

# Guida al rimborso Iva

**Come procedere per recuperare il credito 2022  
attraverso la dichiarazione annuale 2023**

DI FRANCO RICCA

*A partire da mercoledì 1° febbraio, i contribuenti Iva che hanno chiuso l'anno 2022 in credito d'imposta, se possiedono i requisiti previsti dalla legge, possono chiederne il rimborso, anche parziale, presentando la dichiarazione annuale Iva 2023, i cui modelli sono stati approvati dall'Agenzia delle entrate con provvedimento del 13 gennaio scorso.*

## PRIMA PARTE PRESUPPOSTI DEL RIMBORSO

In base all'art. 30 del dpr 633/72, se dalla dichiarazione annuale Iva emerge un'eccedenza d'imposta detraibile, il contribuente ha diritto di computarla in detrazione nell'anno successivo, oppure di chiederne il rimborso se possiede determinati requisiti.

### Limiti per i partecipanti al Gruppo Iva

I soggetti che hanno aderito con effetto dal 1° gennaio 2023 a un Gruppo Iva di cui all'art. 70-bis, dpr n. 633/72, trasferiscono al Gruppo l'eventuale eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione annuale relativa al 2022 (rigo VX2) fino a concorrenza dei versamenti d'imposta eseguiti per l'anno 2022, come stabilito dall'art. 70-sexies, citato dpr. L'eccedenza non trasferibile, data dalla differenza tra il credito complessivo (rigo VX2, campo 1 della

dichiarazione annuale) e quello trasferito al Gruppo Iva (rigo VX2, campo 2), resta a disposizione del soggetto dichiarante, che potrà chiederne il rimborso anche in assenza dei requisiti ordinariamente richiesti dalla legge.

### Riporto a nuovo dell'eccedenza

Il credito 2022 riportato a nuovo nell'anno successivo, ossia nel 2023, come tale indicato nel rigo VX5 della dichiarazione annuale relativa al 2022, può essere gestito con diverse modalità.

#### 1. Compensazione "verticale"

Anzitutto, il credito può essere utilizzato a sconto dell'Iva dovuta nei periodi successivi. Il credito dell'anno 2022, pertanto, può essere scomputato nella prima liquidazione periodica per il 2023 (relativa al mese di gennaio per i contribuenti mensili e al primo trimestre per i trimestrali), senza che occorra la preventiva presentazione della dichiarazione annuale.

Questa modalità di utilizzo, definita anche compensazione "verticale" (o "interna"), deve risultare da adeguate annotazioni nella contabilità Iva, nonché dalla comunicazione trimestrale delle liquidazioni periodiche (rigo VP9), e non richiede la presentazione del modello F24; se il contribuente lo preferisce, tuttavia, anche questa compensazione



## GUIDA AL RIMBORSO IVA

06901

può transitare, anziché dalla liquidazione periodica, dal modello F24, pur mantenendo la natura di compensazione verticale.

### 2. Compensazione "orizzontale"

Il credito dell'anno 2022 può essere inoltre utilizzato nel corso del 2023 in pagamento di tributi diversi dall'Iva, di premi, di contributi, secondo le regole e con i vincoli dell'art. 17 del dlgs n. 241/97 e delle altre disposizioni correlate (si veda, al riguardo, *ItaliaOggi* 7 del 2 gennaio 2023).

### Il rimborso

In alternativa al riporto a nuovo, i contribuenti che si trovano in una delle situazioni previste dai commi secondo, terzo e quarto dell'art. 30, oppure dal comma 9 dell'art. 34, dpr 633/72 o, ancora, dalle norme speciali richiamate appresso, possono chiedere, in tutto o in parte, il rimborso del credito risultante dalla dichiarazione annuale. La richiesta va espressa compilando il rigo VX4 della dichiarazione, presente sia nel modello ordinario che in quello base.

Per le società che si avvalgono della liquidazione Iva di gruppo, il rimborso può essere richiesto esclusivamente dalla società controllante attraverso il prospetto PR della dichiarazione annuale.

### Procedura semplificata e procedura ordinaria

L'importo del credito richiesto a rimborso va indicato nel campo 1 del rigo VX4 della dichiarazione annuale.

Nel successivo campo 2, che rappresenta un "di cui" del campo 1, deve essere indicata la quota del rimborso che il contribuente intende ottenere con la procedura semplificata (ex "conto fiscale"), descritta nella seconda parte. Tale quota è erogata direttamente dalla struttura di gestione dei versamenti unitari operante presso l'Agenzia delle entrate.

Il campo 2 non può essere compilato dai responsabili delle procedure concorsuali, né dai contribuenti che hanno cessato l'attività, i quali non possono accedere al rimborso semplificato; a detti soggetti, quindi, i rimborsi sono liquidati dal competente ufficio dell'Agenzia delle entrate, mediante disposizione di pagamento, previa esecuzione dei controlli ritenuti necessari in considerazione della situazione.

### I presupposti del rimborso

Possono chiedere il rimborso i soggetti che sono in possesso di uno dei seguenti presupposti, da specificare riportando nella casella 3 (causale) del rigo VX4 il corrispondente codice.

### Codice 1 - Cessazione dell'attività (art. 30, secondo c.)

Hanno diritto al rimborso, quale che sia l'importo, i contribuenti che hanno cessato l'attività nel corso del 2022.

Ai sensi dell'art. 35 del dpr 633/72, la data di cessazione dell'attività coincide con quella di ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione dell'azienda.

Per gli esercenti arti e professioni, in assenza di specifiche disposizioni, la data di cessazione coincide con quella dell'effettiva cessazione dell'attività professionale o artistica, ancorché non siano stati definiti tutti i rapporti inerenti alle operazioni attive e/o passive. Questa risalente posizione ministeriale va però coordinata con gli obblighi connessi alle operazioni effettuate nell'esercizio dell'attività,

06901

ancorché fatturate dopo la cessazione; secondo l'orientamento euro-conforme della Corte di cassazione (sentenza Ss.uu. n. 8059 del 21 aprile 2016), recepito dall'Agenzia delle entrate, infatti, gli obblighi d'imposta non vengono meno per effetto della cessazione dell'attività, anche se causata dal decesso del professionista.

Per le società, la data di cessazione è, in via di principio, quella della chiusura del bilancio finale di liquidazione.

Le società di persone sciolte senza l'apertura della formale fase di liquidazione possono considerare cessata l'attività alla data in cui risultano ultimate tutte le operazioni rilevanti agli effetti dell'Iva; in tale locuzione non rientrano gli adempimenti consequenziali, quali il versamento dell'imposta del periodo e la presentazione della dichiarazione annuale.

Alle società di persone che hanno cessato l'attività non può essere negato il rimborso sul presupposto del mancato deposito del bilancio finale di liquidazione, in quanto per dette società tale obbligo non sussiste (ris. n. 140/1997 e circ. n. 146/1998).

### Fallimento e liquidazione coatta amministrativa

Relativamente alle procedure di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, i curatori e i commissari liquidatori, al fine di ottenere il rimborso dell'eventuale credito, possono presentare la dichiarazione di cessata attività anteriormente alla chiusura della procedura concorsuale, sempre che risultino ultimate tutte le operazioni rilevanti ai fini dell'Iva (unica eccezione ammessa è la parcella professionale del curatore o del liquidatore), anche se rimangono aperti rapporti di credito o debito.

Secondo l'amministrazione finanziaria, la richiesta di rimborso da parte del responsabile della procedura concorsuale può essere espressa soltanto con la dichiarazione annuale, e non anche con la speciale dichiarazione relativa alla frazione di anno antecedente alla sentenza di fallimento che il curatore o commissario liquidatore è tenuto a presentare utilizzando il modello 74-bis. Vi sono però diverse pronunce di segno contrario (per tutte, cassazione n. 4225/2004).

### Società in liquidazione

Secondo un risalente parere della direzione regionale delle entrate per la Lombardia, l'espressione "data di ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione dell'azienda" deve essere riferita, per tutti i soggetti e non solo per quelli sottoposti a procedure concorsuali, all'ultimo atto di cessione di tutti i beni (a prescindere dalla successiva attività di incasso crediti o pagamento debiti). Ne segue che la società in liquidazione, quando abbia ultimate le operazioni Iva, può comunicare la cessazione dell'attività (conseguendo così il diritto al rimborso) ancorché non possa ancora chiudere la procedura di liquidazione. Tale soluzione non è però pacifica. Con sentenza n. 10227/2003, la Corte di cassazione ha statuito che la cessazione dell'attività, che fa sorgere il diritto di chiedere il rimborso del credito Iva residuo, si verifica esclusivamente con la ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione dell'azienda e non già con la decisione, sempre revocabile dall'imprenditore nel libero esercizio della sua autonomia privata, di cessare l'attività imprenditoriale o professionale. Nella sentenza n.

## GUIDA AL RIMBORSO IVA

06901

2435/2004, la Corte ha invece affermato che il diritto al rimborso sorge nel momento in cui la società viene posta in liquidazione, in ragione del fatto che il passaggio a tale fase costituisce un'obiettivo causa di impedimento a recuperare l'imposta mediante il normale meccanismo della detrazione. Va precisato che questa pronuncia è stata resa con riferimento al testo dell'art. 30 antecedente alle modifiche apportate con il dl n. 90 del 1990.

