



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

Novità della dichiarazione annuale IVA, versamenti e gestione del credito

(Circolare n. 3 del 18 febbraio 2019)

Indice

1. Premessa	3
1.1. Struttura della dichiarazione annuale IVA	4
1.2. Termini e modalità di presentazione del modello IVA	5
2. Novità della dichiarazione annuale IVA	5
2.1. Quadro VA	5
2.2. Quadro VL	6
2.3. Quadro VX	7
2.4. Quadro VO	8
2.5. Quadro VG	8
2.6. Prospetto IVA 26 PR	9
3. Detrazione dell'IVA e registrazione delle fatture	9
4. Liquidazione del saldo annuale IVA	11
5. Versamento del debito annuale IVA	12
5.1. Pagamento in unica soluzione entro il 18.3.2019	12
5.2. Rateizzazione	12
5.3. Versamento secondo i termini delle imposte sui redditi	14
6. Utilizzo del credito annuale IVA	14
6.1. Compensazione verticale	15
6.2. Compensazione orizzontale	16
6.3. Richiesta di rimborso	18

1. Premessa

L'art. 8 del D.P.R. 22.7.1998, n. 322 prevede l'obbligo per i soggetti passivi IVA – ad eccezione di alcuni specifici contribuenti esonerati, come meglio illustrato nel prosieguo – di presentare la dichiarazione annuale IVA, nella quale occorre esporre **tutte le operazioni attive e passive**, rilevanti ai fini del tributo, **effettuate nell'anno solare precedente**, per determinare il volume d'affari realizzato nel periodo d'imposta di riferimento e il **saldo IVA complessivo** dell'anno oggetto di tale modello.

Sotto il profilo soggettivo, sono obbligati alla presentazione della dichiarazione annuale IVA **tutti i soggetti esercenti attività d'impresa**, ovvero **attività artistiche o professionali**, titolari di partita IVA. Sono, invece, **esonerati** dall'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale IVA:

- i soggetti passivi IVA che, per l'anno d'imposta 2018, hanno **registrato esclusivamente operazioni esenti** di cui all'art. 10 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633 o che hanno effettuato esclusivamente operazioni esenti, avvalendosi della **dispensa dagli adempimenti** di cui all'art. 36-*bis* del D.P.R. 26.10.1972, n. 633. L'esonero non è, pertanto, applicabile qualora il contribuente abbia effettuato anche operazioni imponibili, ancorché riferite ad attività gestite con contabilità separata, ovvero abbia registrato operazioni intracomunitarie (art. 48, co. 2, del D.L. 30.8.1993, n. 331) o abbia eseguito le rettifiche di cui all'art. 19-*bis*2 del D.P.R. n. 633/1972, oppure abbia effettuato acquisti per i quali in base a specifiche disposizioni l'imposta è dovuta da parte del cessionario (acquisti di oro, argento puro, rottami, ecc.);
- i contribuenti che si avvalgono del regime di cui all'art. 27, co. 1 e 2, del D.L. 6.7.2011, n. 98 (c.d. "*contribuenti minimi*") e di quello **forfetario** previsto dall'art. 1, co. 54-89, della L. 23.12.2014, n. 190;
- i **produttori agricoli in regime IVA di esonero**, ai sensi dell'art. 34, co. 6, del D.P.R. n. 633/1972;
- gli **esercenti attività di organizzazione di giochi**, intrattenimenti e altre attività indicate nella Tariffa allegata al D.P.R. 26.10.1972, n. 640, esonerati dagli adempimenti IVA ai sensi dell'art. 74, co. 6, del D.P.R. n. 633/1972, a condizione che non abbiano optato per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari;
- le imprese individuali che, nel 2018, hanno **concesso in affitto l'unica azienda** e non esercitano altra attività rilevante agli effetti dell'IVA (C.M. 19.3.1985, n. 26, e C.M. 4.11.1986, n. 72);
- le **associazioni sportive dilettantistiche** e soggetti equiparati che, in presenza dei presupposti, hanno esercitato l'opzione per l'applicazione del regime di cui alla L. 16.12.1991, n. 398, consistente nell'esonero dagli adempimenti IVA per tutti i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali;
- i **soggetti passivi IVA non residenti** che hanno nominato il rappresentante fiscale "leggero" ai sensi dell'art. 44, co. 3, del D.L. 30.8.1993, n. 331, qualora abbiano effettuato, nell'anno d'imposta

2018, solo operazioni non imponibili, esenti, non soggette o comunque senza obbligo di pagamento dell'imposta;

- i **soggetti domiciliati o residenti fuori dall'UE**, non identificati in altri Stati dell'Unione, che si sono identificati ai fini dell'IVA in Italia con le modalità previste dall'art. 74-*quinquies* del D.P.R. n. 633/1972, per l'assolvimento degli adempimenti relativi ai servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione ed elettronici resi a committenti, non soggetti passivi d'imposta, domiciliati o residenti in Italia o in un altro Stato membro.

1.1. Struttura della dichiarazione annuale IVA

Il modello per la dichiarazione annuale IVA 2019, riguardante l'anno solare 2018, e le relative istruzioni sono stati approvati con il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 15.1.2019, n. 10659, congiuntamente al modello IVA Base 2019. In pari data, è stato anche approvato il modello IVA 74-*bis*, con le relative istruzioni, concernente le operazioni effettuate nella frazione d'anno antecedente la dichiarazione di fallimento o liquidazione coatta amministrativa, riservato ai curatori fallimentari e ai commissari liquidatori (provv. Agenzia delle Entrate 15.1.2019, n. 10665).

Successivamente, sono state approvate le specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati contenuti nella dichiarazione annuale IVA 2019 e modificato l'informativa sul trattamento dei dati personali dei modelli IVA 2019, IVA Base 2019 e IVA 74-*bis* (provv. Agenzia delle Entrate 30.1.2019, n. 23564).

Il modello di dichiarazione IVA è costituito da:

- un **frontespizio**, in cui devono essere indicati il tipo di dichiarazione e i dati del contribuente, la firma del modello, l'eventuale apposizione del visto di conformità e la sottoscrizione da parte del soggetto incaricato della revisione legale dei conti, ove nominato, nonché l'impegno alla presentazione telematica;
- un **modulo composto da 17 quadri**;

QUADRI DEL MODELLO IVA 2018	
Quadro VA	Informazioni e dati relativi all'attività
Quadro VB	Dati relativi agli estremi identificativi dei rapporti finanziari
Quadro VC	Esportatori e operatori assimilati
Quadro VD	Cessione del credito IVA da parte delle società di gestione del risparmio
Quadro VE	Operazioni attive e determinazione del volume d'affari
Quadro VF	Operazioni passive e IVA ammessa in detrazione
Quadro VJ	Imposta relativa a particolari tipologie di operazioni
Quadro VI	Dichiarazioni di intento ricevute
Quadro VH	Variazioni delle comunicazioni periodiche
Quadro VM	Versamenti immatricolazione auto UE
Quadro VK	Società controllanti e controllate
Quadro VN	Dichiarazioni integrative a favore
Quadro VL	Liquidazione dell'IVA annuale
Quadro VT	Separata indicazione delle operazioni effettuate nei confronti di consumatori finali e soggetti IVA
Quadro VX	Determinazione dell'IVA da versare o a credito

Quadro VO	Comunicazione delle opzioni e revoche
Quadro VG	Adesione al regime previsto per le società controllanti e controllate

- il **prospetto riepilogativo IVA 26 PR** (composto dai quadri VS, VV, VW, VY e VZ), riservato agli enti e società controllanti tenuti a riepilogare i dati relativi alla liquidazione IVA di gruppo di cui all'art. 73, co. 3, del D.P.R. n. 633/1972 e al D.M. 13.12.1979, come modificato dal D.M. 13.2.2017.

