STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti– Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Rimborso infrannuale e nuovo modello IVA TR

(*Circolare n. 7 del 14 aprile 2016*)

Indice

1. Premessa 3
2. Credito infrannuale rimborsabile o compensabile 4
3. Presupposti per il rimborso 4
   3.1. Aliquota media 5
   3.2. Operazioni non imponibili 7
   3.3. Acquisto di beni ammortizzabili 8
   3.4. Operazioni fuori campo Iva 9
   3.5. Soggetti non residenti 10
4. Compensazione 10
5. Compilazione del modello IVA TR 11
   5.1. Quadro TA 11
   5.2. Quadro TB 14
   5.3. Quadro TC 15
   5.4. Quadro TD 17
   5.5. Quadro TE 20
6. Modalità e termini di presentazione del modello IVA TR 22
7. Esecuzione dei rimborsi sino ad euro 15.000 22
8. Esecuzione dei rimborsi superiori ad euro 15.000 23
   8.1. Dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà 24
   8.2. Obbligo di prestazione della garanzia 26

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti– Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

1. Premessa

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

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

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

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

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

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti– Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

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

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

Il Direttore dell'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento n. 42623/2016, ha approvato il **nuovo modello IVA TR** – utilizzabile a decorrere dalla richiesta di rimborso, o utilizzo in compensazione, del **credito Iva relativo al primo trimestre dell'anno 2016**, da presentare entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento – mediante il quale il contribuente può avvalersi della predetta facoltà: nel caso in cui il contribuente richieda l'**utilizzo in compensazione** del credito maturato nei primi tre trimestri dell'anno, per gli **importi eccedenti il limite di euro 5.000 annui** è necessario attendere il **giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione del modello IVA TR** (art. 17, co. 1, del D.Lgs. n. 241/1997).

2. Credito rimborsabile o compensabile

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

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

Esempio

La Alfa s.r.l. presenta, al 30 giugno 2016, la seguente situazione:

Iva a credito		**Iva a debito**	
Descrizione	**Importo**	**Descrizione**	**Importo**

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti– Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Credito Iva I° Trimestre 2016	euro 18.000	Iva 4%	euro 8.000
Iva 22% II° Trimestre 2016	euro 30.000	Iva 10%	euro 5.000
Totale a credito	**euro 48.000**	**Totale Iva a debito**	**euro 13.000**

La determinazione dell'importo di Iva a credito che la società Alfa S.r.l. può chiedere a rimborso con riferimento al II° trimestre 2016 è così determinato:

Descrizione		**Importo**
A	Totale Iva a credito del periodo	euro 30.000
B	Totale Iva a debito del periodo	euro 13.000
C = A – B	**Credito Iva rimborsabile**	**euro 17.000**

3. Presupposti per il rimborso

Ai fini dell'accesso al beneficio in commento, è altresì necessario che il soggetto passivo Iva soddisfi uno dei seguenti **presupposti alternativi**:

- esercita **esclusivamente o prevalentemente attività** che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con **aliquote inferiori a quelle dell'Iva relative agli acquisti** e alle importazioni, computando a tale fine anche quelle effettuate a norma degli artt. 17, co. 5, 6 e 7, e 17-*ter* del D.P.R. n. 633/1972 (art. 30, co. 2, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972). Il diritto al rimborso, o all'utilizzazione in compensazione, del credito infrannuale spetta se **l'aliquota media** sulle **operazioni passive è superiore** a quella sulle **operazioni attive** maggiorata del 10%;
- **le operazioni non imponibili** sono **superiori al 25% del volume d'affari** (art. 30, co. 2, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972);
- **l'ammontare degli acquisti e delle importazioni di beni ammortizzabili** è **superiore a 2/3 dell'ammontare complessivo degli acquisti** e delle importazioni imponibili (artt. 30 co. 2, lett. c), e 38-*bis*, co. 2, del D.P.R. n. 633/1972);
- effettua prevalentemente, per un **importo superiore al 50%** dell'ammontare di tutte le operazioni poste in essere, prestazioni di servizi non soggette ad Iva per effetto degli artt. da 7 a 7-*septies* del D.P.R. n. 633/1972 – nei confronti di **soggetti passivi non stabiliti nel**

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti– Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

---

territorio dello Stato – costituite da prestazioni di lavorazione relative a beni mobili materiali, servizi di trasporto di beni e corrispondenti prestazioni di intermediazione, prestazioni di servizi accessorie ai trasporti di beni e relative prestazioni di intermediazione, ovvero prestazioni di servizi di cui all'art. 19, co. 3, lett. a-*bis*), del D.P.R. n. 633/1972 (artt. 30, co. 2, lett. d), e 38-*bis*, co. 2, del D.P.R. n. 633/1972);

- è un **soggetto passivo non residente**, identificato ai fini Iva in Italia direttamente ai sensi dell'art. 35-*ter* del D.P.R. n. 633/1972 o tramite rappresentante fiscale (art. 30, co. 2, lett. e), del medesimo Decreto).

3.1. Aliquota media

L'art. 30, co. 3, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972 riconosce, come anticipato, il diritto al rimborso, o all'utilizzo in compensazione, del credito Iva, se l'aliquota mediamente applicata sugli acquisti e sulle importazioni supera quella mediamente applicata sulle operazioni attive maggiorata del 10%. A questo proposito, le istruzioni alla compilazione del modello IVA TR precisano, con riguardo al corrispondente **rigo TD1**, che nel calcolo dell'aliquota media devono essere **esclusi sia gli acquisti e le importazioni che le cessioni di beni ammortizzabili**, mentre le spese generali devono essere comprese tra gli acquisti. L'esclusione delle cessioni e degli acquisti di beni ammortizzabili è dettata dal fatto che per tali operazioni è previsto un autonomo presupposto per l'accesso al rimborso (in tale senso **R.M. n. 17/E/1998**). Nonostante nella determinazione dell'aliquota media delle operazioni passive **non si tenga conto degli acquisti e delle cessioni di beni ammortizzabili**, una volta verificata la sussistenza del requisito in commento per il rimborso, questo può essere chiesto o utilizzato in compensazione per tutto il credito maturato, **comprensivo, quindi, anche dell'Iva relativa ai beni ammortizzabili**.

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

- le cessioni di oro da investimento imponibili a seguito di opzione e di oro diverso da quello di investimento e di argento puro (art. 17, co. 5, del D.P.R. n. 633/1972);
- le prestazioni di servizi diversi da quelli di cui all'art. 17, co. 6, lett. a-*ter*), del D.P.R. n. 633/1972 – compresa la manodopera – **rese nel settore edile da soggetti subappaltatori** nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili, ovvero nei

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti– Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

---

confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore, assoggettate ad Iva con il sistema del *reverse charge* (art. 17, co. 6, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972). Tali operazioni, infatti, sono considerate **imponibili ad aliquota zero** (C.M. n. 37/E/2006);

- le prestazioni di servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relative ad edifici (art. 17, co. 6, lett. a-*ter*), del D.P.R. n. 633/1972);
- le operazione soggette alla disciplina della scissione dei pagamenti ovvero del c.d. *split payment* (art. 17-*ter* del D.P.R. n. 633/1972);
- le **cessioni e gli acquisti di rottami ferrosi**, di altri materiali di recupero e di semilavorati non ferrosi di cui all'art. 74, co. 7 e 8, del D.P.R. n. 633/1972 (tali operazioni vanno computate con aliquota "zero");
- le **operazioni non soggette all'imposta** effettuate in applicazione di determinate **norme agevolative** nei confronti dei terremotati e soggetti assimilati.

