

STUDIO ANTONELLI

Dott. Alessandro Antonelli
TRIBUTARISTA - PUBBLICISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Federico Mambelli
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Alessandro Mengozzi
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott.ssa Rita Santolini
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Stefano Sgarzani
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Stefano Zanfini
ASSISTENTE

Forlì, 9 aprile 2009

A TUTTI I
SIGG. CLIENTI

LORO SEDI

[AREA: FISCALITA' D'IMPRESA](#)

CIRCOLARE N. 18/2009

Oggetto: Approvazione del Modello IVA TR per la richiesta di rimborso o per l'utilizzo in compensazione del credito IVA trimestrale – Provvedimento dell'Agazia delle Entrate del 19 marzo 2009

Prossima scadenza: giovedì 30 aprile 2009

Indice

1.	Premessa.	2
2.	Credito IVA trimestrale.	3
2.1.	Presupposti per la richiesta di rimborso delle eccedenze IVA trimestrali.	4
2.2.	Subappaltatori operanti nel settore dell'edilizia.	4
3.	Istruzioni per la compilazione del modello.	6
3.1.	Frontespizio.	7
3.2.	Quadro TA – Operazioni attive.	10
3.3.	Quadro TB – Operazioni passive.	14
3.4.	Quadro TC – Determinazione del credito.	15
3.5.	Quadro TD – Rimorso e/o Compensazione.	17
3.5.1.	Sezione 1 – Sussistenza dei presupposti.	18

STUDIO ANTONELLI

3.5.1.1. Soggetti che effettuano operazioni attive ad aliquote inferiori rispetto a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni (Rigo TD1 – Aliquota media).	18
3.5.1.2. Soggetti che effettuano operazioni non imponibili per un ammontare superiore al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni del periodo (Rigo TD2 – Operazioni non imponibili).	21
3.5.1.3. Soggetti che effettuano acquisti ed importazioni di beni ammortizzabili per un ammontare superiore ai due terzi dell'ammontare complessivo degli acquisti e delle importazioni di beni e servizi imponibili (Rigo TD3 – Acquisto di beni ammortizzabili).	22
3.5.1.4. Soggetti non residenti che effettuano nel territorio dello Stato acquisti di beni e servizi (Rigo TD4 – Soggetti non residenti).	25
3.5.2. Sezione 2 – Rimborso e/o compensazione.	27
3.5.3. Sezione 3 – Contribuenti virtuosi.	27
3.5.4. Sezione 4 – Ente o società partecipante all'IVA di gruppo.	28
3.6. Sottoscrizione del modello.	28
3.7. Presentazione del modello.	29
3.8. Decorrenza dell'obbligo di adozione del nuovo modello.	29
4. Prospetto riepilogativo riservato all'ente o alla società controllante che si avvale della liquidazione IVA di gruppo.	29
4.1. Istruzioni per la compilazione del prospetto riepilogativo.	30
5. Rimborsi eseguiti in via prioritaria.	33

1. Premessa.

L'Agenzia delle Entrate, con Provvedimento del 19 marzo 2009 ha predisposto un nuovo modello per la richiesta di rimborso o per l'utilizzo in compensazione del credito IVA infrannuale, denominato Modello IVA TR.

Il presente modello (Allegato 1), sostituisce il precedente modello IVA TR approvato con il Provvedimento del 20 marzo 2008 (si veda al riguardo la Circolare n. 17/2008 dello Scrivente Studio), utilizzato a decorrere dalle richieste di rimborso o compensazione del credito relativo al primo trimestre dell'anno d'imposta 2008.

La nuova modulistica risulta sostanzialmente invariata rispetto allo scorso anno, salvo alcune integrazioni effettuate in relazione alla tabella "codice carica" che è stata ampliata con l'aggiunta di un nuovo codice 9, relativo al caso del soggetto che presenta la richiesta per conto del soggetto estinto a seguito di operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive. Tale modifica ha richiesto, dunque, l'aggiornamento delle istruzioni del nuovo Modello IVA TR

Tale modello consente ai contribuenti che hanno maturato in ciascun trimestre solare un'eccedenza di Iva detraibile di importo superiore a 2.582,28 euro, di chiedere in tutto o in parte il rimborso o l'utilizzo in compensazione del credito Iva trimestrale.

Il modello *de qua* comprende altresì un apposito prospetto riepilogativo riservato all'ente o società controllante che si avvale della particolare procedura della liquidazione IVA di gruppo di cui all'art. 73 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e che deve essere presentato per la richiesta di rimborso o per l'utilizzo in compensazione del credito IVA trimestrale di gruppo.

2. Credito IVA trimestrale.

L'art. 38-bis, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972, consente ai contribuenti di chiedere il rimborso dell'eccedenza di imposta sul valore aggiunto detraibile anche per periodi inferiori all'anno, in presenza delle condizioni previste dall'art. 30, terzo comma, lettere a), b) ed e) del medesimo decreto, nonché nelle ipotesi di cui alla lettera c), del medesimo terzo comma, con alcune limitazioni rispetto all'ipotesi di rimborso annuale.

In alternativa alla richiesta di rimborso, l'art. 8 del D.P.R. 19 ottobre 1999, n. 542 prevede la possibilità di utilizzare il predetto credito di imposta in compensazione con altre imposte e contributi, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 mediante modello F24.

Le suddette disposizioni sono state dettate per consentire ad alcune categorie di contribuenti un più veloce recupero del credito IVA generatosi nel corso dell'anno, senza attendere la fine del periodo di imposta per la richiesta di rimborso o compensazione. Di conseguenza, può essere chiesta a rimborso, ovvero può essere utilizzata in compensazione, l'eccedenza di imposta sul valore aggiunto riferita a ciascuno dei primi tre trimestri solari e cioè:

I TRIMESTRE	1° GENNAIO – 31 MARZO
II TRIMESTRE	1° APRILE – 30 GIUGNO
III TRIMESTRE	1° LUGLIO – 30 SETTEMBRE

A tale riguardo, occorre precisare che l'importo rimborsabile è costituito esclusivamente dal credito IVA riferito a ciascun trimestre isolatamente considerato. Infatti, l'art. 8, comma 3, del D.P.R. n. 542/1999 fa espresso riferimento "all'ammontare massimo corrispondente all'eccedenza detraibile del trimestre". Non è dunque possibile riportare il credito IVA riferito, ad esempio, al primo trimestre, che non sia stato chiesto a rimborso né utilizzato in compensazione entro i termini previsti, ad incremento del credito IVA rimborsabile o compensabile dei trimestri successivi.

Si evidenzia, inoltre, che l'Agenzia delle Entrate (cfr. C.M. n. 6/E del 13 febbraio 2006, risp. n. 12.4 e C.M. n. 49/E del 4 aprile 2006) ha recentemente precisato che il credito infrannuale chiesto a rimborso non può formare oggetto di cessione a terzi rilevante nei confronti dell'Amministrazione.

I contribuenti possono tuttavia richiedere agli Uffici dell'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art. 10 del D.L. n. 269/2003 l'attestazione della certezza e della liquidità dei crediti tributari vantati nei confronti dell'amministrazione, anche con riferimento ai crediti IVA infrannuali. Il Ministero ricorda che, in base a tale attestazione, gli istituti di credito che hanno sottoscritto con l'Agenzia specifiche convenzioni, possono concedere al contribuente che vanta i suddetti crediti IVA un'anticipazione pari al 90 per cento del valore dei crediti medesimi. Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che lo scopo di tale strumento è solo quello di facilitare l'accesso al credito di tutte le imprese in attesa di rimborsi periodici IVA in conto fiscale, senza peraltro che l'istituto bancario si configuri quale cessionario del credito medesimo, confermando quindi che i crediti IVA infrannuali non sono suscettibili di cessione.

STUDIO ANTONELLI

2.1. Presupposti per la richiesta di rimborso delle eccedenze IVA trimestrali.

In base al combinato disposto dell'art. 30, comma 3, e dell'art. 38-bis, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, le ipotesi in cui è possibile richiedere il rimborso ovvero l'utilizzo in compensazione dell'eccedenza IVA trimestrale riguardano:

- a) l'esercizio esclusivo o prevalente di attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle relative agli acquisti ed importazioni;
- b) l'effettuazione di operazioni non imponibili (cessioni all'esportazione, cessioni intracomunitarie, alcune prestazioni di servizi internazionali ed intracomunitari ecc..) per un ammontare superiore al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate nel periodo;
- c) l'acquisizione o importazione di beni ammortizzabili per un ammontare superiore ai due terzi dell'ammontare complessivo degli acquisti e delle importazioni di beni e servizi imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.
- d) l'effettuazione nel territorio dello stato di operazioni passive da parte di soggetti non residenti privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

I suddetti presupposti saranno approfonditi in sede di commento degli specifici quadri contenuti nel modello per la richiesta di rimborso, o per l'utilizzo in compensazione, del credito IVA trimestrale.

Come già anticipato, il rimborso o l'utilizzo in compensazione può essere richiesto solo per eccedenze di imposta detraibili di importo superiore ad euro 2.582,28.

2.2 Subappaltatori operanti nel settore dell'edilizia.

Come noto, l'art. 1, comma 44, della Legge n. 296 del 27 dicembre 2006 (cd. Legge Finanziaria per l'anno 2007) ha esteso il meccanismo dell'inversione contabile (cosiddetto reverse charge):

- a) a talune prestazioni di servizi rese nel settore edile,
- b) nonché ad ulteriori fattispecie (cessioni di telefoni cellulari e dei loro componenti ed accessori, cessioni di personal computer e dei loro componenti ed accessori, cessioni di materiali e prodotti lapidei direttamente provenienti da cave e miniere) per le quali ultime è necessaria la preventiva autorizzazione da parte dei competenti organi dell'Unione.