1.2. Termini e modalità di presentazione della dichiarazione IVA

L'art. 4, co. 4, lett. c), del D.L. 22.10.2016, n. 193 ha stabilito che il modello annuale IVA deve essere presentato **tra il 1° febbraio e il 30 aprile dell'anno successivo**, per le dichiarazioni **relative agli anni d'imposta decorrenti dal 2017**. Conseguentemente, l'adempimento, relativo all'anno solare 2018, deve essere assolto **dall'1.2.2019 al 30.4.2019**.

Sotto il profilo operativo, la dichiarazione annuale IVA può essere presentata – a norma dell'art. 3, co. 2, del D.P.R. 22.7.1998, n. 322 – **direttamente**, mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (*Entratel* o *Fisconline*), ovvero **tramite gli intermediari abilitati** di cui al successivo co. 3 del predetto Decreto, i quali sono tenuti a:

- **rilasciare al dichiarante l'impegno**, datato e sottoscritto, **a trasmettere i dati** della dichiarazione e a **consegnare** al medesimo, entro 30 giorni dal termine previsto per la presentazione, **l'originale della dichiarazione**, unitamente a copia della comunicazione dell'Amministrazione Finanziaria che ne attesta il ricevimento;
- **conservare copia delle dichiarazioni trasmesse** per il periodo di cui all'art. 43 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600 (anche su supporti informatici).

Le specifiche tecniche di trasmissione del modello IVA 2019 sono state approvate, come anticipato, con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 30.1.2019, n. 23564.

2. Novità della dichiarazione annuale IVA

Le principali modifiche apportate al modello, relativo all'imposta sul valore aggiunto dell'anno solare 2018, riguardano le seguenti sezioni:

- quadro VA;
- quadro VL;
- quadro VX;
- quadro VO;
- quadro VG;
- Prospetto IVA 26 PR.

2.1. Quadro VA

Nella **sezione 2**, è stato introdotto il **rigo VA16** ("Gruppo IVA art. 70-bis") riservato ai contribuenti

che a partire dall'1.1.2019 partecipano a un Gruppo IVA di cui agli artt. 70-*bis* e ss. del D.P.R. n. 633/1972, ovvero il soggetto passivo d'imposta unico che risulta dalla fusione ideale, ai fini IVA, di più soggetti passivi d'imposta (R.M. 10.7.2018, n. 54/E).

La **casella 1** deve essere barrata da ciascun soggetto passivo partecipante al Gruppo IVA – e non soltanto del rappresentante della *fiscal unit* di cui all'art. 70-*septies* del D.P.R. n. 633/1972 – dal 2019, per comunicare che si tratta dell'ultima dichiarazione annuale IVA precedente l'ingresso nel Gruppo IVA.

A questo proposito, si ricorda che l'opzione per la costituzione del Gruppo IVA deve essere esercitata utilizzando il **modello AGI/1** – approvato con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 19.9.2018, n. 215450 – e ha effetto a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo, se il modello è presentato dal 1° gennaio al 30 settembre, altrimenti dal 1° gennaio del secondo periodo d'imposta successivo (art. 70-*quater*, co. 3, del D.P.R. n. 633/1972). L'art. 7 del D.M. 6.4.2018 ha, tuttavia, stabilito che, in sede di prima applicazione, l'efficacia dell'opzione dall'1.1.2019 è riconosciuta se il modello AGI/1 è stato presentato **entro il 15.11.2018**.

2.2. Quadro VL

Nell'ambito degli elementi che concorrono, come crediti, alla determinazione dell'importo da indicare nel rigo VL32 ("IVA a debito") o nel rigo VL33 ("IVA a credito"), è presente l'ammontare del rigo VL30 campo 1 ("Ammontare IVA periodica"), il quale è pari al maggiore dei seguenti importi:

- IVA periodica dovuta (campo 2);
- IVA periodica versata (campo 3), alla cui formazione partecipa anche l'ammontare dell'IVA periodica relativa al 2018 versata con il codice tributo "9001" (al netto di sanzioni e interessi), fino alla data di presentazione della dichiarazione annuale e comunque non oltre il termine ordinario previsto per la presentazione della stessa, a seguito del ricevimento delle comunicazioni degli esiti del controllo automatizzato (art. 54-*bis* del D.P.R. n. 633/1972) riguardanti le comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche IVA (art. 21-*bis* del D.L. 31.5.2010, n. 78).

Nelle istruzioni alla compilazione della dichiarazione annuale IVA, è stato precisato che se la somma degli importi dei crediti (VL4 + VL11 campo 1 + righe da VL24 a VL31) supera quella dell'ammontare dei debiti (VL3 + righe da VL20 a VL23), nel rigo VL33 ("IVA a credito") deve essere indicato il risultato che si ottiene considerando tra gli importi a credito l'ammontare del rigo VL30 campo 3 ("IVA periodica versata"), anziché quello del rigo VL30 campo 1 (maggiore fra "IVA periodica dovuta" e "IVA periodica versata").

Nel calcolo del credito emergente dalla dichiarazione annuale si considerano, infatti, esclusivamente i versamenti effettuati.

Se dal predetto calcolo emerge un importo negativo, il rigo VL33 non deve essere compilato.

Esempio 1

Un soggetto passivo IVA presenta, al 31.12.2018, la seguente situazione:

- somma degli importi dei crediti (VL4 + VL11 campo 1 + righe da VL24 a VL31): euro 150.000;
- somma degli importi dei debiti (VL3 + righe da VL20 a VL23): euro 137.500;
- rigo VL30: campo 1 (euro 100.000), campo 2 (euro 100.000) e campo 3 (euro 95.000).

Poiché la somma degli importi dei crediti (euro 150.000) è superiore a quella dei debiti (euro 137.500), è necessario indicare nel rigo VL33 l'importo che si ottiene considerando tra gli importi a credito l'ammontare dell'IVA periodica versata di cui al rigo VL30 campo 3 (euro 95.000) anziché l'importo del rigo VL30 campo 1 (euro 100.000), pari al maggiore fra l'IVA periodica dovuta (euro 100.000) e quella versata (euro 95.000).

L'importo da indicare nel rigo VL33 è, pertanto, pari ad euro 7.500 (euro 145.000 – euro 137.500), in quanto la somma degli importi dei crediti si riduce da euro 150.000 ad euro 145.000 tenuto conto dei versamenti effettuati.

