento (**30 aprile 2019**).

Di seguito si illustrano le regole per l'utilizzo del modello.

Modalità di presentazione del modello

L'istanza deve essere presentata esclusivamente in via telematica (direttamente o tramite un intermediario abilitato)⁹. I modelli trasmessi entro i termini prescritti, ma scartati dal Servizio Telematico, possono essere ritrasmessi entro i cinque giorni lavorativi successivi alla data contenuta nella comunicazione dell'Agenzia delle Entrate che attesta il motivo dello scarto; in tal caso la trasmissione viene considerata valida, in quanto ritenuta tempestiva¹⁰.

Termini di presentazione del modello

Il modello deve essere presentato entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento¹¹; qualora il termine scada di sabato o di giorno festivo, lo stesso è prorogato al giorno lavorativo successivo¹².

¹ Provvedimento n.64421 del 19 marzo 2019;

² art.38-bis, comma 2, del D.P.R.n.633/1972;

³ art.17 del D.Lgs.n.241 del 9 luglio 1997;

⁴ le disposizioni sono contenute nel Titolo V-bis del D.P.R.n.633/1972;

⁵ le disposizioni sono contenute nell'art.9-bis del D.L.n.50/2017, convertito con modifiche dalla Legge n.96/2017. Si ricorda che gli "Indici sintetici di affidabilità fiscale" (ISA) sostituiscono gli studi di settore;

⁶ art.30 del D.P.R.n.633/1972;

⁷ art.17 del D.Lgs.n.241 del 9 luglio 1997;

⁸ Provvedimento n.124040 del 4 luglio 2017;

⁹ art.3, commi 2-bis e 3 del D.P.R.n.322/1998;

¹⁰ Circolare del Ministero delle Finanze – Dipartimento delle Entrate n.195 del 24 settembre 1999;

¹¹ art.2 del D.P.R.n.126 del 16 aprile 2003;

¹² Circolare n.6/E del 25 gennaio 2002, punto 10.2.;

Termini di scadenza della presentazione del modello IVA TR per l'anno 2019		
Periodo	Data di scadenza	Mod.F24 - Codice tributo
I trimestre	30 aprile 2019	6036
II trimestre	31 luglio 2019	6037
III trimestre	31 ottobre 2019	6038

Integrazione/rettifica del modello IVA TR

Correttiva nei termini

Nel caso in cui, prima della scadenza del termine di presentazione del modello, i contribuenti intendano rettificare o integrare un'istanza già presentata, deve essere barrata l'apposita casella "Correttiva nei termini" presente nel modello.

In tale ipotesi, le istruzioni alla compilazione avvertono che il modello sostitutivo deve essere compilato in tutte le sue parti.

Modifica dell'istanza precedente

Secondo i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con due appositi documenti di prassi¹³, il contribuente può variare la modalità di utilizzo del credito trimestrale espressa in sede di presentazione del modello IVA TR (esempio: da compensazione a rimborso o viceversa), presentandone uno nuovo, completo in tutte le sue parti, anche oltre i termini di scadenza,¹⁴ ma entro la data in cui è effettivamente inviata la dichiarazione IVA annuale e a condizione che non sia già stato disposto il rimborso o compensato il credito.

Il contribuente, inoltre, può modificare i dati del quadro TD (con la stessa modalità e con gli stessi limiti temporali visti in precedenza) con riguardo:

- al presupposto per ottenere il rimborso;
- alla richiesta di esonero dalla presentazione della garanzia;
- alla sussistenza dei requisiti per accedere all'erogazione prioritaria.

Nel caso di richiesta di esonero dalla presentazione della garanzia, il nuovo modello IVA TR deve avere il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa e la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà attestante i requisiti patrimoniali e contributivi.

Successivamente, l'Agenzia delle Entrate con un nuovo documento di prassi,¹⁵ ha consentito al contribuente di integrare/rettificare il modello IVA TR entro il 30 aprile di ogni anno se:

- l'integrazione/modifica riguarda esclusivamente elementi che non incidono sulla destinazione e/o ammontare del credito infrannuale (esempio: la richiesta di esonero dalla garanzia, l'apposizione del visto di conformità, l'attestazione dei requisiti contributivi e patrimoniali);
- il credito IVA non sia già stato rimborsato o compensato.

Di conseguenza, secondo quanto si evince dai chiarimenti dell'Agenzia, il nuovo modello IVA TR integrato/rettificato può essere presentato anche se è già stato presentato quello IVA annuale.

In questo caso:

- non è necessario presentare una dichiarazione annuale IVA "sostitutiva nei termini", in quanto gli elementi modificati oppure integrati non incidono sul contenuto della dichiarazione;
- non si applica alcuna sanzione, perché l'integrazione/correzione non è considerata errore sanzionabile.

E' necessario evidenziare, però, che nel caso in cui sia stato utilizzato in compensazione il credito IVA trimestrale, in presenza di un modello IVA TR privo del visto di conformità,¹⁶ è applicabile la sanzione¹⁷ pari al 30% del credito utilizzato, con la possibilità di regolarizzare la violazione tramite il ravvedimento operoso¹⁸.

¹³ Agenzia delle Entrate, Risoluzione n.99/E dell'11 novembre 2014; Circolare n.35/E del 27 ottobre 2015;

¹⁴ art.8 del D.P.R.n.542/1999;

¹⁵ Agenzia delle Entrate, Risoluzione n.82/E del 14 novembre 2018;

¹⁶ si sarebbe in presenza di un utilizzo improprio del credito IVA;

Novità del nuovo modello IVA TR

Il nuovo modello recepisce le novità riguardanti il Gruppo IVA.

