

Your World First

C/M/S

Law.Tax

Newsletter

4 marzo 2015

Nuove disposizioni in materia di rimborsi dei crediti IVA



INDICE

Premessa	3
1. Rimborsi IVA erogabili senza prestazione di garanzia	3
2. Rimborsi IVA erogabili senza prestazione di garanzia a favore di contribuenti "virtuosi"	3
3. Rimborsi IVA erogabili con prestazione di garanzia	4
4. Rimborsi richiesti in conto fiscale mediante procedura semplificata	5
5. Rimborso degli interessi per ritardata erogazione di rimborsi IVA mediante procedura semplificata	5
6. Decorrenza del termine di esecuzione dei rimborsi IVA	5
7. Forme di garanzia	5

Premessa

Come anticipato con la nostra newsletter del 18 dicembre 2014, gli artt. 13 e 14 del Decreto Legislativo n. 175 del 21 novembre 2014, entrato in vigore il 13 dicembre 2014, (c.d. "Decreto Semplificazioni") hanno introdotto una serie di modifiche finalizzate ad innovare significativamente la disciplina dell'esecuzione dei rimborsi IVA per semplificarne e accelerarne l'erogazione. In particolare, è stato integralmente sostituito l'articolo 38-bis del DPR n. 633/1972, rubricato "esecuzione dei rimborsi".

Un'ulteriore novità è rappresentata dalla pubblicazione del modello per la costituzione del deposito vincolato in titoli di Stato o garantiti dallo Stato mediante Provvedimento del 30 dicembre 2014.

Di seguito si riporta una sintesi dei chiarimenti forniti sulle nuove procedure di rimborso con la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 32/E del 30/12/2014.

I riferimenti normativi e di prassi, ove non diversamente specificato, dovranno intendersi fatti al predetto Decreto Legislativo, d'ora in avanti il "Decreto", al predetto Provvedimento, d'ora in avanti il "Provvedimento", e alla predetta Circolare, d'ora in avanti la "Circolare".

1. Rimborsi IVA erogabili senza prestazione di garanzia

I rimborsi del credito IVA (annuale o infrannuale) di importo inferiore a Euro 15.000,00 (quota capitale) sono sempre erogati senza obbligo di prestare apposita garanzia. Tale importo è stato aumentato rispetto al limite precedente di Euro 5.164,57.

Il limite di Euro 15.000,00 è riferito alla somma delle richieste di rimborso effettuate nell'intero periodo d'imposta. Pertanto, ad esempio, in presenza di un credito IVA infrannuale di Euro 10.000,00 già chiesto a rimborso senza prestazione di garanzia, l'eventuale ulteriore credito IVA infrannuale chiesto a rimborso dovrà essere garantito in ogni caso, e per l'intero importo, solo se superiore a Euro 5.000,00. In presenza di un credito IVA annuale superiore a Euro 15.000,00, la garanzia deve essere prestata sempre, per l'intero importo.

Le nuove disposizioni si applicano anche alle richieste di rimborso presentate anteriormente all'entrata in vigore del Decreto per le quali la garanzia non sia stata ancora richiesta dagli Uffici o prestata dai contribuenti.

2. Rimborsi IVA erogabili senza prestazione di garanzia a favore di contribuenti "virtuosi"

Per i crediti IVA di importo superiore a Euro 15.000,00 è possibile presentare richiesta di rimborso - annuale o infrannuale, mediante procedura ordinaria o semplificata - senza obbligo di prestare apposita garanzia, purché siano congiuntamente rispettate le condizioni di solidità patrimoniale e continuità aziendale di seguito elencate:

- i) sulla dichiarazione IVA annuale o sull'istanza per il rimborso infrannuale (modello IVA TR) deve essere apposto il visto di conformità da parte dei soggetti abilitati (o la sottoscrizione alternativa da parte del soggetto che svolge la revisione legale);
- ii) deve essere sottoscritta una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà attestante che:
 - a) il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento;
 - b) 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;
 - c) 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;
 - d) non risultano cedute, nell'anno precedente la richiesta di rimborso, azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50% del capitale sociale (se la richiesta di rimborso è presentata da società di capitali non quotate);
 - e) sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.