Esempio 2

Si consideri la seguente posizione IVA al 31.12.2018:

- somma degli importi dei crediti (VL4 + VL11 campo 1 + righe da VL24 a VL31): euro 150.000;
- somma degli importi dei debiti (VL3 + righe da VL20 a VL23): euro 147.500;
- rigo VL30: campo 1 (euro 100.000), campo 2 (euro 100.000) e campo 3 (euro 95.000).

Siccome la somma degli importi dei crediti (euro 150.000) è superiore a quella dei debiti (euro 147.500) è necessario indicare nel rigo VL33 l'importo che si ottiene considerando tra gli importi a credito l'ammontare dell'IVA periodica versata di cui al rigo VL30 campo 3 (euro 95.000) invece dell'importo del rigo VL30 campo 1 (euro 100.000), pari al maggiore fra l'IVA periodica dovuta (euro 100.000) e quella versata (euro 95.000).

Alla luce del computo previsto dalle istruzioni alla compilazione del rigo VL33, si ottiene, tuttavia, un importo negativo (euro 145.000 – euro 147.500 = euro 2.500), in quanto la somma degli importi dei crediti si riduce ad euro 145.000, considerando i versamenti effettivi, dunque a un ammontare inferiore alla somma degli importi dei debiti, pari ad euro 147.500. Il rigo VL33 non deve, quindi, essere compilato.

2.3. Quadro VX

Nel rigo **VX2** ("IVA a credito"), è stato inserito il **campo 2** – "di cui da trasferire al Gruppo IVA (art. 70-*bis*)" – riservato ai soggetti che a partire dall'1.1.2019 partecipano a un Gruppo IVA.

Nel nuovo campo, deve essere indicata la parte dell'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione, pari all'**ammontare dei versamenti IVA effettuati con riferimento al 2018**, che deve essere

trasferita al Gruppo IVA dall'1.1.2019. Sul punto, si ricorda, infatti, che l'eventuale eccedenza di imposta detraibile dei singoli partecipanti, emergente nella dichiarazione annuale relativa all'anno precedente a quello di ingresso nel Gruppo IVA, è trasferita a quest'ultimo per un importo pari all'ammontare dei versamenti IVA effettuati nell'anno precedente l'adesione alla *fiscal unit*. La parte che **eccede** i predetti versamenti resta nella disponibilità dei singoli partecipanti e può essere utilizzata in **compensazione orizzontale** (art. 17 del D.Lgs. 9.7.1997, n. 241) o **richiesta a rimborso** anche in mancanza delle condizioni di cui all'art. 30 del D.P.R. n. 633/1972 (art. 70-*sexies* del D.P.R. n. 633/1972).

2.4. Quadro VO

L'anno 2015 ha rappresentato l'ultimo periodo d'imposta in cui il **regime fiscale di vantaggio** per l'imprenditoria giovanile e i lavoratori in mobilità (art. 27, co. 1 e 2, del D.L. 6.7.2011, n. 98) ha potuto essere adottato per l'avvio di una nuova attività. Per tale annualità il regime ha assunto carattere **opzionale**, con vincolo di applicazione triennale, come recentemente ribadito dall'Agenzia delle Entrate, con la **risposta a interpello del 20.11.2018 n. 72**. Conseguentemente, decorso il periodo minimo di applicazione, e dunque dall'anno 2018, è possibile revocare tale regime di vantaggio e transitare a un diverso regime.

A tale fine, è stata, pertanto, inserita, nel rigo **VO34**, la **casella 3** ("Revoca"), che deve essere barrata dai contribuenti che, avendo optato – ai sensi dell'art. 10, co. 12-*undecies*, del D.L. 31.12.2014, n. 192 – nel corso del 2015 per l'applicazione del regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e i lavoratori in mobilità (art. 27, co. 1 e 2, del D.L. 6.7.2011, n. 98), revocano la scelta effettuata e accedono, dal 2018, al regime forfetario di cui all'art. 1, co. da 54 a 89, della Legge 23.12.2014, n. 190. Sul punto, si ricorda che il **quadro VO** deve essere **allegato al modello REDDITI 2019 - Persone Fisiche**, in quanto i contribuenti che applicano tali regimi agevolati non sono tenuti alla presentazione della dichiarazione annuale IVA.

Non è stato, invece, introdotto uno specifico campo per gestire la diversa eventualità della **revoca del regime fiscale di vantaggio per passare a quello della contabilità semplificata** (art. 18 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600, art. 66 del D.P.R. 22.12.1986, n. 917, art. 5-*bis* del D.Lgs. 15.12.1997, n. 446), con l'effetto che dovrebbe ritenersi sufficiente il comportamento concludente.

2.5. Quadro VG

La liquidazione dell'IVA di gruppo prevede che l'ente o la società controllante effettui i versamenti periodici IVA (mensili o trimestrali), nonché il conguaglio di fine anno, per tutte le società del gruppo che abbiano optato per il regime, determinando l'IVA a debito o a credito come somma algebrica dei debiti e dei crediti risultanti dalle liquidazioni di tutte le società (art. 73, co. 3, del D.P.R. n. 633/1972 e D.M. 13.12.1979).

Nella **sezione 1** ("Società partecipanti alla compensazione IVA"), righe da VG2 a VG4, è stata introdotta la **casella 7** ("Soggetto estero").

Nella **sezione 2** ("Società partecipanti alla catena di controllo ma non alla compensazione IVA"), righe da VG5, è stata inserita la **casella 6** ("Soggetto estero").

Le nuove caselle devono essere barrate nel caso in cui il soggetto non residente che detiene il controllo sia privo di una posizione IVA nel territorio dello Stato.

2.6. Prospetto IVA 26 PR

A norma dell'art. 70-*novies*, co. 4, del D.P.R. n. 633/1972, la costituzione del Gruppo IVA comporta la decadenza dell'opzione per la liquidazione IVA di gruppo di cui all'art. 73, co. 3, del D.P.R. n. 633/1972. Per gli enti e le **società controllanti che nel 2018 hanno partecipato alla liquidazione IVA di gruppo** e, a partire dall'1.1.2019, partecipano a un Gruppo IVA, sono state previste due modifiche nel modello IVA 2019.

Nel rigo **VY2** ("IVA a credito"), è stato inserito il **campo 2** – "di cui da trasferire al Gruppo IVA (art. 70-*bis*)" – riservato ai soggetti che a partire dall'1.1.2019 partecipano a un Gruppo IVA di cui agli artt. 70-*bis* e ss. del D.P.R. n. 633/1972.

Nel nuovo campo, deve essere indicata la parte dell'eccedenza detraibile risultante dal prospetto, pari all'ammontare dei versamenti IVA effettuati con riferimento al 2018, che deve essere trasferita dalla controllante al Gruppo IVA dall'1.1.2019.

Nel rigo **VY4** ("Importo di cui si chiede il rimborso"), è stato introdotto il nuovo **campo 3** ("Gruppo IVA art. 70-*bis*"). La casella del predetto nuovo campo deve essere barrata dalla **controllante** che, a partire dall'1.1.2019, partecipa a un Gruppo IVA e intende chiedere a rimborso la parte dell'eccedenza detraibile risultante dal presente prospetto, per la **quota che non deve essere trasferita al Gruppo** medesimo.

