

Compensazioni infrannuali IVA: i chiarimenti

Il rimborso Iva infrannuale

La richiesta di compensazione

CIRCOLARI 24 FISCO

DICHIARAZIONI E ADEMPIMENTI

Il rimborso Iva infrannuale

A CHI SI RIVOLGE



IMPRESE

Tutte le imprese



PROFESSIONISTI

Tutti i professionisti



PERSONE FISICHE

Non sono interessate

ABSTRACT

In presenza di eccedenza Iva a credito del contribuente, quest'ultimo può chiedere il rimborso o la compensazione dell'eccedenza stessa sia in sede annuale sia in sede trimestrale nei primi tre trimestri dell'anno, ma purché in presenza di precise condizioni

COMMENTO

In tema di imposta sul valore aggiunto, il rimborso o la compensazione Iva possono essere, rispettivamente, richiesto ed effettuata, o in sede annuale ovvero trimestralmente, fatta eccezione per l'ultimo trimestre solare che va a coincidere con la stessa dichiarazione annuale.

Trattando dei rimborsi o delle compensazioni infrannuali o trimestrali, l'istanza può essere presentata solo se il contribuente possiede i requisiti richiesti dall'[art. 30](#), terzo comma, lett. a), b), c), d) ed e) del DPR n. 633 del 1972, con alcune limitazioni, nell'ipotesi di cui alla c), relativamente ai beni ammortizzabili, e alla lettera d), debitamente segnalate dall'[art. 38-bis](#) del DPR n. 633 del 1972.

Il requisito per richiedere il rimborso infrannuale deve sussistere nel singolo trimestre oggetto del rimborso o compensazione, ed il rimborso o la compensazione riguardano il solo credito maturato nel trimestre di riferimento e può comprendere, quindi, il recupero del solo credito sorto nel periodo e non anche quello relativo a periodi precedenti.

I requisiti, alternativi fra loro, richiesti dalla Legge per poter accedere al rimborso o alla compensazione trimestrale sono quelli sinteticamente indicati nella tabella che segue.

Requisiti per la richiesta di rimborso o di compensazione infrannuale

[Art. 30](#), comma 3 - DPR 633/72

Aliquota media (lett. a)

Aliquota mediamente applicata sugli acquisti e sulle importazioni supera quella mediamente applicata sulle operazioni attive, maggiorata del 10%, nel trimestre di riferimento (senza considerare acquisti e cessioni di beni ammortizzabili).

Operazioni non imponibili (lett. b)	Effettuazione nel trimestre di riferimento di operazioni non imponibili per un ammontare superiore al 25% di tutte le operazioni effettuate nel periodo.
Acquisto di beni ammortizzabili (lett. c)	Limitatamente all'imposta per acquisti di beni strumentali ammortizzabili, relativi al trimestre, qualora nel trimestre gli acquisti e le importazioni di beni ammortizzabili siano superiori ai 2/3 dell'ammontare complessivo degli acquisti e delle importazioni di beni e servizi.
Operazioni non soggette (lett. d)	Effettuazione, in un trimestre, nei confronti di soggetti passivi esteri, di operazioni attive per un importo superiore al 50% di tutte le operazioni effettuate nel periodo.
Soggetti non residenti (lett. d)	Qualora vi siano soggetti passivi non residenti identificati in Italia (art. 17 , comma 2, del DPR n. 633 del 1972).

La concessione del rimborso o della compensazione trimestrale del credito IVA è corredata, quando supera determinati limiti annuali di cui si dirà immediatamente di seguito, da adeguata garanzia. Tale garanzia può essere così concessa:

- Cauzione in titoli di Stato, o garantiti dallo Stato, al valore di Borsa;
- Fideiussione rilasciata da un'azienda o istituto di credito, comprese le banche di credito cooperativo o imprese ritenute solvibili;
- Polizza fideiussoria rilasciata da un istituto o impresa di assicurazione;
- Per le piccole e medie imprese garanzie prestate da consorzi o cooperative di garanzia collettiva fidi;
- Garanzie prestate da società capogruppo (se il bilancio consolidato è superiore ad euro 258.228.449,54).

In tema di rimborso, qualora lo stesso non superi euro 30.000, non è necessario prestare la garanzia. Tale limite massimo è stato di recente modificato dal decreto-legge n. 193 del 2016, convertito, con modificazioni, in legge n. 225 del 2016, che ha innalzato dai precedenti 15.000 a 30.000 euro, l'ammontare dei rimborsi eseguibili senza prestazione di garanzia e senza ulteriori adempimenti.

