

Rimborso del credito annuale Iva, novità in dichiarazione*a cura di Michele Bana*

L'art.30, co.2, del DPR n.633/72, stabilisce che, se dalla dichiarazione annuale Iva emerge un credito, il contribuente ha il diritto di riportarlo nell'anno successivo, al fine di utilizzarlo in detrazione, oppure richiederne il rimborso nelle ipotesi individuate dalla medesima disposizione e, in ogni caso, per effetto della cessazione dell'attività. La sussistenza di uno di tali presupposti legittima la pretesa restitutoria del soggetto passivo, che la deve far valere compilando il VX4 della dichiarazione annuale Iva 2013 – e non più il quadro VR, come, invece, previsto nel modello del precedente periodo d'imposta – e prestando idonea garanzia per l'esecuzione del rimborso.

Il presente contributo si propone, pertanto, di illustrare i principali aspetti riguardanti la fattispecie del rimborso del credito annuale Iva, dalla verifica della sussistenza dei necessari requisiti alla compilazione della corrispondente richiesta.

Presupposti

L'art.30, co.3, del DPR n.633/72 riconosce al soggetto passivo Iva, in aggiunta al caso di cessazione dell'attività (co.2), la facoltà di richiedere, anche soltanto parzialmente, il rimborso dell'eccedenza detraibile – se di importo superiore ad €2.582,28 – qualora risulti soddisfatta una delle seguenti condizioni:

- l'aliquota media sulle operazioni passive è superiore a quella sulle operazioni attive, maggiorata del 10% (art.30, co.3, lett. a) del DPR n.633/72);
- le operazioni non imponibili sono superiori al 25% del volume d'affari (art.30, co.3, lett. b), del DPR n.633/72);
- è richiesto limitatamente all'Iva riguardante gli acquisti e le importazioni di beni ammortizzabili, ai sensi dell'art.30 co.3, lett. c), del DPR n.633/72. Non è, quindi, previsto il prerequisito – stabilito, per i rimborsi trimestrali, dall'art.38-bis, co.2, del predetto Decreto Iva – dell'importo degli acquisti e delle importazioni di beni ammortizzabili superiore ai 2/3 dell'ammontare complessivo degli acquisti e delle importazioni di beni e servizi imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto;
- sono effettuate operazioni escluse da Iva, ai sensi degli artt. da 7 a 7-septies del DPR n.633/72, per un importo superiore al 50% dell'ammontare di tutte le operazioni attive effettuate (art.30, co.3, lett. d), del DPR n.633/72);
- il soggetto passivo non residente è identificato ai fini Iva in Italia direttamente ex art.35-ter del DPR n.633/72 o tramite rappresentante fiscale (art.30, co.3 lett. e), del medesimo Decreto).

Il co.4 dell'art.30 del DPR n.633/72 riconosce, peraltro, un'ulteriore possibilità di rimborso, riservata ai "soggetti strutturalmente a credito", ovvero con eccedenze detraibili non soltanto nella dichiarazione annuale in corso di predisposizione, ma anche in quelle dei due periodi d'imposta precedenti: il rimborso è, quindi, ammesso nel limite del minor importo dei crediti annuali di tale triennio, relativamente alla parte che non sia già stata richiesta a rimborso, anche se di ammontare pari oppure inferiore ad €2.582,28 ([R.M. n.132/E/99](#)).

⇒ Aliquota media

Possono rientrare in tale ipotesi di rimborso, ad esempio, i pubblici esercizi (ristoranti, bar, caffè, ecc.), che acquistano per la gran parte ad aliquota ordinaria, mentre applicano quella del 10% sulle operazioni attive.

La verifica del presupposto deve essere effettuata senza considerare le operazioni riguardanti i beni ammortizzabili (cessioni, acquisti ed importazioni) – ad eccezione delle spese generali che rientrano, invece, tra le fattispecie passive – in quanto già rilevanti nell'ambito di un altro autonomo presupposto di accesso al rimborso (R.M. n.17/E/88). Fermo restando che, qualora tale situazione risulti verificata, il contribuente potrà richiedere a rimborso l'intero credito Iva maturato, compreso quello conseguito per effetto di operazioni su beni ammortizzabili.