### **Codice 2 - Operazioni attive ad aliquote inferiori a quelle gravanti sugli acquisti (art. 30, terzo comma, lettera a)**

Le imprese che operano in alcuni settori (es. caseifici, editoria, edilizia), ovvero con regimi particolari (inversione contabile, split payment), possono trovarsi in una condizione di credito strutturale, in quanto l'ammontare dell'Iva addebitata sulle operazioni imponibili è sistematicamente inferiore a quella che grava sugli acquisti, sicché esse sono di fatto impossibilitate a recuperare la seconda trattandola dalla prima.

La lettera a) del terzo comma dell'art. 30 riconosce pertanto il diritto al rimborso al contribuente che "esercita esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette a imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni." Con l'art. 3 del dl n. 250/95 è stato stabilito che il presupposto si ritiene verificato quando l'aliquota media sulle operazioni attive, aumentata del 10%, risulta inferiore a quella media sugli acquisti e sulle importazioni. L'aliquota media si assume fino alla seconda cifra decimale.

Vanno esclusi dal calcolo dell'aliquota media le cessioni, gli acquisti e le importazioni di beni ammortizzabili. Con circolare n. 25/2012, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che l'utilizzatore di beni strumentali in forza di contratti di leasing può tenere conto dell'importo delle relative fatture d'acquisto ai fini del calcolo dell'aliquota media.

Nelle operazioni attive debbono includersi anche le operazioni imponibili effettuate senza l'addebito dell'imposta poiché dovuta dal cessionario/committente con il meccanismo dell'inversione contabile di cui agli artt. 17 e 74, nonché quelle per le quali l'imposta è versata all'erario dal cessionario/committente con il meccanismo dello split payment di cui all'art. 17-ter.

#### *Cessioni facilitate da piattaforme elettroniche*

Nel calcolo dell'aliquota media rientrano anche le cessioni di beni, esenti dall'Iva ai sensi dell'art. 10, terzo comma, dpr 633/72, effettuate nei confronti dei gestori delle piattaforme elettroniche i quali, facilitando le cessioni di beni indicate all'art. 2-bis, lett. a), del dpr 633/72, si considerano presuntivamente acquirenti e rivenditori di tali beni. In tal senso le istruzioni di compilazione della dichiarazione, che recepiscono il parere già espresso dall'Agenzia nella risposta a interpello n. 205/2022.

#### *Regimi monofase*

Secondo l'amministrazione finanziaria, non concorrono al calcolo dell'aliquota media le operazioni rientranti nei regimi monofase di cui all'art. 74, primo comma (vendita di giornali, tabacchi, ecc.), anche se, ai sensi dell'art. 19, comma 3, si tratta di operazioni che danno diritto alla detrazione. Il principio della circolare n. 13/1990, secondo cui so-

06901

no computabili nel calcolo dell'aliquota media anche le operazioni "non soggette", purché rilevabili dalla contabilità, vale soltanto nell'ambito specifico richiamato nella circolare stessa (es. operazioni "ad aliquota zero", quali, all'epoca, le cessioni di rotami).

#### *Operazioni non imponibili*

Non rientrano nel computo dell'aliquota media le operazioni non imponibili, per le quali è previsto uno specifico presupposto di accesso al rimborso (successivo codice 3).

#### *Operazioni finanziarie internazionali*

Le operazioni finanziarie esenti con diritto a detrazione ai sensi della lettera a-bis) del comma 3 dell'art. 19, allorché rese nei confronti di soggetti passivi esteri, oppure di privati consumatori extracomunitari, non si considerano territoriali in Italia. Nella circolare n. 28/2011 l'Agenzia ha chiarito che tali operazioni non possono considerarsi soggette "ad aliquota zero", sicché non concorrono al calcolo dell'aliquota media; esse concorrono invece alla realizzazione del presupposto dell'effettuazione prevalente di operazioni non territoriali di cui al successivo codice 5.

#### *Cessioni di prodotti "anti-Covid"*

Dalla struttura e dalle istruzioni di compilazione della dichiarazione annuale si evince che non concorrono al calcolo dell'aliquota media le operazioni esenti con diritto a detrazione ai sensi dell'art. 1, commi 452 e 453, della legge n. 178/2020 (cessioni di strumenti diagnostici e di vaccini anti-covid19, effettuate fino al 31 dicembre 2022).

#### *Beni introdotti nei depositi Iva*

Secondo la risposta a interpello n. 469/2020, non concorrono al calcolo dell'aliquota media le cessioni di beni effettuate mediante introduzione nei depositi Iva, non soggette al pagamento dell'imposta ai sensi dell'art. 50-bis, comma 4, lett. c), del dl n. 331/93.

#### *Esercizio di più attività*

Nella risposta n. 861/2021 l'Agenzia ha rammentato che, in caso di esercizio di più attività con applicazione separata dell'imposta, il presupposto dell'aliquota media deve essere verificato con riferimento all'attività prevalente sotto il profilo del volume d'affari. Il presupposto non può sussistere, ricorda inoltre l'Agenzia, se non sono state ancora emesse fatture attive.

*Importante: Ulteriore condizione per il rimborso è che l'eccedenza detraibile sia superiore a 2.582,28 euro; sussistendo tale condizione, il rimborso può però essere richiesto anche per un importo inferiore*

#### Calcolo dell'aliquota media

##### Esempio n. 1

ap (aliquota media sulle operazioni passive):  
15,30%

aa (aliquota media sulle operazioni attive):  
13,85%

aa maggiorata:  $13,85 + (10\% \text{ di } 13,85) = 13,85 + 1,38 = 15,23$

Il rimborso compete in quanto l'aliquota media sulle operazioni attive, maggiorata del 10%, risulta inferiore all'aliquota media sulle operazioni passive.

## GUIDA AL RIMBORSO IVA

06901

06901

Esempio n. 2

ap: 15,18%

aa: 13,85%

aa maggiorata:  $13,85 + (10\% \text{ di } 13,85) = 13,85 + 1,38 = 15,23$

Il rimborso non compete in quanto l'aliquota media sulle operazioni attive, maggiorata del 10%, risulta superiore a quella sulle operazioni passive.

### **Codice 3 - Effettuazione di operazioni non imponibili per oltre il 25% del fatturato (art. 30, terzo comma, lett. b)**

Questo presupposto riguarda i contribuenti che, effettuando le seguenti operazioni non imponibili (con diritto di detrazione), possono trovarsi fisiologicamente in credito dell'Iva assolta "a monte":

- art. 8, dpr 633/72: cessioni all'esportazione, anche in triangolazione; cessioni e prestazioni a esportatori abituali;

- art. 8-bis: operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione (settore aeronavale);

- art. 9: servizi internazionali;

- art. 71: cessioni di beni inviati nello stato Vaticano o nella Repubblica di San Marino;

- art. 72: operazioni agevolate in base ad accordi internazionali;

- art. 74-ter: prestazioni delle agenzie di viaggi rese fuori dal territorio dell'Ue

- art. 41, dl n. 331/93: cessioni intracomunitarie

- art. 58, dl n. 331/93: cessioni a operatore residente con consegna dei beni in altro stato dell'Ue;

- art. 50-bis, dl n. 331/93: cessioni intracomunitarie e cessioni all'esportazione di beni estratti da un deposito Iva;

- art. 37, dl n. 41/95: cessioni all'esportazione di beni soggetti al regime del margine.

Il diritto al rimborso compete, sempre che l'eccedenza a credito superi 2.582,28 euro, se il rapporto fra l'ammontare delle suddette operazioni e quello di tutte le operazioni effettuate supera il 25%; la percentuale va arrotondata all'unità superiore.

Ai fini del calcolo occorre considerare anche i corrispettivi delle cessioni non imponibili di beni ammortizzabili.

Vendite a distanza in regime Oss

Nella risposta n. 802/2021 l'Agenzia ha dichiarato che le vendite intracomunitarie a distanza effettuate da soggetti passivi che si avvalgono del regime Oss possono concorrere al presupposto del rimborso qualora, nonostante l'esonero dalla fatturazione previsto dal regime speciale, siano state comunque fatturate come cessioni intracomunitarie non imponibili ai sensi dell'art. 41, comma 1, lett. b, dl 331/93 e, quindi, contabilizzate e inserite nella dichiarazione annuale.

### **Codice 4 - Acquisti e importazioni di beni ammortizzabili e spese per studi e ricerche (art. 30, terzo comma, lett. c)**

Se non sussistono altri requisiti, ferma restando la condizione che l'eccedenza a credito superi 2.582,28 euro, il rimborso può essere chiesto limitatamente al credito d'imposta derivante da:

- acquisti e importazioni di beni ammortizzabili registrati nel 2022;

- acquisti e importazioni di beni ammortizzabili registrati in anni precedenti, per la parte non chiesta a rimborso o compensata in detti anni;

- acquisti di beni e servizi per studi e ricerche registrati nel 2022.