Inoltre l'[art. 38-bis](#) comma terzo del DPR n. 633 del 1972 disciplina l'esonero da presentazione della garanzia per quei contribuenti così detti virtuosi. Questa categoria di contribuenti può richiedere il rimborso per importi superiori ad euro 30.000,00 senza prestazione di garanzia, presentando:

- l'istanza munita di visto di conformità o in alternativa di sottoscrizione da parte dell'organo di controllo;

- una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà attestante la sussistenza di determinati requisiti patrimoniali.

I requisiti patrimoniali richiesti sono:

- Il patrimonio non deve essere diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta di oltre il 40%;
- La consistenza degli immobili non deve essersi ridotta, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40% per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata;
- L'attività non deve essere cessata o non si deve essere ridotta per effetto di cessioni di aziende o di rami di aziende;
- Qualora la richiesta sia presentata da società di capitali non quotate in mercati regolamentati, non devono essere cedute, nell'anno precedente la richiesta, azioni o quote della stessa società per un ammontare superiore al 50% del capitale sociale;
- Devono essere stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali.

Di contro la garanzia deve essere presentata dai contribuenti, con richieste di rimborso superiori ad euro 30.000,00 qualora siano soggetti passivi:

- costituiti da meno di due anni (eccetto che le start-up innovative di cui all'[art. 25](#) del decreto legge n. 179 del 18 ottobre 2012);
- a cui, nei due anni precedenti, sono stati notificati avvisi di accertamento e/o rettifica, con precise differenze tra l'importo contestato e quello dichiarato;
- considerati virtuosi che però presentano il modello TR per il rimborso privo di visto di conformità o di attestazione del revisore, oppure non presentano la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà attestante i requisiti patrimoniali;
- che chiudono l'attività.

Per quanto riguarda invece le compensazioni, il [decreto-legge n. 50 del 24 aprile 2017](#), convertito in legge, con modifiche, n. 96 del 20 giugno scorso, ha previsto il rilascio del visto di conformità ovvero, in alternativa, la sottoscrizione da parte dell'organo di controllo, all'interno dell'istanza che richiede la compensazione del credito Iva infrannuale, qualora i contribuenti intendano utilizzare crediti per importi superiori a 5.000 euro annui. In questo caso, dunque, il limite è stato notevolmente ridotto visto che esso era precedentemente stabilito in euro 15mila.

Evidenziando che per quanto concerne le start-up innovative, il limite di euro 5mila appena indicato viene innalzato ad euro 50mila, la nuova soglia di euro 5.000 riguarda sia le compensazioni di credito Iva così detto annuale sia le compensazioni che riguardano il credito Iva così detto infrannuale.

Si ricorda che una ulteriore modifica, introdotta sempre dal [decreto-legge n. 50](#) sopra richiamato, l'riguarda il momento di utilizzo del credito in compensazione che ora può avvenire a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione dell'istanza, e non più, come accadeva prima dell'emanazione del predetto decreto, dal giorno 16, sempre del mese successivo.

Il modello Iva TR, da utilizzare per l'istanza di rimborso o compensazione infrannuale, è stato, quindi, ulteriormente modificato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, [protocollo n. 124040](#), del 04 luglio scorso, al fine di adeguarlo alle recenti modifiche in tema di rimborsi e di cui si è detto.

Si sottolinea, per completezza, che si tratta, nel giro di breve tempo, della seconda modifica al modello Iva TR. La precedente era avvenuta ad opera del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate protocollo numero 59279 del 28 marzo 2017. Tale provvedimento si era reso necessario per aggiornare il modello in commento in seguito alle disposizioni introdotte dai decreti legislativo n. [127](#) e [128](#) del 2015, i quali hanno previsto ulteriori casi di esonero dalla presentazione della garanzia, e dal [decreto legge n. 193 del 2016](#), già sopra richiamato, che, come si è detto, ha elevato ad euro 30.000 l'ammontare dei rimborsi eseguibili senza prestazione di garanzia e senza ulteriori adempimenti.