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

Aliquota media delle operazioni attive maggiorata del 10%:

$$\left[\frac{\qquad\qquad\qquad\qquad\qquad\qquad\qquad\qquad\qquad\qquad\qquad\qquad}{} \right]$$

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

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

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti– Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Aliquota media delle operazioni passive:

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

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

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

3.2. Operazioni non imponibili

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

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

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti– Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

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

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

Esempio

Operazione	Beta S.r.l.	Gamma S.r.l.

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti– Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

A	Operazioni non imponibili	euro 70.000	euro 50.000
B	Altre operazioni	euro 190.000	euro 190.000
C = A + B	**Volume d'affari**	**euro 260.000**	**euro 240.000**
D = A / C	% Operazioni imponibili	26,92%	20,83%
Diritto al rimborso		**SI**	**NO**

3.3. Acquisto di beni ammortizzabili

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

Il presupposto in commento interessa in particolar modo:

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

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

Ai fini dell'individuazione dei beni ammortizzabili, il cui costo concorre alla formazione dell'ammontare di acquisti di beni ammortizzabili superiore ai 2/3 del totale degli acquisti effettuati, è necessario fare **riferimento agli artt. 102 e 103 del Tuir** e, quindi, ai beni per quali è prevista

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti– Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

---

la deducibilità degli ammortamenti, a prescindere dall'eventuale inutilizzabilità del bene da parte dell'acquirente. I cespiti devono essere utilizzati direttamente dall'imprenditore che ne ha il possesso a titolo di proprietà o di altro diritto reale (**R.M. n. 147/E/2009**): nell'ipotesi dell'acquisto di un fabbricato strumentale, l'Iva rimborsabile deve essere determinata **scorporando il valore dell'area** sulla quale insiste il fabbricato stesso e quello del terreno che ne costituisce pertinenza (**C.M. n. 8/E/2009**).

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

3.4. Operazioni fuori campo Iva

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

- **prestazioni di lavorazione riguardanti beni mobili materiali;**
- prestazioni di trasporto di beni e relative prestazioni di intermediazione;
- prestazioni di servizi accessorie ai trasporti di beni e corrispondenti **prestazioni di intermediazione**;
- prestazioni di servizi di cui all'**art. 19, co. 3, lett. a-*bis*), del D.P.R. n. 633/1972**, ovvero relative a concessione di credito, assicurazione, riassicurazione e vitalizio, operazioni riguardanti valute estere e operazioni relative alle azioni, obbligazioni o altri titoli, effettuate nei confronti di

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti– Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

soggetti residenti in Paesi extraUe – trattasi delle operazioni esenti di cui all'art. 10, co. 1, nn. da 1 a 4, del D.P.R. n. 633/1972 – od inerenti a beni destinati ad essere esportati al di fuori del territorio comunitario.

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

3.5. Soggetti non residenti

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

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

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

4. Compensazione

In alternativa alla procedura di rimborso, il soggetto passivo, come anticipato, può utilizzare in **compensazione orizzontale,** mediante modello F24, il credito Iva maturato nel trimestre di riferimento: a questo proposito, si ricorda, tuttavia, che il **limite massimo di compensazione annuale è fissato in euro 700.000**, per effetto della novità introdotta dall'art. 9, co. 2, del D.L. n. 35/2013, che ha modificato – a decorrere dal periodo d'imposta 2014 – l'art. 34, co. 1, della Legge n. 388/2000. Tale soglia è elevata ad euro 1.000.000, anche per l'esecuzione dei rimborsi annuali da parte del Concessionario della Riscossione, qualora il volume d'affari registrato nell'anno precedente

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti– Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

---

sia costituito, per almeno l'80%, da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto, soggette al regime del "*reverse charge*", a norma dell'art. 17, co. 6, lett. a) del D.P.R. n. 633/1972.

I **crediti Iva trimestrali di importo superiore ad euro 5.000 annui** sono compensabili a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione modello IVA TR (art. 17, co. 1, del D.Lgs. n. 241/1997). I **codici tributo** da utilizzare sono i seguenti:

- **6036**: credito Iva del primo trimestre;
- **6037**: credito Iva del secondo trimestre;
- **6038**: credito Iva del terzo trimestre.

5. Compilazione del modello IVA TR

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

5.1. Quadro TA

In questa sezione, devono essere indicate le operazioni attive, quali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, annotate o da rilevare nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi (artt. 23 o 24 del D.P.R. n. 633/1972) per il trimestre di riferimento.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti– Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

QUADRO TA OPERAZIONI ATTIVE		1 IMPONIBILE	%	2 IMPOSTA
TA1	Operazioni per le quali si è verificata l'esigibilità dell'imposta, distinte per aliquota o per percentuale di compensazione		2	
TA2			4	
TA3			5	
TA4			7,3	
TA5			7,5	
TA6			7,65	
TA7			7,95	
TA8			8,3	
TA9			8,5	
TA10			8,8	
TA11			10	
TA12			12,3	
TA13			22	
TA20	Operazioni imponibili effettuate senza addebito d'imposta in base a particolari disposizioni			
TA21	Operazioni effettuate ai sensi dell'articolo17- ter			
TA22	**TOTALE** (col. 1, somma dei righi da TA1 a TA21; col. 2, somma dei righi da TA1 a TA13)			
TA23	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/–)		1	
		di cui differenze di imposta	2	
TA24	**TOTALE** (TA22 col. 2 ± TA23 campo 1)			
TA30	Operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-bis e 9, operazioni assimilate nonché operazioni intracomunitarie			
TA31	Altre operazioni			
TA32	**TOTALE** (somma dei righi TA22 col. 1, TA30 e TA31)			
TA33	Cessioni di beni ammortizzabili imponibili			

Righi da TA1 a TA13

Occorre indicare l'ammontare delle **operazioni imponibili** suddivise secondo l'aliquota (o la percentuale di compensazione applicata), per le quali, nel trimestre di riferimento, si sia verificata l'**esigibilità dell'imposta** (comprese, quindi, quelle ad esigibilità differita annotate in periodi precedenti).

Le operazioni imponibili, suddivise secondo l'aliquota (o la percentuale di compensazione applicata), devono essere indicate al netto delle sole **variazioni**, in aumento o in diminuzione, dell'imponibile e/o dell'imposta di cui all'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 che si riferiscono ad **operazioni registrate nello stesso trimestre di riferimento**.

Diversamente, le **variazioni d'imposta**, in aumento o in diminuzione, relative ad **operazioni registrate in trimestri precedenti**, ma annotate nel trimestre di riferimento, devono essere riportate nel campo 1 del rigo TA23. Nel calcolo dell'**aliquota media**, ai fini della verifica del presupposto di cui all'art. 30, co. 2, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, non si deve tenere conto di tali ultime variazioni, ma esclusivamente delle differenze d'imposta indicate nel **campo 2 del rigo TA23**.

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti– Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Rigo TA20

Deve essere esposto l'importo delle seguenti operazioni attive:

- cessioni per le quali l'imposta, in base al meccanismo del "*reverse charge*", è dovuta dal cessionario (cessioni di rottami e altri materiali di recupero di cui all'art. 74, co. 7 e 8, del D.P.R. n. 633/1972, cessioni di oro industriale, argento puro e oro da investimento, imponibili a seguito dell'opzione di cui all'art. 17, co. 5, del D.P.R. n. 633/1972, ecc.);
- operazioni non soggette ad Iva, effettuate in applicazione di specifiche norme agevolative nei confronti dei terremotati e soggetti assimilati.

Rigo TA21

È necessario riportare il totale dell'imponibile relativo alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni, soggette alla disciplina del c.d. *split payment* (art. 17-*ter* del D.P.R. n. 633/1972).