Per quanto concerne la modifica normativa di cui alla precedente lettera a), si evidenzia che il nuovo comma 6 dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 estende il regime del "reverse charge" "*alle prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore*".

Trattasi in particolare delle prestazioni poste in essere tra subappaltatore ed appaltatore (o altro subappaltatore) nel settore edile ossia nel settore delle costruzioni di cui alla lettera F della tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN (2004). Per tali prestazioni il nuovo regime del reverse charge ha trovato applicazione già dal 1° gennaio 2007.

STUDIO ANTONELLI

Rinviando ad altra sede l'approfondimento dell'ambito soggettivo ed oggettivo di applicazione del regime de qua, si evidenzia che laddove lo stesso trovi applicazione il subappaltatore deve emettere fattura senza addebito d'imposta, indicando la disposizione normativa che consente al prestatore la non applicazione dell'IVA (art. 17, sesto comma, del D.P.R. n. 633/1972). L'appaltatore, d'altro canto, è tenuto ad integrare la fattura ricevuta con l'esposizione dell'aliquota e della relativa imposta, ad annotarla nel registro delle fatture emesse di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972, entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al mese stesso, computando quindi la suddetta imposta nella relativa liquidazione periodica mensile o trimestrale.

A seguito dell'introduzione del regime del "reverse charge" dunque il subappaltatore presenterà nella generalità dei casi una posizione creditoria nei confronti dell'Erario, in quanto, in sede di liquidazione, a fronte dell'IVA assolta sugli acquisti (IVA a credito), non rileverà più l'IVA a debito, non dovendo applicare l'imposta sulle prestazioni attive effettuate.

Per facilitare il recupero del credito IVA del subappaltatore cui trova applicazione la disciplina dell'art. 17, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972 il legislatore:

- ha esteso la facoltà di chiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione annuale, prevista dall'art. 30, terzo comma, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, anche alle ipotesi in cui, nel settore edile, siano rese le prestazioni di servizi disciplinate dal sesto comma dell'art. 17 del decreto medesimo. A tal fine è stato inserito nell'art. 30, comma 3, lettera a), del D.P.R. n. 633 del 1972, che prevede la possibilità di chiedere il rimborso nelle ipotesi in cui vengano esercitate "esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni" il richiamo al comma 6 dell'art. 17. Ciò comporta che le operazioni attive fatturate senza applicazione d'imposta da parte del subappaltatore vengono di fatto qualificate, ai fini in esame, come operazioni ad "aliquota zero".
- ha consentito esplicitamente la possibilità di effettuare la compensazione infrannuale del credito IVA ai sensi dell'art. 8, comma 3, del D.P.R. n. 542 del 14 ottobre 1999. A tale riguardo, infatti, l'art. 35, comma 6-ter, del D.L. n. 223 del 2006 dispone che resta ferma, per i soggetti che fatturino le prestazioni edili in regime di reverse charge, la possibilità di effettuare la compensazione infrannuale del credito Iva con altri tributi e contributi, ai sensi dall'art. 8, comma 3, del regolamento approvato con D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542. Sul punto l'Agenzia ha altresì precisato che la norma recata dal decreto-legge, nel ribadire che l'istituto della compensazione costituisce una modalità per il recupero del credito Iva (che emerge in corso d'anno) alternativa rispetto alla richiesta di rimborso infrannuale, conferma che anche ai fini della compensazione devono sussistere le condizioni richieste dal richiamato art. 30 del D.P.R. n. 633 del 1972 per ottenere il rimborso.
- inoltre, ha elevato da euro 516.456,90 ad euro 1.000.000 il limite annuale per le compensazioni stabilito dall'art. 34, comma 1, della Legge n. 388 del 23 dicembre 2000, nel caso in cui il volume d'affari del subappaltatore registrato nell'anno precedente riguardi per almeno l'80 per cento prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto. Il richiamo della norma all'art. 34 della L. n. 388 del 2000 che indica i limiti massimi dei crediti d'imposta compensabili ovvero rimborsabili, fa ritenere, come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 37/E del 29 dicembre 2006 che detto limite sia

STUDIO ANTONELLI

innalzato, oltre che per la compensazione, anche per il rimborso annuale dell'imposta, nel rispetto delle condizioni previste dall'art. 30.

Relativamente all'utilizzazione in compensazione dell'eccedenza di credito infrannuale è appena il caso di ricordare che:

- l'Agenzia delle entrate con Comunicato stampa del 20 luglio 2004 ha confermato che mentre non esistono limiti all'ammontare delle eccedenze di crediti rimborsabili infrannualmente, quelle oggetto di compensazione a norma dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997 sono soggette al limite di euro 516.456,90, elevato ad euro 1.000.000 per coloro che hanno registrato nell'anno precedente un volume d'affari costituito per almeno l'80% da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto;
- il limite massimo dei crediti compensabili pari ad euro 516.456,90, ovvero ad euro 1.000.000, interessa non solo le compensazioni effettuate mediante Modello F24 (cfr. artt. 17 e 25 comma 1, del D.Lgs. n. 241/1997), ma anche i rimborsi richiesti da parte dei soggetti intestatari di conto fiscale tramite l'agente della riscossione (cfr. art. 25 comma 4 del medesimo D.Lgs. n. 241/1997). Rientra in tale ultima previsione, ad esempio il rimborso del credito IVA annuale richiesto mediante presentazione del Modello VR 2009 limitatamente alla quota parte per la quale il contribuente intende utilizzare la procedura semplificata di rimborso tramite l'agente della riscossione (che risulta evidenziata nel rigo VR4, campo 2) . A tale proposito le istruzioni al Modello VR 2009 precisano infatti che tale quota, cumulata con gli importi che sono stati o che saranno compensati nel corso dell'anno 2009 nel modello F24, non può superare il limite previsto dalla normativa vigente pari a euro 516.456,90.

3. Istruzioni per la compilazione del modello.

Il modello per la richiesta di rimborso o per l'utilizzo in compensazione del credito IVA trimestrale e le relative istruzioni sono resi gratuitamente disponibili in formato elettronico e possono essere prelevati dal sito internet dell'Agenzia delle Entrate (www.agenziaentrate.gov.it) o dal sito del Ministero dell'Economia e delle Finanze (www.finanze.gov.it).

Il modello, oltre alla parte dedicata ai dati del contribuente e, se diverso, del dichiarante, si compone di un frontespizio e di quattro quadri:

- quadro TA, nel quale vengono riepilogate le operazioni attive;
- quadro TB, in cui sono indicate le operazioni passive;
- quadro TC, in cui viene determinata l'eccedenza di imposta detraibile del trimestre di riferimento;
- quadro TD, composto da quattro sezioni e, in particolare la sezione 1, in cui si indica la sussistenza di uno (o più) dei presupposti per la richiesta di rimborso o per l'utilizzo del credito in compensazione e la sezione 2, dedicata all'opzione tra rimborso e compensazione, mediante indicazione dei relativi importi. La sezione 3 riguarda i contribuenti virtuosi esonerati dalla prestazione di garanzie e la Sezione 4 gli enti partecipanti all'IVA di gruppo.

STUDIO ANTONELLI

Infine, vi è la sezione dedicata ad accogliere la sottoscrizione del modello da parte del contribuente ovvero del dichiarante, se diverso dal contribuente.

Il modello deve essere compilato indicando gli importi in centesimi di euro, arrotondando la seconda cifra decimale per eccesso se la terza cifra è uguale o superiore a 5 e per difetto se la stessa è inferiore a 5.

3.1. Frontespizio.

Il frontespizio del Modello è stato interamente modificato assumendo una struttura simile a quello utilizzato nella dichiarazione annuale IVA.

Ufficio competente

Nel modello occorre, innanzitutto, indicare il codice dell'ufficio territorialmente competente nei confronti del contribuente. La compilazione di tale rigo è comunque obbligatoria soltanto nei casi in cui il modello stesso viene presentato in via telematica. In questo caso il codice potrà essere reperito nel sito dell'Agenzia delle Entrate <http://www.agenziaentrate.it/ilwwcm/connect/Nsi/Contatti/Contatta+Agenzia/Uffici+Agenzia+new/>.

I soggetti non residenti, identificati direttamente in Italia ai sensi dell'art. 35-ter del D.P.R. n. 633/1972, devono indicare il codice ufficio 250, relativo al Centro Operativo di Pescara.

Periodo di riferimento

Occorre segnalare il periodo di riferimento vale a dire l'anno di imposta ed il trimestre (inserendo nell'apposita casella il valore 1, 2 o 3) nel quale è maturata l'eccedenza detraibile che si intende chiedere a rimborso e/o utilizzare in compensazione.