L'aliquota media indicata dalla norma deriva, naturalmente, dal rapporto tra Iva ed imponibile, considerando le sole operazioni riferite alle attività prevalenti ([C.M. n.210/E/94](#)), comprese quelle attive ad "aliquota zero": si tratta delle cessioni di oro da investimento imponibili a seguito di opzione, di oro industriale ed argento puro, nonché le vendite di rottami di cui all'art.74, co.7 e 8, del DPR n.633/72, le operazioni effettuate ai sensi dell'art.17, co.6 e 7, del medesimo Decreto e le cessioni effettuate nei confronti dei soggetti terremotati.

⇒ Operazioni non imponibili

Ai fini della verifica della sussistenza del presupposto, ovvero di operazioni non imponibili superiori al 25% di quelle effettuate, devono essere considerate, al numeratore del rapporto, le operazioni non imponibili riportate nella tabella che segue:

Operazioni non imponibili rilevanti	Disposizione di riferimento
Cessioni all'esportazione	Art.8 del DPR n.633/72
Operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione	Art.8-bis del DPR n.633/72
Servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali	Art.9 del DPR n. 633/72
Cessioni di beni alla Città del Vaticano e alla Repubblica di San Marino	Art.71 del DPR n.633/72
Operazioni agevolate in base ad accordi internazionali	Art.72 del DPR 633/72
Prestazioni rese dalle agenzie di viaggio e turismo al di fuori del territorio comunitario	Art.74-ter del DPR n.633/72
Cessioni intracomunitarie di beni	Art.41 del D.L. n.331/93
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.331/93
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.331/93
Cessioni all'esportazione di beni soggetti all'applicazione del regime speciale del margine	Art.37 del D.L. n.41/95

⇒ Beni ammortizzabili

Ai fini della verifica di tale presupposto di rimborso, non sono considerati beni ammortizzabili e non danno, perciò, diritto alla restituzione dell'Iva i terreni ([R.M. n.113/E/96](#), e [R.M. n.238/E/96](#)) anche se strumentali all'esercizio dell'impresa trattandosi di beni non suscettibili di deperimento e consumo ([C.M. n.11/E/91](#), e [R.M. n.19/E/04](#)). Nel caso di beni detenuti in locazione finanziaria, il diritto al rimborso dell'Iva su beni

ammortizzabili ai sensi dell'art.30, co.3, lett. c), del DPR n.633/72 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/07](#)): il rimborso può essere richiesto anche dalle società di leasing che adottano i principi contabili internazionali las/lfrs ([R.M. n.122/E/11](#)). Il diritto alla restituzione compete anche nel caso di beni ammortizzabili acquisiti in esecuzione di contratti d'appalto ([C.M. n. 2/E/90](#)).

Deve, invece, ritenersi esclusa la restituzione dell'Iva riguardante l'acconto del corrispettivo versato in sede di contratto preliminare – poiché trattasi di contratti ai soli effetti obbligatori, che non comportano il trasferimento della proprietà del bene ([R.M. n.179/E/05](#)) – così come quella versata per lavori di miglioramento, trasformazione e ampliamento di beni concessi in uso e comodato. 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. L'imposta, in tal caso, può essere chiesta a rimborso unitamente all'imposta relativa al saldo corrisposto con la stipula del contratto definitivo.

Ai fini dell'individuazione dei beni ammortizzabili, è necessario fare riferimento agli artt.102 e 103 del DPR n.917/86 e, quindi, ai beni per quali è prevista la deducibilità degli ammortamenti, a prescindere dall'eventuale inutilizzabilità del bene da parte dell'acquirente. I cespiti, in particolare, devono essere utilizzati direttamente dall'imprenditore che ne ha il possesso a titolo di proprietà o di altro diritto reale, come chiarito dalla [R.M. n.147/E/09](#): nell'ipotesi dell'acquisto di un fabbricato strumentale, l'Iva rimborsabile deve essere determinata scorpendo il valore dell'area sulla quale insiste il fabbricato stesso e quello del terreno che ne costituisce pertinenza ([C.M. n.8/E/09](#)).