Rigo TA22

Sono esposti la sommatoria degli imponibili riportati nella colonna 1 dei righi da TA1 ad TA21 e il totale dell'imposta derivante dalla somma degli importi indicati nella colonna 2 dei righi da TA1 a TA21.

Rigo TA23

Nel **campo 1** devono essere indicate le variazioni e gli arrotondamenti d'imposta: in particolare, deve essere compresa l'imposta relativa alle variazioni operate ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, registrate nel trimestre di riferimento e relative ad operazioni registrate in trimestri precedenti.

Nel **campo 2** devono essere esposte le differenze d'imposta (positive o negative), già comprese nel campo 1, derivanti dall'indicazione, nei righi corrispondenti all'aliquota più prossima, delle operazioni imponibili con aliquote (o percentuali di compensazione) non più presenti nel modello.

Rigo TA24

Deve essere indicato il totale dell'Iva sulle operazioni imponibili risultante dalla somma algebrica degli importi dei righi TA22, colonna 2, e TA23, campo 1.

Rigo TA30

Occorre indicare le seguenti tipologie di operazioni non imponibili:

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti– Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

- **esportazioni**, operazioni assimilate e servizi internazionali di cui agli artt. 8, 8-*bis* e 9 del D.P.R. n. 633/1972, nonché le operazioni con la Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino (art. 71 del D.P.R. n. 633/1972) e quelle nei confronti di determinati organismi internazionali (art. 72 del D.P.R. n. 633/1972);
- **cessioni intracomunitarie di beni** di cui agli artt. 41 e 58 del D.L. n. 331/1993;
- cessioni intracomunitarie di beni estratti da un deposito Iva, con spedizione in altro Stato UE, ai sensi dell'art. 50-*bis*, co. 4, lett. f), del D.L. n. 331/1993;
- cessioni di beni estratti da un deposito Iva, con spedizione al di fuori del territorio comunitario (art. 50-*bis*, co. 4, lett. g), del D.L. n. 331/1993);
- operazioni effettuate, in territorio extracomunitario, dalle agenzie di viaggio e turismo rientranti nel regime speciale di cui all'art. 74-*ter* del D.P.R. n. 633/1972;
- **esportazioni di beni usati** e degli altri beni di cui al D.L. n. 41/1995, con indicazione del solo **"margine"**, a norma dell'art. 37, co. 1, del medesimo Decreto. La restante parte del corrispettivo deve essere compresa nel rigo TA31.

Rigo TA31

È necessario esporre l'ammontare delle operazioni diverse da quelle indicate nei righi precedenti, come, ad esempio:

- le **operazioni esenti di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972**;
- le cessioni effettuate nei confronti dei viaggiatori residenti o domiciliati fuori dall'UE ex art. 38-*quater* del D.P.R. n. 633/1972;
- la parte del corrispettivo che non costituisce il "margine" delle cessioni imponibili e non imponibili di beni usati;
- le **operazioni prive del requisito di territorialità ai sensi degli artt. da 7 a 7-*septies* del D.P.R. n. 633/1972**, per le quali è stata emessa la fattura, a norma del successivo art. 21, co. 6-*bis*, del Decreto Iva.

Rigo TA32

Occorre indicare il totale degli imponibili esposti nei righi TA22, colonna 1, TA30 e TA31.

Rigo TA33

Deve essere riportato l'ammontare complessivo delle cessioni imponibili di beni ammortizzabili del trimestre, già comprese nel rigo TA22, tenendo conto delle relative variazioni operate ai sensi

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti– Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

dell'art. 26 del D.P.R. 633/1972, riferite alle cessioni di beni ammortizzabili registrate nel trimestre di riferimento.

5.2. Quadro TB

In questa sezione, devono essere indicati gli acquisti e le importazioni imponibili annotati nel registro degli acquisti (art. 25 del D.P.R. n. 633/1972) per il trimestre di riferimento.

QUADRO TB OPERAZIONI PASSIVE		1 IMPONIBILE	%	2 IMPOSTA
TB1	Acquisti e importazioni imponibili per i quali è stato esercitato il diritto alla detrazione, distinti per aliquota d'imposta o per percentuale di compensazione		2	
TB2			4	
TB3			5	
TB4			7,3	
TB5			7,5	
TB6			7,65	
TB7			7,95	
TB8			8,3	
TB9			8,5	
TB10			8,8	
TB11			10	
TB12			12,3	
TB13			22	
TB20	**TOTALE** (somma dei righi da TB1 a TB13)			
TB21	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/–)		1	
		di cui differenze di imposta	2	
TB22	**TOTALE** (TB20 col. 2 ± TB21 campo 1)			
TB30	Acquisti e importazioni imponibili per i quali non è ammessa la detrazione dell'imposta			
TB31	Percentuale di detrazione			%
TB32	**IMPOSTA AMMESSA IN DETRAZIONE**			
TB33	Acquisti di beni ammortizzabili imponibili			

Righi da TB1 a TB13

Occorre indicare, in corrispondenza delle aliquote (o delle percentuali di compensazione) applicate, gli acquisti interni, intracomunitari e le importazioni assoggettati ad imposta, per i quali si è verificata l'esigibilità ed è stato esercitato il diritto alla detrazione nel periodo di riferimento.

Nei suddetti righi devono essere comprese le sole **variazioni**, in aumento o in diminuzione, dell'imponibile e/o dell'imposta di cui all'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, che si riferiscono ad **acquisti registrati nello stesso trimestre di riferimento**.

Per contro, le **variazioni d'imposta**, in aumento o in diminuzione, relative ad **operazioni registrate in trimestri precedenti**, ma annotate nel trimestre di riferimento, devono essere riportate nel **campo 1 del rigo TB21**. Nel calcolo dell'**aliquota media**, ai fini della verifica del presupposto di cui all'art. 30, co. 2, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, non si deve tenere conto di tali ultime variazioni, ma unicamente delle differenze d'imposta indicate nel **campo 2 del rigo TB21**.

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti– Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Rigo TB20

Deve essere indicato il totale degli importi evidenziati nei righi da TB1 a TB13.

Rigo TB21

Nel **campo 1** è necessario esporre le variazioni e gli arrotondamenti d'imposta. In particolare, deve essere compresa l'imposta relativa alle variazioni operate ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, registrate nel trimestre di riferimento e relative ad acquisti registrati in trimestri precedenti.

Nel **campo 2** devono essere indicate le differenze d'imposta (positive o negative), già comprese nel campo 1, derivanti dall'indicazione, nei righi corrispondenti all'aliquota più prossima, degli acquisti imponibili con aliquote (o percentuali di compensazione) non più presenti nel modello.

Rigo TB22

Occorre indicare il totale dell'Iva sugli acquisti e importazioni per i quali sia stata operata la detrazione, risultante dalla somma algebrica degli importi dei righi TB20, colonna 2, e TB21, campo 1.

Rigo TB30

È necessario riportare gli acquisti imponibili interni, intracomunitari e le importazioni per i quali **non sia ammessa la detrazione** ai sensi dell'art. 19-*bis*1 del D.P.R. n. 633/1972 o di altre disposizioni. In caso di detrazione parziale dell'imposta, deve essere indicata soltanto la quota di imponibile corrispondente alla parte d'imposta non detraibile, mentre la restante quota di imponibile e Iva deve essere indicata nei righi da TB1 a TB13.

Rigo TB31

Deve essere precisata la **percentuale di detrazione** (c.d. "*pro rata*") applicata durante l'anno di riferimento in base all'art. 19, co. 5, del D.P.R. n. 633/1972.

