

Casi particolari di rimborso Iva annuale dopo le novità della Finanziaria 2013

a cura di Ennio Vial e Vita Pozzi

La Legge di Stabilità 2013 (L. n.228/12) ha modificato l'art.21 del decreto Iva estendendo l'obbligo di fatturazione alle operazioni (cessioni di beni e prestazioni di servizi) fuori campo Iva per difetto di territorialità.

L'obbligo di fatturazione e registrazione amplia il volume d'affari.

L'art.30, co.3 lett. b) e d) del decreto Iva prevede due casi particolari nei quali è possibile chiedere il rimborso del credito Iva annuale; in particolare, il rimborso è concesso quando il contribuente effettua operazioni non imponibili, di cui agli artt.8, 8-bis e 9 per un ammontare superiore al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate, e quando pone in essere prevalentemente operazioni non soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies del DPR n.633/72.

Nel presente intervento, dopo aver analizzato in sintesi le novità in tema di fatturazione, esamineremo le conseguenze di tali modifiche sulla possibilità di ottenere il rimborso dell'Iva nei casi stabiliti dall'art.30, co.3 lett. b) e d).

Le novità introdotta dalla Finanziaria 2013

Come noto, la Legge di Stabilità 2013 ha apportato importanti novità in tema di fatturazione. In particolare, a seguito della modifica dell'art.21 del DPR n.633/72 è stato esteso l'obbligo di fatturazione a tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi carenti del requisito territoriale sulla base degli articoli da 7 a 7-septies dello stesso decreto.

L'art.21, co.6-bis stabilisce che:

“i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato emettono la fattura anche per le tipologie di operazioni sotto elencate quando non sono soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies:

- a) cessioni di beni e prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui all'art. 10, nn. da 1) a 4) e 9), effettuate nei confronti di un soggetto passivo che è debitore dell'imposta in un altro Stato membro dell'Unione europea con l'annotazione «inversione contabile»;*
- b) cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dell'Unione europea con l'annotazione «operazione non soggetta»”.*

Si veda la seguente tabella di sintesi che evidenzia le novità rispetto al passato.

Tabella 1 NOVITÀ IN TEMA DI FATTURAZIONE

Tipologia di operazione	Obbligo fatturazione		Indicazione dal 2013
	2012	2013	
Cessioni di beni a debitore Iva in Paese comunitario	NO	SI	Inversione contabile
Prestazioni di servizi a debitore Iva in Paese comunitario (art.7-ter)	SI	SI	Inversione contabile
Prestazioni di servizi a debitore Iva in Paese comunitario (diverse dall'art.7-ter)	NO	SI	Inversione contabile

Prestazioni di servizi a debitore Iva in Paese comunitario diverso dal suo (ad esempio, una ditta italiana esegue una prestazione su un immobile in Francia per un committente tedesco)	2012	2013	FATTURA NON OBBLIGATORIA
	NO	NO	
Cessioni di beni effettuate fuori dall'Unione europea	2012	2013	Operazione non soggetta
	NO	SI	
Prestazioni di servizi effettuate fuori dall'Unione europea	2012	2013	Operazione non soggetta
	NO	SI	

Come si evince dalla tabella sopra riportata a differenza di quanto previsto fino al 2012, in cui l'obbligo di fatturazione era circoscritto ai soli servizi generici di cui all'art.7-ter resi a soggetti passivi d'imposta in altro Stato UE, a partire dal 1° gennaio 2013 l'obbligo in questione è esteso a tutte le prestazioni di servizi, e quindi anche a quelle previste negli artt.7-quater e 7-quinquies del DPR n.633/72.

Si evidenzia, tuttavia, come l'obbligo di fatturazione riguardi esclusivamente quelle prestazioni di servizi rese a soggetti passivi Ue per le quali l'imposta è dovuta da parte del committente comunitario nel Paese in cui lo stesso è stabilito.

Ciò che rileva, dunque, non è solamente l'esclusione da Iva in Italia per carenza del presupposto territoriale, ma anche che l'imposta sia assolta dal committente Ue nel suo Paese con il meccanismo dell'inversione contabile.