Casi particolari di compilazione

Occorre barrare la casella corrispondente ad uno dei seguenti casi particolari in cui si trovi il contribuente che presenta il modello:

- **regimi particolari**: la casella deve essere barrata dai soggetti che hanno adottato, per obbligo di legge o per opzione, particolari criteri di determinazione dell'imposta dovuta ovvero detraibile. Al riguardo le istruzioni al Modello precisano che in caso sia barrata tale casella, il rigo TB17 (imposta ammessa in detrazione) deve essere compilato tenendo conto degli specifici criteri previsti dal regime di appartenenza;
- **contribuenti con contabilità separate**: riguarda i contribuenti che esercitano più attività, per obbligo di legge o per opzione, con contabilità separata ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n. 633/1972. A tale riguardo si evidenzia che le istruzioni per la compilazione del Modello precisano che in caso di contabilità separata i contribuenti presentano un unico modello riepilogativo dei dati relativi a tutte le attività esercitate;
- **ente e società controllanti e controllate**: la casella deve essere barrata dagli enti e dalle società controllanti che avvalendosi delle disposizioni di cui all'art. 73, ultimo comma, del D.P.R. n. 633/1972 possono richiedere il rimborso infrannuale ovvero utilizzare in compensazione l'eccedenza di credito del gruppo relativa a quelle società facenti parte del gruppo in possesso dei requisiti richiesti dall'art. 30, terzo comma, lettere a), b), e) e c), quest'ultima con le limitazioni previste dall'art. 38-bis, secondo comma;

STUDIO ANTONELLI

- correttiva nei termini: può essere utilizzata nell'ipotesi in cui, prima della scadenza del termine di presentazione, si intenda rettificare o integrare un'istanza già presentata. In tal caso, deve essere compilato un nuovo modello IVA TR, completo in tutte le sue parti;
- contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso: trattasi dei contribuenti che, in relazione all'attività esercitata e alle tipologie di operazioni effettuate, rientrano tra le particolari categorie individuate dai decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, emanati ai sensi dell'articolo 38-bis, per le quali è prevista l'erogazione dei rimborsi in via prioritaria entro tre mesi dalla richiesta, i quali dovranno compilare la casella indicando i seguenti codici:

<u>CODICE 1</u>	RISERVATO AI SOGGETTI CHE PONGONO IN ESSERE LE PRESTAZIONI DERIVANTI DAI CONTRATTI DI SUBAPPALTO RIENTRANTI NELL'AMBITO DI APPLICAZIONE DELLA LETTERA A), DEL SESTO COMMA, DELL'ARTICOLO 17;
<u>CODICE 2</u>	RISERVATO AI SOGGETTI CHE SVOLGONO LE ATTIVITÀ INDIVIDUATE DAL CODICE ATECOFIN 2004 37.10.1, E CIOÈ I SOGGETTI CHE SVOLGONO LE ATTIVITÀ DI RECUPERO E PREPARAZIONE PER IL RICICLAGGIO DI CASCAMI E ROTTAMI METALLICI
<u>CODICE 3</u>	RISERVATO AI SOGGETTI CHE SVOLGONO LE ATTIVITÀ INDIVIDUATE DAL CODICE ATECOFIN 2004 27.43.0, E CIOÈ I SOGGETTI CHE PRODUCONO ZINCO, PIOMBO E STAGNO, NONCHÉ I SEMILAVORATI DEGLI STESSI METALLI DI BASE NON FERROSI
<u>CODICE 4</u>	RISERVATO AI SOGGETTI CHE SVOLGONO LE ATTIVITÀ INDIVIDUATE DAL CODICE ATECOFIN 2004 27.42.0, E CIOÈ I SOGGETTI CHE PRODUCONO ALLUMINIO E SEMILAVORATI

Dati del contribuente

Nell'apposita sezione dedicata al contribuente occorre indicare gli elementi identificativi del contribuente in capo al quale è maturato il credito IVA trimestrale, ossia:

- partita IVA;
- codice dell'attività svolta in via prevalente (con riferimento al maggior volume d'affari) desunto dalla tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN consultabile presso gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate e reperibile sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate (www.agenziaentrate.gov.it) o sul sito del Ministero dell'Economia e delle Finanze (www.finanze.gov.it). Si tratta, in particolare, dei nuovi codici ATECO 2007, in vigore a partire dal 1° gennaio 2008, approvati con Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 16 novembre 2007;
- recapiti: è possibile indicare l'indirizzo di posta elettronica, il numero di telefono e/o di fax al quale si desiderano ricevere eventuali comunicazioni.

Considerato che il cognome e nome ovvero la denominazione o ragione sociale vanno indicate insieme al codice fiscale nella parte alta del frontespizio, la presente sezione richiede altresì i seguenti dati identificativi:

- per le persone fisiche: il comune o lo stato estero di nascita, la residenza anagrafica o, se diverso, il domicilio fiscale, lo stato estero di residenza ed il relativo codice (ricavabile dall'Appendice alle istruzioni della dichiarazione annuale IVA) nonché il numero di identificazione IVA dello stato estero. Tale ultimo campo deve essere obbligatoriamente compilato dai soggetti esteri residenti in altro stato membro dell'unione Europea, indicando il numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato di appartenenza;

STUDIO ANTONELLI

- per i soggetti diversi dalle persone fisiche: la natura giuridica, la sede legale, o, se diverso, il domicilio fiscale, lo stato estero di residenza ed il relativo codice (ricavabile dall'Appendice alle istruzioni della dichiarazione annuale IVA) nonché il numero di identificazione IVA dello stato estero (obbligatorio per i soggetti esteri residenti in altro stato membro dell'unione Europea).

Dichiarante diverso dal contribuente

Il riquadro, da compilare nel caso in cui il soggetto dichiarante sia diverso dal contribuente, si compone dei seguenti campi:

- il primo campo, riservato al “codice fiscale del sottoscrittore”, deve essere compilato in tutti i casi in cui il soggetto che sottoscrive il modello sia una persona fisica diversa dal contribuente, mediante indicazione del codice fiscale del soggetto persona fisica che sottoscrive il modello;
- nel secondo campo, riservato al “codice carica”, deve essere indicato il codice corrispondente alla carica ricoperta dal dichiarante (es. rappresentante legale della società) ovvero il titolo in base al quale detto soggetto interviene in luogo del contribuente (es. erede) desunti dalla seguente tabella:

Tabella dei codici di carica

1	RAPPRESENTANTE LEGALE, NEGOZIALE O DI FATTO, SOCIO AMMINISTRATORE
2	RAPPRESENTANTE DI MINORE, INABILITATO O INTERDETTO, OVVERO CURATORE DELL'EREDITÀ GIACENTE, AMMINISTRATORE DI EREDITÀ DEVOLUTA SOTTO CONDIZIONE SOSPENSIVA O IN FAVORE DI NASCITURO NON ANCORA CONCEPITO
3	CURATORE FALLIMENTARE
4	COMMISSARIO LIQUIDATORE (LIQUIDAZIONE COATTA AMMINISTRATIVA OVVERO AMMINISTRAZIONE STRAORDINARIA)
5	COMMISSARIO GIUDIZIALE (AMMINISTRAZIONE CONTROLLATA) OVVERO CUSTODE GIUDIZIARIO (CUSTODIA GIUDIZIARIA), OVVERO AMMINISTRATORE GIUDIZIARIO IN QUALITÀ DI RAPPRESENTANTE DEI BENI SEQUESTRATI
6	RAPPRESENTANTE FISCALE DI SOGGETTO NON RESIDENTE
7	EREDE
8	LIQUIDATORE (LIQUIDAZIONE VOLONTARIA)
9	SOGGETTO CHE PRESENTA LA DICHIARAZIONE PER CONTO DEL SOGGETTO ESTINTO A SEGUITO DI OPERAZIONI STRAORDINARIE O ALTRE TRASFORMAZIONI SOSTANZIALI SOGGETTIVE (CESSIONARIO D'AZIENDA, SOCIETÀ BENEFICIARIA, INCORPORANTE, CONFERITARIA, ECC.)

- il terzo campo intitolato “codice fiscale società dichiarante”, deve essere compilato nell'ipotesi in cui il dichiarante sia una società che presenta il modello per conto di un altro contribuente, come ad esempio, nel caso di società nominata rappresentante fiscale da un soggetto non residente ai sensi dell'articolo 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972, ovvero nel caso di società che presenta il modello per conto del contribuente in qualità di rappresentante negoziale. In tal caso, nello spazio intitolato “codice carica” deve essere indicato il codice carica corrispondente al rapporto tra la società ed il contribuente.

STUDIO ANTONELLI

Sottoscrizione

Le istruzioni precisano che il modello deve essere sottoscritto, a pena di nullità, dal contribuente o da chi ne ha la rappresentanza legale o negoziale

L'ente o società controllante che presenta istanza di rimborso o compensazione dell'eccedenza di credito di gruppo deve indicare il numero dei moduli allegati, relativi alle società partecipanti alla liquidazione di gruppo in possesso dei requisiti di cui all'art. 30 del D.P.R. n. 633/1972.

Impegno alla presentazione telematica

Coma sarà meglio specificato nel successivo paragrafo 3.7, il presente deve essere presentato esclusivamente in via telematica. L'obbligo di presentazione del modello IVA TR in via telematica, introdotto, dalla Legge Finanziaria per l'anno 2008 rappresenta una novità rispetto al passato, introdotta già lo scorso anno con decorrenza dal secondo trimestre del 2008.

L'apposito riquadro del frontespizio dedicato all'impegno alla presentazione telematica deve essere compilato e sottoscritto solo dall'intermediario che trasmette l'istanza. In particolare, l'intermediario deve riportare:

- il proprio codice fiscale;
- se si tratta di CAF, il proprio numero di iscrizione all'albo;
- la data (giorno, mese e anno) di assunzione dell'impegno a trasmettere l'istanza.

Inoltre, nella casella relativa all'impegno a presentare per via telematica il modello, deve essere indicato il codice 1 se lo stesso è stato predisposto dal contribuente ovvero il codice 2 se predisposto da chi effettua l'invio

3.2. Quadro TA – Operazioni attive.

Nel quadro devono essere indicate tutte le operazioni imponibili, per le quali, nel trimestre a cui si riferisce il modello, si è verificata l'esigibilità dell'imposta (comprese quelle ad esigibilità differita annotate in periodi precedenti), annotate nel registro delle fatture emesse o nel registro dei corrispettivi (rispettivamente previsti dagli art. 23 e 24 del D.P.R. n. 633/1972).