Rigo TB32

Bisogna esporre l'ammontare dell'**imposta ammessa in detrazione** nel periodo di riferimento, corrispondente all'importo indicato nel rigo TB22, ovvero a quello risultante dall'applicazione, al suddetto ammontare, della percentuale di detrazione di cui al rigo TB31.

In caso di adozione di **speciali criteri di determinazione dell'imposta detraibile**, è necessario riportare l'imposta risultante dall'applicazione del regime di appartenenza (che potrebbe non coincidere con l'importo indicato nel rigo TB22).

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti– Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Nell'ipotesi di **esercizio di più attività gestite con contabilità separate** a norma dell'art. 36 del D.P.R. n. 633/1972, occorre indicare l'ammontare complessivo dell'imposta detraibile, tenendo conto di eventuali criteri che derogano il principio ordinario di determinazione dell'imposta. Ad esempio, in presenza di un'attività in cui l'Iva detraibile è determinata applicando la percentuale di detrazione, si deve procedere a calcolare separatamente – per ciascuna delle attività esercitate – l'Iva ammessa in detrazione secondo gli specifici criteri, e riportare in tale rigo la somma degli importi risultanti.

Rigo TB33

Occorre indicare l'ammontare complessivo degli **acquisti di beni ammortizzabili imponibili**, già compresi nei righi precedenti, per i quali sia stato esercitato il diritto alla detrazione nel trimestre di riferimento, tenendo conto delle relative **variazioni** operate ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, riferite agli acquisti di beni ammortizzabili registrati nel trimestre di riferimento.

5.3. Quadro TC

In questa sezione, deve essere indicato il credito Iva del trimestre di riferimento che può essere richiesto a rimborso o per l'utilizzo in compensazione.

QUADRO TC DETERMINAZIONE DEL CREDITO		1 DEBITI	CREDITI 2
TC1	IVA sulle operazioni imponibili (da rigo TA24)		
TC2	IVA dovuta per particolari tipologie di operazioni dal cessionario o committente		
TC3	**IVA a debito** (somma dei righi TC1 e TC2)		
TC4	IVA ammessa in detrazione (da rigo TB32)		
TC5	IVA detraibile da parte dei produttori agricoli (art. 34, comma 9)		
TC6	**IVA detraibile** (somma dei righi TC4 e TC5)		
TC7	**IMPOSTA A CREDITO** (rigo TC6 – rigo TC3)		

Rigo TC1

Occorre indicare l'ammontare dell'Iva relativa alle operazioni imponibili, riportato dal rigo TA24.

Rigo TC2

È necessario esporre l'imposta relativa a particolari tipologie di operazioni per le quali la stessa è **dovuta dal cessionario o committente**, ovvero dai soggetti operanti in particolari settori di attività per le provvigioni da loro corrisposte, come, ad esempio:

- gli acquisti di beni provenienti dalla **Città del Vaticano** e dalla **Repubblica di San Marino**, per i quali il cessionario è tenuto al pagamento dell'imposta ai sensi dell'art. 17, co. 2, del D.P.R. n. 633/1972;

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti– Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

- le operazioni di **estrazione di beni dai depositi Iva** di cui all'art. 50-*bis* del D.L. n. 331/1993, operate ai fini della loro utilizzazione o in esecuzione di atti di commercializzazione nel territorio dello Stato;
- gli acquisti di beni e servizi da soggetti residenti all'estero, per i quali il cessionario o committente italiano ha applicato il *reverse charge* ai sensi dell'art. 17, co. 2, del D.P.R. n. 633/1972;
- i compensi corrisposti ai rivenditori di documenti di viaggio (D.M. 30 luglio 2009);
- le provvigioni corrisposte dalle agenzie di viaggio ai loro intermediari, ai sensi dell'art. 74-ter, co. 8, del D.P.R. n. 633/1972;
- gli acquisti interni, intracomunitari e le importazioni di beni di cui all'**art. 74, co. 7 e 8, del D.P.R. n. 633/1972**, per i quali il cessionario è tenuto al pagamento dell'imposta;
- gli acquisti interni, intracomunitari e delle importazioni di oro diverso dall'oro da investimento (c.d. "oro industriale") e di argento puro e degli acquisti di oro da investimento per i quali sia stata esercitata l'opzione per l'applicazione dell'Iva da parte del cedente, e l'imposta è dovuta dal cessionario ai sensi dell'art. 17, co. 5, del D.P.R. n. 633/1972;
- gli **acquisti intracomunitari di beni**;
- gli acquisti di tartufi da raccoglitori dilettanti ed occasionali, non titolari di partita Iva, per i quali – ai sensi dell'art. 1, co. 109, della Legge n. 311/2004 – il cessionario ha emesso autofattura. Per tali acquisti non è ammessa la detrazione dell'imposta e, pertanto, il relativo importo deve essere compreso nel rigo TB30;
- gli **acquisti di servizi resi nel settore edile dai subappaltatori** di cui all'art. 17, co. 6, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972;
- gli **acquisti di fabbricati** (o porzioni di fabbricato) di cui all'art. 10, co. 1, n. 8-*bis*) e 8-*ter*), del D.P.R. n. 633/1972, per le quali vi sia stata l'**opzione per l'imponibilità**, ai sensi dell'art. 17, co. 6, lett. a-*bis*), del medesimo Decreto;
- gli acquisti di beni di cui all'art. 17, co. 6, lett. b) e c), del D.P.R. n. 633/1972 (C.M. n. 59/E/2010);
- gli **acquisti di servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relativi ad immobili** (art. 17, co. 6, lett. a-*ter*), del D.P.R. n. 633/1972);
- gli acquisti di titoli ambientali di cui all'art. 17, co. 6, lett. d-*bis*), d-*ter*) e d-*quater*), del D.P.R. n. 633/1972;

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti– Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

- gli acquisti di beni e servizi effettuati dalle Pubbliche Amministrazioni, nell'esercizio di attività commerciali, soggetti alla disciplina del c.d. ***split payment*** (art. 17-*ter* del D.P.R. n. 633/1972).

Rigo TC3

Occorre indicare l'Iva a debito risultante dalla somma degli importi indicati nei precedenti righi TC1 e TC2.

Rigo TC4

Deve essere esposto l'importo di cui al rigo TB32.

Rigo TC5

È necessario riportare l'ammontare detraibile (c.d. "Iva teorica") ai sensi dell'art. 34, co. 9, del D.P.R. 633/1972, calcolato applicando le percentuali di compensazione previste, ai fini della detrazione, per le operazioni interne, da parte dei produttori agricoli che hanno effettuato:

- cessioni non imponibili di prodotti agricoli compresi nella Tabella A, Parte I, allegata al D.P.R. n. 633/1972, ai sensi degli artt. 8, co. 1, 38-*quater* e 72 del medesimo Decreto Iva;
- cessioni intracomunitarie di prodotti agricoli.

Rigo TC6

Occorre indicare l'Iva detraibile risultante dalla somma degli importi indicati nei righi TC4 e TC5.

Rigo TC7

Occorre indicare l'imposta a credito ricavata dalla differenza tra il rigo TC6 e il rigo TC3, purché di importo superiore ad euro 2.582,28.

5.4. Quadro TD

Questo prospetto è dedicato all'esposizione dell'informazioni relative ai seguenti aspetti:

- sussistenza dei presupposti (sezione 1);
- rimborso e/o compensazione (sezione 2);
- erogazione del rimborso (sezione 3);
- ente o società partecipante all'Iva di gruppo (sezione 4).