In particolare, nel caso in cui l'istanza venga presentata da un Gruppo IVA¹⁹, il frontespizio deve essere compilato indicando:

1. nel riquadro "*Dati del contribuente*" il numero di partita IVA del Gruppo, il codice dell'attività prevalente svolta dallo stesso, la denominazione del Gruppo e, inoltre, con il codice "61" la "*natura giuridica*" del soggetto passivo;
2. nel riquadro "*Dichiarante diverso dal contribuente*" i dati della persona fisica che sottoscrive l'istanza, avendo cura di indicare nella casella "*Codice carica*" il codice corrispondente al rapporto intercorrente tra la persona fisica firmataria e il rappresentante del Gruppo. Se la persona fisica che sottoscrive l'istanza coincide con il rappresentante del Gruppo nella suddetta casella deve essere riportato il codice convenzionale "1".

Si sottolinea che il credito IVA maturato nel trimestre dal Gruppo IVA²⁰ non può essere utilizzato in compensazione²¹. È possibile, invece, richiedere tale credito a rimborso²² in presenza dei presupposti previsti dalla normativa IVA,²³ da verificarsi in capo al Gruppo stesso.

Inoltre, la dichiarazione sostitutiva di atto notorio che deve essere presentata,²⁴ nel caso di richiesta di rimborso da parte di un Gruppo IVA, deve attestare:

- la sussistenza dei requisiti economico-patrimoniali²⁵ prendendo come riferimento la sommatoria dei valori di ciascun partecipante al Gruppo IVA;
- la regolarità dei versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi²⁶ con riguardo a tutti i componenti del Gruppo IVA.

Infine, anche la verifica dell'insussistenza dell'esercizio di un'attività di impresa da meno di due anni²⁷ per l'esonero dalla prestazione della garanzia, deve essere verificata in capo a ciascun partecipante.

Un'altra novità, che emerge dalle istruzioni per la compilazione del nuovo modello, riguarda gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA),²⁸ applicabili dal periodo d'imposta 2018.

La norma istitutiva stabilisce che, in relazione ai diversi livelli di affidabilità fiscale conseguenti all'applicazione degli ISA, vengano riconosciute alcune agevolazioni, fra le quali:

- l'esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti IVA per un importo non superiore a 50.000 euro annui;
- l'esonero dall'apposizione del visto di conformità o dalla prestazione della garanzia per i soggetti che chiedono a rimborso un importo di ammontare non superiore a 50.000 euro annui.

Si sottolinea che le istruzioni per la compilazione del modello fanno, però, solo riferimento all'ipotesi del credito chiesto a rimborso.

Nota bene

E' necessario evidenziare che, ad oggi, manca il software utilizzabile per l'elaborazione di tali indici e il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate che contiene gli elementi per poter usufruire del "regime premiale".

Requisiti per chiedere il rimborso o utilizzare in compensazione il credito IVA trimestrale

Come si è accennato in premessa, i contribuenti che possiedono determinati requisiti possono chiedere a rimborso e/o utilizzare in compensazione nel modello F24 il credito IVA maturato nei singoli trimestri, indipendentemente dalla periodicità della liquidazione dell'imposta (mensile o trimestrale).

¹⁷ art. 13, comma 4, del D.Lgs.n.471/1997;

¹⁸ art.13 del D.Lgs.n.472/1997;

¹⁹ art.70-octies del D.P.R.n.633/1972;

²⁰ art.4, comma 4, del D.M. 6 aprile 2018;

²¹ art.17 del D.Lgs.n.241/1997;

²² art.6 del D.M. 6 aprile 2019;

²³ art.30 del D.P.R.n.633/1972;

²⁴ art.38-bis, comma 3 del D.P.R.n.633/1972;

²⁵ art.38-bis, comma 3, lett.a) e b) del D.P.R.n.633/1972;

²⁶ art.38-bis, comma 3, lett.c) del D.P.R.n.633/1972;

²⁷ art. 38-bis, comma 4, lett. a) del D.P.R.n.633/1972;

²⁸ art.9-bis del D.L.n.50/2017;

Attenzione

Il rimborso oppure la compensazione deve riguardare solamente il credito maturato nel trimestre di riferimento e non può comprendere il credito generato nel periodo precedente²⁹.

La possibilità è riconosciuta³⁰ a condizione che:

- il credito IVA infrannuale maturato sia di importo **superiore a 2.582,28 euro**;
- sia soddisfatto, nel singolo trimestre, uno dei requisiti previsti dalla normativa IVA (descritti nella tabella riportata di seguito) per la richiesta di rimborso o l'utilizzo in compensazione³¹.