Le istruzioni relative alla compilazione del quadro TA del modello prevedono di tener conto delle operazioni imponibili "*per le quali, nel trimestre cui si riferisce il modello, si è verificata l'esigibilità dell'imposta (comprese quelle ad esigibilità differita annotate in periodi precedenti)*". In sostanza, le istruzioni al modello tengono conto del fatto che il momento dell'effettuazione può non coincidere con quello dell'esigibilità, per cui devono essere indicate nel quadro A non solo le operazioni effettuate nel trimestre per le quali l'esigibilità di sia verificata nel medesimo periodo, ma anche quelle effettuate precedentemente per le quali l'imposta è diventata esigibile nel trimestre stesso. Ad esempio, concorrerà alla determinazione del credito relativo al I trimestre 2009 anche l'imposta relativa, ad esempio, all'operazione imponibile effettuata nel 2008 resasi esigibile a febbraio 2009.

Per quanto concerne la compilazione dei singoli righe (TA1 – TA19) di cui si compone il quadro A, le istruzioni al modello precisano quanto segue.

STUDIO ANTONELLI

Nei **Righi da TA1 a TA11** occorre indicare le operazioni imponibili suddivise secondo l'aliquota o la percentuale di compensazione applicata, tenendo conto delle sole variazioni operate ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 che si riferiscono ad operazioni registrate nel medesimo trimestre di riferimento, escludendo, pertanto, le variazioni annotate nel medesimo trimestre ma relative ad operazioni registrate in periodi precedenti da indicare esclusivamente nel successivo rigo TA14, campo 1.

Le istruzioni al modello chiariscono che nei casi in cui debbano essere indicate operazioni imponibili con aliquote d'imposta o percentuali compensative non più presenti nel modello, gli imponibili e le relative imposte di dette operazioni dovranno essere compresi nei righi corrispondenti alle aliquote più prossime a quelle applicate, provvedendo poi ad indicare le differenze di imposta, positive o negative, nel rigo TA14.

Nel **Rigo TA12** vanno indicate le seguenti tipologie di operazioni:

- cessioni e prestazioni di servizi per le quali l'imposta, in base al particolare meccanismo del *reverse charge*, è dovuta dal cessionario (cessioni di rottami e altri materiali di recupero di cui all'art 74, commi 7 e 8, del D.P.R. n. 633/1972, cessioni di oro industriale, argento puro e oro da investimento imponibile a seguito di opzione, di cui all'art. 17, comma 5, del medesimo decreto, prestazioni di servizi resi nel settore edile da subappaltatori di cui all'art. 17, sesto comma, lett. a, nonché le altre operazioni previste dal medesimo comma al verificarsi delle condizioni di cui all'art. 1, comma 45, della Legge n. 296 del 27 dicembre 2006). Si ricorda che in tale rigo occorre altresì indicare:
 - le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali di cui all'art. 10, comma 1, n. 8-ter), lett. d), del D.P.R. n. 633/1972 soggette ad IVA per opzione effettuate a decorrere dal 1° ottobre 2007, per le quali il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con il Decreto del 25 maggio 2007, ha disposto l'applicazione del meccanismo del *reverse charge*;
 - le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali di cui all'art. 10, comma 1, n. 8-ter), lett. b), del D.P.R. n. 633/1972, ossia le cessioni effettuate nei confronti di soggetti con diritto alla detrazione limitato (pro rata pari o inferiore al 25%), soggette ad IVA per obbligo, le quali risultano sottoposte al *reverse charge* a decorrere dal 1° marzo 2008, secondo quanto previsto dall'art. 1, comma 157, della Legge n. 244 del 24 dicembre 2007;
- operazioni non soggette all'imposta effettuate in applicazione di determinate norme agevolative nei confronti dei terremotati e soggetti assimilati.

Nel **Rigo TA13** deve essere indicato il totale degli imponibili riportati nella colonna 1 dei righi da TA1 a TA12 ed il totale dell'imposta derivante dalla somma degli importi indicati nella colonna 2 dei righi da TA1 a TA11.

Il **Rigo TA14** (che trova corrispondenza per le operazioni passive nel rigo TB13) consente una separata indicazione dell'ammontare delle variazioni di imposta in aumento o in diminuzione, registrate con riferimento al trimestre in relazione al quale il modello stesso è presentato, ma relative ad operazioni registrate in trimestri precedenti. In particolare nel rigo TA14 occorre indicare:

STUDIO ANTONELLI

- nel campo 1 le variazioni e gli arrotondamenti di imposta: in particolare, nel rigo deve essere compresa l'imposta relativa alle variazioni operate ai sensi dell'art. 26, registrate nel trimestre cui si riferisce il modello e relative ad operazioni registrate in trimestri precedenti;
- nel campo 2 le differenze d'imposta (positive o negative), già comprese nel campo 1, derivanti dall'indicazione, nei rigi corrispondenti all'aliquota più prossima, delle operazioni imponibili con aliquote d'imposta o percentuali di compensazione non più presenti nel modello

Nel **Rigo TA15** deve essere indicato il totale dell'IVA sulle operazioni imponibili risultante dalla somma algebrica degli importi dei rigi TA13, colonna 2, e TA14 campo 1.

Nel **Rigo TA16** vanno indicate le seguenti tipologie di operazioni non imponibili:

- esportazioni, operazioni assimilate e servizi internazionali previsti negli artt. 8, 8-bis e 9 del D.P.R. n. 633/1972, nonché operazioni ad essi equiparate per legge di cui agli artt. 71 (operazioni con lo Stato Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino) e 72 (operazioni nei confronti di determinati organismi internazionali ecc.) del medesimo decreto;
- cessioni di cui agli artt. 41 e 58 del D.L. n. 331/1993 e prestazioni (trasporti intracomunitari e servizi accessori) previste dall'art. 40, commi 4-bis, 5, 6 e 8 del citato D.L. n. 331/1993, rese a committenti comunitari soggetti passivi di imposta;
- cessioni intracomunitarie di beni estratti da un deposito IVA con spedizione in altro Stato membro della Unione Europea (art. 50-bis, comma 4, lettera f), del D.L. n. 331/1993);
- cessioni di beni estratti da un deposito IVA con trasporto o spedizione fuori del territorio della Unione Europea (art. 50-bis, comma 4, lettera g., del D.L. n. 331/1993);
- operazioni effettuate fuori della Unione Europea dalle agenzie di viaggio e turismo, rientranti nel regime speciale previsto dell'art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972;
- esportazioni di beni usati e degli altri beni di cui al D.L. 23 febbraio 1995, n. 41. A tale riguardo le istruzioni al modello precisano che nel presente rigo deve essere indicato esclusivamente il c.d. "margine", in quanto ai sensi dell'art. 37, comma 1, del predetto D.L. n. 41/1995, la differenza tra il prezzo dovuto dal cessionario del bene e quello relativo all'acquisto, aumentato delle spese di riparazione e di quelle accessorie, è non imponibile. La restante parte del corrispettivo deve, invece, essere compresa nel rigo TA17

Ai fini della corretta compilazione del Rigo TA16 va segnalata una importante novità riguardante la rilevanza territoriale delle prestazioni di intermediazione relative ad operazioni su beni mobili, dovuta al recente orientamento dell'Agenzia delle entrate (cfr. R.M. n. 437/E del 2008 e Circolare n. 11/2009 dello scrivente Studio).

In passato, trovavano applicazione i criteri di cui all'art. 40, comma 8, del D.L. n. 331/1993 il quale stabiliva che le prestazioni di intermediazione relative ad operazioni su beni mobili si consideravano effettuate nel territorio dello Stato se:

- relative ad operazioni ivi effettuate, con esclusione delle intermediazioni rese a soggetti passivi residenti in altri Stati membri, che sono rilevanti in tali Stati, oppure;
- il committente dell'intermediazione è un soggetto passivo nazionale, anche se l'operazione intermediata è effettuata in un altro Stato membro.

STUDIO ANTONELLI

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella citata R.M. n. 437/E del 2008, invece, a seguito della introduzione della specifica norma interna (lettera f-quinquies dell'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972) che regola le prestazioni di intermediazione, i criteri di cui di cui all'art. 40, comma 8, del D.L. n. 331/1993 non sono più operativi con la conseguenza, ad esempio, che le prestazioni di intermediazione rese da soggetti nazionali in favore di committenti comunitari, che siano soggetti passivi d'imposta nel proprio Stato membro, configurano ora operazioni escluse dal campo di applicazione del tributo nazionale per carenza del presupposto territoriale d'imposizione e non più operazioni non imponibili, come invece previsto dal citato art. 40, comma 8.

Gli intermediari nazionali, pertanto, non dovranno più emettere fattura non imponibile nei confronti dei propri committenti comunitari, per queste operazioni, poiché si tratta di operazioni escluse da imposta; conseguentemente, le stesse prestazioni non dovranno più confluire nella Comunicazione annuale dati ovvero nella dichiarazione annuale IVA di questi soggetti. Per la stessa ragione, tali operazioni di intermediazione non dovranno essere indicate neppure nel Modello IVA TR.

Per una analisi più approfondita dei nuovi criteri di territorialità applicabili alle prestazioni di intermediazioni relative alle operazioni su beni mobili, si rinvia in ogni caso alla Circolare n. 11/2009 dello scrivente Studio.

Nel **Rigo TA17** va indicato l'ammontare delle operazioni effettuate nel trimestre diverse da quelle indicate nei righi precedenti (ad esempio, le operazioni esenti, le cessioni effettuate nei confronti di viaggiatori residenti o domiciliati fuori della Comunità europea di cui all'art. 38-querter del D.P.R. n. 633/1972, la parte che non costituisce margine delle cessioni imponibili e non imponibili di beni usati).

Nel **Rigo TA18** occorre indicare il totale degli imponibili esposti nei righi TA13, colonna 1, TA16 e TA17.