Sussistenza dei presupposti

Tale sezione è dedicata all'indicazione della causale – tra quelle indicate dall'art. 38-*bis*, co. 2, del D.P.R. n. 633/1972 – legittimante la richiesta di rimborso, o di utilizzo in compensazione, del credito

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti– Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Iva infrannuale:

- aliquota media delle operazioni passive superiore a quella delle fattispecie attive maggiorata del 10% (art. 30, co. 2, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972). Le modalità di compilazione del corrispondente **rigo TD1** sono già state illustrate nel **precedente paragrafo "3.1. Aliquota media"**, al quale si rinvia per ogni ulteriore approfondimento;
- **operazioni non imponibili superiori al 25% dell'ammontare di tutte quelle effettuate nel medesimo periodo**, a norma dell'art. 30, co. 2, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972 (**rigo TD2**). La percentuale da indicare è determinata sulla base del **rapporto tra gli importi indicati nei righi TA30 e TA32, moltiplicato per 100**, e arrotondato all'unità superiore;
- **acquisto e importazione di beni ammortizzabili**, per un ammontare **superiore ai 2/3 del totale** degli acquisti e delle importazioni imponibili (artt. 38-*bis*, co. 2, e 30, co. 2, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972). Al ricorrere di tale ipotesi, è barrata la **casella TD3**, fermo restando che può essere richiesta a rimborso, o per l'utilizzo in compensazione, unicamente l'Iva afferenti gli acquisti di beni ammortizzabili del trimestre;
- **soggetti non residenti nel territorio dello Stato** che – a norma dell'art. 30, co. 2, lett. e), del D.P.R. n. 633/1972 – si trovano nelle condizioni di cui all'art. 17, co. 3, del D.P.R. n. 633/1972, ovvero sono identificati direttamente in Italia (art. 35-*ter* del D.P.R. n. 633/1972) oppure hanno ivi nominato un rappresentante fiscale (**rigo TD4**). Questi contribuenti, come anticipato, possono richiedere il rimborso, o l'utilizzo in compensazione, del credito Iva trimestrale anche in assenza delle altre condizioni previste dall'art. 30 del D.P.R. n. 633/1972;
- **prevalente effettuazione**, nei confronti di **soggetti passivi non stabiliti nel territorio dello Stato di operazioni non soggette ad Iva** per effetto degli artt. da 7 a 7-*septies* del D.P.R. n. 633/1972 (**rigo TD5**) – per un **importo superiore al 50%** dell'ammontare di tutte le operazioni effettuate – costituite da prestazioni di lavorazione relative a beni mobili materiali, servizi di trasporto di beni e corrispondenti prestazioni di intermediazione, prestazioni di servizi accessorie ai trasporti di beni e relative prestazioni di intermediazione, ovvero prestazioni di servizi di cui all'art. 19, co. 3, lett. a-*bis*), del D.P.R. n. 633/1972 (artt. 30, co. 2, lett. d), e 38-*bis*, co. 2, del D.P.R. n. 633/1972).

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti– Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

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

Rimborso e/o compensazione

La sezione II del quadro TD del modello IVA TR, che **non deve essere compilata** nell'ipotesi di soggetti che partecipano alla procedura di **liquidazione dell'Iva di gruppo** di cui all'art. 73, co. 3, del D.P.R. n. 633/1972, si compone di soli due righi:

- **rigo TD6**, per l'indicazione dell'importo del credito Iva trimestrale **richiesto a rimborso**;
- rigo TD7, per l'**istanza di utilizzo in compensazione** dell'eccedenza infrannuale.

Sez. 2 Rimborso e/o compensazione	TD6 IMPORTO DI CUI SI CHIEDE IL RIMBORSO	
	TD7 IMPORTO DA UTILIZZARE IN COMPENSAZIONE	

Sotto il primo profilo, si ricorda che la disciplina riguardante le **modalità di erogazione dei rimborsi** è stata modificata dall'art. 13, co. 1, del D.Lgs. n. 175/2014, come meglio illustrato nel **successivo § "7. Esecuzione dei rimborsi superiori ad euro 15.000"**, al quale si rinvia per ogni specifico approfondimento. A questo proposito, si anticipa che sino ad euro 15.000 il rimborso può essere eseguito liberamente, senza prestazione della garanzia ed altri adempimenti: qualora tale soglia venga superata, non è comunque necessario prestare la garanzia – salvo che il contribuente sia qualificabile come "rischioso" (art. 38-*bis*, co. 4, del D.P.R. n. 633/1972) – se il modello IVA TR è munito del **visto di conformità** (o dell'alternativa sottoscrizione da parte del soggetto incaricato della revisione legale dei conti) e corredato di una **dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà** attestante la sussistenza di specifici requisiti patrimoniali. Tali adempimenti sono assolti nell'ambito della sezione 3 del quadro TD, all'interno del quale è altresì segnalato l'eventuale **diritto all'erogazione prioritaria del rimborso** – **casella 1** e, nel caso di soggetti che hanno effettuato operazioni con le Pubbliche Amministrazioni di cui all'art. 17-*ter* del D.P.R. n. 633/1972 (c.d. *split payment*), **campo 2** – oppure all'esonero dalla garanzia (casella 3).

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti– Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

SEZ. 3
Erogazione rimborso

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

Attestazione condizioni patrimoniali e versamento contributi

Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che sussistono le seguenti condizioni previste dall'articolo 38-bis, terzo comma, lettere a), b) e c):

- ☐ a) il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento; la consistenza degli immobili non si è ridotta, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata; l'attività stessa non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nelle suddette risultanze contabili;
- ☐ b) non risultano cedute nell'anno precedente la richiesta azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50 per cento del capitale sociale;
- ☐ c) sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.

Il sottoscritto dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445. FIRMA [4]

Visto di conformità

TD8

Codice fiscale del responsabile del C.A.F. | Codice fiscale del C.A.F.

Codice fiscale del professionista | Si rilascia il visto di conformità ai sensi dell'art. 35 del d.lgs. n. 241/1997 | FIRMA DEL RESPONSABILE DEL C.A.F. O DEL PROFESSIONISTA

Sottoscrizione organo di controllo

Soggetto	Codice fiscale	FIRMA

Per quanto concerne, invece, l'**utilizzo in compensazione del credito infrannuale Iva**, si ricorda che esso è ammesso **soltanto dopo la presentazione del modello IVA TR** e, nel caso di **superamento del limite di euro 5.000 annui** (riferito all'ammontare complessivo dei crediti trimestrali maturati nell'anno), comporta che il credito infrannuale sia utilizzabile soltanto a decorrere dal 16 del mese successivo a quello di presentazione della suddetta istanza (art. 17, co. 1, del D.Lgs. n. 241/1997). Sul punto, si vedano anche la **C.M. n. 57/E/2009** e la **C.M. n. 1/E/2010**.

Si rammenta altresì che la **somma degli importi indicati nei righi TD6 e TD7** non deve essere superiore all'Iva a credito risultante dal rigo TC7, ovvero all'imposta relativa agli acquisti di beni ammortizzabili in presenza del presupposto previsto dall'art. 30, co. 2, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972.

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti– Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Il credito infrannuale utilizzato in compensazione concorre alla formazione del limite annuale di euro 700.000 (art. 9, co. 2, del D.L. n. 35/2013), elevato, come anticipato, ad euro 1.000.000 nel caso dei subappaltatori che, nell'anno precedente, hanno registrato un volume d'affari costituito per almeno l'80% da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto (art. 35, co. 6-*ter*, del D.L. n. 223/2006).

Ente o società partecipante all'Iva di gruppo

Gli enti e le **società controllanti**, che si avvalgono delle disposizioni previste dall'art. 73 del D.P.R. n. 633/1972, possono richiedere il rimborso infrannuale, oppure l'utilizzo in compensazione, dell'**eccedenza di credito Iva del gruppo** relativa alle **società in possesso dei requisiti stabiliti dall'art. 30, co. 2, lett. a), b), c), d) ed e), del D.P.R. n. 633/1972**, con le limitazioni prescritte dal successivo art. 38-*bis*, co. 2.