Per quanto riguarda i beni ammortizzabili, secondo quanto precisato con la circolare n. 2/1990, il rimborso può essere richiesto non solo in caso di acquisto, ma anche se acquisiti in forza di contratto d'appalto. Riguardo all'imposta assolta durante l'esecuzione del contratto, prima dell'ultimazione dei beni, il diritto al rimborso compete ove sia possibile attribuire al bene "in fieri" la qualifica di bene ammortizzabile.

#### *Nozione di beni ammortizzabili*

Nella circolare n. 73/1984, in relazione alla norma che accordava ai produttori agricoli la detrazione dell'Iva sui cespiti, è stato affermato il principio secondo cui "ai fini dell'individuazione dei beni ammortizzabili occorre fare riferimento alle corrispondenti disposizioni previste in materia di imposizione diretta, con particolare riguardo ai beni strumentali ammortizzabili, materiali e immateriali". Rientrano pertanto nella nozione di beni ammortizzabili, ai fini del rimborso dell'Iva, quelli per i quali la disciplina reddituale prevede la deduzione di quote di ammortamento.

Per la corretta interpretazione di tale nozione è stato inoltre precisato che, date le peculiari caratteristiche dell'imposizione diretta nei confronti degli imprenditori agricoli, non obbligati agli adempimenti connessi all'ammortamento fiscale dei beni strumentali, il rinvio alle norme in materia di imposte sul reddito deve intendersi limitato alla individuazione oggettiva dei beni per i quali è ammesso il recupero dell'Iva e, quindi, senza alcuna connessione con l'effettivo ammortamento dei beni stessi.

#### *Beni strumentali oggetto di locazione finanziaria*

Con risoluzione n. 445585/1991 è stato riconosciuto il diritto al rimborso a un'impresa esercente attività di locazione finanziaria, in quanto i beni da essa acquistati sono soggetti alla procedura di ammortamento ai sensi dell'art. 67 (ora art. 102) del Tuir. Con risoluzione n. 122/2011 è stato precisato che il rimborso spetta anche nel caso in cui l'impresa, in aderenza ai principi contabili internazionali, non rilevi l'ammortamento del bene dato in locazione finanziaria, ma utilizzi un diverso criterio di ripartizione dell'investimento per la durata del contratto.

Per quanto riguarda, invece, i canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, modificando il chiaro orientamento della circolare n. 2/1990, la risoluzione n. 392/2007 ha affermato che la possibilità di considerare ammortizzabili i beni oggetto di contratti di locazione finanziaria riguarda solo l'impresa concedente e non l'impresa utilizzatrice. In senso contrario è però orientata la Corte di cassazione, che, basandosi sulla giurisprudenza della Corte di giustizia Ue, ha riconosciuto il diritto al rimborso sui canoni di leasing di beni strumentali ammortizzabili, ritenendo tale operazione equiparabile all'acquisto dei beni (da ultimo, ordinanza n. 28823/2022). La Corte ha assunto analoga posizione con riguardo all'imposta addebitata al soggetto passivo in relazione alla cessione, a suo favore, di un contratto di leasing di un capannone industriale (ordinanza n. 34403/2021).

Con risoluzione n. 372/2008 l'Agenzia ha negato che il complesso sportivo realizzato per conto di un ente pubblico, a fronte di un corrispettivo rappresentato dall'affidamento in gestione per un certo

## GUIDA AL RIMBORSO IVA

06901

numero di anni, possa essere considerato bene ammortizzabile per la società appaltatrice-concessionaria. L'Agenzia ha osservato che i beni realizzati dalla società sono fin dall'inizio di proprietà dell'ente locale concedente, per cui vanno iscritti nelle poste patrimoniali del concedente stesso e non possono essere oggetto di ammortamento ai fini delle imposte dirette da parte del concessionario. In senso differente si sarebbe espressa l'Agenzia nella risposta a interpello prot. n. 34486 del 16 marzo 2010 (non pubblicata).

Con risoluzione n. 11/2009 l'Agenzia ha riconosciuto, ai fini delle imposte sui redditi, che possono essere considerati beni strumentali ammortizzabili, fin dal momento della consegna e della conseguente entrata in funzione nell'impresa locataria, ai sensi dell'art. 109, comma 2, lett. a) del Tuir, i beni strumentali – nella fattispecie, navi adibite a rimorchiatori – che l'impresa ha acquisito in base a un contratto di locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti.

Con risoluzione n. 147/2009 l'Agenzia ha ribadito che, occorrendo fare riferimento alle norme previste per le imposte sui redditi, in linea generale sono considerati ammortizzabili esclusivamente i beni strumentali, ossia quei beni che vengono utilizzati nel ciclo produttivo direttamente dall'imprenditore che ne ha il possesso a titolo di proprietà o di altro diritto reale.

L'Agenzia ha inoltre precisato, per quanto riguarda l'acquisto di beni e servizi utilizzati per finalità di studio e ricerca, che costituisce requisito necessario, affinché si intenda realizzato il presupposto stabilito dall'art. 30, secondo comma, lett. c), l'impiego diretto e strumentale degli stessi, da parte del soggetto passivo, nell'ambito dell'attività di impresa esercitata.

Con risposta a interpello n. 497/2020 l'Agenzia ha chiarito che le infrastrutture di ricarica per veicoli elettrici (Evc), installate su aree di proprietà di terzi, non rappresentano beni integrati irreversibilmente al suolo, per cui costituiscono per l'impresa beni strumentali ammortizzabili. Di conseguenza, l'Iva assolta dall'impresa in relazione all'acquisizione di dette infrastrutture, comprese le spese accessorie, necessarie per il funzionamento delle stesse, è rimborsabile in base al presupposto in esame.

### *Beni immateriali*

Con risoluzione n. 20/2011 l'Agenzia ha chiarito che i diritti "quota tonno rosso", attinenti alla pesca contingentata del tonno rosso, si inquadrano nella categoria dei beni immateriali, al pari delle licenze, concessioni e simili. Il trasferimento di tali diritti tra soggetti passivi costituisce pertanto prestazione di servizi relativa al trasferimento di un "bene immateriale" dell'impresa, strumentale all'esercizio dell'attività di pesca professionale, da assoggettare all'Iva con l'aliquota ordinaria. L'Iva assolta dal committente in relazione all'acquisizione di un diritto immateriale che, ai sensi dell'articolo 103, comma 2, del Tuir, rientra tra i beni immateriali ammortizzabili, può essere chiesta a rimborso ai sensi dell'art. 30, terzo comma, lettera c).

### *Valore dei terreni*

L'art. 36, comma 7, del dl 223/2006, stabilisce che "ai fini del calcolo delle quote di ammortamen-

06901

to deducibili il costo complessivo dei fabbricati strumentali è assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza". Il comma 7-bis estende la disposizione, che in pratica qualifica non ammortizzabile il costo del terreno, anche alla quota capitale dei canoni dei contratti di leasing degli stessi fabbricati.

Con la circolare n. 8/2009 l'Agenzia ha precisato che, per effetto delle citate disposizioni, in relazione agli acquisti di fabbricati strumentali, non è rimborsabile, in base al presupposto in esame, l'Iva riferibile al valore del terreno.

### *Pagamenti in acconto per beni acquistati o costruiti*

Con risoluzione n. 111/2002 l'Agenzia ha chiarito che l'Iva relativa ai pagamenti in acconto per acquisti di beni ammortizzabili, come pure quella pagata sulle fatture per stati di avanzamento lavori concernenti la realizzazione di beni ammortizzabili mediante contratti d'appalto, è rimborsabile in base al presupposto qui in esame.

### *Acconti in base a contratto preliminare*

Con risoluzione n. 179/2005 l'Agenzia ha invece ritenuto non rimborsabile l'Iva gravante sugli acconti pagati in base a un contratto preliminare per l'acquisto di beni ammortizzabili, in quanto il promissario acquirente non acquisisce la titolarità del bene, neppure qualora sia stata convenuta tra le parti l'anticipata esecuzione delle obbligazioni, compresa la consegna immediata della cosa. Deve comunque ammettersi il rimborso dell'Iva sugli acconti nel momento in cui sarà stipulato il contratto definitivo, ancorché in anni successivi.

### *Società di gestione del risparmio e fondi immobiliari*

A norma dell'art. 8 del dl n. 351/2001, gli immobili costituenti patrimonio del fondo immobiliare e le spese di manutenzione a essi relative si considerano beni ammortizzabili ai fini del rimborso dell'Iva; il rimborso deve essere eseguito nei confronti della società di gestione entro sei mesi e senza prestazione di garanzie. Riferendosi genericamente agli immobili, la disposizione speciale parrebbe riguardare anche le aree edificabili.