Nel **Rigo TA19**, infine, deve essere indicato l'ammontare complessivo delle cessioni di beni ammortizzabili imponibili già comprese nei righi precedenti (rigo TA13), tenendo conto delle relative variazioni operate ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 riferite alle cessioni di beni ammortizzabili registrate nel trimestre di riferimento. La separata indicazione di tale dato serve per verificare la sussistenza dei presupposti che legittimano la richiesta di rimborso o l'utilizzo del credito IVA in compensazione ai sensi dell'art. 30, terzo comma, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972. Trattasi, in particolare, dei soggetti che effettuano operazioni attive ad aliquote inferiori rispetto a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni (cfr. paragrafo 3.5.1.1.) e che barrano la successiva casella di cui al Rigo D1. Infatti, ai fini del calcolo dell'aliquota media devono essere esclusi sia gli acquisti (e/o le importazioni) che le cessioni di beni ammortizzabili.

Si segnala che le istruzioni al modello fanno riferimento alle "cessioni di beni ammortizzabili imponibili" per cui il contribuente che effettua cessioni di beni ammortizzabili sia imponibili che non imponibili od esenti (e quindi senza addebito di imposta), deve indicare nel rigo TA19 solo le prime.

STUDIO ANTONELLI

3.3. Quadro TB – Operazioni passive.

Nel Quadro B devono essere indicati gli acquisti e le importazioni imponibili annotati nel registro degli acquisti di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972 per il trimestre cui si riferisce il modello.

Nei **Righi da TB1 a TB11** bisogna indicare gli acquisti all'interno del territorio dello Stato, gli acquisti intracomunitari e le importazioni assoggettati ad IVA per i quali si è verificata l'esigibilità dell'imposta ed è stato esercitato il diritto alla detrazione nel periodo a cui si riferisce il modello, distinti per aliquota di imposta o percentuali di compensazione applicate. Nei suddetti righi occorre tener conto delle sole variazioni di cui all'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 che si riferiscono ad acquisti registrati nel medesimo trimestre di riferimento..

Anche con riferimento alle operazioni passive, le istruzioni al modello chiariscono che nei casi in cui debbano essere indicate operazioni imponibili con aliquote d'imposta o percentuali compensative non più presenti nel modello, gli imponibili e le relative imposte di dette operazioni dovranno essere compresi nei righi corrispondenti alle aliquote più prossime a quelle applicate.

Il totale degli importi evidenziati nei righi da TB1 a TB11 deve essere riportato nel **Rigo TB12**.

Il **Rigo TB13** (che trova corrispondenza per le operazioni attive nel rigo TA14 al quale si rinvia per ulteriori commenti) è deputato ad accogliere:

- nel campo 1 le variazioni e gli arrotondamenti di imposta: in particolare, nel rigo deve essere compresa l'imposta relativa alle variazioni operate ai sensi dell'art. 26, registrate nel trimestre cui si riferisce il modello e relative ad operazioni registrate in trimestri precedenti;
- nel campo 2 le differenze d'imposta (positive o negative), già comprese nel campo 1, derivanti dall'indicazione, nei righi corrispondenti all'aliquota più prossima, degli acquisti imponibili con aliquote d'imposta o percentuali di compensazione non più presenti nel modello.

Nel **Rigo TB14** va indicato indicare il totale dell'IVA sugli acquisti e importazioni per i quali è stata operata la detrazione, risultante dalla somma algebrica degli importi dei righi TB12, colonna 2 e TB13, campo 1.

Nel **Rigo TB15** vanno indicati gli acquisti imponibili interni, intracomunitari e le importazioni per i quali, ai sensi dell'art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633/1972 o di altre disposizioni, non è ammessa la detrazione dell'imposta.

Per gli acquisti per i quali è prevista la detrazione parziale dell'imposta deve essere indicata soltanto la quota di imponibile corrispondente alla parte d'imposta non detraibile. La restante quota di imponibile e d'imposta deve essere indicata nei righi da TB1 a TB11. Ad esempio, nel caso di acquisto di telefoni cellulari, per i quali l'imposta nel periodo di imposta 2007 era ammessa in detrazione in misura pari al 50 per cento, nei righi da TB1 a TB11 deve essere indicato il 50 per cento dell'imponibile e l'imposta detraibile corrispondente, mentre nel rigo TB15 va indicato soltanto il 50 per cento dell'imponibile corrispondente alla parte di imposta non ammessa in detrazione, ai sensi dell'art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633/1972.

STUDIO ANTONELLI

Il **Rigo TB16** deve essere compilato dai soggetti che esercitano sia attività che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione, sia attività che danno luogo ad operazioni esenti, ai sensi dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972, per i quali il diritto alla detrazione spetta in base al pro-rata determinato ai sensi dell'art. 19, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972. Nel presente rigo deve essere indicata la percentuale di detrazione applicata durante l'anno di riferimento che, come noto, è determinata provvisoriamente in base alla percentuale di detrazione dell'anno precedente e, per i soggetti che iniziano l'attività, in base ad una percentuale determinata presuntivamente. In entrambi i casi è previsto un conguaglio alla fine dell'anno.

Nel **Rigo TB17** va indicato l'ammontare dell'imposta ammessa in detrazione nel periodo di riferimento, corrispondente all'importo indicato nel rigo TB14 ovvero a quello risultante dall'applicazione al predetto importo della percentuale di detrazione di cui al rigo TB16.

I contribuenti che adottano speciali criteri di determinazione dell'imposta detraibile devono indicare l'imposta risultante dall'applicazione del regime di appartenenza che potrebbe non coincidere con l'importo indicato nel rigo TB14. Nell'ipotesi di esercizio di più attività gestite con contabilità separata ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n. 633/1972, deve essere indicato l'ammontare complessivo dell'imposta detraibile, tenendo conto della presenza di eventuali criteri che derogano al principio ordinario di determinazione dell'imposta.

Ad esempio, in presenza di una attività in cui l'imposta ammessa in detrazione è determinata applicando la percentuale di detrazione, il contribuente dovrà procedere a determinare, separatamente per ciascuna delle attività esercitate, l'imposta ammessa in detrazione secondo gli specifici criteri ed indicare nel presente rigo la somma degli importi risultanti.

Nel **Rigo TB18** occorre indicare l'ammontare complessivo degli acquisti di beni ammortizzabili imponibili, per i quali è stata operata la detrazione nel trimestre di riferimento, già compresi nei righi precedenti, tenendo conto delle relative variazioni operate ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 riferite agli acquisti di beni ammortizzabili registrati nel trimestre di riferimento. Come già sottolineato a commento del rigo TA19 delle operazioni attive, la separata indicazione di tale dato serve per verificare la sussistenza dei presupposti che legittimano la richiesta di rimborso o l'utilizzo del credito IVA in compensazione ai sensi dell'art. 30, terzo comma, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972.

3.4. Quadro TC – Determinazione del credito.

Il Quadro TC, come già anticipato, contiene i dati per la liquidazione dell'eccedenza di imposta detraibile del trimestre a cui il modello si riferisce.

IVA a debito – Righi da TC1 a TC3

Nel **Rigo TC1** occorre indicare l'ammontare dell'IVA relativa alle operazioni imponibili, riportato dal rigo TA15, colonna 2.

Nel **Rigo TC2** va indicata l'imposta relativa a particolari tipologie di operazioni per le quali la stessa, in base a specifiche disposizioni, è dovuta dal cessionario o dal committente ovvero dai soggetti operanti in particolari settori di attività per le provvigioni da loro corrisposte. Trattasi, in particolare:

STUDIO ANTONELLI

- degli acquisti di beni provenienti dallo Stato Città del Vaticano e dalla Repubblica di San Marino (art. 71, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972) per i quali il cessionario è tenuto al pagamento dell'imposta a norma dell'art. 17, terzo comma, del medesimo decreto;
- delle operazioni di estrazione di beni dai depositi IVA di cui all'art. 50-bis del D.L. n. 331/1993, operate ai fini della loro utilizzazione o in esecuzione di atti di commercializzazione nel territorio dello Stato;
- degli acquisti di beni e servizi da soggetti residenti all'estero per i quali, ai sensi dell'art. 17, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, il cessionario o il committente nazionale ha emesso autofattura;
- dei compensi corrisposti ai rivenditori di documenti di viaggio ed ai rivenditori di documenti di sosta relativi ai parcheggi veicolari (es. giornalai) rispettivamente dagli esercenti l'attività di trasporto pubblico urbano di persone e dagli esercenti l'attività di gestione di autoparcheggio, ai sensi dell'art. 74, primo comma, lettera e), del D.P.R. n. 633/1972;
- delle provvigioni corrisposte dalle agenzie di viaggio ai loro intermediari, ai sensi dell'art. 74-ter, ottavo comma, del D.P.R. n. 633/1972;
- degli acquisti all'interno, intracomunitari e delle importazioni di beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8, del D.P.R. n. 633/1972, per i quali il cessionario è tenuto al pagamento dell'imposta;
- degli acquisti effettuati all'interno, intracomunitari e delle importazioni di oro diverso dall'oro da investimento (c.d. oro industriale) e di argento puro e degli acquisti di oro da investimento per i quali è stata esercitata l'opzione per l'applicazione dell'IVA da parte del cedente, per i quali l'imposta è dovuta dal cessionario ai sensi dell'art. 17, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972;
- degli acquisti intracomunitari di beni nonché delle prestazioni di servizi di cui all'art. 40, commi 4-bis, 5, 6 e 8 del D.L. n. 331/1993 (prestazioni di servizi relativi a beni mobili, comprese le perizie, trasporti di beni, prestazioni accessorie, ecc.);
- degli acquisti di tartufo da raccoglitori dilettanti ed occasionali, non muniti di partita Iva, per i quali, ai sensi dell'art. 1, comma 109, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, il cessionario ha emesso autofattura. Al riguardo le istruzioni chiariscono che per tali acquisti, non essendo ammessa la detrazione dell'imposta, l'importo del relativo imponibile deve essere indicato nell'apposito rigo B13;
- degli acquisti di servizi resi nel settore edile da subappaltatori nei confronti delle imprese di costruzioni o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di altro appaltatore, ai sensi dell'art. 17, sesto comma, lett. a);
- degli acquisti di fabbricati o porzioni di fabbricato strumentali di cui all'art. 10, n. 8-ter, lettere b) e d), ai sensi dell'art. 17, sesto comma, lett. a-bis) del D.P.R. n. 633/1972. Trattasi, in particolare:
 - delle operazioni di cui all'art. 10, n. 8-ter, lett. d) soggette ad IVA per opzione del cedente, soggette al *reverse charge* dal 1° ottobre 2007;
 - delle operazioni di cui all'art. 10, n. 8-ter, lett. b), effettuate nei confronti di soggetti con diritto alla detrazione limitato (pro rata pari o inferiore al 25%), soggette ad IVA per obbligo, le quali risultano sottoposte al *reverse charge* a decorrere dal 1° marzo