<p>Lett.a) vedi Rigo TD1</p>	<p>Tale condizione riguarda i soggetti che effettuano, in via esclusiva o prevalente, operazioni attive assoggettate ad aliquote più basse rispetto a quelle applicate sugli acquisti e sulle importazioni. In questo caso il diritto al rimborso o all'utilizzo in compensazione del credito IVA maturato nel trimestre spetta se aliquota media delle operazioni attive (aumentata del 10%) risulta inferiore all'aliquota media degli acquisti e importazioni relative allo stesso periodo. Nel calcolo devono essere considerate tutte le operazioni registrate nel trimestre, ad esclusione di quelle relative ai beni ammortizzabili.</p> <p>Sono considerate "ad aliquota zero", come chiarito dall'Agenzia delle Entrate³²:</p> <ul style="list-style-type: none"> • le operazioni attive effettuate dalle imprese subappaltatrici nel settore edile che applicano il <i>reverse charge</i>³³; • le altre ipotesi di applicazione del <i>reverse charge</i>, tra le quali rientrano le cessioni di immobili uso abitativo o strumentali,³⁴ le prestazioni riguardanti i servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relativi ad edifici³⁵. <p>Si evidenzia che le operazioni assoggettate allo <i>split payment</i>³⁶ sono comprese fra quelle che consentono il rimborso del credito IVA sulla base del requisito dell'aliquota media.³⁷</p> <p>Esempio</p> <p>Aliquota media delle operazioni passive => 17,50%; Aliquota media delle operazioni attive => 15,00%; Aliquota media delle operazioni attive aumentata del 10% => 16,50%</p> <p>Essendo l'aliquota media delle operazioni passive maggiore di quella delle operazioni attive, aumentata del 10%, la condizione per chiedere a rimborso o utilizzare in compensazione il credito IVA risulta soddisfatta.</p>		
<p>Lett.b) vedi Rigo TD2</p>	<p>Le operazioni non imponibili³⁸ effettuate nel trimestre di riferimento, devono superare del 25% l'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate nello stesso periodo.</p> <table border="1" data-bbox="319 1332 1439 1507"> <tr> <td data-bbox="319 1332 391 1507">N.B.</td> <td data-bbox="399 1332 1439 1507">Per quanto riguarda la determinazione dell'importo da considerare al denominatore (ammontare complessivo di tutte le operazioni fatte nel periodo), fra le "operazioni effettuate" devono essere comprese anche quelle non soggette ad IVA³⁹, per le quali è obbligatorio emettere la fattura⁴⁰, concorrendo le stesse a formare il volume d'affari.</td> </tr> </table>	N.B.	Per quanto riguarda la determinazione dell'importo da considerare al denominatore (ammontare complessivo di tutte le operazioni fatte nel periodo), fra le "operazioni effettuate" devono essere comprese anche quelle non soggette ad IVA ³⁹ , per le quali è obbligatorio emettere la fattura ⁴⁰ , concorrendo le stesse a formare il volume d'affari.
N.B.	Per quanto riguarda la determinazione dell'importo da considerare al denominatore (ammontare complessivo di tutte le operazioni fatte nel periodo), fra le "operazioni effettuate" devono essere comprese anche quelle non soggette ad IVA ³⁹ , per le quali è obbligatorio emettere la fattura ⁴⁰ , concorrendo le stesse a formare il volume d'affari.		
<p>Lett.c) vedi Rigo TD3</p>	<p>Gli acquisti e/o le importazioni del trimestre di riferimento, riguardanti beni ammortizzabili, devono risultare di ammontare superiore ai 2/3 del totale degli acquisti e delle importazioni di beni e servizi imponibili.</p>		

²⁹ Circolare n.92/E del 26 aprile 1999, punto 2.3;

³⁰ art.38-bis, comma 2, del D.P.R.n.633/1972;

³¹ art.30, comma 3, lett. a), b), c), d) ed e) del D.P.R.n.633/1972,

³² Agenzia delle Entrate, Circolare n.37/E del 29 dicembre 2006;

³³ art. 17, comma 6 del D.P.R.n.633/1972;

³⁴ art. 17, comma 6, lett.a-bis), del D.P.R.n.633/1972;

³⁵ art.17, comma 6, lett.a-ter) del D.P.R.n.633/1972;

³⁶ art.17-ter del D.P.R.n.633/1972;

³⁷ art.30, comma 2, lett.a) del D.P.R.n.633/1972;

³⁸ artt. 8, 8-bis e 9 del D.P.R.n.633/1972, art. 41 e 58 del D.L.n.331/1993, convertito nella Legge n.427/1993, ecc.;

³⁹ artt. da 7 a 7-septies del D.P.R. n.633/1972;

⁴⁰ art. 21, comma 6-bis del D.P.R.n.633/1972;