### *Oneri pluriennali e spese incrementative*

Nella citata risoluzione n. 179/2005, in relazione alle spese di miglioramento, trasformazione e ampliamento di beni terzi, concessi in uso o comodato, l'Agenzia ha osservato che le opere realizzate su beni altrui possono essere considerate beni ammortizzabili se si concretizzano in beni materiali che hanno una loro individualità e autonoma funzionalità e, al termine del periodo di uso o comodato, possono essere rimossi. In caso contrario, cioè qualora le opere non siano separabili dai beni cui accedono, le spese incrementative su beni di terzi vanno iscritte tra le "altre immobilizzazioni immateriali", per cui non si può parlare fiscalmente di "beni immateriali", ma di oneri pluriennali. Ne discende che il diritto al rimborso dell'Iva su tali spese non può essere riconosciuto, in quanto l'opera realizzata, restando di proprietà altrui, non può essere considerata bene ammortizzabile proprio del soggetto che l'ha realizzata.

L'Agenzia ha ribadito questi principi nella circolare n. 36/2013, con riferimento agli impianti fotovoltaici realizzati su beni immobili di terzi, che non possano essere rimossi dall'immobile al termine

## GUIDA AL RIMBORSO IVA

06901

06901

del periodo del loro utilizzo, nonché nella risposta n. 861/2021 con riferimento alla realizzazione di un impianto di produzione di biogas su un terreno altrui.

In senso conforme la sentenza n. 24779/2015 della Corte di cassazione, che ha escluso la rimborsabilità dell'Iva sulle spese sostenute da una società per la costruzione di un complesso turistico su un terreno da essa detenuto in comodato.

Tuttavia, secondo un diverso orientamento della Corte, il presupposto del rimborso si realizza anche per le spese sostenute dall'impresa per realizzare un bene strumentale su beni altrui, indipendentemente dalla autonoma funzionalità o della asportabilità di tale bene. Così, da ultimo, la sentenza n. 27813/2022, che ribadisce il principio secondo cui "ai fini del diritto al rimborso dell'Iva, ai sensi dell'art. 30, comma 3, lett. c), dpr n. 633 del 1972, corrisposta per l'acquisto dei beni strumentali all'attività di impresa, è irrilevante se i relativi costi ammortizzabili siano stati sostenuti per opere eseguite su terreno concesso in comodato da terzi, non autonomamente funzionali o asportabili al termine del periodo contrattualmente stabilito, per essere al contrario decisivo che si tratti di spese per opere destinate all'esercizio dell'attività d'impresa". In senso conforme l'ordinanza 28823, con riferimento alle spese sostenute dall'impresa in relazione a un bene strumentale utilizzato in forza di un contratto di locazione finanziaria.

Quanto, infine, alla diversa fattispecie delle spese incrementative su beni propri, non pare revocabile in dubbio che il rimborso della relativa Iva spetti qualora si tratti di spese migliorative di beni ammortizzabili, capitalizzate a incremento del cespite e sottoposte al processo di ammortamento.

*Attenzione: chi chiede il rimborso dell'imposta relativa agli acquisti particolari qui considerati (beni ammortizzabili, studi e ricerche), può chiedere anche la restituzione della minore eccedenza del triennio (successivo punto 8), che deve, naturalmente, essere depurata dell'imposta afferente agli acquisti di beni ammortizzabili e per studi e ricerche già chiesta autonomamente a rimborso. In tal caso, fondandosi la richiesta su più di un presupposto, nella casella 3 del rigo VX4 occorre riportare il codice "9"*

### **Codice 5 - Prevalente effettuazione di operazioni non territoriali (art. 30, terzo comma, lett. d)**

Questa condizione si realizza in capo al soggetto passivo che ha effettuato prevalentemente operazioni escluse dal campo di applicazione dell'Iva per difetto del presupposto territoriale secondo le disposizioni degli artt. da 7 a 7-octies: per esempio, il professionista che nel corso del 2022 ha svolto attività di consulenza per un'impresa estera emettendo fatture per prestazioni non soggette a Iva ai sensi dell'art. 7-ter, oppure l'impresa edile che ha effettuato lavori immobiliari all'estero, non territoriali ai sensi dell'art. 7-quater.

È da osservare che le istruzioni di compilazione della dichiarazione annuale continuano a non richiamare, incomprensibilmente, le prestazioni non territoriali di cui all'art. 7-octies, inserito dal dlgs n. 45/2020.

Secondo l'amministrazione, rientrano nella previsione non soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi delocalizzate (come quelle esemplificate prima), ma anche quelle che erano qualificate (erroneamente) non territoriali dall'ultimo comma dell'art. 7, nel testo in vigore fino al 31 dicembre 2009, ossia le operazioni elencate negli artt. 8, 8-bis e 9 del dpr n. 633/72 e negli artt. 41 e 58 del dl n. 331/93. Questa posizione, seppure ne sia venuto meno il fondamento normativo formale, è ancora ribadita nelle istruzioni.

Le operazioni extraterritoriali, se non soggette ad adempimenti ai fini dell'Iva, debbono essere assunte con riferimento al momento della loro effettuazione, da individuarsi in base ai criteri fissati dall'art. 6, dpr 633/72.

La "prevalenza" che conferisce il diritto al rimborso (anche in questo caso, subordinatamente alla condizione che l'eccedenza detraibile sia superiore a € 2.582,28) sussiste se l'importo complessivo delle operazioni in esame supera il 50% di tutte le operazioni effettuate.

### **Codice 6 - Soggetti non residenti in Italia (art. 30, terzo comma, lett. e)**

Il diritto al rimborso è riconosciuto, sempre se l'eccedenza a credito superi 2.582,28 euro, ai soggetti d'imposta esteri che hanno aperto una posizione Iva in Italia attraverso l'istituto della rappresentanza fiscale, contemplato dall'art. 17 del dpr 633/72. Il rimborso, ovviamente, compete se e nella misura in cui l'imposta è detraibile ai sensi delle disposizioni degli artt. 19 e seguenti.

Il diritto al rimborso spetta anche nell'ipotesi in cui il soggetto non residente, anziché attraverso un rappresentante fiscale, abbia aperto la posizione Iva identificandosi direttamente ai sensi dell'art. 35-ter del dpr 633/72. Chiarimenti in merito sono contenuti nella circolare n. 44/2003.

#### *Stabile organizzazione*

A seguito delle modifiche apportate dal dl 135/2009, il soggetto estero che possiede una stabile organizzazione in Italia non può identificarsi ai fini Iva mediante rappresentante fiscale oppure identificazione diretta. Di conseguenza, dovrebbe riconoscersi alla stabile organizzazione l'accesso al rimborso, sulla base del presupposto qui in esame, relativamente agli acquisti di beni e servizi effettuati direttamente dal soggetto estero, ma da essa necessariamente indicati in apposito modulo della propria dichiarazione annuale, ferma restando, per gli acquisti propri della stabile organizzazione, la necessità di uno degli altri presupposti dell'art. 30. Questa conclusione sembrerebbe avallata dalla risposta dell'Agenzia n. 160/2020, che, nell'escludere il diritto al rimborso in ragione della partecipazione della stabile organizzazione alle operazioni del soggetto estero, implicitamente pare confermare la sussistenza del diritto al rimborso in mancanza di detta partecipazione.

### **Codice 7 - Produttori agricoli che hanno effettuato vendite non imponibili (art. 34, comma 9)**

I produttori agricoli e ittici che applicano il regime speciale di cui all'art. 34 del dpr n. 633/72 non possono recuperare l'Iva assolta sugli acquisti, ma hanno diritto di trattenere dall'Iva dovuta sulle vendite, a titolo di detrazione forfetaria, una somma corrispondente alle percentuali di compensazio-

## GUIDA AL RIMBORSO IVA

06901

06901

ne stabilite con appositi decreti, applicate all'importo imponibile delle cessioni di prodotti compresi nella tabella A, parte prima, allegata a detto dpr. Nel caso di cessioni all'esportazione o intracomunitarie non imponibili, tuttavia, mancando la riscossione dell'imposta, il recupero forfetario con la suddetta modalità non è concretamente possibile. Per questo motivo il comma 9 dell'art. 34 attribuisce il diritto alla detrazione o al rimborso dell'Iva corrispondente alle percentuali di compensazione che risulterebbero applicabili alle seguenti operazioni aventi per oggetto prodotti compresi nella prima parte della tabella A, qualora fossero effettuate in regime di imponibilità:

- cessioni all'esportazione di cui al primo comma dell'art. 8 (incluse le vendite agli esportatori abituali dietro dichiarazione d'intento);
- cessioni a viaggiatori extraUe di cui all'art. 38-quater;
- cessioni a favore di organismi internazionali di cui all'art. 72;
- cessioni intracomunitarie.

Anche in questo caso, secondo l'amministrazione, il rimborso compete se l'eccedenza a credito supera l'importo di 2.582,28 euro.

La richiesta di rimborso può riguardare sia l'Iva teorica di competenza (afferente, cioè, a operazioni registrate nel 2022), sia quella relativa a operazioni registrate nei precedenti, purché, ovviamente, non sia già stata chiesta a rimborso o compensata in precedenza.

### Codici 8 e 10 - Minore eccedenza del triennio

Qualora non sussista alcuno dei presupposti sopra illustrati, il quarto comma dell'art. 30 riconosce al contribuente che per tre anni consecutivi ha presentato una dichiarazione a credito il diritto al rimborso del minor credito del triennio, anche se inferiore a 2.582,28 euro. Il codice causale da indicare nella casella 3 del rigo VX4 è "8".