3. Detrazione dell'IVA e registrazione delle fatture

L'art. 2, co. 1, del D.L. 24.4.2017, n. 50 ha apportato significative modifiche al termine per esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA e a quello per la registrazione delle fatture di acquisto. In particolare, è stato previsto che:

- il **diritto alla detrazione** dell'imposta deve essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione annuale relativa al medesimo anno in cui il diritto è sorto (art. 19, co. 1, del D.P.R. n. 633/1972);
- l'**annotazione dei documenti di acquisto** sull'apposito registro deve avvenire prima della liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e, in ogni caso, **entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale** relativa all'anno di ricezione della fattura, con riferimento al medesimo anno (art. 25, co. 1, del D.P.R. n. 633/1972).

L'Agenzia delle Entrate, con la **C.M. 17.1.2018 n. 1/E**, ha illustrato gli effetti delle suddette modifiche precisando che, l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta è subordinato comunque alla sussistenza di **due requisiti**:

- la cessione dei beni o la prestazione dei servizi ha avuto luogo (c.d. **presupposto sostanziale**);
- il cessionario o committente, soggetto passivo IVA, è in possesso della fattura o del documento che possa considerarsi equivalente secondo i criteri fissati dallo Stato membro interessato (c.d. **presupposto formale**).

Ne discende, pertanto, che il diritto alla detrazione può essere esercitato nell'anno in cui il soggetto passivo, essendo venuto in possesso del documento contabile, annota il medesimo in contabilità – ai sensi del citato art. 25, primo periodo, del D.P.R. n. 633/1972 – facendolo confluire:

- nella **liquidazione periodica** relativa al mese o trimestre del periodo di competenza;
- al più tardi, nell'ambito della **dichiarazione IVA** relativa entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'**anno di ricezione della fattura**, con riferimento al medesimo periodo d'imposta.

Conseguentemente, per le **fatture ricevute nel 2018** e riferite ad operazioni la cui esigibilità si è verificata in tale anno, la detrazione dell'IVA può essere esercitata **entro il 30.4.2019** (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2018), **registrando le fatture di acquisto**:

- **entro il 31.12.2018**, secondo le modalità ordinarie;
- **tra l'1.1.2019 e il 30.4.2019 in un'apposita sezione del registro IVA acquisti 2018**, facendo concorrere l'imposta medesima alla formazione del saldo IVA della dichiarazione relativa al 2018.

In luogo dell'annotazione in un'apposita sezione del registro IVA, l'Agenzia delle Entrate concede la possibilità, per ciascun soggetto passivo, di adottare soluzioni gestionali e informatiche diverse, a condizione che tali soluzioni siano idonee a garantire tutti i requisiti richiesti per una corretta tenuta della contabilità, consentendo, altresì, un **puntuale controllo nel tempo da parte dell'Amministrazione finanziaria**.

Per le **fatture ricevute nel 2018**, ma relative ad operazioni la cui esigibilità si è verificata nel 2017 (ad esempio, perché i beni sono stati consegnati nel 2017), la detrazione dell'IVA può avvenire attraverso la registrazione delle fatture passive in una delle **liquidazioni periodiche del 2018**. È anche possibile effettuare **la registrazione delle fatture passive tra l'1.1.2019 e il 30.4.2019 in un'apposita sezione del registro IVA acquisti 2018**, facendo concorrere l'imposta medesima alla formazione del saldo IVA della dichiarazione relativa al 2018.

La detrazione dell'imposta deve essere esercitata, secondo le modalità sopra descritte, alle **condizioni esistenti nel periodo di imposta in cui l'IVA è divenuta esigibile**: quindi, un soggetto passivo che ha acquistato un servizio nel 2017, pur operando la detrazione nel 2018 (anno in cui ha ricevuto la fattura dal proprio fornitore), deve applicare – in sede di detrazione dell'IVA – il pro-rata vigente nel 2017 (C.M. 17.1.2018, n. 1/E).

Esercizio del diritto alla detrazione e dichiarazione integrativa

Nella C.M. 17.1.2018, n. 1/E, è stato altresì precisato che l'effettività del diritto alla detrazione dell'imposta e il principio di neutralità dell'IVA sono, in ogni caso, garantiti dall'istituto della dichiarazione integrativa "a favore", con la quale è possibile **correggere errori od omissioni** che hanno determinato l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o di una minore eccedenza detraibile. Con l'effetto che il cessionario o committente, soggetto passivo IVA, qualora **non abbia esercitato il diritto alla detrazione dell'IVA** assolta sugli acquisti documentati nelle fatture ricevute nei termini anzidetti, può recuperare l'imposta presentando la **dichiarazione integrativa**, non oltre i termini stabiliti dall'art. 57 del D.P.R. n. 633/1972, ossia **entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione**.

Rimangono, in ogni caso, fermi l'obbligo del cessionario o committente, soggetto passivo IVA, di procedere alla regolarizzazione della fattura di acquisto "irregolare" – ai sensi e per gli effetti dell'art. 6, co. 8 e 9-*bis*, ultima parte, del D.Lgs. 18.12.1997, n. 471 – e l'applicabilità delle sanzioni per la violazione degli obblighi di registrazione previste dall'art. 6 del D.Lgs. 18.12.1997, n. 471.

4. Liquidazione del saldo annuale IVA

Il saldo IVA, a credito o debito, relativo all'intero periodo d'imposta è determinato mediante la liquidazione in dichiarazione, che riepiloga le operazioni confluite nelle liquidazioni periodiche, tenendo altresì conto dei versamenti e delle compensazioni operate, dell'utilizzo dei crediti riportati nell'anno precedente e dei rimborsi infrannuali chiesti.

Sotto il profilo operativo, la posizione complessiva annuale del soggetto passivo è determinata nel **quadro VL del modello IVA**, le cui novità di compilazione sono state illustrate nel precedente paragrafo 2.2., al quale si rinvia per ogni ulteriore approfondimento.

In tale quadro, viene assunto sostanzialmente quale dato di base la **differenza fra l'IVA dovuta e l'IVA detraibile** relative all'intero anno solare e ad essa vengono **sommate algebricamente** alcune specifiche grandezze. In particolare, sono considerati con **segno negativo**:

- i rimborsi infrannuali richiesti;
- il credito emergente dalla dichiarazione annuale dell'anno precedente utilizzato in compensazione nel modello F24, ovvero riportato a nuovo in detrazione dalle successive liquidazioni;
- il credito risultante dai primi tre trimestri dell'anno utilizzato in compensazione nel modello F24;
- gli interessi dovuti per i versamenti trimestrali o il ravvedimento operoso.

Gli importi con **segno positivo** sono, invece, rappresentati dall'eccedenza di credito riportata dall'anno precedente e dall'ammontare dei versamenti periodici effettuati.