	<p>In questo caso può essere chiesto a rimborso oppure utilizzato in compensazione, solo l'imposta relativa agli acquisti di beni ammortizzabili del trimestre.</p> <p>Come precisato dall'Agenzia delle Entrate:</p> <ul style="list-style-type: none"> – l'acquisizione di un bene ammortizzabile tramite un contratto di <i>leasing</i>, non potendo quest'ultimo essere annoverato tra i beni di proprietà di chi lo utilizza, non dà diritto al rimborso infrannuale⁴¹; – nel caso di acquisto di un immobile, dall'ammontare dell'IVA rimborsabile, deve essere escluso <i>"l'importo riferibile al costo (non ammortizzabile) dell'area occupata dalla costruzione e di quella che ne costituisce pertinenza"</i>⁴². 		
<p>Lett.d) vedi Rigo TD5</p>	<p>A decorrere dal 17 marzo 2012 è stato previsto un ulteriore presupposto in presenza del quale è possibile richiedere il rimborso o la compensazione del credito IVA infrannuale.</p> <p>Da tale data anche i soggetti che effettuano, nei confronti di soggetti passivi non stabiliti in Italia, le seguenti operazioni non soggette ad IVA⁴³:</p> <ul style="list-style-type: none"> • lavorazioni relative a beni mobili materiali; • trasporti di beni e relative prestazioni di intermediazione; • servizi accessori ai trasporti di beni e relative prestazioni di intermediazione; • servizi creditizi, finanziari e assicurativi resi a soggetti extraUE o relativi a beni da esportare; <p>di importo superiore al 50% dell'ammontare di tutte le operazioni effettuate possono chiedere a rimborso o compensazione il credito IVA maturato nel periodo.</p> <table border="1" style="width: 100%; margin-top: 10px;"> <tr> <td style="width: 10%;">N.B.</td> <td>Anche in questo caso, come già illustrato per la Lett.b), viene confermata che fra le <i>"operazioni effettuate"</i> devono essere comprese anche quelle non soggette ad IVA⁴⁴, per le quali è obbligatorio emettere la fattura⁴⁵, concorrendo le stesse a formare il volume d'affari.</td> </tr> </table>	N.B.	Anche in questo caso, come già illustrato per la Lett.b), viene confermata che fra le <i>"operazioni effettuate"</i> devono essere comprese anche quelle non soggette ad IVA ⁴⁴ , per le quali è obbligatorio emettere la fattura ⁴⁵ , concorrendo le stesse a formare il volume d'affari.
N.B.	Anche in questo caso, come già illustrato per la Lett.b), viene confermata che fra le <i>"operazioni effettuate"</i> devono essere comprese anche quelle non soggette ad IVA ⁴⁴ , per le quali è obbligatorio emettere la fattura ⁴⁵ , concorrendo le stesse a formare il volume d'affari.		
<p>Lett.e) vedi Rigo TD4</p>	<p>Soggetti non residenti.</p> <p>Si tratta degli operatori non residenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • che si sono identificati direttamente in Italia⁴⁶; <p>oppure</p> <ul style="list-style-type: none"> • che hanno nominato un rappresentante fiscale in Italia, indipendentemente dalla verifica dei requisiti sopra indicati. 		

Utilizzo in compensazione del credito IVA trimestrale⁴⁷

In alternativa alla richiesta di rimborso, i contribuenti possono⁴⁸ utilizzare in compensazione (tramite il Mod.F24) il credito IVA del trimestre⁴⁹.

Nota bene

Si ricorda che il limite massimo dei crediti d'imposta compensabili, per ciascun anno solare, è attualmente di 700.000 euro. Tale limite annuo è stato elevato a 1.000.000 di euro per i subappaltatori che nell'anno precedente abbiano registrato un volume d'affari costituito per almeno l'80% da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto⁵⁰. Tale limite è unico per tutti i rimborsi richiesti in procedura semplificata (rimborsi in conto fiscale) e per tutte le compensazioni effettuate in un anno solare con il Mod.F24.

⁴¹ Agenzia delle entrate, Risoluzione n.392/E del 28 dicembre 2007;

⁴² Agenzia delle Entrate, Circolare n.8/E del 13 marzo 2009;

⁴³ artt. da 7 a 7-septies del D.P.R. n. 633/1972;

⁴⁴ artt. da 7 a 7-septies del D.P.R. n.633/1972;

⁴⁵ art. 21, comma 6-bis del D.P.R.n.633/1972;

⁴⁶ art. 35-ter del D.P.R.n.633/1972;

⁴⁷ si veda in merito anche la Comunicazione di Confindustria Emilia "Utilizzo in compensazione del credito IVA annuale 2018" prot.89152/2019 del 21 febbraio 2019;

⁴⁸ art.8, comma 3, della Legge n.542/1999;

⁴⁹ art.17 del D.Lgs.n.241/1997;

⁵⁰ Agenzia delle Entrate, Circolare n.37/E del 29 dicembre 2006, par.4,

Riguardo alla possibilità di compensare il credito IVA trimestrale occorre tenere conto del meccanismo di controllo preventivo introdotto per le compensazioni di crediti IVA di importo superiore a 5.000 euro.

Credito di importo pari o inferiore a 5.000 euro

In presenza di un utilizzo del credito IVA trimestrale di importo pari o inferiore a 5.000 euro annui non è stato previsto alcun vincolo alla compensazione. Il contribuente, pertanto, può utilizzare in compensazione il credito IVA trimestrale di importo inferiore al limite di 5.000 euro, senza dover attendere il decimo giorno successivo a quello di presentazione dell'istanza.

Tuttavia, occorre tenere presente che, secondo quanto indicato nelle istruzioni alla compilazione del modello IVA TR (pagina 9), *“l'utilizzo in compensazione del credito IVA infrannuale è consentito, in linea generale, solo dopo la presentazione dell'istanza da cui lo stesso emerge”*. Di conseguenza, anche se l'importo del credito utilizzato in compensazione risulta di ammontare inferiore a 5.000 euro, è necessario, prima dell'utilizzo, presentare il modello.

Credito di importo superiore a 5.000 euro

Come precisato nelle istruzioni alla compilazione del modello IVA TR, analogamente a quanto previsto per il credito IVA annuale, l'utilizzo in compensazione nel Mod.F24 del credito IVA del trimestre per importi superiori a 5.000 euro annui può essere effettuato:

- solamente a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione dell'istanza. In questo caso il modello IVA TR deve essere dotato del visto di conformità oppure della sottoscrizione da parte dell'organo incaricato del controllo contabile;
- esclusivamente attraverso i servizi telematici forniti dall'Agenzia delle Entrate.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, il *“visto di conformità è obbligatorio se l'istanza con cui viene chiesto di poter compensare il credito IVA infrannuale è di importo superiore a 5.000 euro annui, anche quando alla richiesta non faccia seguito alcun effettivo utilizzo in compensazione”*⁵¹.