Al contrario, per i servizi resi a soggetti passivi d'imposta *extraUe*, è sufficiente la carenza del presupposto territoriale in Italia affinché sussista l'obbligo di emissione della fattura; si fa, infatti, riferimento ad operazioni che "si considerano effettuate fuori dell'Unione europea", senza alcuna indicazione in merito al debitore del tributo.

Di conseguenza, nell'ipotesi in cui la prestazione di servizi è resa ad un soggetto passivo Iva in un Paese comunitario diverso dal suo, non sussiste l'obbligo di fatturazione poiché il committente non è debitore dell'imposta nello Stato membro in cui è posta in essere la prestazione²⁹.

L'assoggettamento all'obbligo di fatturazione, cui segue la necessaria registrazione nei libri Iva, comporta che l'importo di queste operazioni concorrerà alla quantificazione del volume d'affari del contribuente che, dal periodo d'imposta 2013, sarà maggiorato.

Il rimborso del credito Iva annuale

Ipotizziamo che dalla dichiarazione annuale Iva della società Alfa Srl emerga un credito di €50.000.

La società può utilizzare tale importo - denominato "eccedenza annuale di imposta detraibile" - in via alternativa e sequenziale:

- ➔ in detrazione nelle liquidazioni periodiche dell'anno successivo (compensazione interna);
- ➔ in compensazione con altri tributi, contributi e premi (compensazione esterna);
- ➔ a rimborso nelle ipotesi in cui ricorrano determinati presupposti espressamente indicati nell'art.30 e in altre disposizioni del decreto Iva.

I soggetti passivi Iva possono quindi richiedere, in tutto o in parte, il rimborso del credito Iva se di importo superiore a €2.582,28³⁰, al ricorrere di determinate condizioni, come stabilito dall'art.30.

Le ipotesi sono ben definite e mirano a contenere la platea dei contribuenti che possono utilizzare tale strumento. In particolare, l'eccedenza detraibile d'imposta risultante dalla dichiarazione annuale può essere chiesta a rimborso:

²⁹ Attendiamo tuttavia una conferma ufficiale da parte dell'Agenzia delle Entrate.

³⁰ Il diritto compete solo se l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione annuale è superiore a €2.582,28 ma può essere richiesto anche per un importo inferiore.

- in caso di cessazione dell'attività (art.30, co.2). In tale ipotesi il rimborso compete senza limiti di importo;
- ovvero al ricorrere delle ipotesi previste dall'art.30, co.3 ossia in caso di:
 - ▶ esercizio abituale di operazioni attive soggette ad aliquote inferiori a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni (art.30, co.3, lett. a);
 - ▶ prevalenza di operazioni non imponibili (art.30, co.3, lett. b);
 - ▶ acquisto o importazione di beni ammortizzabili, nonché di beni e servizi per studi e ricerche (art.30, co.3, lett. c);
 - ▶ prevalenza di operazioni non soggette all'imposta per difetto di territorialità (art.30, co.3, lett. d);
 - ▶ credito Iva vantato da un soggetto non residente che ha nominato un rappresentante fiscale o si è identificato direttamente in Italia (art.30, co.3, lett. e);
- ovvero, in presenza di eccedenze detraibili per 3 anni consecutivi (art.30, co.4).

Analizziamo, con maggior dettaglio, le ipotesi previste dall'art.30, co.3 lett. b) e d) del DPR n.633/72.

Rimborso del credito Iva per prevalenza di operazioni non imponibili

Il contribuente che effettua operazioni non imponibili di cui agli artt.8, 8-*bis* e 9 del DPR n.633/72, per un ammontare superiore al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate, può chiedere il rimborso del credito Iva annuale all'atto della presentazione della dichiarazione (art.30, co.3. lett. b).