STUDIO ANTONELLI

2008, secondo quanto previsto dall'art. 1, comma 157, della Legge n. 244 del 24 dicembre 2007;

- degli altri acquisti di cui all'art 17, sesto comma, al verificarsi delle condizioni previste dall'art. 1, comma 45, della Legge n. 296 del 27 dicembre 2006. Trattasi in particolare delle seguenti operazioni, per le quali il regime del *reverse charge* troverà applicazione solo a seguito di specifica autorizzazione da parte dell'Unione Europea;
 - cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative;
 - cessioni di personal computer e dei loro componenti ed accessori;
 - cessioni di materiali e prodotti lapidei, direttamente provenienti da cave e miniere.

La somma degli importi indicati ai precedenti righi TC1 eTC2 deve essere riportata al **Rigo TC3** - IVA a debito.

IVA detraibile – Righi da TC4 a TC6

Nel **Rigo TC4** deve essere indicato l'importo dell'IVA ammessa in detrazione risultante dal precedente rigo TB17.

Il **Rigo TC5** deve essere compilato dai produttori agricoli che hanno effettuato cessioni non imponibili di prodotti agricoli compresi nella Tabella A - parte prima -, ai sensi dell'art. 8, primo comma, dell'art. 38-quater e dell'art. 72, del D.P.R. n. 633/1972, nonché cessioni intracomunitarie di prodotti agricoli.

Nel presente rigo deve essere indicato l'importo detraibile (c.d. IVA teorica) calcolato a norma dell'art. 34, comma 9, del D.P.R. n. 633/1972, applicando le percentuali di compensazione che sarebbero applicabili se le predette operazioni fossero state effettuate nel territorio dello Stato.

Il **Rigo TC6** riporta il totale dell'IVA detraibile risultante dalla somma degli importi indicati nei righi TC4 e TC5.

L'imposta a credito del trimestre cui si riferisce il modello è ricavata dalla differenza tra il rigo TC6 e il rigo TC3 e deve essere indicata nel **Rigo TC7**. Al riguardo, le istruzioni precisano che, ai fini della richiesta del rimborso o dell'utilizzo in compensazione del credito IVA, l'importo indicato nel suddetto rigo deve essere superiore a 2.582,28 euro.

3.5. Quadro TD – Rimorso e/o Compensazione.

Il Quadro TD è costituito da quattro sezioni:

1. la prima riservata all'indicazione dei presupposti per la richiesta di rimborso o per l'utilizzo in compensazione del credito IVA trimestrale, richiesti dal combinato disposto dell'art. 30, terzo comma, e dell'art. 38-bis, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972;
2. la seconda dedicata all'indicazione dell'importo da chiedere a rimborso e/o da utilizzare in compensazione;

STUDIO ANTONELLI

3. la terza riguardante la dichiarazione sostitutiva di atto notorio, prevista dall'art. 38-bis, settimo comma, del D.P.R. n. 633/1972 resa dai c.d. "*contribuenti virtuosi*" per l'esonero dalle garanzie;
4. la quarta riservata agli enti o società partecipanti all'IVA di gruppo.

3.5.1. Sezione 1 – Sussistenza dei presupposti.

Nella Sezione I deve essere barrata la casella corrispondente al presupposto che legittima la richiesta di rimborso o l'utilizzo in compensazione del credito IVA trimestrale tra quelli di seguito indicati:

- esercizio esclusivo o prevalente di attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle relative agli acquisti ed importazioni (in tal caso occorre barrare la casella di cui al **Rigo TD1 – Aliquota media**);
- effettuazione, di operazioni non imponibili (cessioni all'esportazione, cessioni intracomunitarie, alcune prestazioni di servizi internazionali ed intracomunitarie, ecc.) per un ammontare superiore al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate nel periodo (in tal caso occorre barrare la casella di cui al **Rigo TD2 – Operazioni non imponibili**);
- acquisizione o importazione di beni ammortizzabili per un ammontare superiore ai due terzi dell'ammontare complessivo degli acquisti e delle importazioni di beni e servizi imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (in tal caso occorre barrare la casella di cui al **Rigo TD3 – Acquisto di beni ammortizzabili**);
- effettuazione di operazioni passive da parte di operatori non residenti che si sono identificati direttamente in Italia ai sensi dell'art. 35-ter ovvero che abbiano formalmente nominato un rappresentante fiscale nello Stato. Secondo quanto chiarito espressamente dalle istruzioni al Modello, detti soggetti possono chiedere il rimborso o utilizzare in compensazione il credito IVA del trimestre di riferimento, anche in assenza dei presupposti previsti dalle altre lettere dell'art. 30.

3.5.1.1. Soggetti che effettuano operazioni attive ad aliquote inferiori rispetto a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni (Rigo TD1 – Aliquota media).

Ai sensi dell'art. 30, comma 3, lettera a), del D.P.R. n. 633/1972 il rimborso dell'eccedenza IVA trimestrale compete qualora l'aliquota mediamente applicata su tutti gli acquisti e su tutte le importazioni (operazioni passive) effettuate nel trimestre di riferimento superi quella mediamente applicata a tutte le operazioni attive effettuate nel trimestre di riferimento, maggiorata del 10 per cento.

Per il calcolo dell'aliquota media delle operazioni attive - maggiorata del 10 per cento - e dell'aliquota media delle operazioni passive le istruzioni forniscono rispettivamente le seguenti formule:

STUDIO ANTONELLI

Aliquota media delle operazioni attive (OA) maggiorata del 10 per cento

$$\frac{(\text{TA13 col. 2} + \text{TA14 campo 2}) - \text{TA19 col. 2}}{\text{TA13 col. 1} - \text{TA19 col. 1}} \times 100 \quad \times 1,1$$

dove

- TA13 COLONNA 2 =** Imposta relativa alle operazioni attive per le quali nel trimestre di riferimento, si è verificata l'esigibilità dell'imposta.
- TA14 CAMPO 2 =** Differenze d'imposta (positive o negative), registrate nel trimestre cui si riferisce il modello ma relative ad operazioni registrate in trimestri precedenti derivanti dall'indicazione, nei rigi corrispondenti all'aliquota più prossima, delle operazioni imponibili con aliquote d'imposta o percentuali di compensazione non più presenti nel modello.
- TA19 COLONNA 2 =** Imposta relativa alle cessioni di beni ammortizzabili imponibili nel trimestre di riferimento.
- TA13 COLONNA 1 =** Imponibile relativo alle operazioni attive per le quali nel trimestre di riferimento, si è verificata l'esigibilità dell'imposta, comprese le cessioni per le quali l'imposta, in base al particolare meccanismo del *reverse charge*, è dovuta dal cessionario e le operazioni non soggette all'imposta effettuate in applicazione di determinate norme agevolative nei confronti dei terremotati e soggetti assimilati.
- TA19 COLONNA 1 =** Imponibile relativo alle cessioni di beni ammortizzabili imponibili relative al trimestre di riferimento.

Si evidenzia, al riguardo, che le variazioni di imposta di cui al rigo TA14 campo 2 concorrono alla determinazione dell'ammontare dell'eccedenza di credito infrannuale rimborsabile o compensabile ma vengono sterilizzate nei calcoli necessari alla individuazione della sussistenza dei presupposti

Il risultato del suddetto calcolo deve essere indicato nel campo 1 del Rigo TD1.

Aliquota media delle operazioni passive (OP)

$$\frac{(\text{TB12 col. 2} + \text{TB13 campo 2}) - \text{TB18 col. 2}}{\text{TB12 col. 1} - \text{TB18 col. 1}} \times 100$$

dove:

- TB12 COLONNA 2 =** Imposta relativa agli acquisti interni ed intracomunitari ed alle importazioni annotata nel trimestre di riferimento, per la quale è stato esercitato il diritto alla detrazione nel medesimo periodo.

STUDIO ANTONELLI

- TB13 CAMPO 2 =** Differenze d'imposta (positive o negative), registrate nel trimestre cui si riferisce il modello ma relative ad operazioni registrate in trimestri precedenti derivanti dall'indicazione, nei rigli corrispondenti all'aliquota più prossima, delle operazioni imponibili con aliquote d'imposta o percentuali di compensazione non più presenti nel modello.
- TB18 COLONNA 2 =** Imposta relativa agli acquisti interni ed intracomunitari ed alle importazioni di beni ammortizzabili imponibili effettuati nel trimestre di riferimento, per la quale è stato esercitato il diritto alla detrazione nel medesimo periodo.
- TB12 COLONNA 1 =** Imponibile relativo agli acquisti interni ed intracomunitari ed alle importazioni annotati nel trimestre di riferimento, per i quali è stato esercitato il diritto alla detrazione nel medesimo periodo.
- TB18 COLONNA 1 =** Imponibile relativo agli acquisti interni ed intracomunitari ed alle importazioni di beni ammortizzabili imponibili effettuati nel trimestre di riferimento, per i quali è stato esercitato il diritto alla detrazione nel medesimo periodo.