Il limite di 5.000 euro annui, ai fini dell'apposizione del visto di conformità, deve essere calcolato tenendo conto dei crediti trimestrali chiesti in compensazione nelle istanze relative ai trimestri precedenti dello stesso anno di imposta.

Esempio

Nel caso di un credito chiesto in compensazione di 3.000 euro nel primo trimestre, è possibile chiedere in compensazione nei trimestri successivi ulteriori crediti fino a 2.000 euro senza l'apposizione del visto di conformità. Se, però, il credito richiesto supera i 2.000 euro, deve essere apposto il visto di conformità sull'istanza, indipendentemente dall'effettivo utilizzo.

L'Agenzia delle Entrate⁵² ha sottolineato che il limite di 5.000 euro è riferito all'anno di maturazione del credito IVA trimestrale e non dell'anno solare di utilizzo in compensazione. Tale limite, inoltre, deve essere calcolato distintamente per ciascuna tipologia di credito IVA (annuale oppure trimestrale).

Di conseguenza, i contribuenti che possono compensare, nello stesso anno solare, sia crediti IVA annuali che crediti IVA trimestrali hanno a disposizione due distinti *“plafond”* di riferimento:

- il primo relativo al credito IVA annuale (anno 2018);
- il secondo relativo alla sommatoria dei crediti IVA trimestrali (anno di riferimento 2019).

Nota bene

I crediti IVA infrannuali possono essere utilizzati in compensazione con il Mod.F24 fino alla data di presentazione della dichiarazione annuale⁵³.

Esempio: i crediti dei primi tre trimestri dell'anno 2019 possono essere utilizzati in compensazione fino alla data di presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa al periodo d'imposta 2019⁵⁴.

⁵¹ Agenzia delle Entrate, Risoluzione n.103/E del 28 luglio 2017;

⁵² Agenzia delle Entrate, Circolare n.1/E del 15/01/2010, Circolare n.12/E del 12/03/2010 e Circolare n.16/E del 19/04/2011, istruzioni alla compilazione del modello IVA TR (pag.9);

⁵³ art.17 del D.Lgs.n.241/1997;

⁵⁴ Istruzioni alla compilazione del modello di dichiarazione annuale IVA 2019 (pag.44);

Attenzione

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate⁵⁵, i crediti infrannuali sono soggetti al limite di 700.000 euro, solamente se utilizzati in compensazione, mentre non vi sono limiti se richiesti a rimborso.

Le istruzioni alla compilazione del modello IVA TR⁵⁶ ricordano, inoltre, che il credito d'imposta trimestrale o annuale maturato dal Gruppo IVA non può essere utilizzato in compensazione con i debiti relativi ad altre imposte e contributi dei partecipanti, ma può essere chiesto a rimborso⁵⁷.

Richiesta di rimborso del credito IVA trimestrale

Il decreto "semplificazioni"⁵⁸ ha apportato significative modifiche alla disciplina riguardante l'esecuzione dei rimborsi dei crediti IVA. Successivamente, l'Agenzia delle Entrate, con una serie di documenti di prassi ha fornito diversi chiarimenti⁵⁹.

Il credito IVA che emerge dal modello IVA TR può essere chiesto a rimborso per un ammontare:

- **fino a 30.000 euro**, senza la presentazione di garanzia e senza altri adempimenti, presentando solamente il modello. L'Agenzia delle Entrate ha precisato che il predetto limite deve essere calcolato facendo riferimento alla somma delle richieste di rimborso effettuate per l'intero anno (non alla singola richiesta)⁶⁰;
- **superiore a 30.000 euro**, se richiesto **da contribuenti in situazioni "di rischio"**⁶¹ è rimborsato previa presentazione di idonea garanzia; nel caso in cui, invece, sia richiesto **da soggetti "non a rischio"** è erogato senza garanzia, presentando congiuntamente il modello IVA TR munito del visto di conformità (oppure, in alternativa, della sottoscrizione dell'organo di controllo che sottoscrive la relazione di revisione contabile) ed una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà che attesti la sussistenza dei requisiti patrimoniali stabiliti dalla norma e la regolarità contributiva.

Si sottolinea che, per i rimborsi dei crediti IVA di ammontare superiore a 30.000 euro richiesti da soggetti "non a rischio", il contribuente può scegliere fra prestare la garanzia o apporre il visto di conformità oppure la sottoscrizione alternativa, e presentare la dichiarazione sostitutiva di atto notorio. Per i contribuenti in situazioni "di rischio", invece, rimane obbligatoria la presentazione della garanzia.