I dati relativi all'IVA da versare o a quella a credito devono, poi, essere riportati nel quadro VX della dichiarazione IVA, indicando:

- nel **rigo VX1**, l'importo a debito da versare, il quale corrisponde a quanto riportato nel **rigo VL38**;
- nel **rigo VX2**, l'importo a credito, che corrisponde all'ammontare dell'eccedenza annuale d'imposta detraibile di cui al **rigo VL39**, da ripartire, poi, tra i successivi **rigi VX4** (importo da richiedere a rimborso), **VX5** (somma da portare in detrazione e compensazione) e **VX6** (credito ceduto a seguito di opzione per il consolidato fiscale).

5. Versamento del debito annuale IVA

Il pagamento del debito per l'imposta sul valore aggiunto annuale, ai sensi dell'art. 3 del D.P.R. 16.4.2003, n. 126, deve essere materialmente eseguito **solo se d'importo superiore ad euro 10,33**, ovvero almeno pari ad euro 11,00 per effetto degli arrotondamenti.

5.1. Pagamento in unica soluzione entro il 18.3.2019

Il saldo IVA a debito può essere versato, **in unica soluzione**, entro il 16 marzo di ciascun anno successivo a quello di riferimento, ovvero entro il primo giorno lavorativo seguente se il 16 marzo cade di sabato o in un giorno festivo (art. 18, co. 1, del D.Lgs. 9.7.1997, n. 241). Conseguentemente, il versamento in unica soluzione del saldo dell'IVA del periodo di imposta 2018 dovrà essere effettuato, tempestivamente, **entro il 18.3.2019** – considerato che il 16.3.2019 è un sabato – utilizzando il modello F24 (codice tributo 6099).

5.2. Rateizzazione

In alternativa, a norma del combinato disposto dell'art. 20 del D.Lgs. 9.7.1997, n. 241 e dell'art. 5 del D.M. 21.5.2009, il versamento del saldo dell'IVA può, tuttavia, essere effettuato anche mediante **rate mensili di pari importo**, rispettando alcune specifiche regole:

- la prima rata scade il giorno stabilito per il versamento in unica soluzione del saldo;
- le rate successive alla prima scadono il giorno 16 del mese;
- per la dilazione è dovuto l'**interesse annuo del 4%** (0,33% mensile) – ai sensi dell'art. 5, co. 1, del D.M. 21.5.2009 – calcolato in modo forfetario, a prescindere dall'effettivo giorno di versamento, considerando il numero di giorni che intercorre fra la scadenza della prima rata e le successive, computati **in base all'anno commerciale**, nel senso che tutti i mesi si considerano di 30 giorni. Questi interessi rateali si calcolano sino alla scadenza legale della rata successiva, senza tenere conto dell'eventuale differimento al primo giorno lavorativo successivo qualora il termine cada di sabato o giorno festivo (C.M. 22.5.2001, n. 48/E, par. 2.2 e C.M. 12.6.2002, n. 50/E, par. 19.4);
- l'eventuale pagamento anticipato, rispetto alla scadenza della rata, non riduce l'interesse;
- l'**ultimazione della rateazione** deve avvenire nel mese di **novembre** dell'anno di presentazione della dichiarazione. Conseguentemente, non è possibile stabilire più di 9 rate, se il primo paga-

mento è effettuato entro il 18.3.2019, oppure 6 rate nel caso di versamenti avviati entro l'1.7.2019 – la seconda rata scade il 16.7.2019 – ovvero 5 rate per pagamenti iniziati entro il 31.7.2019.

In caso di rateizzazione massima a partire dal 18.3.2019, gli interessi sono quindi dovuti nelle seguenti misure.

Rata	Scadenza	Interessi
1	18.3.2019 (il 16.3.2019 cade di sabato)	0%
2	16.4.2019	0,31%
3	16.5.2019	0,64%
4	17.6.2019 (il 16.6.2019 cade di domenica)	0,97%
5	16.7.2019	1,30%
6	20.8.2019 (differimento per il periodo feriale)	1,63%
7	16.9.2019	1,96%
8	16.10.2019	2,29%
9	18.11.2019 (il 16.11.2019 cade di sabato)	2,62%

Nell'ipotesi di rateizzazione massima a partire dall'1.7.2019, le maggiorazioni e gli interessi sono, quindi, dovuti nelle seguenti misure.

Importo da rateizzare maggiorato dell'1,60%		
Rata	Scadenza	Interessi
1	1.7.2019 (il 30.6.2019 cade di domenica)	0%
2	16.7.2019	0,17%
3	20.8.2019 (differimento per il periodo feriale)	0,50%
4	16.9.2019	0,83%
5	16.10.2019	1,16%
6	18.11.2019 (il 16.11.2019 cade di sabato)	1,49%

Qualora il contribuente si avvalga della rateizzazione massima a partire dal 31.7.2019, le maggiorazioni e gli interessi sono dovuti nei termini sotto riportati.

Importo da rateizzare maggiorato del 2,0064% (maggiorazione dell'1,60% fino all'1.7.2019 e ulteriore maggiorazione dello 0,40% calcolata anche sulla maggiorazione dell'1,60%)		
Rata	Scadenza	Interessi
1	31.7.2019	0%
2	20.8.2019 (differimento per il periodo feriale)	0,18%
3	16.9.2019	0,51%
4	16.10.2019	0,84%
5	18.11.2019 (il 16.11.2019 cade di sabato)	1,17%

La **sezione "Erario" del modello F24** deve essere compilata indicando, tra l'altro, le seguenti informazioni:

- **codice tributo:** "6099" per l'imposta e "1668" per gli interessi di rateazione;
- **rateazione:** i primi due numeri della codifica si riferiscono alla rata interessata e i restanti al numero di rate prescelto. Tale campo non deve essere compilato per quanto concerne gli interessi;
- **anno di riferimento:** periodo d'imposta a cui si riferisce il pagamento.

5.3. Versamento secondo i termini delle imposte sui redditi

Rimane, naturalmente, ferma la possibilità alternativa di versare il saldo IVA a debito secondo i termini di pagamento delle imposte sui redditi (art. 17, co. 1, del D.P.R. 7.12.2001, n. 435), corrispondendo:

- gli **interessi**, nella misura dello 0,40%, per ogni mese o frazione di mese che intercorre dal 18.3.2019 al versamento;
- la **maggiorazione**, pari allo 0,40% calcolata sull'importo del saldo IVA aumentato degli interessi di cui sopra, qualora il soggetto passivo si avvalga della facoltà – prevista dall'art. 17, co. 2, del D.P.R. 7.12.2001, n. 435 – di versare entro i 30 giorni successivi al termine stabilito ai fini delle imposte sui redditi (1.7.2019, in quanto il 30.6.2019 cade di domenica) e, pertanto, **non oltre il 31.7.2019**.