Il rimborso non compete soltanto per l'imposta detraibile relativa agli acquisti registrati nell'anno 2012, ma anche a quelli annotati in periodi d'imposta precedenti, qualora non ne sia già stata richiesta la restituzione, né abbia formato oggetto di compensazione nel modello F24, e dalle rilevazioni contabili l'imposta risulti riportata, anche soltanto parzialmente, in detrazione negli anni successivi ([C.M. n.13/E/90](#)).

Istanza di rimborso

Il soggetto passivo Iva che intende richiedere la restituzione dell'eccedenza detraibile, risultante dalla dichiarazione annuale, deve compilare il rigo VX4 contenuto nella stessa: è questa la principale novità del modello Iva 2013 che, rispetto alla precedente dichiarazione annuale, non presenta più, infatti, il quadro VR. L'utilizzo di tale rigo, come anticipato, è obbligatorio per tutti i soggetti passivi Iva rientranti in una delle condizioni individuate dall'art.30 del DPR n.633/72, così come illustrate in precedenza, che vogliono domandare il rimborso del credito annuale Iva.

VX4	Importo di cui si richiede il rimborso	1		,00
	di cui da liquidare mediante procedura semplificata	2		,00
	Causale del rimborso	3		
	Contribuenti Subappaltatori	5		
	Contribuenti virtuosi	7		
	Contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso	4		
	Attestazione delle società e degli enti operativi	6		
	Importo erogabile senza garanzia	8		,00
VX5	Importo da riportare in detrazione o in compensazione			,00
VX6	Importo ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale	1		,00
	Codice fiscale consolidante			

Campo 1 e 2

In primo luogo, il contribuente è tenuto a redigere il campo 1, riportando l'importo di cui si chiede il rimborso, mentre nel campo 2 deve essere esposta la quota parte del rimborso per la quale il contribuente intende utilizzare la procedura semplificata tramite l'agente della riscossione ([C.M. n.17/E/11](#)): tale campo non può, tuttavia, essere compilato dal contribuente che ha cessato l'attività, in quanto la tipologia di erogazione in commento è di competenza esclusiva dell'Agenzia delle Entrate ([C.M. n. 84/E/98](#)).

L'agevolazione in parola è, tuttavia, circoscritta al limite complessivo di €516.456,90 tenendo, inoltre, conto degli importi che sono stati o saranno compensati nell'anno 2013, mediante il modello di pagamento F24. Sul punto, si rammenta che la predetta soglia è innalzata ad 1 milione di euro, nel caso dei contribuenti di cui al successivo campo 5, ovvero i subappaltatori che, nell'anno precedente, abbiano registrato un volume d'affari costituito per almeno l'80% da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto.

Campo 3

Nel campo 3 del rigo VX4, deve esposto il codice della specifica causale del rimborso:

"1"	cessazione dell'attività;
"2"	esercizio esclusivo o prevalente di attività che comportano l'effettuazione di acquisti ed importazioni, per le quali è ammessa la detrazione, soggette ad un'aliquota media superiore a quelle delle operazioni attive maggiorata del 10% (art.3, co.6, del D.L. n.250/95);
"3"	operazioni non imponibili di cui agli artt. 8, 8-bis, 9, 71, 72 e 74-ter del DPR n.633/72, e 41, 50-bis e 58 del D.L. n.331/93 – nell'anno precedente – superiori al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate;
"4"	richiesta di rimborso dell'Iva riguardante gli acquisti e le importazioni di cespiti ammortizzabili, beni e servizi per studi e ricerche;
"5"	operazioni escluse da Iva per carenza del requisito territoriale per un importo superiore al 50% delle fattispecie attive effettuate (art.30, co.3, lett. d), del DPR n.633/72;
"6"	soggetto passivo non residente in Italia, identificato direttamente o che ha nominato il rappresentante fiscale (art.30, co.3, lett. e), del DPR n.633/72);
"7"	esportazioni ed altre operazioni non imponibili poste in essere dal produttore agricolo (art.34, co.9, del DPR n.633/72).
"8"	istanza di restituzione della minore eccedenza detraibile nel triennio;
"9"	coesistenza di più presupposti. Deve essere compilato dal contribuente in possesso del requisito di cui al codice precedente ed anche di acquisti di beni ammortizzabili o di beni e servizi per studi e ricerche, sempreché l'Iva afferente tali acquisti non risulti già ricompresa nel minor credito chiesto a rimborso.