Rimane ferma la possibilità di presentare la garanzia in luogo dell'apposizione del visto (o della sottoscrizione alternativa) e della citata dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà.

La Circolare ha precisato che:

— con riferimento alle caratteristiche soggettive di

natura patrimoniale di cui alle lettere a) e b), le informazioni richieste sono rilevate dalle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta chiuso anteriormente alla presentazione della dichiarazione o istanza di rimborso, prendendo a riferimento i dati contabili di tale periodo anche nei casi in cui il bilancio non sia stato ancora approvato;

- ai fini del computo dell'anno precedente di cui alla lettera d), deve farsi riferimento alla data di richiesta del rimborso. In sostanza, per una richiesta di rimborso presentata il 15 marzo 2015, l'anno di riferimento è quello compreso tra il 15 marzo 2014 e il 14 marzo 2015.

La dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà è resa nell'apposito riquadro presente nella dichiarazione IVA o nel modello IVA TR.

L'apposizione del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa è unica ed ha effetto sia ai fini del rimborso che della compensazione del credito IVA, fermo restando che per i rimborsi è richiesta anche la dichiarazione sostitutiva. Inoltre, è stato chiarito che la soglia di Euro 15.000,00 deve essere considerata separatamente per i due diversi istituti. A titolo esemplificativo, qualora l'importo del credito IVA in compensazione e quello richiesto a rimborso siano di Euro 10.000,00 ciascuno, non è necessario apporre il visto sebbene la somma dei due crediti superi complessivamente la soglia dei 15.000,00 euro.

Il limite deve intendersi riferito all'intero periodo d'imposta. Pertanto, se ad esempio viene presentata un'istanza di rimborso infrannuale per un importo di Euro 10.000,00 senza apposizione del visto e, successivamente, per il medesimo periodo d'imposta, viene presentata una nuova istanza con importo chiesto a rimborso pari a ulteriori Euro 6.000,00, l'obbligo del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa, nonché della dichiarazione sostitutiva di atto notorio, sorge in relazione a tale ultima richiesta.

La mancata o irregolare apposizione del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa può essere corretta mediante presentazione di dichiarazione integrativa.

3. Rimborsi IVA erogabili con prestazione di garanzia

La garanzia rimane dovuta per rimborsi di ammontare superiore a Euro 15.000,00 richiesti dalle seguenti categorie di contribuenti, considerate "a rischio":

- i) soggetti che esercitano un'attività di impresa da meno di due anni (fatta eccezione per le start-up innovative di cui all'art. 25 del D.L. n. 179/2012, convertito dalla Legge n. 221/2012);
- ii) soggetti che, nei due anni precedenti la richiesta di rimborso, hanno ricevuto notifica di avvisi di accertamento o di rettifica, se la differenza tra gli importi accertati e l'ammontare dell'imposta o del credito dichiarati è superiore, per ciascun anno:
 - al 10% degli importi dichiarati, se questi non superano Euro 150.000,00;
 - al 5% degli importi dichiarati, se questi sono superiori a Euro 150.000,00 ma non a Euro 1.500.000,00;
 - all'1% degli importi dichiarati, o comunque a Euro 150.000,00, se questi superano Euro 1.500.000,00;
- iii) soggetti che presentano i modelli dichiarativi IVA a rimborso o le istanze per il rimborso infrannuale senza il visto di conformità (o la sottoscrizione alternativa) ovvero non presentano la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà;
- iv) soggetti che richiedono il rimborso del credito IVA emergente all'atto della cessazione dell'attività.

La Circolare, riguardo al requisito di cui al punto ii), ha chiarito che:

- per la verifica dell'assenza di avvisi di accertamento o di rettifica, l'intervallo dei due anni deve essere calcolato dalla data di richiesta del rimborso. Ad esempio, per una richiesta di rimborso presentata il 15 marzo 2015, qualsiasi atto di accertamento o rettifica notificato prima del 15 marzo 2013 non verrà preso in considerazione;
- gli eventuali avvisi di accertamento o di rettifica notificati successivamente alla richiesta di rimborso non assumono rilevanza ai fini dell'obbligatorietà della presentazione della polizza;
- gli atti da considerare non sono solo gli avvisi di accertamento e rettifica ai fini IVA, ma anche quelli relativi agli altri tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate;
- nel computo degli atti da considerare al fine del calcolo degli importi accertati si deve tener conto di tutti quelli notificati nei due anni antecedenti la richiesta di rimborso, prescindendo dall'esito degli stessi, con eccezione degli atti annullati in autotutela o

oggetto di sentenze favorevoli al contribuente passate in giudicato.