Nel calcolo delle operazioni non imponibili concorrono:

1. le cessioni all'esportazione, dirette, congiunte, triangolari (art.8) e le operazioni assimilate (art.8-*bis*);
2. i servizi internazionali (art.9);
3. le operazioni con San Marino e Città del Vaticano (art.71);
4. le operazioni effettuate nei confronti di determinati organismi internazionali (art.72);
5. le cessioni intracomunitarie di cui agli articoli 41 e 58 del D.L. n. 331/93;
6. le esportazioni di beni usati, nonché le cessioni ad esportatori abituali e le cessioni intracomunitarie di oro e di argento puro;
7. le cessioni intracomunitarie di beni estratti da un deposito Iva con spedizione in altro Stato membro dell'Unione Europea o fuori dall'Unione Europea (art.50-*bis* del D.L. n.331/93);
8. le operazioni effettuate fuori della Unione Europea dalle agenzie di viaggio e turismo rientranti nel regime speciale previsto dell'art.74-*ter*;
9. le esportazioni di beni usati e degli altri beni di cui al D.L. n.41/95.

Diversamente, non vanno conteggiate le cessioni a viaggiatori stranieri di cui all'art.38-*quater*.

Il rimborso compete se il rapporto percentuale tra l'ammontare delle operazioni non imponibili e quello complessivo delle operazioni effettuate risulta superiore al 25%.

La percentuale deve essere arrotondata all'unità superiore.

Tra le operazioni effettuate, da porre al denominatore della frazione per il calcolo della percentuale, rientrano anche le cessioni di beni ammortizzabili e i passaggi interni che non concorrono a formare il volume d'affari.

In caso di compilazione di più moduli in sede di dichiarazione annuale occorre far riferimento alla sommatoria dei valori riportati nei diversi moduli.

 Si evidenzia, infine, come il quadro VR sia stato soppresso e la richiesta di rimborso del credito emergente dalla dichiarazione annuale deve essere effettuata mediante la compilazione del quadro VX, ovvero del corrispondente rigo della sezione III del quadro RX del Modello Unico per i soggetti che presentano la dichiarazione in forma unificata.

In particolare, si deve compilare il rigo VX4 indicando nella casella 3 il codice 3.

Si propongono i seguenti esempi.

Esempio 1

Ipotizziamo che Alfa Srl presenti la situazione sotto riportata.

Operazioni non imponibili	€100.000
Altre operazioni	€350.000
Volume d'affari	€450.000
% operazioni non imponibili	23%

Nell'esempio proposto la società Alfa non può chiedere il rimborso dell'Iva poiché non soddisfa i requisiti stabiliti dalla norma.

Esempio 2

Si veda, invece, il seguente caso.

Operazioni non imponibili	€150.000
Altre operazioni	€300.000
Volume d'affari	€450.000
% operazioni non imponibili	34%

In tale ipotesi è possibile ottenere il rimborso dell'Iva.

Rimborso del credito Iva per prevalenza di operazioni non soggette all'imposta

Il contribuente che effettua, prevalentemente, operazioni non soggette ad Iva ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies del DPR n.633/72 può chiedere a rimborso il credito Iva (art.30, co.3, lett. d).

Rientrano nella fattispecie in esame gli operatori nazionali che operano prevalentemente all'estero ed hanno difficoltà tecniche per recuperare l'Iva sugli acquisti sostenuti in Italia.

Si chiarisce che, al fine di stabilire la sussistenza della prevalenza di dette operazioni rispetto all'ammontare complessivo delle operazioni effettuate, occorre considerare in aggiunta alle predette operazioni anche le esportazioni ed operazioni assimilate di cui agli articoli 8, 8-bis e 9 nonché le operazioni di cui agli articoli 41 e 58 del D.L. n.331/93.

Inoltre, le istruzioni alla dichiarazione Iva precisano che l'esatto ammontare delle operazioni "fuori campo" deve essere calcolato facendo riferimento al momento della loro effettuazione determinato applicando i criteri previsti dall'art.6.

Come detto, il quadro VR è stato soppresso e la richiesta di rimborso del credito deve essere effettuata mediante la compilazione del quadro VX, ovvero del corrispondente rigo della sezione III del quadro RX del Modello Unico per i soggetti che presentano la dichiarazione in forma unificata.

In particolare, si deve compilare il rigo VX4 indicando nella casella 3 il codice 5.