La possibilità di operare questo ulteriore differimento, corrispondendo l'ulteriore maggiorazione descritta, è stata confermata dalla R.M. 20.6.2017, n. 73/E, e recepita anche nelle **istruzioni al modello IVA 2019**. Infatti, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che:

- i soggetti passivi IVA **con esercizio non coincidente con l'anno solare** possono avvalersi del differimento del termine, contemplato dall'art. 6 del D.P.R. 14.10.1999, n. 542, versando il saldo annuale IVA entro il 30 giugno con la maggiorazione prevista;
- in caso di **compensazione** nel modello F24 del saldo IVA a debito con crediti disponibili, la **maggiorazione dello 0,40%** per ogni mese o frazione di mese di differimento, rispetto alla scadenza ordinaria del 16 marzo, si applica solamente sulla **parte di debito IVA non compensato**;
- i soggetti passivi IVA che si avvalgono della facoltà di differire il versamento del saldo annuale IVA dal 16 marzo al 30 giugno **possono rateizzare quanto dovuto a partire dal 30 giugno** (o dal 30 luglio se si sono avvalsi dell'ulteriore differimento previsto dall'art. 17, co. 2, del D.P.R. 7.12.2001, n. 435) o compensare le somme dovute con i crediti che emergono dalle dichiarazioni annuali, compresi quelli a titolo di IVA e imposte dirette, con la possibilità di rateizzare in questo caso l'eventuale debito residuo.

Conseguentemente, il **saldo IVA 2018** può essere versato entro le seguenti date:

- il 18.3.2019 (termine ordinario), in quanto il 16.3.2019 è un sabato;
- l'1.7.2019, in quanto il 30.6.2019 è una domenica, con la maggiorazione dello 0,40% di interessi per ogni mese o frazione di mese successivo al termine ordinario;
- il 31.7.2019, con l'ulteriore maggiorazione dello 0,40%, calcolata anche sulla precedente.

6. Utilizzo del credito annuale IVA

L'eccedenza d'imposta detraibile relativa all'anno 2018 deve essere riportata nel **rigo VX2** della dichiarazione IVA 2019 e ripartita nei successivi campi della dichiarazione annuale IVA (VX4, VX5 e VX6), a seconda delle modalità di utilizzo decise dal contribuente. In particolare, il credito IVA dell'anno 2018 può essere impiegato dal soggetto passivo per le seguenti finalità:

- la **compensazione verticale**, che consente di scomputare il credito annuale dall'imposta a debito emergente dalle successive liquidazioni periodiche;
- la **compensazione orizzontale** di cui all'art. 17 del D.Lgs. 9.7.1997, n. 241, che permette di compensare l'eccedenza detraibile con debiti per altre imposte e contributi, mediante modello F24;
- la richiesta di **rimborso**, che consente di monetizzare il credito annuale IVA, previa presentazione di apposita istanza, purché siano rispettati i requisiti e le condizioni prescritte dagli artt. 30 e 38-bis del D.P.R. n. 633/1972.

L'**opzione** per l'una o l'altra delle suddette modalità di utilizzo dell'eccedenza detraibile **non è esclusiva**, nel senso che il contribuente può liberamente decidere quale parte del credito annuale chiedere a rimborso e quale destinare alla compensazione orizzontale o verticale. Infatti, come si desume dalla dichiarazione annuale dell'imposta sul valore aggiunto:

- l'ammontare di credito IVA che si vuole richiedere a **rimborso** viene indicato nel **rigo VX4**;
- l'importo del credito IVA che si intende utilizzare in **compensazione** deve essere esposto nel **rigo VX5**.

Sono, inoltre, possibili ulteriori forme di utilizzo del credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale:

- il **trasferimento del credito in sede di consolidato fiscale**, ai fini della compensazione con il debito IRES, a norma dell'art. 7, co. 1, lett. b), del D.M. 9.6.2004;
- la **cessione del credito ad altri soggetti**, anche al di fuori del consolidato, secondo quanto previsto dall'art. 5, co. 4-*ter*, del D.L. 14.3.1988, n. 70.

Per le società che aderiscono al regime di **liquidazione dell'IVA di gruppo**, il modello IVA 2019 presenta gli appositi **righi VX7 e VX8**, ove compensare le posizioni creditorie e debitorie tra le diverse società partecipanti.

6.1. Compensazione verticale

La scelta più immediata per recuperare l'eccedenza annuale detraibile, in presenza di successive liquidazioni periodiche a debito, è quella della **compensazione verticale**, che – avvenendo direttamente in sede di liquidazione del tributo – consente di ridurre, in tutto o in parte, l'IVA a debito da versare all'Erario. Non sono previste limitazioni particolari per l'utilizzo di tale istituto, se non per i **soggetti che sono considerati di comodo per tre periodi d'imposta consecutivi** e che non ha effettuato, in nessuno dei citati tre periodi d'imposta, operazioni rilevanti ai fini IVA, per un importo almeno pari a quello dei ricavi minimi: a questi soggetti è, infatti, preclusa la possibilità di compensare il credito IVA del periodo precedente con il debito IVA risultante delle liquidazioni periodiche successive (art. 30, co. 4, della L. 23.12.1994, n. 724). In particolare, è impedita la compensazione verticale dell'eccedenza detraibile a quei soggetti passivi che, nel rigo VA15 della dichiarazione IVA 2019, hanno indicato il codice "4".

Si ricorda, inoltre, che al soggetto passivo è riconosciuta la possibilità di **attestare lo status di società operativa**, ai fini della compensazione (o del rimborso), sottoscrivendo il campo 8 del rigo VX4 del modello oppure barrando la casella 9 dello stesso rigo VX4 (in caso di interpello disapplicativo).

Attestazione delle società e degli enti operativi	
Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, di non rientrare tra le società e gli enti non operativi di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 e dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci, previste dall'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 Dicembre 2000, n. 445.	
VX4	8
FIRMA	<input type="text"/>
	Interpello <input type="checkbox"/>

6.2. Compensazione orizzontale

L'eccedenza detraibile annuale può essere compensata, mediante modello F24 (codice tributo 6099), con posizioni a debito sorte per altri tributi o contributi, entro il limite annuo di euro 700.000, ai sensi dell'art. 34, co. 1, della L. 23.12.2000, n. 388. Questa soglia è elevata ad euro 1.000.000 per i subappaltatori edili, se il volume d'affari registrato nell'anno precedente è costituito, per almeno l'80%, da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto. L'ammontare del credito IVA che eccede le predette soglie può essere riportato "a nuovo" nell'anno solare successivo, ovvero richiesto a rimborso, al ricorrere delle condizioni prescritte dagli artt. 30 e 38-*bis* del D.P.R. n. 633/1972, come meglio illustrato nel prosieguo.

Si ricorda, tuttavia, che la compensazione orizzontale è **preclusa alle società controllate che si avvalgono del regime di liquidazione IVA di gruppo** di cui all'art. 73, co. 3, del D.P.R. n. 633/1972. Non è, inoltre, ammesso, il ricorso a tale istituto – così come prescritto dall'art. 31 del D.L. 31.5.2010, n. 78 – a tutti i soggetti passivi IVA che hanno **debiti iscritti a ruolo**, o derivanti da accertamenti esecutivi, per imposte erariali (IRPEF, IRES, IVA, ecc.) e relativi interessi e accessori, di ammontare **superiore ad euro 1.500, per i quali sia scaduto il termine di pagamento**. Non fanno scattare il divieto in parola, ancorché iscritti a ruolo, i debiti relativi alle seguenti causali:

- contributi previdenziali (ad esempio, INPS dipendenti, artigiani, commercianti e gestione separata);
- premi INAIL;
- tributi locali (IMU, TARES);
- agevolazioni erogate a qualsiasi titolo sotto forma di credito di imposta;
- sanzioni amministrative riscosse tramite ruolo (ad esempio, per violazioni al Codice della Strada).