Il **rigo TD9** deve essere compilato esclusivamente in caso di richiesta di rimborso (o di utilizzo in compensazione) dell'eccedenza detraibile risultante dalle annotazioni periodiche riepilogative di gruppo. Nel **campo 1** deve essere indicato il numero di partita Iva dell'ente o società partecipante alla liquidazione Iva di gruppo (art. 73, co. 3, del D.P.R. n. 633/1972) cui il modulo si riferisce, per il quale nel quadro TE è stato indicato, nella corrispondente casella della colonna 2, il possesso di uno dei presupposti di cui all'art. 30, co. 3, lett. a), b), c) ed e), del D.P.R. n. 633/1972.

Nel **campo 2 del rigo TD9** deve essere esposto l'importo chiesto a rimborso dalla controllante.

SEZ. 4 Ente o società partecipante all'IVA di gruppo			
TD9	Partita IVA del soggetto in possesso dei requisiti per la richiesta di rimborso o per la compensazione 1	Rimborso 2	

5.5. Quadro TE

La **sezione 1 del quadro TE** è riservata all'esposizione dei dati concernenti **tutti i soggetti partecipanti alla liquidazione dell'Iva di gruppo**, compresa la controllante.

QUADRO TE SEZIONE 1 SOCIETÀ DEL GRUPPO	PARTITA IVA 1	CAUSALE 2	EROGAZIONE PRIORITARIA 3	ESONERO GARANZIA 4	5	ECCEDENZA TRIMESTRALE CREDITO	6 DEBITO
TE1							
TE2							
TE3							
TE4							
TE5							

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti– Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Nella **colonna 2**, deve essere indicato – per le società in possesso dei suddetti requisiti – il relativo presupposto, contraddistinto da uno dei seguenti codici:

- **"A"**, nel caso del requisito dell'**aliquota media** previsto dall'art. 30, co. 2, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972;
- **"B"**, con riferimento alle **operazioni non imponibili superiori al 25% del totale** delle fattispecie attive (art. 30, co. 2, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972);
- **"C"**, per l'ipotesi dell'**acquisto dei beni ammortizzabili** (art. 30, co. 2, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972);
- **"E"**, nell'eventualità dei soggetti non residenti (art. 30, co. 2, lett. e), del D.P.R. n. 633/1972);
- **"F"**, con riguardo alle **operazioni non soggette ad Iva** di cui all'art. 30, co. 2, lett. d), del D.P.R. n. 633/1972.

La **colonna 4** deve essere barrata se il modulo relativo alla società del gruppo è munito del **visto di conformità** (o dell'alternativa sottoscrizione da parte del soggetto incaricato della revisione legale dei conti) e della **dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà** attestante la sussistenza delle condizioni individuate dall'art. 38-*bis*, co. 3, lett. a), b, e c), del D.P.R. n. 633/1972.

Nelle **colonne 5 e 6**, da compilare alternativamente, deve essere esposto il **saldo trimestrale Iva a credito o debito**: nel caso delle società con liquidazione mensile del tributo, tale ammontare è dato dalla **somma algebrica degli importi trasferiti alla controllante nel corso del trimestre di riferimento**.

Qualora, per una o più società partecipanti alla liquidazione dell'Iva di gruppo, ricorra il **presupposto stabilito dall'art. 30, co. 2, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972**, il credito richiesto a rimborso – o per l'utilizzo in compensazione – relativo ai predetti soggetti **non deve essere superiore all'imposta afferente gli acquisti di beni ammortizzabili del trimestre**.

La somma degli importi indicati nei **righi TE50 e TE51** non può essere superiore al **minore tra gli valori indicati nei righi TE42 e TE43** (in quest'ultimo rigo è esposta la somma dei righi TC7 – imposta a credito – dei moduli allegati al prospetto riepilogativo, relativi alle società in possesso dei requisiti previsti dall'art. 30 del D.P.R. n. 633/1972).

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti– Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

SEZIONE 2 DETERMINAZIONE DEL CREDITO	TE40 Totale crediti	
	TE41 Totale debiti	
	TE42 Eccedenza di credito di gruppo (rigo TE40 – rigo TE41)	
	TE43 Somma dei righi TC7 dei moduli allegati	
SEZIONE 3 RIMBORSO E/O COMPENSAZIONE	TE50 IMPORTO DI CUI SI CHIEDE IL RIMBORSO	
	TE51 IMPORTO DA UTILIZZARE IN COMPENSAZIONE	

6. Modalità e termini di presentazione del modello IVA TR

L'art. 8, co. 2 e 3, del D.P.R. n. 542/1999 stabilisce che la richiesta di rimborso del credito Iva trimestrale, o di utilizzo in compensazione (art. 17, co. 1, del D.Lgs. n. 241/1997), deve essere effettuata:

- esclusivamente per **via telematica**;
- **entro l'ultimo giorno** del mese successivo al trimestre di riferimento. Qualora tale termine scada di sabato, o in un giorno festivo, lo stesso è prorogato al primo giorno feriale successivo. Sul punto, l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che si considerano **tempestive** le istanze trasmesse entro i termini previsti, ma scartate dal servizio telematico utilizzato, purché ritrasmesse entro i cinque giorni successivi alla data di comunicazione dell'Agenzia delle Entrate che attesta il motivo dello scarto (**C.M. n. 195/E/1999**).

Periodo di riferimento	Termine di presentazione modello IVA TR
I° Trimestre 2016	2 maggio 2016
II° Trimestre 2016	1° agosto 2016
III° Trimestre 2016	31 ottobre 2016

Le presentazione telematica dell'istanza di rimborso o di utilizzo in compensazione del credito Iva può essere effettuata **direttamente dal contribuente** o tramite gli **intermediari abilitati** di cui all'art. 32, co. 2-*bis*, del D.P.R. n. 322/1998.

La prova dell'avvenuta presentazione telematica del modello IVA TR è data dall'attestazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate che ne conferma l'avvenuto ricevimento, e trasmessa telematicamente all'utente che ha effettuato l'invio del modello, entro 5 giorni lavorativi successivi alla ricezione del modello da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti– Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Si segnala, inoltre, che è ammessa la possibilità di rettificare un'istanza precedentemente presentata tempestivamente, mediante la compilazione di un nuovo modello IVA TR, completo in ogni sua parte, nella forma di **"Correttiva nei termini"** – prima della data di scadenza per la trasmissione – oppure di **"Modifica dell'istanza precedente"**, secondo le istruzioni fornite dall'Agenzia delle Entrate (**C.M. 35/E/2015 e R.M. n. 99/E/2014**).

7. Esecuzione dei rimborsi sino ad euro 15.000

L'art. 38-*bis*, co. 3, del D.P.R. n. 633/1972, come anticipato, prevede che i rimborsi non eccedenti l'importo di euro 15.000 possono essere erogati liberamente, senza la necessità della prestazione della garanzia o di altri adempimenti.