4. Rimborsi richiesti in conto fiscale mediante procedura semplificata

Preliminarmente si ricorda che il contribuente può chiedere l'erogazione del rimborso all'Agente della Riscossione in procedura semplificata (c.d. rimborsi in conto fiscale), per le richieste annuali e nel limite di Euro 700.000,00 (comprensivi degli eventuali crediti compensati)¹.

La Circolare fa presente che anche ai rimborsi in procedura semplificata si applicano le disposizioni introdotte dal nuovo articolo 38-bis del DPR n. 633/1972.

In particolare:

- per le richieste di rimborso in procedura semplificata fino a Euro 15.000,00, i contribuenti non sono tenuti a presentare alcuna garanzia all'Agente della Riscossione né sono tenuti ad altri adempimenti;
- per i rimborsi in procedura semplificata superiori a Euro 15.000,00, il contribuente, che non rientri tra le ipotesi di "rischio" descritte al precedente paragrafo 3, può presentare una dichiarazione munita di visto di conformità (o della sottoscrizione alternativa) e di dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà ovvero idonea garanzia.

5. Rimborso degli interessi per ritardata erogazione di rimborsi IVA mediante procedura semplificata

In caso di rimborso dei crediti d'imposta mediante procedura semplificata, gli eventuali interessi dovuti per il ritardo nell'erogazione sono liquidati contestualmente all'importo del credito. Viene meno, quindi, l'obbligo di separata presentazione di apposita richiesta per gli interessi tramite modello G.

Il Decreto lascia invariato il termine di sessanta giorni per il pagamento dei rimborsi con procedura semplificata da parte dell'Agente della Riscossione. La contestuale erogazione di capitale e interessi da parte dell'Agente della Riscossione implica che, in sede di determinazione dell'importo da garantire, si debba tener conto degli interessi per il ritardo nell'esecuzione dei rimborsi, al pari di quanto già previsto per i rimborsi in procedura ordinaria. Poiché le citate modifiche si applicano ai rimborsi erogati a partire dal 1° gennaio 2015, le stesse producono effetti anche con riferimento ai rimborsi in corso di esecuzione a tale data.

6. Decorrenza del termine di esecuzione dei rimborsi IVA

Il termine di tre mesi previsto dal "nuovo" art. 38 bis del DPR n. 633/1972 per l'erogazione dei crediti IVA chiesti a rimborso mediante procedura ordinaria decorre dalla data di effettiva presentazione della dichiarazione, e non più dalla scadenza prevista per la presentazione della dichiarazione. È quindi possibile anticipare la presentazione della dichiarazione per anticipare i tempi di rimborso.

Nel caso di presentazione di più dichiarazioni per lo stesso periodo d'imposta (ad esempio correttive nei termini, integrative), il termine di tre mesi inizia a decorrere dall'ultima dichiarazione presentata. Si fa presente che il termine di tre mesi raramente trova puntuale applicazione nella prassi operativa degli Uffici.

7. Forme di garanzia

Il contribuente, per le ipotesi di rimborso superiore ai 15.000,00 euro descritte al precedente paragrafo 3, può prestare la garanzia di cui al comma 5 dell'art. 38-bis del DPR n. 633/1972 in diverse forme, ed in particolare mediante:

- i) cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore di borsa;
- ii) fideiussione rilasciata da una banca o da un'impresa commerciale (purchè capogruppo o controllante della contribuente);
- iii) polizza fideiussoria rilasciata da un'impresa di assicurazione.