Il risultato del suddetto calcolo deve essere indicato nel campo 2 del Rigo TD1.

Le istruzioni alla compilazione del modello precisano che, ai fini della determinazione delle aliquote medie delle operazioni attive e passive:

- negli acquisti vanno incluse le spese generali;
- non si tiene conto degli acquisti o importazioni né delle cessioni di beni ammortizzabili, distintamente indicati nei rigli TA19 e TB18 (in tal senso cfr. anche la C.M. n. 81/E del 14 marzo 1995). Si ritiene, comunque, che, una volta verificata la sussistenza del requisito, il rimborso possa essere chiesto per tutto il credito IVA maturato nel trimestre, comprensivo, quindi, di quello relativo ai beni ammortizzabili.

Dall'analisi delle formule per la determinazione delle aliquote medie delle operazioni attive e passive risulta, inoltre, quanto segue:

- dal calcolo dell'aliquota media delle operazioni attive sono escluse le operazioni non imponibili di cui al successivo paragrafo 3.5.1.2, (rigo TA16 del quadro A) in quanto prese in considerazione da un titolo autonomo e distinto di legittimazione al rimborso (art. 30, terzo comma, lettera b, del D.P.R. n. 633/1972);
- devono essere computate, invece, nel rapporto le operazioni attive per le quali l'imposta, in base al particolare meccanismo del *reverse charge*, è dovuta dal cessionario, come ad esempio le cessioni di rottami e altri materiali di recupero effettuate ai sensi dell'art. 74 del D.P.R. n. 633/1972, le cessioni di oro industriale, argento puro e oro da investimento effettuate a norma dell'art. 17, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, prestazioni di servizi resi nel settore edile da subappaltatori di cui all'art. 17, sesto comma, lett. a, (rigo TA12 del quadro A); tali operazioni vanno conteggiate al denominatore del rapporto, mentre al numeratore si considerano ad aliquota "zero";
- per quanto concerne la cessione di fabbricati o porzioni di fabbricato strumentali di cui all'art. 10, n. 8-ter, lettere b) e d), soggetti al regime del reverse charge ai sensi dell'art. 17,

STUDIO ANTONELLI

sesto comma, lett. a-bis) del D.P.R. n. 633/1972, si segnala che l'Assonime, nella Circolare n. 71 del 9 novembre 2007 *“la fattispecie dovrebbe naturalmente comprendersi fra quelle considerate dall'art. 30, terzo comma, lett. a), del d.p.r. n. 633, che prevede la possibilità di chiedere il rimborso delle eccedenze maturate - nonché il diritto di compensare, anche trimestralmente, le eccedenze stesse a norma dell'art. 17 del decreto legislativo n. 247 del 1997 - all'atto della presentazione della dichiarazione da parte dei contribuenti che esercitano esclusivamente o prevalentemente attività con effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori rispetto a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e importazioni”*. Secondo l'Associazione, è in ogni caso auspicabile, per eliminare ogni dubbio riguardo alla possibilità di computare le cessioni in esame fra quelle considerate nella ricordata disposizione dell'art. 30, che anche tali cessioni vi siano espressamente ricomprese. Sul punto si attendono dunque le necessarie conferme da parte dell'Amministrazione finanziaria, la quale dovrà anche chiarire se, le operazioni di cui trattasi, debbano essere considerate o meno cessioni di beni ammortizzabili “imponibili” (da indicare dunque o meno nel rigo TA19 da parte del cedente e nel rigo TB18 da parte dell'acquirente).

Come già sottolineato, il diritto al rimborso o all'utilizzo in compensazione del credito IVA trimestrale spetta se l'aliquota mediamente applicata sugli acquisti e sulle importazioni supera quella mediamente applicata sulle operazioni attive maggiorata del 10 per cento, vale a dire se:

$$\text{aliquota media OP} > [\text{aliquota media OA} \times 1,1]$$

Si evidenzia, al riguardo, che nel calcolo delle aliquote medie occorre tener conto della seconda cifra decimale. Così, ad esempio, supponendo un'aliquota media sulle operazioni passive pari al 15,30% e una aliquota media sulle operazioni attive pari a 13,84%, la richiesta di rimborso compete poiché l'aliquota media delle operazioni attive maggiorata del 10%, pari a 13,84% + 1,38% = 15,22%, è inferiore a quella mediamente applicata sugli acquisti (15,30%).

Si precisa, infine, che nel caso di contribuente che esercita più attività gestite con contabilità separata ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n. 633/1972, i campi del Rigo TD1 devono essere compilati facendo esclusivo riferimento alle operazioni effettuate nell'esercizio dell'attività prevalentemente esercitata e per la quale si è verificata la sussistenza del presupposto. Pertanto, in tale ipotesi, nel calcolare l'aliquota media non si potrà fare riferimento al contenuto dei righe indicati nelle formule sopra riportate (in quanto questi riguardano l'ammontare complessivo delle operazioni effettuate dal contribuente), ma occorrerà estrapolare dall'ammontare totale i dati che di riferiscono all'attività prevalentemente esercitata e per la quale si è verificata la sussistenza del presupposto di cui all'art. 30, terzo comma, lettera a), del D.P.R. n. 633/1972.

3.5.1.2. Soggetti che effettuano operazioni non imponibili per un ammontare superiore al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni del periodo (Rigo TD2 – Operazioni non imponibili).

Il rimborso ai sensi dell'art. 30, comma 3, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972 spetta ai contribuenti che effettuano nel trimestre di riferimento operazioni non imponibili per un ammontare superiore al 25% dell'ammontare complessivo delle operazioni effettuate nel trimestre medesimo.

STUDIO ANTONELLI

Nel calcolo della suddetta percentuale, i parametri rilevanti al fine della costruzione del rapporto in questione sono:

- al numeratore, l'importo indicato al **Rigo TA16**, vale a dire le operazioni non imponibili derivanti da:
 - esportazioni, operazioni assimilate e servizi internazionali previsti dagli articoli 8, 8-bis e 9 del D.P.R. n. 633/1972;
 - operazioni di cui agli articoli 71 (operazioni con lo Stato Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino) e 72 (operazioni nei confronti di determinati organismi internazionali ecc.) del D.P.R. n. 633/1972, equiparate per legge a quelle di cui al punto precedente;
 - operazioni non imponibili indicate all'art. 40, comma 9, D.L n. 331/1993 ossia le cessioni intracomunitarie di cui all'art. 41 del D.L n. 331/1993, le cessioni di beni non imponibili a norma del successivo art. 58 del D.L n. 331/1993 e le prestazioni di servizi di cui all'art. 40 commi 4-bis, 5, 6 e 8 del D.L n. 331/1993 rese a committenti comunitari soggetti passivi d'imposta;
 - cessioni intracomunitarie e all'esportazione di beni estratti da un deposito IVA, non soggette all'imposta a norma delle lettere f) e g) del comma quarto dell'art. 50-bis del D.L n. 331/1993;
 - le operazioni effettuate fuori della Unione Europea, dalle agenzie di viaggio e turismo rientranti nel regime speciale previsto dell'art. 74- ter del D.P.R. n. 633/1972;
 - le esportazioni di beni usati e degli altri beni di cui al D.L. n. 41 del 23 febbraio 1995.
- al denominatore l'ammontare complessivo di tutte le operazioni attive effettuate nel periodo di riferimento, indicato al Rigo TA18 del modello, considerando anche gli eventuali corrispettivi derivanti da cessioni di beni ammortizzabili.

$$\frac{\text{TA16}}{\text{TA18}} \times 100$$

Il diritto al rimborso o l'utilizzo in compensazione del credito IVA trimestrale spetta qualora il rapporto fra le suddette grandezze, arrotondato all'unità superiore, risulti superiore al 25 per cento. In questo caso, infatti, la percentuale deve essere espressa senza cifre decimali (a differenza delle aliquote medie indicate al Rigo TD1), come si evince espressamente dall'apposito campo del Rigo TD2, dove tale percentuale deve essere indicata.

3.5.1.3. Soggetti che effettuano acquisti ed importazioni di beni ammortizzabili per un ammontare superiore ai due terzi dell'ammontare complessivo degli acquisti e delle importazioni di beni e servizi imponibili (Rigo TD3 – Acquisto di beni ammortizzabili).

Il rimborso ai sensi dell'art. 30, comma 3, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972 spetta in relazione all'imposta assolta per l'acquisto o l'importazione di beni ammortizzabili.

STUDIO ANTONELLI

Si ricorda che il diritto al rimborso o l'utilizzo in compensazione spetta unicamente a quei contribuenti che hanno effettuato nel trimestre di riferimento acquisti di beni ammortizzabili per un ammontare superiore ai 2/3 del totale degli acquisti imponibili. Al riguardo, si ritiene che il calcolo possa essere effettuato rapportando l'importo di cui al **Rigo TB18 - acquisti di beni ammortizzabili** imponibili all'importo ottenuto sommando i **rigi TB12 e TB15**, riferiti rispettivamente agli acquisti ed importazioni per i quali è stato esercitato il diritto alla detrazione e gli acquisiti e le importazioni imponibili per i quali non è ammessa la detrazione di imposta.

Al riguardo, si evidenzia che il rigo TB18 comprende le sole variazioni di imposta effettuate ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 riferite agli acquisti di beni ammortizzabili registrati nel trimestre di riferimento. Pertanto, per rendere omogeneo il calcolo per la verifica della sussistenza del presupposto per il rimborso occorrerebbe considerare al numeratore del rapporto il Rigo TB12 e non il Rigo TB14 al fine di sterilizzare dal calcolo medesimo l'effetto delle variazioni di imposta riferite a trimestri precedenti di cui al Rigo TB13 (che risultano dunque comprese nell'importo di cui al Rigo TB14 ma non in quello di cui al rigo TB12).