Attesa l'equiparazione tra rimborso e compensazione "orizzontale", le eccedenze dei tre anni, ai fini della determinazione della minore eccedenza rimborsabile, devono essere considerate al netto di quanto eventualmente compensato con il modello F24.

Con risoluzione n. 103/2002 l'Agenzia ha chiarito che il rimborso può essere richiesto anche dai curatori fallimentari, nel corso della procedura.

Ai fini in esame, si devono prendere in considerazione le eccedenze creditorie emergenti dalle dichiarazioni annuali, ma non anche quella della speciale dichiarazione relativa alle operazioni registrate nella frazione di anno solare antecedente all'apertura del fallimento.

#### Società aderenti all'Iva di gruppo

Possono chiedere il rimborso in base al presupposto in esame anche le società controllate che, all'atto dell'ingresso nella procedura di liquidazione Iva consolidata, non hanno potuto trasferire al gruppo il credito dell'anno precedente, per effetto della previsione introdotta dalla legge 244/2007. Tale credito resta infatti definitivamente nella disponibilità della società che ne è titolare, la quale potrà chiederlo a rimborso in presenza dei presupposti di legge, compreso il caso della minore eccedenza del triennio. In tal caso, nella casella 3 del rigo VX4 va indicato il codice "10".

### Codice 11 - Contribuenti in regime forfetario

Il codice "11" deve essere utilizzato dalle persone fisiche che nel 2023 hanno aderito al regime forfetario previsto dall'art. 1, commi 54 e seguenti, della legge n. 190/2014, se intendono chiedere il rimborso dell'Iva a credito risultante dalla dichiarazione annuale relativa al 2022.

Il diritto al rimborso del credito Iva emergente dall'ultima dichiarazione annuale presentata prima del passaggio al regime forfetario, espressamente riconosciuto dall'art. 1, comma 63, della legge n. 190/2014, spetta indipendentemente dai presupposti previsti dagli artt. 30 e 34 del dpr 633/72.

#### Codice 13 - Adesione a un "Gruppo Iva"

I soggetti che hanno aderito, con effetto dal 1° gennaio 2023, a un Gruppo Iva di cui all'art. 70-bis, dpr n. 633/72, non presenteranno più dichiarazioni Iva fintanto che parteciperanno al Gruppo. In tale ipotesi, l'art. 70-sexies riconosce il diritto al rimborso del credito risultante dall'ultima dichiarazione, relativa all'anno precedente quello di adesione, anche in assenza dei presupposti richiesti dall'art. 30.

Il credito rimborsabile (o compensabile) è rappresentato dall'eccedenza non trasferibile al gruppo Iva, ossia dalla differenza tra il saldo a credito emergente dalla dichiarazione annuale, riportato nel campo 1 del rigo VX2, e la quota di credito trasferibile al gruppo Iva, indicata nel campo 2 dello stesso rigo VX2.

## SECONDA PARTE REGOLE DI PROCEDURA

Con provvedimento del 28 gennaio 2011 l'Agenzia delle entrate ha ridefinito le modalità della richiesta di rimborso in conseguenza della soppressione del modello VR.

#### Rettifica della somma richiesta a rimborso

Allineando le divergenti indicazioni fornite precedentemente, con circolare n. 35/2015 l'Agenzia ha chiarito che qualora il contribuente intenda modificare l'importo originariamente chiesto a rimborso, sia in aumento che in diminuzione, deve presentare una dichiarazione integrativa. Con risposta n. 231/2020, l'Agenzia ha precisato che la predetta possibilità deve ritenersi ammessa, purché il rimborso non sia stato ancora eseguito, presentando una dichiarazione integrativa nei termini dell'art. 57 del dpr 633/72. Non è ostativa la circostanza che l'ufficio abbia avviato l'istruttoria per il rimborso e richiesto al contribuente la produzione della documentazione necessaria.

#### Liquidazione Iva di gruppo

Per i rimborsi richiesti dalla società controllante, è fatto obbligo alla società controllata che ha trasferito l'eccedenza di credito d'imposta di presentare preventivamente la propria dichiarazione.

#### Interessi sulle somme rimborsate

Ai sensi dell'art. 38-bis del dpr 633/72, sulle somme rimborsate spettano al contribuente gli interessi nella misura del 2% annuo, calcolati a decorrere dal novantesimo giorno successivo a quello di presentazione della richiesta.

Gli interessi devono essere erogati, anche per i rimborsi richiesti in conto fiscale, contestualmente al rimborso del capitale, senza che occorra alcuna richiesta del creditore.

## GUIDA AL RIMBORSO IVA

06901

La maturazione degli interessi è sospesa nel periodo compreso fra la data in cui l'ufficio ha notificato la richiesta dei documenti di rito e la data della loro consegna, qualora detto periodo superi quindici giorni e il ritardo sia imputabile al contribuente.

Ai termini per la trasmissione dei documenti e delle informazioni richiesti ai contribuenti dagli uffici dell'Agenzia in relazione alle procedure di rimborso dell'Iva, non si applica la sospensione del periodo 1° agosto - 4 settembre, di cui all'art. 37, comma 11-bis, del dl n. 223/2006, come modificato dall'art. 7-quater, comma 16, del dl n. 193/2016.

### Società di comodo

Ai sensi dell'art. 3, comma 45, della legge n. 662/96, non possono chiedere il rimborso del credito Iva risultante dalla dichiarazione annuale le società che, nel corrispondente periodo d'imposta, si considerano "non operative" in applicazione dei criteri stabiliti dall'art. 30 della legge n. 724/1994, come modificato dal comma 37 del citato art. 3

A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022, per effetto dell'art. 9 del dl n. 73/2022, la normativa sulle società di comodo non si applica più ai soggetti in cosiddetta perdita sistematica ai sensi dell'art. 2 del dl n. 138/2011.

Con circolare n. 36/1997 è stato precisato che la preclusione del rimborso alle società non operative riguarda anche la parte di credito costituita da eccedenze riportate dagli anni precedenti.

Con circolare n. 25/2007 è stato chiarito che la preclusione riguarda esclusivamente l'eccedenza a credito risultante dalla dichiarazione annuale; pertanto, in corso d'anno, la società in possesso dei requisiti richiesti dal secondo comma dell'art. 38-bis potrà ottenere il rimborso del credito infrannuale, salvo l'obbligo di restituzione, con gli interessi, qualora a fine esercizio dovesse risultare non operativa.

L'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata dalle società cosiddette "di comodo" non può neppure formare oggetto di compensazione orizzontale ai sensi dell'art. 17 del dlgs n. 241/97, né di cessione ai sensi dell'art. 5, comma 4-ter, del dl 70/88.

Nel caso in cui la società non operativa non effettui, per tre periodi di imposta consecutivi, operazioni rilevanti ai fini dell'Iva per importo almeno pari a quello che risulta dall'applicazione delle percentuali di cui al comma 1 dell'art. 30 citato, l'eccedenza di credito non è ulteriormente riportabile a scomputo dell'Iva a debito relativa ai periodi d'imposta successivi.

### Soggetti altamente affidabili

La normativa sulle società di comodo non si applica ai soggetti che, nell'applicazione degli Indici Sintetici di Affidabilità di cui all'art. 9-bis del dl n. 50/2017, conseguono il punteggio stabilito dall'Agenzia delle entrate con i provvedimenti attuativi. Si vedano, al riguardo:

- il provvedimento 10 maggio 2019, per il periodo d'imposta 2018
- il provvedimento 20 aprile 2020, per il periodo d'imposta 2019
- il provvedimento 26 aprile 2021, per il periodo d'imposta 2020
- il provvedimento 27 aprile 2022, per il periodo d'imposta 2021.

Il suddetto beneficio non opera, ai sensi del com-

06901

ma 13 del citato art. 9-bis, se per l'anno di riferimento risultano violazioni che comportano l'obbligo di denuncia per i reati tributari di cui al dlgs n. 74/2000.

### Attestazione di operatività

Le società che intendono chiedere il rimborso del credito possono attestare la condizione di operatività, ai fini della disapplicazione della preclusione stabilita per le società di comodo, nel rigo VX4 della dichiarazione annuale, mediante sottoscrizione del campo 8. Non è necessario formalizzare l'attestazione in un separato documento, essendo sufficiente che il soggetto che invia la dichiarazione annuale conservi l'attestazione ivi sottoscritta, insieme al documento di identità del sottoscrittore, per esibirla all'ufficio in caso di richiesta (circolare n. 32/2014).

Per effetto delle modifiche apportate dal dlgs n. 156/2015 alla disciplina del diritto di interpello, l'attestazione in parola assume anche valenza di autovalutazione della sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della normativa sulle società di comodo. L'attestazione, in assenza di altre cause ostantive, consente pertanto l'erogazione del rimborso.

Qualora non sia stata resa in sede di compilazione del rigo VX4 della dichiarazione annuale, l'attestazione potrà essere resa con una dichiarazione sostitutiva, dietro richiesta formulata dall'ufficio nell'ambito dell'attività istruttoria.