Campo 4

Il successivo campo 4 del rigo VX4 deve essere compilato dai contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso, entro 3 mesi dalla richiesta. È il caso dei soggetti passivi di cui all'art.38-bis, co.9, del DPR n.633/72 che – oltre a rispettare il requisito dell'aliquota media di cui al precedente art.30, co.3, lett. a), del Decreto Iva – soddisfano le condizioni prescritte dall'art.2, co.1, del D.M. 22 marzo 2007:

- ➔ **esercizio dell'attività da almeno 3 anni**, consistente nell'effettuazione, in modo prevalente nel periodo di riferimento della richiesta, di prestazioni di cui all'art.17, co.6, lett. a), del DPR n.633/72, ovvero subappalti nel settore edile, soggetti al

meccanismo del *reverse charge* (codice “1”). Il medesimo beneficio è riconosciuto agli operatori economici avente codice attività Ateco 2004:

- 37.10.1: soggetti che svolgono le attività di recupero e preparazione per il riciclaggio di cascami e rottami metallici (codice “2”);
 - 27.43.0: soggetti che producono zinco, piombo e stagno, nonché i semilavorati degli stessi metalli di base non ferrosi (codice “3”);
 - 27.42.0: soggetti che producono alluminio e semilavorati (codice “4”);
- ➔ importo richiesto a rimborso non inferiore ad €10.000, ed almeno pari al 10% dell'Iva assolta sugli acquisti e sull'importazioni effettuati nel periodo a cui si riferisce l'istanza di restituzione dell'eccedenza.

Campo 5

Il campo 5 del rigo VX4 deve essere barrato dai 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 nei confronti dei quali – per effetto dell'art.35, co.6-ter, del D.L. n.223/06 – il limite annuo per la compensazione è elevato ad un milione di euro.

Campo 6

Il successivo campo 6 è riservato, invece, all'attestazione della condizione di operatività, risultante dalla dichiarazione sostitutiva di atto notorio ([C.M. n.146/E/98](#)), dalla quale emerga l'assenza dei presupposti idonei ad escludere il diritto al rimborso, a norma dell'art.30, co.1 e 4, della L. n.724/94.

Campo 7

Il campo 7 deve essere barrato dai *c.d. contribuenti virtuosi*, ovvero i soggetti passivi che soddisfano le condizioni di affidabilità e solvibilità prescritte dall'art.38-bis, co.7 e 8, del DPR n.633/72 – esclusivamente con riferimento alle richieste di rimborso di cui all'art.30, co.3, lett. a) e b), del DPR n.633/72 – esonerati dalla prestazione delle garanzie, nel limite del 100% della media dei versamenti affluiti nel conto fiscale del biennio precedente la richiesta di rimborso.

Campo 8

Nel campo 8, anche esso riferito ai contribuenti virtuosi, deve, invece, essere indicata la quota di credito Iva per il quale il contribuente ritiene di essere esonerato dalla prestazione della garanzia.

Sul punto, si rammenta, infine, che l'Agenzia delle Entrate ha comunque chiarito che la mancata presentazione della garanzia non determina la perdita del diritto al rimborso, se liquidato dall'Amministrazione Finanziaria, con riferimento ad un periodo d'imposta per il quale l'Ufficio sia decaduto dal potere di accertamento (C.M. n.17/E/11). Diversamente, nel caso in cui provveda l'agente della riscossione, l'omessa prestazione della garanzia impedisce al contribuente di beneficiare del rimborso “accelerato”, entro 60 giorni dalla trasmissione telematica della dichiarazione annuale: è, tuttavia, riconosciuta al contribuente – come rilevato anche dall'Assonime, nella recente circolare n.24 del 23 settembre 2011 – la facoltà di presentare una dichiarazione integrativa, manifestando la volontà di chiedere il rimborso del credito Iva direttamente all'Agenzia delle Entrate, che provvederà, poi, all'erogazione dello stesso secondo la procedura ordinaria.