E' considerato **contribuente "a rischio"** colui:

- a. che esercita un'attività d'impresa da meno di due anni, ad esclusione delle start-up innovative.⁶² L'Agenzia delle Entrate⁶³ ha precisato che tale requisito non interessa i lavoratori autonomi. La stessa Agenzia ha chiarito che, per individuare il periodo di due anni, rileva l'effettivo esercizio dell'attività e, pertanto, non deve essere fatto riferimento alla data di apertura della partita IVA. Inoltre, il termine deve essere riferito ai due anni precedenti la data di richiesta del rimborso. Esempio: in presenza di una richiesta di rimborso presentata l'11 aprile 2019, non è necessario prestare alcuna garanzia nel caso in cui l'attività d'impresa sia iniziata prima del 12 aprile 2017;
- b. al quale, nei due anni precedenti la richiesta di rimborso⁶⁴, sono stati notificati avvisi di accertamento/rettifica da cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato superiore al:
 - 10% degli importi dichiarati, se gli stessi non superano 150.000 euro;
 - 5% degli importi dichiarati, se gli stessi superano 150.000 euro, ma non superano 1.500.000 euro;
 - 1% degli importi dichiarati, o comunque a 150.000 euro, se gli stessi superano 1.500.000 euro;
- c. che presenta l'istanza priva del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa o non presenta la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà;
- d. che richiede il rimborso del credito IVA risultante all'atto della cessazione dell'attività.

⁵⁵ Comunicato stampa del 20 luglio 2004;

⁵⁶ Istruzioni alla compilazione del modello IVA TR (pag.9);

⁵⁷ art.4, comma 4, del D.M. 6 aprile 2018;

⁵⁸ art.13 del D.Lgs.n.175/2014;

⁵⁹ Agenzia delle Entrate, Circolari n.32/E del 30 dicembre 2014; n.7/E del 26 febbraio 2015; n.35/E del 27 ottobre 2015;

⁶⁰ Agenzia delle Entrate, Circolare n.32/E del 30 dicembre 2014; Risoluzione n.165/E del 3 novembre 2000;

⁶¹ art.38-bis, comma 4 del D.P.R.n.633/1972;

⁶² art. 25 del D.L.n.179/2012;

⁶³ Agenzia delle Entrate, Circolare n.6/E del 19 febbraio 2015;

⁶⁴ Agenzia delle Entrate, Circolari n.32/E del 30 dicembre 2014; n.35/E del 27 ottobre 2015;

Contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso

L'erogazione in via prioritaria del rimborso del credito IVA è riservata ai contribuenti che rientrano nelle categorie individuate dai decreti del MEF⁶⁵ e individuati nel modello IVA TR dai seguenti codici:

- 1, Subappaltatori, che operano nel settore edile, che effettuano prestazioni di servizi rientranti nell'ambito di applicazione del *reverse charge* di cui all'art.17, comma 6, lett.a), del D.P.R.n.633/1972;
- 2, Soggetti che svolgono le attività individuate dal codice ATECOFIN 2004 37.10.1, ossia i soggetti che svolgono le attività di 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, ossia i soggetti che producono zinco, piombo e stagno, nonché i semilavorati degli stessi metalli di base non ferrosi;
- 4, Soggetti che svolgono le attività individuate dal codice ATECOFIN 2004 27.42.0, ossia i soggetti che producono alluminio e semilavorati;
- 5, Soggetti che svolgono le attività individuate dal codice ATECO 2007 30.30.09, ossia i soggetti che fabbricano aeromobili, veicoli spaziali e i relativi dispositivi;
- 6, Soggetti che hanno effettuato operazioni nei confronti dei soggetti di cui all'art.17-ter del D.P.R.n.633/1972 (operazioni soggette all'applicazione dello *split payment*). L'erogazione prioritaria del rimborso è riconosciuta per un importo non superiore all'ammontare complessivo dell'imposta applicata a queste operazioni effettuate nel periodo in cui si è determinata l'eccedenza d'imposta detraibile;
- 7, Soggetti che svolgono l'attività individuata dal codice ATECO 2007 59.14.00, ossia i soggetti che esercitano l'attività di proiezione cinematografica;
- 8, Soggetti che effettuano le prestazioni di servizi di cui all'art. 17, comma 6, lett.a-ter), del D.P.R.n.633/1972 (prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici).

Contribuenti esonerati dalla presentazione della garanzia

Sono esonerati dalla presentazione della garanzia i contribuenti che si trovano nelle situazioni individuate nel modello IVA TR dai seguenti codici:

- 1, istanza dotata di visto di conformità o della sottoscrizione da parte dell'organo di controllo e della dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà che attesta la presenza delle condizioni individuate dall'art. 38-bis, comma 3, lett. a), b) e c) del D.P.R.n.633/1972;
- 2, rimborso chiesto dai curatori fallimentari e dai commissari liquidatori;
- 3, rimborso chiesto dalle società di gestione del risparmio indicate nell'art. 8, del D.L.n.351/2001;
- 4, rimborso chiesto dai contribuenti che hanno aderito al regime di adempimento collaborativo previsto dagli artt.3 e ss. del D.Lgs.n.128 del 5 agosto 2015;
- 5, rimborso chiesto dai contribuenti che hanno applicato gli ISA e, sulla base delle relative risultanze, sono esonerati dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi per un importo non superiore a 50.000 euro annui, ai sensi dell'art. 9-bis, comma 11, lett. b), del D.L. n.50/2017. Gli ISA "*Indici sintetici di affidabilità fiscale*" sostituiscono gli studi di settore.