In alternativa all'autovalutazione, la società può chiedere la disapplicazione della normativa sulle società di comodo attraverso istanza di interpello, da presentare all'Agenzia prima della richiesta di rimborso. In tale ipotesi non dovrà essere apposta la sottoscrizione del campo 8 del rigo VX4, ma occorrerà barrare la casella "Interpello" del campo 9. Il rimborso sarà erogato o negato in base all'esito dell'istanza di interpello (circolare n. 33/2015).

### Procedure concorsuali

Con risposta n. 535/2020, l'Agenzia delle entrate ha precisato che il credito Iva maturato dall'impresa dopo l'ammissione al concordato preventivo, sussistendo i presupposti di legge, va rimborsato anche in presenza di debiti fiscali precedenti, non essendo consentito al fisco, in base ai principi della legge fallimentare, opporre in compensazione propri crediti anteriori alla procedura. Resta fermo l'obbligo per il contribuente di prestare la garanzia, in quanto l'esonero previsto dall'art. 74-bis del dpr 633/72 riguarda solo le procedure del fallimento, della liquidazione giudiziale e della liquidazione coatta amministrativa.

Con risposta n. 302/2021 l'Agenzia ha confermato che il divieto di compensazione dei crediti maturati nel corso della procedura con i pregressi debiti del contribuente vale anche per la liquidazione coatta amministrativa.

### Società estinte

L'art. 5 del dm 26 febbraio 1992 stabilisce che il rimborso Iva spettante alla società cancellata dal registro delle imprese può essere eseguito al liquidatore nella sua qualità di rappresentante legale della società in fase di estinzione, se il credito di imposta sia stato evidenziato nel bilancio finale di liquidazione depositato nella cancelleria del tribunale.



## GUIDA AL RIMBORSO IVA

06901

Al riguardo, nella risoluzione n. 77/2011 l'Agenzia ha osservato che questa disposizione si inquadra nel contesto normativo antecedente la modifica del codice civile sugli effetti della cancellazione dal registro delle imprese delle società di capitali, come interpretata dalla cassazione. Con l'irreversibile estinzione della società viene a mancare il soggetto al quale l'ufficio potrebbe eseguire il rimborso, in quanto non può esservi rappresentante legale di un soggetto estinto.

Di conseguenza, si deve ritenere che, come per le società di persone, anche per le società di capitali la titolarità del diritto al rimborso può essere riconosciuta direttamente ai soci, pro quota.

Per quanto riguarda la materiale erogazione del rimborso, l'Agenzia osserva poi che con la circolare n. 255/2000 è stato chiarito, in relazione ai soci di società di persone cessate, che il conferimento di una delega a un solo socio per la riscossione del rimborso non costituisce un obbligo, ma una mera facoltà. Tuttavia, tenuto conto che le società di capitali sono costituite spesso da un numero considerevole di soci, si ritiene opportuno il conferimento di una delega alla riscossione a uno di essi o a un terzo, al fine di evitare l'erogazione del rimborso a ciascun socio in proporzione alle quote sociali. I soci titolari del diritto al rimborso potrebbero pertanto delegare all'incasso lo stesso ex liquidatore, previa comunicazione della delega al competente ufficio dell'Agenzia.

### *Legittimazione dell'ex socio*

Con sentenza n. 19641/2020 la Corte di cassazione ha statuito che l'ex socio della società estinta ha diritto a far valere la pretesa del rimborso del credito Iva della società per l'intero importo, e non soltanto per la quota a lui spettante, giacché, per effetto del fenomeno successorio determinato dall'estinzione della società, i diritti e i beni non compresi nel bilancio di liquidazione si trasferiscono ai soci in regime di contitolarità o comunione indivisa.

### **Diniego del rimborso**

Se l'ufficio ritiene insussistenti i presupposti per il rimborso, ma non contesta la fondatezza del credito, notifica al contribuente un provvedimento di diniego, invitandolo a computare in detrazione l'importo chiesto a rimborso nella prima liquidazione utile oppure nella dichiarazione annuale. Questa prassi è stata codificata col regolamento approvato con dpr n. 443/1997, le cui disposizioni sono state illustrate con circolare n. 134/1998. Il credito di cui sia stato negato il rimborso è improduttivo di interessi; se il contribuente impugna il provvedimento di diniego, i relativi effetti sono sospesi e il credito potrà essere portato in detrazione solo dopo la sentenza definitiva.

### **Indebita richiesta di rimborso**

Ai sensi del comma 5 dell'art. 6 del dlgs n. 471/97, il contribuente che chiede e ottiene un rimborso in assenza dei presupposti è punibile con la sanzione del 30% del credito rimborsato; tale sanzione non è quindi applicabile nel caso in cui l'ufficio non abbia dato corso alla richiesta di rimborso.

La relazione illustrativa del dlgs n. 158/2015 chiarisce che se il credito è legittimo, l'ufficio non procede a recuperare l'importo già erogato, fermo restando il recupero degli interessi maturati dal giorno successivo all'erogazione fino alla data del pagamento, nonché degli eventuali interessi corrisposti in sede di rimborso.

06901

### **Società controllanti e controllate**

Per le società che si avvalgono della procedura di liquidazione dell'Iva cosiddetta "di gruppo" di cui al dm 13 dicembre 1979 (società controllate e controllanti), il soggetto legittimato a chiedere il rimborso dell'eccedenza di credito consolidata è la società controllante. A tal fine, deve essere utilizzato non il quadro VX della dichiarazione annuale, ma il prospetto riepilogativo 26 PR.

Per la verifica della sussistenza dei presupposti richiesti dall'art. 30, terzo comma, occorre fare riferimento alla situazione di ciascuna delle società del gruppo, compresa la controllante, che hanno evidenziato nelle rispettive dichiarazioni annuali un credito trasferito e non compensato.

È inoltre necessaria la preventiva presentazione delle dichiarazioni a credito delle società controllate.

### **La garanzia**

In via di principio, per ottenere il rimborso è necessario prestare idonea garanzia: polizza fideiussoria o atto di fideiussione rilasciati da una compagnia assicuratrice, da un'azienda o un istituto di credito, oppure da un'impresa commerciale giudicata affidabile dall'amministrazione finanziaria; cauzione in titoli di stato o garantiti dallo stato, al valore di borsa, o anche in buoni postali fruttiferi.

Per le piccole e medie imprese, le garanzie possono essere prestate anche dai consorzi o cooperative di garanzia collettiva fidi.

Per i gruppi societari con patrimonio risultante dal bilancio consolidato superiore a 258.228.449,50 euro, la garanzia può essere prestata mediante diretta assunzione, da parte della capogruppo o controllante, dell'obbligazione verso l'amministrazione; si vedano i chiarimenti e lo schema di obbligazione diffusi con la circolare n. 164/1998. Si vedano inoltre i chiarimenti forniti con le risoluzioni n. 189/2002, n. 202/2007 e n. 51/2009.

Nella risposta n. 381/2022 l'Agenzia ha escluso che la società rappresentante del Gruppo Iva possa garantire essa stessa il rimborso dell'Iva richiesto dal Gruppo mediante assunzione diretta dell'obbligazione.

### *Alternatività con il fermo amministrativo*

Con risposta n. 535/2020, uniformandosi alla sentenza della Corte di cassazione Ss.uu. n. 2320/2020, l'Agenzia ha riconosciuto che l'obbligo della garanzia esclude che l'ufficio possa azionare il fermo amministrativo, non essendo ammissibile una duplice cautela dell'erario per lo stesso credito. Gli istituti cautelari del rd 2440/1923 e del dlgs 472/97, pertanto, non possono essere azionati durante il periodo di validità della garanzia prestata dal contribuente ai sensi dell'art. 38-bis del dpr 633/72.

### *Ambito della garanzia*

La garanzia deve coprire non solo il credito d'imposta cui si riferisce, bensì, nei limiti della somma richiesta a rimborso, tutti i crediti a qualsiasi titolo vantati dall'amministrazione riguardo all'Iva (imposta, interessi, sanzioni, spese di notifica) originati da provvedimenti emessi dagli uffici, sia per la stessa annualità del rimborso che per le annualità precedenti, purché notificati nel periodo di validità della garanzia stessa.

Con circolare n. 146/98 è stato però precisato che l'amministrazione non può escutere la garanzia re-

## GUIDA AL RIMBORSO IVA

06901

lativamente ai crediti scaturiti a seguito di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza prima dell'inizio della validità della garanzia stessa.

Ai sensi dell'art. 9 del dl n. 269/2003, la durata della garanzia non può superare tre anni dalla data del rimborso; in sostanza, il periodo di validità della garanzia viene a scadere nel più breve termine tra quello di decadenza per l'accertamento e il decorso di tre anni dall'esecuzione del rimborso.

Poiché il rimborso viene eseguito con procedura semplificata, direttamente dalla struttura di gestione, fino a concorrenza dell'importo di 2 milioni di euro, e su disposizione dall'ufficio per l'eventuale eccedenza, il contribuente che chiede un rimborso superiore a detto limite può presentare separatamente le garanzie, in tempi diversi, dopo averne ricevuto richiesta da ciascuno dei due soggetti erogatori; in alternativa, può presentare un'unica garanzia, per l'intero ammontare del rimborso, all'agente della riscossione.