Con il Provvedimento citato in premessa, l'Agenzia delle Entrate ha approvato il modello per la costituzione del deposito vincolato in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore di borsa, di cui al punto i). Tale modello, già utilizzabile, deve essere compilato a cura dell'intermediario finanziario autorizzato ai sensi del D.Lgs. n. 58/1998 e deve essere consegnato all'ufficio dell'Agente della Riscossione o dell'Agenzia delle Entrate che ha richiesto la presentazione della garanzia al fine dell'erogazione del rimborso.

Nello specifico, tale garanzia consiste nella costituzione in pegno dei titoli ai sensi dell'art. 2026 c.c., mediante la creazione di un deposito vincolato presso l'intermediario.

Al riguardo si evidenzia che, in considerazione della variabilità del valore dei titoli, il modello per la costituzione del deposito vincolato prevede l'obbligo per il contribuente di effettuare con cadenza annuale integrazioni in titoli in caso di

¹ cfr. articolo 78, commi da 33 a 38, della legge n. 413 del 1991 e articolo 20 del regolamento di cui al decreto 28 dicembre 1993, n. 567

eventuali e sopravvenute diminuzioni del valore di borsa dei titoli stessi. Tale integrazione è richiesta solo nel caso in cui la variazione del valore di borsa sia tale da provocare una diminuzione superiore al 5% dell'importo garantito.

Il modello per la costituzione del deposito vincolato contiene inoltre le Condizioni Generali disciplinanti il rapporto tra l'intermediario e l'Amministrazione Finanziaria; tali condizioni ricalcano quelle già previste nello schema di fideiussione o polizza fideiussoria approvato con Provvedimento del 10 giugno 2004, che resta valido ed utilizzabile purché si tenga conto delle modifiche apportate all'art.38-bis del DPR n. 633/1972.

Per quanto concerne le garanzie in forma di fideiussione o polizza fideiussoria, si ricorda che queste possono essere prestate da:

- banche e imprese di assicurazione, anche comunitarie (salvo che siano rispettate determinate condizioni);
- società capogruppo o controllante, nazionale o comunitaria, preposta alla redazione del bilancio consolidato dal quale risulti un patrimonio superiore a 250 milioni di euro, mediante assunzione diretta dell'obbligazione;
- Confidi iscritti nell'elenco di cui all'art. 107 del D.Lgs. n. 58/1998 (nelle more dell'istituzione di un nuovo elenco ex art. 106) nel caso di piccole e medie imprese.

La Circolare ha precisato, inoltre, che l'ammontare del rimborso può essere assistito anche da due distinte garanzie non solidali, eventualmente rese da soggetti diversi, che garantiscano cumulativamente l'intero importo anche se richiesto con un'unica procedura di rimborso, sia essa semplificata o ordinaria.

Le opinioni ed informazioni contenute nella presente Newsletter hanno carattere esclusivamente divulgativo. Esse pertanto non possono considerarsi sufficienti ad adottare decisioni operative o l'assunzione di impegni di qualsiasi natura, né rappresentano l'espressione di un parere professionale.

La Newsletter è proprietà di CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni.



Per ulteriori approfondimenti sugli argomenti trattati contattare:

Guido Zavadini

guido.zavadini@cms-aacs.com

Vittoria Segre

vittoria.segre@cms-aacs.com

ROMA

Via Agostino Depretis, 86
00184

T - +39 06 478151

F - +39 06 483755

MILANO

Galleria Passarella, 1
20122

T - +39 02 89283800

F - +39 02 48012914

CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni è membro di CMS, organizzazione internazionale di studi legali e tributari indipendenti.

Uffici CMS:

Aberdeen, Algeri, Amburgo, Amsterdam, Anversa, Barcellona, Belgrado, Berlino, Bratislava, Bristol, Brussels, Bucarest, Budapest, Casablanca, Città del Messico, Colonia, Dubai, Duesseldorf, Edinburgo, Francoforte, Ginevra, Glasgow, Istanbul, Kiev, Lione, Lipsia, Lisbona, Londra, Lubiana, Lussemburgo, Madrid, Milano, Monaco, Mosca, Parigi, Pechino, Podgorica, Praga, Rio de Janeiro, Roma, Sarajevo, Shanghai, Siviglia, Sofia, Stoccarda, Strasburgo, Tirana, Utrecht, Varsavia, Vienna, Zagabria e Zurigo.