Attestazioni condizioni patrimoniali e versamento contributi

L'attestazione dei requisiti patrimoniali e della regolarità contributiva da parte di un soggetto "non a rischio", che richiede un rimborso IVA superiore all'ammontare di 30.000 euro senza garanzia, riguarda i seguenti elementi:

- a.** il patrimonio netto non è diminuito, rispetto all'ultimo anno, di oltre il 40%; il valore degli immobili iscritti non si è ridotto, rispetto all'ultimo anno, di oltre il 40% per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata; l'attività non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nelle suddette risultanze contabili. L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che tali informazioni devono essere rilevate dalle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta chiuso anteriormente alla presentazione dell'istanza⁶⁶ e, inoltre, che per i soggetti che non adottano la contabilità ordinaria, la dichiarazione sostitutiva non riguarda il requisito relativo alla diminuzione del patrimonio netto;
- b.** per le società di capitali non quotate non risultano cedute, nell'anno precedente la richiesta, azioni/quote della società stessa per un ammontare superiore al 50% del capitale sociale. Ai fini del computo "*dell'anno precedente*" deve essere fatto riferimento alla data di richiesta del rimborso. L'Agenzia delle Entrate ha precisato che è irrilevante la circostanza che il soggetto ceda le azioni/quote nell'ambito dello stesso gruppo, in quanto il requisito della solidità patrimoniale previsto dalla norma verrebbe comunque meno in capo al soggetto richiedente. Pertanto, la presenza di cessioni che superino l'anzidetta percentuale anche

⁶⁵ art.38-bis, comma 10, del D.P.R.n.633/1972;

⁶⁶ Agenzia delle Entrate, Circolare n.32/E del 30 dicembre 2014, par.2.2.2.;

nell'ambito dello stesso gruppo implica l'assenza del requisito richiesto⁶⁷, con la conseguenza che il contribuente dovrà presentare la garanzia ai fini dell'erogazione del rimborso;⁶⁸
c. sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.

La dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà deve essere resa mediante la sottoscrizione dell'apposita Sezione presente nel modello. presente riquadro riportato nella Sezione in commento. Il soggetto che cura l'invio dell'istanza deve conservare la dichiarazione di atto notorio (sottoscritta dal contribuente) e la copia del documento d'identità dello stesso al fine di esibirle all'Agenzia delle Entrate in caso di eventuale richiesta⁶⁹.

Sussistenza dei presupposti – Quadro TD

Rigo TD1 – Aliquota media⁷⁰

In questo caso il diritto al rimborso o all'utilizzo in compensazione del credito IVA spetta se l'aliquota media applicata sugli acquisti e sulle importazioni, supera quella media applicata sulle operazioni attive, maggiorata del 10%. Nel calcolo devono essere esclusi gli acquisti, le importazioni e le cessioni di beni ammortizzabili. Da parte dell'utilizzatore può essere computata l'imposta relativa ai canoni di locazione finanziaria dei beni ammortizzabili⁷¹. Si ricorda, infine, che fra gli acquisti devono essere comprese anche le spese generali. Nella determinazione delle aliquote medie occorre tenere conto della seconda cifra decimale⁷².

Attenzione

Si ricorda che, ai fini della verifica del presupposto dell'aliquota media, occorre tenere conto anche delle operazioni attive soggette al *reverse charge*. Nel calcolo dell'aliquota media, infatti, le suddette operazioni sono considerate ad "*aliquota zero*", di conseguenza, devono essere riportate solo al denominatore del rapporto tra imposta e imponibile.

La verifica della sussistenza di questo requisito deve essere fatta, assumendo i dati che si rilevano dal modello IVA TR, applicando le seguenti formule:

Aliquota media operazioni attive maggiorata del 10%

$$\left[\frac{(\text{TA22 col. 2} + \text{TA23 campo 2}) - \text{TA33 col. 2}}{\text{TA22 col. 1} - \text{TA33 col. 1}} \times 100 \right] \times 1,1$$

Aliquota media operazioni passive

$$\frac{(\text{TB20 col. 2} + \text{TB21 campo 2}) - \text{TB33 col. 2}}{\text{TB20 col. 1} - \text{TB33 col. 1}} \times 100$$

In presenza di esercizio di più attività gestite con contabilità separata,⁷³ il suddetto rigo deve essere compilato facendo riferimento esclusivamente alle operazioni dell'attività prevalente e per la quale si è verificata l'esistenza del presupposto.

In questo caso, pertanto, non è possibile fare riferimento ai righi indicati nelle formule precedentemente riportate, in quanto gli stessi espongono l'importo totale delle operazioni effettuate riguardanti tutte le attività svolte.

⁶⁷ art.38-*bis*, comma 3, lett. b) del D.P.R.n.633/1972;

⁶⁸ Agenzia delle Entrate, Circolare n.35/E del 27 ottobre 2015, quesito n.3);

⁶⁹ Agenzia delle Entrate, Circolare n.32/E del 30 dicembre 2014;

⁷⁰ art.30, comma 3, lett.a) del D.P.R.n.633/1972;

⁷¹ Agenzia delle Entrate, Circolare n.25/E del 19 giugno 2012, punto 2.1;

⁷² Circolare ministeriale n.81/E del 14 marzo 1995;

⁷³ art.36 del D.P.R.n.633/1972;

Rigo TD2 – Operazioni non imponibili⁷⁴

In questa ipotesi il diritto al rimborso o all'utilizzo in compensazione del credito IVA spetta se, nel trimestre di riferimento, l'ammontare delle operazioni di cui agli artt.8, 8-bis e 9 del D.P.R.n.633/1972, nonché le altre operazioni non imponibili indicate nel rigo TA30 del modello IVA TR, supera del 25 per cento l'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate nello stesso trimestre. Nel rigo TD2 il valore che deve essere indicato è dato dal seguente rapporto:

$$\frac{\text{TA30}}{\text{TA32}} \times 100 > 25\%$$

La percentuale risultante deve essere arrotondata all'unità superiore.