In ogni caso, la garanzia deve essere rilasciata a favore dell'ufficio delle entrate competente.

### **Mancata presentazione della garanzia**

Con circolare n. 17/2011 l'Agenzia ha chiarito le conseguenze della mancata presentazione della garanzia, distinguendo il caso in cui il rimborso debba essere disposto dall'ufficio (procedura ordinaria) da quello in cui sia erogato con procedura semplificata (ex conto fiscale).

#### **Procedura ordinaria**

L'atto di garanzia, pur rappresentando un documento da acquisire durante l'iter di esecuzione del rimborso, non è richiesto al contribuente ai fini del controllo della regolarità formale dell'istanza presentata, ma è propedeutico alla sola fase di liquidazione del rimborso stesso. Essendo quindi l'atto del tutto ininfluenza ai fini dell'accertamento e della rettifica della dichiarazione da cui risulta il credito, l'eventuale mancata presentazione dell'atto stesso non fa scattare il prolungamento del termine di decadenza del potere di accertamento, non rientrando esso tra i documenti cui si riferisce l'art. 57 del dpr 633/72.

La garanzia è destinata a cessare, ovvero a diventare superflua (se non prestata), qualora il credito chiesto a rimborso sia diventato incontestabile per decorso dei termini di accertamento, per cui, in tale ipotesi, il rimborso deve essere comunque erogato anche senza garanzia.

Infine, in caso di mancata prestazione della garanzia, il contribuente può rettificare la richiesta di rimborso del credito presentando una dichiarazione integrativa al fine di indicare il medesimo credito (o parte di esso) come eccedenza da utilizzare in detrazione o compensazione (variazione del quadro VX). Resta salva la facoltà per il contribuente di presentare all'ufficio la garanzia tardivamente, ma comunque prima che siano decorsi i termini di decadenza dell'accertamento.

#### **Procedura semplificata**

A differenza dei rimborsi richiesti con procedura ordinaria, nella procedura semplificata è previsto espressamente che, qualora non venga prestata la garanzia entro quaranta giorni dalla richiesta di rimborso, la procedura non ha corso.

Anche in questo caso il contribuente può rettificare la richiesta di rimborso del credito presentando

06901

una dichiarazione integrativa, al fine di indicare, alternativamente, il medesimo credito (o parte di esso):

- come eccedenza da utilizzare in detrazione o compensazione
- come eccedenza da erogare tramite procedura ordinaria.

Il contribuente che sia in grado di prestare, anche se tardivamente, le garanzie, potrà sollecitare, con un'ulteriore istanza diretta all'agente della riscossione, la liquidazione del rimborso, cui sarà attribuito un nuovo ordine cronologico nell'ambito della graduatoria di erogazione.

### **Rimborsi prioritari**

Ai sensi dell'art. 38-bis, comma 10, dpr 633/72, il ministro dell'economia può individuare categorie di contribuenti che, in relazione all'attività esercitata e alle tipologie di operazioni effettuate, sono ammessi al rimborso dell'Iva in via prioritaria.

Il dm 22 marzo 2007, che ha individuato la prima categoria di contribuenti "privilegiati", richiede all'art. 2 la sussistenza delle seguenti condizioni al momento della richiesta di rimborso:

- che l'attività sia esercitata da almeno tre anni
- che l'eccedenza detraibile richiesta a rimborso sia almeno pari a 10.000 euro in caso di rimborso annuale, ovvero a 3.000 euro in caso di rimborso trimestrale;
- che l'eccedenza detraibile richiesta a rimborso sia almeno pari al 10% dell'importo complessivo dell'imposta assolta sugli acquisti e sulle importazioni effettuati nel periodo (anno o trimestre) cui si riferisce la richiesta.

I soggetti aventi diritto al rimborso prioritario devono segnalare tale condizione riportando nella casella 4 del rigo VX4 il codice identificativo (da 1 a 8) del corrispondente provvedimento, desumibile dalle istruzioni.

Tra gli ammessi al rimborso prioritario vi sono anche i soggetti che emettono fattura in regime di split payment ai sensi dell'art. 17-ter. A questi soggetti non si applicano le predette condizioni previste dall'art. 2 del dm 22/3/2007; tuttavia, il diritto al rimborso prioritario compete loro limitatamente all'ammontare del credito corrispondente all'imposta relativa alle operazioni in regime di split payment, che deve essere specificato nel campo 5 del rigo VX4, e soltanto se il presupposto del rimborso è l'aliquota media.

### **Rimborsi erogabili senza garanzia**

#### **1. Rimborsi fino a 30.000 euro**

Sono esonerati dall'obbligo di prestare garanzia i contribuenti che richiedono un rimborso d'imposta non superiore a 30.000 euro. Tale soglia riguarda, cumulativamente, tutti i rimborsi del periodo d'imposta e non la singola richiesta, per cui nell'ipotesi di più richieste (esempio, rimborso annuale e infrannuale) di importo unitario inferiore, ma di ammontare complessivo superiore al predetto limite, scatta l'obbligo di prestare la garanzia.

In base ai chiarimenti forniti dalla risoluzione n. 165/2000, i contribuenti con crediti superiori a 30.000 euro possono chiedere il rimborso fino a tale importo senza obbligo di garanzia e utilizzare il residuo credito in compensazione "orizzontale". Il limite di 30.000 euro, quindi, non è intaccato dalle compensazioni con il modello F24 (vedi anche risoluzione n. 38/2001).

#### **2. Rimborsi di importo superiore a 30.000 euro**

## GUIDA AL RIMBORSO IVA

06901

06901

Per i rimborsi di importo superiore a 30.000 euro è necessario prestare la garanzia (fatti salvi i particolari casi di esonero di cui al successivo punto 3).

In alternativa, in luogo della garanzia, i contribuenti (eccettuati quelli "a rischio" di cui appresso) possono predisporre il visto di conformità "rinforzato"; in tal caso occorre indicare nella casella 7 del rigo VX4 il codice 1 (le società controllanti devono riportare tale codice nel campo 8 del quadro VS).

### *In che cosa consiste il "visto rinforzato"*

In base alle disposizioni del comma 3 dell'art. 38-bis, i rimborsi sono eseguiti senza garanzia a condizione che:

a) la dichiarazione annuale (o, per i rimborsi trimestrali, l'istanza modello TR) rechi il visto di conformità o, in alternativa, la sottoscrizione dell'organo di controllo contabile

b) alla dichiarazione (o all'istanza) sia allegata una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, a norma dell'art. 47 del dpr n. 445/2000, che attesti la sussistenza delle seguenti condizioni in relazione alle caratteristiche soggettive del contribuente:

1. il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40%; la consistenza degli immobili non si è ridotta, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40% per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata; l'attività stessa non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nelle suddette risultanze contabili;

2. non risultano cedute, se la richiesta di rimborso è presentata da società di capitali non quotate nei mercati regolamentati, nell'anno precedente la richiesta, azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50% del capitale sociale; ai fini in esame, come chiarito dall'Agenzia con la risposta n. 658/2021, si tiene conto anche dei conferimenti di quote sociali, anche qualora la società conferitaria abbia la medesima compagine sociale della conferente;

3. sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.

La dichiarazione sostitutiva di atto notorio deve essere resa barrando le caselle degli appositi campi del rigo VX4 della dichiarazione annuale e apponendo la sottoscrizione nel campo 10. La dichiarazione sostitutiva deve essere conservata, insieme al documento di identità del sottoscrittore, dal soggetto che invia la dichiarazione annuale, per essere esibita all'ufficio in caso di richiesta.

In merito ai suddetti requisiti, si veda la circolare n. 32/2014.

### *Integrazione del "visto"*

Nella risposta n. 292/2020 l'Agenzia ha chiarito che il visto di conformità, ai fini dell'esonero dalla garanzia, può essere apposto anche a distanza di anni dalla presentazione della dichiarazione annuale recante la richiesta di rimborso, mediante una dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 8, comma 6-bis, del dpr n. 322/98 nei termini ivi stabiliti. È irrilevante il fatto che l'ufficio, nell'ambito dell'istruttoria della pratica di rimborso, abbia già chiesto la garanzia.

La posizione è stata ribadita nella risposta n. 289/2021, secondo cui la mancanza, nella dichiarazione originaria, del visto di conformità e dell'attestazione dei requisiti per l'esonero dalla garanzia,

può essere rimediata mediante presentazione di dichiarazione integrativa, entro i termini di decadenza per l'azione accertatrice, senza applicazione di sanzioni.

### *Esclusione dei contribuenti "a rischio"*

In base al comma 4 dell'art. 38-bis, i seguenti contribuenti, per ottenere i rimborsi di importo superiore a 30.000 euro non possono avvalersi del "visto rinforzato", ma sono tenuti a prestare garanzia:

1) soggetti passivi che esercitano un'attività d'impresa da meno di due anni (escluse le start up innovative di cui all'art. 25 del dl 179/2012).