Proprio con riferimento a tali limiti, si fa notare la divergenza fra rimborso e compensazione del credito Iva. Si è arrivati, infatti, alla situazione che mentre in caso di rimborso non è necessario rilasciare garanzia o apporre il visto o, ancora, la firma sostitutiva qualora l'istanza riguardi importi non superiori ad euro 30mila, per quanto concerne la compensazione dei crediti annui, il visto o la firma sostitutiva devono essere rilasciati sull'istanza infrannuale o, naturalmente, sulla dichiarazione annuale, qualora l'imposto superiori la cifra di euro 5mila.

DICHIARAZIONI E ADEMPIMENTI

La richiesta di compensazione

A CHI SI RIVOLGE



IMPRESE

Tutte le imprese



PROFESSIONISTI

Tutti i professionisti



PERSONE FISICHE

Non sono interessate

ABSTRACT

Attraverso la recente risoluzione n. 103/E, l'Agenzia delle entrate ha chiarito, tra le altre, che può essere presentata un'istanza di compensazione del credito Iva infrannuale integrativa, qualora nella precedente non sia stato apposto il visto di conformità

COMMENTO

Con [risoluzione n. 103/E del 28 luglio 2017](#), l'Agenzia delle entrate è intervenuta al fine di fornire alcune precisazioni proprio in tema di utilizzo in compensazione “infrannuale” del credito Iva per importi superiori ad euro 5mila.

E' stato chiesto infatti, alla luce del fatto che il visto o la firma sostitutiva vanno rilasciati qualora, nell'anno, si compensi un credito Iva superiore ad euro 5 mila, se il visto di conformità sull'istanza di compensazione infrannuale, presentata con il già richiamato modello IVA TR, vada apposto solo al momento dell'effettivo utilizzo in compensazione del credito per un importo superiore a 5.000 euro e se il limite di euro 5.000 per l'apposizione del visto di conformità debba essere calcolato tenendo conto dei precedenti crediti trimestrali semplicemente indicati in altre istanze, modello Iva TR, con utilizzo in compensazione, o solo se tale credito è stato effettivamente utilizzato.

L'Agenzia, attraverso la citata risoluzione, fa presente immediatamente che il visto di conformità è obbligatorio in tutti i casi in cui l'istanza, attraverso la quale viene “chiesto” di poter compensare il credito IVA infrannuale, indica un importo superiore a 5.000 euro annui, anche se dopo aver presentato l'istanza il contribuente non ponga in essere alcun effettivo utilizzo in compensazione del credito.

Viene fatto presente, infatti, che, a differenza di quanto avviene con la dichiarazione Iva annuale che deve essere in ogni caso presentata, l'istanza infrannuale è presentata “spontaneamente” dal contribuente solo qualora egli voglia chiedere a rimborso o in compensazione io credito Iva maturato nel periodo e sempre che ricorrano, naturalmente, i requisiti di cui all'[articolo 30](#) del DPR 633 del 1972.

Pertanto, mentre a seguito di dichiarazione annuale Iva, al contribuente non può essere noto se egli utilizzerà il credito Iva in compensazione verticale ovvero in compensazione

orizzontale, con la presentazione dell'istanza infrannuale con richiesta di compensazione, il contribuente è già a conoscenza dell'utilizzo del credito solo per compensazione orizzontale. Da ciò ne deriva la necessità di apporre, in quest'ultimo caso, il visto di conformità.

Nel caso in cui, comunque, venga presentata una istanza infrannuale che espone una richiesta di utilizzo in compensazione di un credito Iva superiore ad euro 5mila, senza visto, ma a tutti gli effetti venga compensato un importo inferiore a detto importo di euro 5mila, le compensazioni inferiori alla predetta soglia non sono inficiate dalla mancanza del visto stesso.

Nel caso in cui invece, pur mancando il visto di conformità nell'istanza, il contribuente si trovi a compensare un importo superiore ad euro 5mila, egli può presentare una istanza integrativa munita del predetto visto barrando la casella “modifica istanza precedente”.

Per quanto riguarda invece il limite annuale di euro 5mila utilizzabili in compensazione senza visto, per la determinazione di tale soglia si deve tenere in considerazione di tutti gli importi chiesti in compensazione nei trimestri precedenti del medesimo anno solare.