Credito annuale IVA di importo non superiore ad euro 5.000

La compensazione orizzontale del credito annuale IVA fino all'importo di euro 5.000 può essere effettuata, senza limitazioni, **dal primo giorno dell'anno successivo alla maturazione del credito**, ovvero senza attendere la presentazione della dichiarazione annuale dalla quale emerge l'eccedenza detraibile. In altri termini, il credito IVA relativo all'anno 2018, se di importo non superiore ad euro 5.000, era già liberamente utilizzabile dall'1.1.2019.

Crediti di importo superiore ad euro 5.000

Per effetto delle modifiche apportate dall'art. 3 del D.L. 24.4.2017, n. 50 all'art. 17 del D.Lgs. 9.7.1997, n. 241, la compensazione orizzontale del credito annuale IVA oltre l'importo di euro 5.000 (aumentato ad euro 50.000 per le start up innovative iscritte nella sezione speciale del Registro delle imprese), in luogo del previgente limite di euro 15.000, richiede che la **dichiarazione annuale IVA** rechi, alternativamente:

- l'apposizione del **visto di conformità da parte di un soggetto abilitato** (ad esempio, un dottore commercialista, un esperto contabile o un consulente del lavoro);

VISTO DI CONFORMITÀ Riservato al C.A.F. o al professionista	Codice fiscale del responsabile del C.A.F.	Codice fiscale del C.A.F.
	Codice fiscale del professionista	FIRMA DEL RESPONSABILE DEL C.A.F. O DEL PROFESSIONISTA
Si rilascia il visto di conformità ai sensi dell'art. 35 del d.lgs. n. 241/1997		

- la **sottoscrizione del soggetto cui è affidata la revisione legale dei conti** a norma dell'art. 2409-*bis* c.c., che attesti la corrispondenza tra i dati esposti nella dichiarazione e le risultanze delle scritture contabili e la conformità di quest'ultime alla relativa documentazione.

SOTTOSCRIZIONE ORGANO DI CONTROLLO	Soggetto	Codice fiscale	FIRMA
	Soggetto	Codice fiscale	FIRMA
	Soggetto	Codice fiscale	FIRMA
	Soggetto	Codice fiscale	FIRMA
	Soggetto	Codice fiscale	FIRMA

Il nuovo importo di 5.000 euro (euro 50.000 per le start up innovative) si applica alle **eccedenze detraibili risultanti dalle dichiarazioni IVA presentate a decorrere dal 24.4.2017**, comprese le integrative trasmesse ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. 22.7.1998, n. 322 (R.M. 4.5.2017, n. 57/E).

Tipologia di compensazione	Ammontare del credito che si intende compensare con altri tributi o contributi	Visto di conformità (o sottoscrizione alternativa del revisore)
Orizzontale del credito annuale IVA	Fino ad euro 5.000 (euro 50.000 per la start up innovativa)	NO
	Oltre euro 5.000 (euro 50.000 per la start up innovativa)	SI

La compensazione di crediti IVA annuali per importi superiori a euro 5.000 annui (50.000 euro per le start up innovative) può essere effettuata a partire **dal 10° giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale IVA** (munita del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa del soggetto incaricato della revisione legale dei conti), e non più dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale, come invece previsto prima delle modifiche apportate dal D.L. 24.4.2017 n. 50.

Ad esempio, la dichiarazione IVA presentata entro il 13.3.2019 permette di compensare il credito IVA, eccedente l'importo di euro 5.000, con i debiti tributari di natura diversa e contributivi a decorrere dal

23.3.2019, senza dover attendere, in base alle previgenti regole, il 16.4.2019.

Tipologia di compensazione	Ammontare del credito che si intende compensare	Momento di effettuazione della compensazione
Orizzontale del Credito IVA annuale	Fino ad euro 5.000 (euro 50.000 per la start up innovativa)	Dal giorno successivo alla chiusura del periodo d'imposta di maturazione
	Oltre euro 5.000 (euro 50.000 per la start up innovativa)	Dal 10° giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale IVA

Modalità di effettuazione delle compensazioni

Si rammenta, inoltre, che – a norma dell'art. 37, co. 49-*bis*, del D.L. 4.7.2006, n. 223, come modificato dall'art. 3 del D.L. 24.4.2017, n. 50 – la presentazione dei modelli F24 da parte dei soggetti passivi IVA contenenti compensazioni di crediti fiscali, compresa l'eccedenza IVA detraibile (maggiore o inferiore ad euro 5.000), deve avvenire **esclusivamente tramite i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate** (*Entratel* o *Fisconline*), secondo le modalità tecniche definite con il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 21.12.2009. A fronte della suddetta novità, non possono essere più utilizzati, per l'utilizzo in compensazione dei crediti fiscali, i servizi di "home banking" e di "remote banking" messi a disposizione dalle banche, dalle Poste e da altri Prestatori di Servizi di Pagamento (PSP) convenzionati con l'Agenzia delle Entrate.

6.3. Richiesta di rimborso

A norma dell'art. 30, co. 1, del D.P.R. n. 633/1972, l'eccedenza di credito IVA emergente dalla dichiarazione annuale – se di importo superiore ad euro 2.582,28 – può essere chiesta a rimborso, in tutto o in parte, purché siano rispettate le disposizioni contemplate dagli artt. 30 e 38-*bis* del D.P.R. n. 633/1972.

Presupposti per il rimborso

La richiesta di rimborso del credito IVA su base annuale è subordinata al rispetto di almeno una delle seguenti condizioni:

- esercizio esclusivo o prevalente di attività che comportano l'effettuazione di operazioni attive con aliquote inferiori rispetto a quelle applicate sugli acquisti e importazioni (c.d. "presupposto dell'*aliquota media*");
- effettuazione di **operazioni non imponibili** di cui agli artt. 8, 8-*bis* e 9 del D.P.R. n. 633/1972, per un ammontare superiore al 25% della totalità delle operazioni effettuate;
- **acquisto o importazione di beni ammortizzabili**, nonché di beni e servizi per studi e ricerche;
- effettuazione prevalente (superiore al 50%) di **operazioni non soggette ad imposta** per carenza del requisito di territorialità IVA di cui agli artt. da 7 a 7-*septies* del D.P.R. n. 633/1972;
- richiesta da parte di **soggetti non residenti che si siano identificati direttamente in Italia**,

ai sensi dell'art. 35-ter del D.P.R. n. 633/1972 o che abbiano formalmente nominato un rappresentante fiscale, a norma dell'art. 17, co. 3, del D.P.R. n. 633/1972;

- domanda a cura di produttori agricoli che applicano il regime speciale sulle cessioni all'esportazione e sulle **cessioni intracomunitarie di prodotti agricoli** compresi nella Tabella A, Parte prima, allegata al D.P.R. n. 633/1972.