La norma non chiarisce, tuttavia, le **modalità di computo del limite di euro 15.000**: per ogni singola istanza di rimborso oppure cumulativamente (rimborsi annuali e trimestrali). L'Agenzia delle Entrate ritiene che il limite di euro 15.000 debba intendersi riferito non alla singola richiesta, ma alla **sommatoria delle istanze di rimborso presentate per l'intero periodo d'imposta (R.M. n. 165/E/2000)**: tale orientamento è giustificato, a parere dell'Amministrazione Finanziaria, anche dalla considerazione che la relazione illustrativa al D.Lgs. 175/2014 si limita a rilevare l'innalzamento dell'ammontare dei rimborsi eseguibili senza adempimento, e non evidenzia alcuna ulteriore modifica rispetto alla previgente normativa che possa condurre ad una diversa interpretazione (C.M. n. 32/E/2014, par. 2.1). Ciò comporta, ad esempio, che nel caso di presentazione di un'istanza di rimborso infrannuale per un importo di euro 10.000 a cui faccia seguito, per il medesimo periodo d'imposta, una nuova istanza o dichiarazione con una richiesta di restituzione per un ammontare di euro 5.100, l'**obbligo del visto di conformità** – oppure della sottoscrizione alternativa da parte del soggetto incaricato della revisione legale dei conti – e della dichiarazione sostitutiva di atto notorio sorge in relazione a tale ultima domanda.

8. Esecuzione dei rimborsi superiori ad euro 15.000

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti– Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

L'art. 38-*bis*, co. 3, del D.P.R. n. 633/1972 dispone, tra l'altro, che i rimborsi infrannuali di **importo superiore ad euro 15.000** sono eseguiti se, in primo luogo, il relativo modello IVA TR da cui emerge il credito richiesto a rimborso reca il **visto di conformità** (art. 35 del D.Lgs. n. 241/1997) o la sottoscrizione del soggetto incaricato della revisione legale dei conti (art. 10, co. 7, del D.L. n. 78/2009), che attesta l'esecuzione dei controlli di cui all'art. 2, co. 2, del D.M. n. 164/1999 (**C.M. n. 28/E/2014**).

Visto di conformità

TD8

Codice fiscale del responsabile del C.A.F. | Codice fiscale del C.A.F.

Codice fiscale del professionista | Si rilascia il visto di conformità ai sensi dell'art. 35 del d.lgs. n. 241/1997 | FIRMA DEL RESPONSABILE DEL C.A.F. O DEL PROFESSIONISTA

Sottoscrizione organo di controllo

Soggetto	Codice fiscale	FIRMA

A questo proposito, la **C.M. 32/E/2014** ha confermato che – analogamente a quanto sostenuto in materia di compensazione (**R.M. n. 82/E/2014**) – i **professionisti**, in possesso dei relativi requisiti, possono autonomamente apporre il visto di conformità sul proprio modello IVA TR, senza essere obbligati a rivolgersi a terzi: in tale sede, è stato altresì chiarito che l'apposizione del visto di conformità, o la sottoscrizione alternativa, è correlata all'utilizzo – e non all'ammontare complessivo – del credito. Conseguentemente, se l'importo del credito Iva in compensazione e quello richiesto a rimborso sono, ad esempio, pari ad euro 10.000 ciascuno, non è necessaria l'apposizione del visto di conformità, sebbene il credito complessivo ecceda, cumulativamente, la soglia di euro 15.000.

I **soggetti che possono apporre il visto di conformità** di cui all'art. 35, co. 1, lett. a), del D.Lgs. n. 241/1997 sono:

- i **responsabili dell'assistenza fiscale (RAF) dei CAF-imprese di** cui all'art. 32, co. 1, lett. a), b) e c), del D.Lgs. n. 241/1997, che già svolgono l'attività di assistenza fiscale;

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti– Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

- gli **iscritti negli albi dei dottori commercialisti e degli esperti contabili** e in quelli dei **consulenti del lavoro**, indicati nell'art. 3, co. 3, lett. a), del D.P.R. n. 322/1998;
- gli iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalla Camera di Commercio per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio od equipollenti o diploma di ragioneria, indicati nell'art. 3, co. 3, lett. b), del D.P.R. n. 322/1998.

La **C.M. n. 32/E/2014, par. 2.2.1** ha, inoltre, ribadito – come già chiarito nelle **C.M. n. 28/E/2014 e 57/E/2009** – che, considerata l'obbligatorietà del visto di conformità ai fini della fruizione dell'istituto della compensazione, nelle ipotesi in cui le **scritture contabili** siano tenute da un **soggetto che non può apporre il visto di conformità**, il contribuente può comunque rivolgersi ad un Caf-imprese oppure a un professionista abilitato all'apposizione del visto. Questo principio deve ritenersi applicabile anche nelle circostanze in cui il soggetto che tiene le scritture, astrattamente abilitato ad apporre il visto di conformità, ne sia, tuttavia, **oggettivamente impossibilitato**: pertanto, laddove – per ragioni di ordine pubblico, in attuazione di disposizioni di legge o, più in generale, per atto d'autorità – sia revocato l'incarico al soggetto al controllo legale dei conti, considerata la strumentalità del visto di conformità ai fini della compensazione e del rimborso, il visto può essere apposto da un Caf-imprese o da un professionista abilitato. Si pensi, ad esempio, al potere riconosciuto ai commissari straordinari di effettuare – nell'interesse dell'amministrazione straordinaria disposta ai sensi del D.Lgs. 1° settembre 1993, n. 385 – la sostituzione del soggetto incaricato della revisione legale dei conti per tutta la durata della procedura.

Rimane fermo che i suddetti soggetti sono comunque tenuti a svolgere i **controlli di cui all'art. 2, co. 2, del D.M. n. 164/1999**, e a compilare la dichiarazione.

8.1. Dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà

L'art. 38-*bis*, co. 3, del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce altresì che, nel caso dei rimborsi di importo superiore ad euro 15.000, al modello IVA TR (o alla dichiarazione annuale) deve essere allegata una **dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà** (art. 47 del D.P.R. n. 445/2000) – da rendersi nell'**apposito riquadro** presente nella dichiarazione Iva o nel modello IVA TR (**rigo TD8**), analogamente a quella dei **soggetti non operativi** di cui all'art. 3, co. 45, della Legge n. 662/1996

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti– Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

(**C.M. n. 146/E/1998**) – attestante la sussistenza di alcune specifiche condizioni in capo al contribuente:

- **il patrimonio netto non è diminuito di oltre il 40%**, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta chiuso anteriormente alla presentazione della dichiarazione o istanza di rimborso, anche nei casi in cui **il bilancio non sia ancora stato approvato** (C.M. n. 32/E/2014, par. 2.2.2). L'Agenzia delle Entrate ha altresì chiarito che, per i **soggetti che non adottano la contabilità ordinaria**, la dichiarazione sostitutiva non riguarda il requisito relativo al patrimonio netto;
- **la consistenza degli immobili non si è ridotta di oltre il 40%**, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, a causa di **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;
- **non risultano cedute, nell'anno precedente la richiesta**, azioni o quote della **società non quotata** per un ammontare superiore al 50% del capitale sociale, a prescindere dal fatto che ciò sia avvenuto o meno nell'ambito dell'eventuale gruppo societario di appartenenza (C.M. n. 35/E/2015, par. 3). Ad esempio, nell'ipotesi di un'istanza di rimborso presentata il 15 aprile 2016, l'**anno di riferimento** da assumere, ai fini della verifica di tale presupposto, è quello compreso tra il 15 aprile 2015 e il 14 aprile 2016;
- sono stati **versati i contributi previdenziali ed assicurativi**.

SEZ. 3 Erogazione rimborso

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

Attestazione condizioni patrimoniali e versamento contributi

Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che sussistono le seguenti condizioni previste dall'articolo 38-bis, terzo comma, lettere a), b) e c):

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

☐ b) non risultano cedute nell'anno precedente la richiesta azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50 per cento del capitale sociale;

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

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

FIRMA [4]

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti– Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

La dichiarazione sostitutiva di atto notorio **può essere resa soltanto nell'ambito del modello IVA TR** (o della dichiarazione annuale), e **non successivamente**, salvo il caso della presentazione di una dichiarazione integrativa o correttiva (C.M. n. 35/E/2015, par. 2).
L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, chiarito che – qualora nel modello IVA TR (o nella dichiarazione annuale) sia presente una richiesta di rimborso – la dichiarazione di atto notorio, debitamente sottoscritta dal contribuente, e la copia del documento di identità dello stesso, sono ricevute e conservate da chi invia la dichiarazione ed esibite a richiesta dell'Amministrazione Finanziaria.