Con la [risoluzione n. 103/E](#) in commento, l'Agenzia fa altresì presente che il visto può essere rilasciato anche dai dipendenti delle società di servizi in possesso dei requisiti di cui all'[articolo 35](#), comma 1, lettera a), del D. Lgs. n. 241 del 1997, ossia, solitamente, da soggetti iscritti negli albi dei dottori commercialisti ed esperti contabili, ancorché, essendo appunto dipendenti, risultino essere privi di partita IVA in quanto non esercenti in proprio attività libero professionale. In tale caso rimane comunque l'obbligo di adeguata copertura assicurativa.

SI RICORDA CHE

- Il rimborso, anche infrannuale, Iva può essere richiesto senza alcuna garanzia fino all'importo di euro 30mila annui.
- In caso di compensazione del credito Iva, anche attraverso istanza infrannuale, per importo annuale superiore ad euro 5mila è sempre necessario il visto.

SCHEMI E TABELLE

Compensazioni infrannuali IVA: i chiarimenti – i punti salienti

La disposizione e le possibilità

In tema di imposta sul valore aggiunto, il rimborso o la compensazione Iva possono essere, rispettivamente, richiesto ed effettuata, o in sede annuale ovvero trimestralmente, fatta eccezione per l'ultimo trimestre solare che va a coincidere con la stessa dichiarazione annuale. Trattando dei rimborsi o delle compensazioni infrannuali o trimestrali, l'istanza può essere presentata solo se il contribuente possiede i requisiti richiesti dall'[art. 30](#), terzo comma, lett. a), b), c), d) ed e) del DPR n. 633 del 1972, con alcune limitazioni, nell'ipotesi di cui alla c), relativamente ai beni ammortizzabili, e alla lettera d), debitamente segnalate dall'[art. 38-bis](#) del DPR n. 633 del 1972.

L'esistenza dei requisiti	Il requisito per richiedere il rimborso infrannuale deve sussistere nel singolo trimestre oggetto del rimborso o compensazione, ed il rimborso o la compensazione riguardano il solo credito maturato nel trimestre di riferimento e può comprendere, quindi, il recupero del solo credito sorto nel periodo e non anche quello relativo a periodi precedenti
Il rimborso Iva	In tema di rimborso, qualora lo stesso non superi euro 30.000, non è necessario prestare la garanzia. Tale limite massimo è stato di recente modificato dal decreto-legge n. 193 del 2016, convertito, con modificazioni, in legge n. 225 del 2016, che ha innalzato dai precedenti 15.000 a 30.000 euro, l'ammontare dei rimborsi eseguibili senza prestazione di garanzia e senza ulteriori adempimenti
La compensazione	Per quanto riguarda invece le compensazioni, il decreto-legge n. 50 del 24 aprile 2017, convertito in legge, con modifiche, n. 96 del 20 giugno scorso, ha previsto il rilascio del visto di conformità ovvero, in alternativa, la sottoscrizione da parte dell'organo di controllo, all'interno dell'istanza che richiede la compensazione del credito Iva infrannuale, qualora i contribuenti intendano utilizzare crediti per importi superiori a 5.000 euro annui. In questo caso, dunque, il limite è stato notevolmente ridotto visto che esso era precedentemente stabilito in euro 15mila. Evidenziando che per quanto concerne le start-up innovative, il limite di euro 5mila appena indicato viene innalzato ad euro 50mila, la nuova soglia di euro 5.000 riguarda sia le compensazioni di credito Iva così detto annuale sia le compensazioni che riguardano il credito Iva così detto infrannuale.
Il visto per l'istanza infrannuale	L'Agenzia, attraverso la risoluzione 103/E/2017, fa presente immediatamente che il visto di conformità è obbligatorio in tutti i casi in cui l'istanza, attraverso la quale viene "chiesto" di poter compensare il credito IVA infrannuale, indica un importo superiore a 5.000 euro annui, anche se dopo aver presentato l'istanza il contribuente non ponga in essere alcun effettivo utilizzo in compensazione del credito. Nel caso in cui, comunque, venga presentata una istanza infrannuale che espone una richiesta di utilizzo in compensazione di un credito Iva superiore ad euro 5mila, senza visto, ma a tutti gli effetti venga compensato un importo inferiore a detto importo di euro 5mila, le compensazioni inferiori alla predetta soglia non sono inficiate dalla mancanza del visto stesso. Nel caso in cui invece, pur mancando il visto di conformità nell'istanza, il contribuente si trovi a compensare un importo superiore ad euro 5mila, egli può presentare una istanza integrativa munita del predetto visto barrando la casella "modifica istanza precedente".