Rigo TD3 – Acquisto di beni ammortizzabili⁷⁵

In questo caso il diritto al rimborso o all'utilizzo in compensazione del credito IVA spetta⁷⁶ se sono effettuati acquisti e importazioni di beni ammortizzabili (di cui al rigo TB33 del modello IVA TR) il cui ammontare risulti superiore ai 2/3 del totale degli acquisti e delle importazioni imponibili.

Il termine utilizzato dal legislatore "effettuati", può generare incertezza sul momento in cui l'operazione deve essere rilevata ai fini della rimborsabilità dell'imposta. L'Agenzia delle Entrate della Liguria si è espressa, con proprio parere giuridico⁷⁷, affermando che le fatture passive emesse dal fornitore negli ultimi giorni di un trimestre e registrate dall'acquirente in quello successivo, possono essere oggetto di richiesta di rimborso infrannuale relativo al trimestre successivo (vale a dire quello di registrazione sui registri IVA⁷⁸ da parte dell'acquirente). In tale ipotesi può essere chiesta a rimborso o utilizzata in compensazione solamente l'IVA riguardante gli acquisti di beni ammortizzabili del trimestre considerato.

Per poter identificare "i beni ammortizzabili" è necessario fare riferimento alle disposizioni previste per imposte sui redditi⁷⁹.

I beni, in particolare:

- devono essere utilizzati direttamente dall'imprenditore che ne ha il possesso a titolo di proprietà o di altro diritto reale⁸⁰;
- devono essere inerenti all'attività dell'impresa. Il diritto alla detrazione dell'IVA, infatti, "presuppone l'inerenza del bene comprato all'attività imprenditoriale, inerenza che deve essere intesa come "strumentalità" del bene e deve essere provata dall'interessato"⁸¹.

Rigo TD4 – Soggetti non residenti⁸²

Si tratta di operatori non residenti⁸³ che si sono identificati direttamente in Italia⁸⁴ oppure che abbiano formalmente nominato un rappresentante fiscale nello Stato.

Questi soggetti possono chiedere il rimborso o utilizzare in compensazione il credito IVA del trimestre di riferimento, anche in assenza dei presupposti previsti dalle altre lettere dell'art. 30 del D.P.R.n.633/1972.

Rigo TD5 – Operazioni non soggette⁸⁵

In questa ipotesi il diritto al rimborso o all'utilizzo in compensazione del credito IVA spetta se sono state effettuate operazioni non soggette⁸⁶ nei confronti di soggetti passivi non stabiliti nel territorio dello Stato, per un importo superiore al 50 per cento dell'ammontare di tutte le operazioni effettuate. Si tratta delle seguenti operazioni:

⁷⁴ art.30, comma 3, lett.b) del D.P.R.n.633/1972;

⁷⁵ art.30, comma 3, lett.c) del D.P.R.n.633/1972;

⁷⁶ art.38-bis, comma 2, del D.P.R.n.633/1972;

⁷⁷ Agenzia delle Entrate della Liguria, parere giuridico n.903-3/2011 dell'11 aprile 2011;

⁷⁸ art.25 del D.P.R.n.633/1972;

⁷⁹ artt.102 e 103 del TUIR;

⁸⁰ Agenzia delle Entrate, Risoluzione n.147/E del 9 giugno 2009;

⁸¹ Cassazione n.4517/2000. Nello stesso senso Cassazione n.5599/2003; n.13056/2004; n.2300/2005; n.8692/2011;

⁸² art.30, comma 3, lett.e) del D.P.R.n.633/1972;

⁸³ art.17, comma 3 del D.P.R.n.633/1972;

⁸⁴ art.35-ter del D.P.R.n.633/1972;

⁸⁵ art.30, comma 2, lett.d) del D.P.R.n.633/1972;

⁸⁶ artt. da 7 a 7-septies del D.P.R.n.633/1972;

1. prestazioni di lavorazione relative a beni mobili materiali;
2. prestazioni di trasporto di beni e relative prestazioni di intermediazione;
3. prestazioni di servizi accessorie ai trasporti di beni e relative prestazioni di intermediazione;
4. prestazioni di servizi creditizi, finanziari e assicurativi resi a soggetti extracomunitari o relativi a beni da esportare⁸⁷.

Cessione del credito risultante dal modello IVA TR

L'Agenzia delle Entrate, attualmente, sulla base della normativa che disciplina le cessioni dei crediti d'imposta⁸⁸ e di alcuni documenti di prassi,⁸⁹ sostiene che la cedibilità dei crediti IVA riguardi solamente quelli risultanti dalla dichiarazione annuale e non riguardi i crediti infrannuali chiesti a rimborso dal contribuente.

Si fa presente che, in merito, Assonime ha segnalato al MEF la necessità di un suo intervento che porti all'emanazione di una disposizione che riconosca la possibilità di cedere a terzi anche i crediti IVA infrannuali.

⁸⁷ art. 19, comma 3, lett.a-bis) del D.P.R.n.633/1972;

⁸⁸ art.5, comma 4-*ter*, del D.L.n.70 del 14 marzo 1988, convertito, con modificazioni, dalla Legge n.154/1988;

⁸⁹ Agenzia delle Entrate, Circolare n.6/E del 13 febbraio 2006, punto 12.4, Risoluzione n.49/E del 4 aprile 2006;