L'Agenzia ha precisato che questa situazione riguarda solo le imprese e non i soggetti esercenti arti e professioni. In merito alla decorrenza dell'inizio dell'attività d'impresa, si vedano le circolari n. 6/2015 e n. 33/2016;

2) soggetti passivi ai quali, nei due anni antecedenti la richiesta di rimborso, sono stati notificati avvisi di accertamento o di 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 questi non superano 150.000 euro;

- al 5% degli importi dichiarati se questi superano 150.000 euro ma non 1.500.000 euro;

- all'1% degli importi dichiarati, o comunque a 150.000 euro, se gli importi dichiarati superano 1.500.000 euro;

3) soggetti passivi che chiedono il rimborso del credito risultante all'atto della cessazione dell'attività.

Si vedano le circolari n. 32/2014, n. 35/2015 e n. 33/2016.

### *3. Casi particolari di esonero*

Sono previste le seguenti ipotesi particolari di esonero dalla garanzia (e, ovviamente, dal visto rinforzato), da segnalare, in taluni casi, riportando il codice indicato nelle istruzioni nella casella 7 del rigo VX4 (ovvero nel campo 8 del quadro VS, per le società aderenti all'Iva di gruppo), oppure nel frontespizio.

#### *3.1 Franchigia per versamenti in conto fiscale*

Ai sensi dell'art. 21 del dm n. 567/93, non occorre prestare garanzia per l'erogazione con procedura semplificata dei rimborsi fino all'ammontare del 10% dei versamenti eseguiti nei due anni precedenti la data della richiesta e registrati nel conto fiscale, esclusi quelli conseguenti a iscrizione a ruolo e al netto dei rimborsi già erogati (ai fini della verifica del limite, si cumulano i rimborsi erogati nei due anni precedenti la data della richiesta).

La circolare 32/2014 ha chiarito che i rimborsi di importo non superiore a 30.000 euro non si computano nel calcolo.

#### *3.2 Società di gestione del risparmio*

Le società di gestione dei fondi comuni di investimento immobiliare chiusi di cui alla legge n. 86/94, in base alle disposizioni contenute già nel dl n. 406/95, poi sostituite dall'art. 8 del dl n. 351/2001, hanno diritto al rimborso entro sei mesi e sono esonerate dall'obbligo di prestare garanzia. Si veda la circolare n. 47/2003.

Il citato art. 8 prevede inoltre che le società in questione, in alternativa al rimborso, possono utilizzare il credito in compensazione, senza che valga il limite d'importo annuo, oppure cederlo a terzi con l'osservanza delle disposizioni degli artt. 43-bis e 43-ter del dpr n. 602/73.

## GUIDA AL RIMBORSO IVA

06901

06901

### 3.3 Procedure concorsuali

Ai sensi dell'art. 74-bis del dpr n. 633/72, i rimborsi annuali nei confronti delle procedure concorsuali (fallimento, liquidazione giudiziale e liquidazione coatta amministrativa), sono effettuati senza prestazione di garanzia fino all'importo di 258.228,45 euro. La disposizione vale non solo per i rimborsi chiesti da curatori e liquidatori, ma anche per quelli chiesti dal contribuente prima della data di apertura della procedura ed erogati successivamente a favore della stessa.

Nella circolare n. 54/2002 l'Agenzia ha chiarito che il limite d'importo di cui sopra va riferito a tutti i rimborsi Iva erogati nel corso della procedura concorsuale, e non a ciascun periodo d'imposta.

Con risposta n. 395/2021 l'Agenzia ha chiarito che l'esonero dalla garanzia può riconoscersi anche ai soggetti residenti in altri stati membri dell'Ue, ivi assoggettati a una procedura concorsuale analoga a quelle sopra indicate. Tale non è, ad avviso dell'Agenzia, la procedura di insolvenza per la ristrutturazione e ricapitalizzazione delle società prevista dal diritto tedesco.

### 3.4 Amministrazioni dello stato

Con risoluzione n. 198/2007 è stato precisato che non è dovuta alcuna garanzia se il rimborso è richiesto da un'amministrazione dello stato.

### 3.5 Imprese in regime di adempimento collaborativo

L'art. 6, comma 6, del dlgs n. 128/2015 prevede, per le imprese che aderiscono al regime di adempimento collaborativo di cui all'art. 3, l'esonero dall'obbligo di presentare garanzie per i rimborsi delle imposte dirette e indirette, per tutto il periodo di permanenza nel regime. Si veda la circolare n. 38/2016.

### 3.6 Soggetti ad alta affidabilità

Ai sensi del provvedimento dell'Agenzia del 27 aprile 2022, i soggetti che, nell'applicazione degli I.S.A. di cui all'art. 9-bis del dl n. 50/2017, hanno conseguito un livello di affidabilità pari almeno a 8 per il periodo d'imposta 2021, oppure un livello pari almeno a 8,5 calcolato attraverso la media semplice dei livelli di affidabilità ottenuti per i periodi d'imposta 2020 e 2021, sono esonerati dall'apposizione del visto di conformità o dalla prestazione della garanzia:

- sulla richiesta di rimborso del credito Iva maturato sulla dichiarazione annuale per l'anno di imposta 2022, per crediti di importo non superiore a 50.000

- sulla richiesta di rimborso del credito Iva infrannuale maturato nei primi tre trimestri dell'anno di imposta 2023, per crediti di importo non superiore a 50.000 euro annui.

Le predette soglie di esonero sono cumulative, in quanto si riferiscono alle richieste di rimborso del 2023. Si vedano, al riguardo, le circolari n. 17 e n. 20 del 2019.

La condizione di esonero in esame deve essere segnalata nella dichiarazione annuale barrando l'apposita casella nel frontespizio della modello Iva 2023.

### Importo massimo erogabile con procedura semplificata

A decorrere dal 1° gennaio 2022, l'art. 1, comma 72, della legge n. 234/2021 ha definitivamente elevato l'importo massimo del credito rimborsabile con procedura semplificata a 2 milioni di euro per ciascun anno solare.

Occorre prestare attenzione al fatto che si tratta di un limite complessivo unico per i rimborsi semplificati e per le compensazioni orizzontali nel modello F24: pertanto, ad esempio, se il contribuente nel 2023 richiede un rimborso semplificato di 1.400.000 euro, potrà effettuare compensazioni ai sensi dell'art. 17, dlgs n. 241/97, in tale anno solare, fino alla residua disponibilità di 600.000 euro.

### Cessione del credito

La possibilità di cedere a terzi il credito Iva chiesto a rimborso in sede di dichiarazione annuale è prevista dall'art. 5, comma 4-ter, del dl n. 70/1988, secondo cui l'ufficio può richiedere le somme indebitamente rimborsate anche all'eventuale cessionario al quale il contribuente abbia ceduto il proprio credito, fermo restando che le azioni di rettifica della dichiarazione e quelle sanzionatorie saranno rivolte esclusivamente nei confronti del contribuente.

In ordine alle modalità da osservare, il ministero delle finanze ha precisato che la cessione del credito, da notificare formalmente all'ufficio dell'Agenzia delle entrate e all'agente della riscossione, deve risultare da atto pubblico oppure da scrittura privata autenticata da un notaio e che copia autentica dell'atto deve essere inviata all'ufficio stesso.

Con risoluzione n. 279/2002 l'Agenzia ha chiarito che non ha effetto nei confronti dell'amministrazione finanziaria la cessione di un credito futuro, vale a dire non ancora emergente da una dichiarazione annuale presentata; un simile atto di cessione, pertanto, ha rilevanza esclusivamente nei rapporti tra le parti. Nella risposta a consulenza giuridica n. 1/2019, l'Agenzia ha però precisato che tale affermazione non va intesa nel senso che la cessione di un credito tributario futuro sia valida solo tra le parti senza produrre mai effetti nei confronti dell'amministrazione, quanto piuttosto che la stessa debba essere considerata valida ed efficace anche nei confronti dell'erario solo successivamente all'indicazione in dichiarazione del credito, alla conseguente richiesta di rimborso e all'espletamento delle previste formalità di notifica della cessione. Pertanto, la cessione del credito tributario "futuro" acquista efficacia, anche ai fini fiscali, quando il medesimo credito viene chiesto a rimborso nelle dichiarazioni dei redditi o Iva, sempreché siano rispettate le modalità di cui all'articolo 43-bis del dpr n. 602/1973.

### Cessione parziale

Con risoluzione n. 103/2006, l'Agenzia ha ritenuto ammissibile la cessione parziale del credito Iva chiesto a rimborso con la dichiarazione annuale. In particolare, il contribuente può limitarsi a cedere la quota che eccede l'importo rimborsabile direttamente dall'agente della riscossione. Tale quota, tuttavia, non potrà formare oggetto di ulteriore frazionamento e dovrà pertanto essere ceduta a un unico cessionario.

Società di gestione e società che aderiscono al "consolidato"

Particolari disposizioni sono dettate per la cessione del credito Iva da parte delle società di gestione del risparmio (art. 8 del dl n. 351/2001), per le quali è previsto, nella dichiarazione annuale Iva, l'apposito quadro VD, nonché per le società che hanno optato per il consolidato fiscale di cui all'art. 117 del Tuir.