Si propone il seguente esempio.

Esempio 3

La società Beta Srl effettua le operazioni riportate di seguito:

Prestazioni di servizi art.7-ter, DPR n.633/72	€100.000
Cessioni di beni art.8, DPR n.633/72	€200.000
Cessioni intracomunitarie art.41, D.L. n.331/93	€100.000
Cessioni nazionali soggette ad Iva in Italia	€700.000
Totale operazioni effettuate	€1.100.000
% operazioni non soggette ad imposta	36% (400.000/1.100.000)
% operazioni non imponibili	30% (300.000/1.000.000)

Poiché le operazioni non soggette all'imposta per difetto di territorialità (come detto vi rientrano anche le cessioni all'esportazione e le cessioni intracomunitarie) non superano il 50% delle operazioni poste in essere non è possibile chiedere a rimborso il credito Iva in base al disposto dell'art.30, co.3, lett. d); la società può però beneficiare del disposto della lett. b).

Infatti, le operazioni non imponibili (pari a €300.000) superano il 25% del totale delle operazioni effettuate nell'anno.

Si evidenzia come il denominatore, pari a €1.000.000, non comprenda le prestazioni di servizi generici che, fino al 2012, non erano incluse nel volume d'affari.

Le istruzioni al quadro VX, rigo VX4 (codice 3) precisano, infatti, che per quanto concerne la determinazione dell'ammontare complessivo delle operazioni attive effettuate nell'anno d'imposta si deve far riferimento alla somma dei valori dei righe VE38 (cessioni di beni ammortizzabili) e VE40 (volume d'affari).

L'impatto delle novità sul rimborso Iva annuale

La Finanziaria 2013 determina, in alcuni casi, una penalizzazione per i soggetti a credito d'imposta.

La Legge di Stabilità, infatti, non ha modificato l'art.30, co.3, lett. b) del DPR n.633/72 che continua a prevedere, fra i vari presupposti per la richiesta di rimborso, l'effettuazione di operazioni non imponibili (artt. 8, 8-bis e 9) in misura superiore al 25% dell'ammontare di tutte le operazioni realizzate, comprese, dal 2013, le cessioni/prestazioni soggette al nuovo obbligo di fatturazione.

In sostanza, poiché al denominatore si aggiungono le nuove operazioni soggette a fatturazione mentre le stesse non sono incluse nel numeratore, diventa più difficile rientrare nella fattispecie in esame.

Come detto, infatti, per quanto concerne la determinazione dell'ammontare complessivo delle operazioni attive effettuate nell'anno d'imposta si deve far riferimento alla somma dei valori dei righe VE38 (cessioni di beni ammortizzabili) e VE40 (volume d'affari) che aumenta a seguito dell'obbligo di fatturazione delle operazioni fuori campo Iva.

Diversamente, la possibilità di rimborso dell'Iva ex art.30, co.3, lett. d) non è "toccata" dalla recenti novità legislative.

L'obbligo di fatturazione delle operazioni non soggette ad Iva per mancanza del requisito territoriale non incide, infatti, sul requisito previsto dall'art.30, co.3 lett. d) del decreto Iva.

Si riprenda l'esempio n.3.

Esempio

Prestazioni di servizi art.7-ter, DPR n.633/72	€100.000
Cessioni di beni art.8, DPR n.633/72	€200.000
Cessioni intracomunitarie art.41, D.L. n.331/93	€100.000
Cessioni nazionali soggette ad Iva in Italia	€700.000
Totale operazioni effettuate	€1.100.000
% operazioni non soggette ad imposta	36% (400.000/1.100.000)
% operazioni non imponibili	28% (300.000/1.100.000 ³¹)

Come si evince dalla tabella sopra riportata, la società Beta può comunque beneficiare del disposto dell'art.30, co.3, lett. b) (il 28% supera comunque il 25%) ma è evidente che il raggiungimento della soglia risulta più difficile.

³¹ Nel volume d'affari, dal 2013, rientrano anche le prestazioni di servizi generici ex art.7-ter del decreto Iva.