8.2. Obbligo di prestazione della garanzia

È, invece, disposto l'adempimento della prestazione della garanzia per i **rimborsi di importo superiore ad euro 15.000**, quando sono richiesti da soggetti passivi "a rischio" (art. 38-*bis*, co. 4, del D.P.R. n. 633/1972), come quelli che **esercitano un'attività d'impresa da meno di due anni**, salvo che si tratti di start-up innovative (art. 25 del D.L. n. 179/2012). Ai fini del computo di tale biennio, rispetto alla data di presentazione della richiesta di rimborso, **non rileva la data di apertura della partita Iva**, bensì quella di effettivo svolgimento dell'attività, che ha inizio con la **prima operazione effettuata**: ad esempio, nel caso di richiesta di rimborso (annuale o trimestrale) trasmessa l'11 aprile 2016, il contribuente non è obbligato alla prestazione della garanzia se ha effettivamente iniziato l'attività dell'impresa prima del 12 aprile 2014. Alla luce della formulazione letterale dell'art. 38-*bis*, co. 4, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, tale disciplina **non riguarda i lavoratori autonomi**.
L'obbligo della prestazione della garanzia è, inoltre, posto a carico dei soggetti passivi che richiedono il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante all'atto della **cessazione dell'attività**, oppure ai quali – nei **due anni antecedenti la richiesta di rimborso** – sono stati notificati **avvisi di accertamento o rettifica** (anche con riferimento a tributi diversi dall'Iva amministrati dall'Agenzia delle Entrate) 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 euro 150.000**;
- **5%** degli importi dichiarati, se questi superano euro 150.000, ma non **euro 1.500.000**;
- **1% degli importi dichiarati**, o **comunque ad euro 150.000**, se **gli importi dichiarati superano euro 1.500.000**.

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti– Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Ad esempio, per una richiesta di rimborso presentata il 15 aprile 2016, non verrà considerato, ai fini di tale fattispecie, qualsiasi atto di accertamento o rettifica notificato prima del 15 aprile 2014, rilevando esclusivamente quelli notificati da tale data sino al 14 aprile 2016 – compresi quelli relativi al **recupero di crediti inesistenti** (artt. 1, co. da 421 a 423, della Legge n. 311/2004, e 27, co. 18, del D.L. n. 185/2008), in ragione della natura giuridica dell'atto di recupero, il quale rientra nel novero degli atti autoritativi impositivi, nella misura in cui reca una pretesa tributaria ormai definita, compiuta e non condizionata – a prescindere dagli esiti degli stessi, ad eccezione degli **atti annullati in autotutela** oppure oggetto di **sentenze favorevoli al contribuente passate in giudicato** (C.M. n. 54/E/1999).
Se il contribuente non rientra nei predetti soggetti "a rischio", è esonerato dalla prestazione della garanzia se presenta il modello IVA TR o la dichiarazione annuale, da cui emerge il credito richiesto a rimborso, **munita del visto di conformità** o della sottoscrizione alternativa, e della **dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà**.

Requisiti della garanzia

La garanzia, ove dovuta, deve essere prestata per una **durata di 3 anni dall'esecuzione del rimborso**, ovvero – se inferiore – per il **periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento** (art. 57 del D.P.R. n. 633/1972): vale anche per crediti Iva, vantati dall'Amministrazione Finanziaria, relativi ad annualità precedenti maturati nel periodo di validità della garanzia.
Qualora tra la data di notifica della **richiesta di documenti da parte dell'ufficio** e quella della loro consegna trascorra un periodo superiore a 15 giorni, il termine di decadenza relativo agli anni in cui si è formato il credito chiesto a rimborso è differito di un periodo pari a quello compreso tra il sedicesimo giorno e la data di consegna. Per **data di consegna** si intende quella in cui avviene la presentazione di tutta la documentazione, da parte del contribuente, all'ufficio richiedente: nel caso di spedizione postale, coincide con il giorno in cui l'Agenzia delle Entrate riceve la documentazione (**C.M. n. 249/E/1997**). Nell'ipotesi di **ritardo nella consegna di documenti**, l'ufficio o l'Agente della Riscossione comunica al soggetto che presta la garanzia o al contribuente l'**estensione del termine finale dell'obbligazione della garanzia** (C.M. n. 84/E/1998): l'eventuale mancata prestazione della garanzia non è idonea a prolungare illimitatamente il termine di decadenza del

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti– Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

---

potere di accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria, non rientrando la stessa tra i documenti a cui si riferisce l'art. 57 del D.P.R. n. 633/1972 (**C.M. n. 17/E/2011**).

La garanzia può essere rappresentata dalla cauzione in titoli di Stato o dallo stesso garantiti, oppure, dalla **fideiussione rilasciata da una banca** o un'**impresa commerciale** che, a giudizio dell'Agenzia delle Entrate, offra **adeguate garanzie di solvibilità**, ovvero dalla **polizza fideiussoria** rilasciata da un'**impresa di assicurazione**.

Per le **piccole e medie imprese** (D.M. 18.4.2005), la garanzia può essere prestata anche dai consorzi o dalle cooperative di garanzia collettiva dei fidi.

Per i **gruppi di società**, con patrimonio risultante dal bilancio consolidato superiore ad euro 250.000.000, la garanzia può essere prestata mediante la **diretta assunzione** – da parte della capogruppo o controllante di cui all'art. 2359 c.c. – dell'obbligazione di integrale restituzione della somma da rimborsare, comprensiva dei relativi interessi, all'Amministrazione Finanziaria, anche in caso di cessione della partecipazione nella controllata o collegata. La società capogruppo o controllante, che può prestare la suddetta garanzia tramite assunzione diretta dell'obbligazione, è, in ogni caso, la società posta al vertice, ovvero quella nazionale o comunitaria preposta alla redazione del bilancio consolidato (**C.M. n. 164/E/1998**), sempre che il patrimonio netto del gruppo superi il predetto limite (**C.M. n. 32/E/2014, par. 4.6**): il bilancio consolidato tiene conto dei dati di tutte le società, nazionali ed estere, partecipanti al consolidato, siano esse controllate o collegate proporzionalmente ai sensi dell'art. 37 del D.Lgs. n. 127/1991.

La capogruppo europea, in qualità di **sub-holding**, può comunque prestare la garanzia mediante assunzione dell'obbligazione, qualora "*la situazione patrimoniale della società che presta la garanzia assicuri quei requisiti di solidità ed affidabilità richiesti per garantire direttamente i crediti delle società controllate*" (**R.M. n. 41/E/2011**).

Quando è prestata la **garanzia**, non è obbligatoria l'apposizione del **visto di conformità**, o la sottoscrizione alternativa, sulla dichiarazione od istanza dalla quale emerge il credito richiesto a rimborso.

Se, successivamente al rimborso o alla compensazione, viene notificato un **avviso di accertamento o rettifica**, il contribuente è tenuto a versare, entro 60 giorni, le somme che, in base a tale atto, risultano indebitamente rimborsate o compensate (oltre agli interessi del 2% annuo

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti– Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

---

dalla data del rimborso o della compensazione), salvo che presti la garanzia sino alla data di definitività dell'accertamento.