Possono, inoltre, accedere al rimborso dell'eccedenza detraibile, a prescindere dalle condizioni richiamate, coloro che hanno aderito al **regime opzionale** di cui all'art. 4 del D.Lgs. 5.8.2015, n. 127, di **trasmissione dei dati delle fatture per il 2018**. Questi contribuenti saranno tenuti a segnalare tale condizione nel **campo 3 del rigo VX4**, utilizzando il **codice "12"**: i rimborsi saranno eseguiti in via prioritaria, previa indicazione del codice "9" nel successivo campo 4.

Importo di cui si richiede il rimborso	1		,00
di cui da liquidare mediante procedura semplificata	2		,00
Causale del rimborso	3	12	
Contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso	4	9	
Imposta relativa alle operazioni di cui all'art. 17-ter	5		,00
Contribuenti Subappaltatori	6		
Esonero garanzia	7		

Le eccedenze di credito IVA emergenti dalla dichiarazione annuale possono essere richieste a **rimborso senza particolari formalità**, qualora l'ammontare **non sia superiore ad euro 30.000**. Nel caso in cui l'importo ecceda tale limite, è richiesta l'apposizione sulla dichiarazione del **visto di conformità** – oppure dell'alternativa sottoscrizione da parte del soggetto incaricato della revisione legale dei conti – oltre che il rilascio di dichiarazione sostitutiva di atto notorio del rispetto di determinati requisiti economico-patrimoniali. È, tuttavia, necessaria la **prestazione della garanzia** nei casi individuati dall'art. 38-bis, co. 4, del D.P.R. n. 633/1972 (c.d. *contribuente a rischio*).

Rimborsi per importi non superiori ad euro 30.000

Le eccedenze di credito IVA emergenti dalla dichiarazione annuale possono essere richieste a rimborso se di importo inferiore ad euro 30.000, senza che siano necessarie formalità ulteriori rispetto all'indicazione in dichiarazione dell'eccedenza in parola.

Importo di cui si richiede il rimborso	1		,00
di cui da liquidare mediante procedura semplificata	2		,00
Causale del rimborso	3		
Contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso	4		
Imposta relativa alle operazioni di cui all'art. 17-ter	5		,00
Contribuenti Subappaltatori	6		
Esonero garanzia	7		

Rimborsi per importi superiori ad euro 30.000 senza garanzia

Al di sopra di questa soglia, per ottenere l'esecuzione dei rimborsi IVA, è necessario che la dichia-

razione annuale IVA **rechi l'apposizione del visto di conformità** – oppure la sottoscrizione del soggetto incaricato della revisione legale dei conti – che attesti la corrispondenza tra i dati esposti nella dichiarazione e le risultanze delle scritture contabili e la conformità di queste ultime alla relativa documentazione.

È, inoltre, necessario che il contribuente rilasci una **dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà** a norma dell'art. 47 del D.P.R. 28.12.2000, n. 445, attestando che:

- il **patrimonio netto** non è diminuito, rispetto alle risultanze dell'ultimo periodo di imposta, di oltre il 40%;
- la **consistenza degli immobili** iscritti non si è ridotta, rispetto alle risultanze dell'ultimo periodo di imposta, di oltre il 40% per 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, se la richiesta di rimborso è presentata da società di capitali non quotate nei mercati regolamentati, nell'anno precedente la richiesta, **azioni o quote** della società stessa per un ammontare superiore al 50% del capitale sociale;
- sono stati eseguiti i **versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi**.

La dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà è resa nell'apposito riquadro presente nella dichiarazione IVA: qualora nella dichiarazione o nell'istanza 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'Agenzia delle Entrate.

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):	
<input type="checkbox"/>	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;
<input type="checkbox"/>	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;
<input type="checkbox"/>	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.	
10 <input type="text"/> FIRMA	

Non è, pertanto, richiesto, alcun invio della citata documentazione (atto notorio e carta di identità) agli uffici dell'Amministrazione Finanziaria territorialmente competenti, ma soltanto la **conservazione e l'esibizione a richiesta della documentazione da parte di chi cura l'invio della dichiarazione annuale**, nella quale emerge l'eccedenza IVA. In caso di omissione della compilazione della dichiarazione sostitutiva, il contribuente potrà sanare l'irregolarità previa presentazione di una dichiarazione IVA correttiva oppure integrativa, senza possibilità alcuna di presentare la stessa in formato cartaceo al di fuori del modello dichiarativo (C.M. 27.10.2015, n. 35/E).

Rimborsi per importi superiori ad euro 30.000 con garanzia

La suddetta procedura ordinaria per l'esecuzione dei rimborsi IVA per importi eccedenti ad euro 30.000 – che prevede, come anticipato, l'apposizione del visto di conformità (o la firma del soggetto incaricato della revisione legale dei conti) e l'invio della dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà – non è applicabile in alcuni casi espressamente previsti dalla norma. Più precisamente, i rimborsi di importo superiore ad euro 30.000 sono eseguiti **previa presentazione della garanzia** quando il rimborso è richiesto da "contribuenti rischiosi", che rientrano in almeno una delle seguenti situazioni:

- a) **esercitano un'attività di impresa da meno di due anni**, salvo che si tratti delle imprese start up innovative di cui all'art. 25 del D.L. 18.10.2012, n. 179;
- b) hanno ricevuto, nei due anni precedenti la richiesta di rimborso, la **notifica di avvisi di accertamento o di rettifica** 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;
 - al 5% degli importi dichiarati se questi eccedono euro 150.000, ma non euro 1.500.000;
 - all'1% degli importi dichiarati, o comunque ad euro 150.000, se gli importi dichiarati superano euro 1.500.000;
- c) presentano la dichiarazione **priva del visto di conformità** o della sottoscrizione alternativa, o non presentano la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà;
- d) richiedono il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante all'atto della **cessazione dell'attività**.

Non è dovuta la prestazione della garanzia patrimoniale se il rimborso è richiesto dai **curatori fallimentari** e dai **commissari liquidatori**, dalle società di gestione del risparmio di cui all'art. 8 del D.L. 25.9.2001, n. 351 e dai contribuenti che hanno aderito al regime di adempimento collaborativo.

Sono, infine, esonerati dalla prestazione della garanzia, oltre che dall'apposizione del visto di conformità (o sottoscrizione alternativa), i soggetti passivi di minori dimensioni che si avvalgono del **programma di assistenza dell'Agenzia delle Entrate** ed effettuano la **trasmissione dei dati delle fatture emesse e ricevute ai sensi dell'art. 4 del D.Lgs. 5.8.2015 n. 127**. A tal fine, detti contribuenti saranno tenuti ad indicare il loro status nel campo 7 del rigo VX4, riportando il codice 9.

Importo di cui si richiede il rimborso	1		,00
di cui da liquidare mediante procedura semplificata	2		,00
Causale del rimborso	3	<input type="checkbox"/>	
Contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso	4	<input type="checkbox"/>	
Imposta relativa alle operazioni di cui all'art. 17-ter	5		,00
Contribuenti Subappaltatori	6	<input type="checkbox"/>	
Esonero garanzia	7	9	