Le istruzioni precisano inoltre che, in tale ipotesi, può essere chiesta a rimborso o utilizzata in compensazione unicamente l'imposta afferente gli acquisti di beni ammortizzabili del trimestre.

Per quanto concerne il concetto di "beni ammortizzabili", il Ministero delle Finanze nella C.M. n. 238/E del 24 ottobre 1996 ha precisato che l'imposta sulla quale matura il diritto al rimborso deve essere relativa all'acquisto o importazione di beni fiscalmente assoggettabili alla procedura di ammortamento. In base a tale considerazione, il diritto al rimborso è stato riconosciuto anche alle imprese esercenti attività di locazione finanziaria, considerato che i beni da esse acquistati sono soggetti alla procedura di ammortamento ai sensi dell'art. 102 del TUIR.

A tale riguardo, si segnala che l'Agenzia delle Entrate nella C.M. n. 8/E del 13 marzo 2009, (risposta 6.6) ha fornito un importante chiarimento riguardo la determinazione dell'importo di IVA che può essere chiesta a rimborso ai sensi dell'art. 30, comma 3, lett. c) del D.P.R. n. 633/1972 (rimborso dell'IVA annuale relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili).

Nel caso di specie è stato chiesto all'Amministrazione se, in relazione alla disposizione dell'articolo 30, terzo comma, lett. c), del D.P.R. 633 del 1972, ai fini della determinazione dell'IVA rimborsabile, per i fabbricati occorre scorporare la parte di prezzo riferibile al terreno, in considerazione del fatto che, ai fini delle imposte sul reddito le aree occupate dai fabbricati non sono considerate fiscalmente ammortizzabili, con conseguente indeducibilità dal reddito di impresa dell'ammortamento delle aree occupate dai fabbricati strumentali (ciò per effetto delle modifiche introdotte dall'art. 36, commi 7 ed 8 del D.L. n. 223 del 4 luglio 2006, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 248 del 4 agosto 2006).

In particolare, la norma prevede che il costo da attribuire alle predette aree, nell'eventualità che non siano già state acquistate autonomamente in precedenza, sarà pari al maggiore tra: a) il valore separatamente esposto in bilancio nell'anno di acquisto; b) il valore ottenuto applicando il 20 per cento o - per i fabbricati industriali - il 30 per cento al costo di acquisto complessivo dell'immobile, comprensivo del valore dell'area.

STUDIO ANTONELLI

A tale proposito l'Amministrazione ha ritenuto che l'indeducibilità delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing relativi ai terreni prevista dalle disposizioni contenute nell'articolo 36, commi 7 e seguenti, del D.L. n. 223/2006, si riflette anche ai fini del calcolo dell'imposta rimborsabile ai sensi dell'articolo 30, comma 3, lett. c), del D.P.R. 633/1972 che, pertanto, nel caso di acquisto di fabbricati, deve essere ridotta per l'importo riferibile al costo (non ammortizzabile) dell'area occupata dalla costruzione e di quella che ne costituisce pertinenza.

Si evidenzia infine che il suddetto chiarimento dovrebbe interessare non solo il rimborso del credito IVA annuale (ex art. 30, c. 3, lett. c, del D.P.R. n. 633/1972), ma anche il rimborso ovvero l'utilizzo in compensazione del credito infrannuale maturato nei primi tre trimestri dell'anno (ex art. 38-bis, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972).

Con riferimento, poi, alla locuzione "acquisto", il Ministero ha precisato che essa comprende ogni atto che faccia acquisire la disponibilità di un bene e che quindi, sono da considerare acquisti di beni ammortizzabili:

i beni per i quali la procedura di ammortamento è immediatamente attuabile, come nel caso di acquisto di prodotto finito;

- i beni acquisiti tramite contratti di appalto, per i quali la procedura stessa è solo potenzialmente attuabile, nel senso che la procedura di ammortamento sarà applicabile solo dopo la loro realizzazione (cfr. R.M. n. 353998 del 16 febbraio 1983; R.M. n. 445764 del 5 novembre 1991; Risoluzione n. 111/E del 9 aprile 2002; Circolare Assonime n. 36/2002) e quelli acquisiti in esecuzione di contratti di locazione finanziaria (cfr. C.M. n. 2 del 12 gennaio 1990).

Inoltre, l'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n. 111/E del 9 aprile 2002, nell'ambito di contratti di appalto per la realizzazione di beni ammortizzabili, ha riconosciuto la spettanza del diritto di rimborso dell'IVA trimestrale:

- sia per l'imposta assolta sulle fatture di acconto relative all'acquisto di attrezzature;
- sia per l'imposta relativa alle fatture di acconto emesse sulla base degli stati di avanzamento lavori per la costruzione di uno stabilimento.

Viceversa, con Risoluzione del 27 dicembre 2005 n. 179, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che non può essere chiesta a rimborso l'IVA assolta rispettivamente:

- a) sull'acconto del corrispettivo in caso di stipula di contratto preliminare di vendita di un bene ammortizzabile. Infatti, secondo quanto chiarito dal Ministero il presupposto per il rimborso di cui all'art. 30, comma 3, lett. c) consiste nell'acquisto di beni ammortizzabili, mentre con il contratto preliminare il promissario acquirente non acquisisce la titolarità di un bene in quanto detto contratto ha meri effetti obbligatori tra le parti, dipendendo l'effetto reale del trasferimento della proprietà da un successivo atto di compravendita. Alla stessa conclusione si perviene nel particolare caso di "contratto preliminare ad effetti anticipati", nel quale le parti convengono la consegna immediata della cosa al promissario acquirente. Anche in relazione a tale ipotesi infatti non viene trasferita la proprietà del bene al promissario acquirente, il quale diviene solamente detentore del bene stesso. In entrambi i casi, dunque, l'imposta assolta sull'acconto del corrispettivo pagato in sede di preliminare non è rimborsabile;
- b) sulle spese sostenute per il miglioramento, la trasformazione o l'ampliamento di beni di proprietà od altrui, concessi in uso o in comodato. In relazione a tale fattispecie il ministero

STUDIO ANTONELLI

ha precisato che tali spese non sono separabili dai bei di terzi cui accedono, ossia non possono avere una loro autonoma funzionalità. Di conseguenza tali spese non possono essere considerate “beni ammortizzabili” (infatti, anche ai fini delle imposte dirette, sono considerate spese relative a più esercizi ex art. 108 del TUIR) e quindi non realizzano il presupposto dell’acquisto di beni ammortizzabili di cui alla lettera c), comma 3 del citato articolo 30.

In entrambi i casi di cui alle precedenti lettere a) e b) l’imposta sul valore aggiunto assolta rispettivamente sull’acconto del corrispettivo pagato in sede di preliminare ovvero in relazione alle spese su beni di terzi non è rimborsabile, fermo restando il diritto alla detrazione nel caso in cui, ovviamente, l’imposta sia afferente beni destinati ad essere utilizzati per operazioni rientranti nell’oggetto dell’attività propria dell’impresa.

Per quanto concerne i beni acquisiti in leasing, si segnala che l’Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 392/E del 28 dicembre 2007 ha escluso la possibilità di usufruire del rimborso IVA infrannuale in relazione ai casi di cessione del contratto di leasing ancorché il contribuente fosse subentrato in qualità di utilizzatore in un contratto di locazione finanziaria avente ad oggetto un laboratorio industriale. In sostanza, quindi l’Agenzia, nel caso di specie ha ritenuto che il cessionario del contratto di leasing non ha diritto in qualità di cessionario - utilizzatore al rimborso dell’IVA infrannuale.

Al di là del caso specifico, si evidenzia che tale chiarimento, come segnalato da vari autori sulla stampa specializzata, potrebbe assumere portata più generalizzata nel senso di negare la possibilità di richiedere il rimborso del credito IVA annuale o trimestrale da parte dei soggetti che abbiano effettuato investimenti in beni strumentali acquisendoli in base a contratti di locazione finanziaria.

In relazione a tale aspetto, si osserva come il Modello IVA VR 2009 da utilizzare per la richiesta di rimborso del credito IVA relativo al 2008 (al pari del Modello IVA VR 2008) sembrerebbe tener già conto di questa interpretazione restrittiva. Infatti le istruzioni al modello, nella parte riferita alla casuale del rimborso, prevedono che *“il rimborso compete non soltanto per gli acquisti e importazioni di beni ammortizzabili, ma anche per l’acquisizione dei medesimi in esecuzione di contratti di appalto (cfr. la Circolare n. 2/1990)”*. Nelle istruzioni del Modello VR 2009 è stata dunque eliminata la frase *“o di locazione finanziaria”* che nel Modello IVA VR 2007 compariva dopo la parola appalto.

3.5.1.4. Soggetti non residenti che effettuano nel territorio dello Stato acquisti di beni e servizi (Rigo TD4 – Soggetti non residenti).

Come noto, l’art. 1, comma 308, lett. a), della Legge n. 296/2007 ha modificato l’art. 38-bis, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972 aggiungendo i soggetti indicati nella lettera e) del terzo comma dell’art. 30 del medesimo D.P.R. n. 633/1972 fra quelli cui è consentito chiedere il rimborso delle eccedenze di credito IVA trimestrali.

Sotto il profilo soggettivo tale estensione ha riguardato in sostanza tutti i soggetti non residenti e privi di stabile organizzazione in Italia che, per adempiere agli obblighi ed esercitare i diritti previsti dalle disposizioni in materia di IVA relativamente ad operazioni effettuate nel territorio dello Stato, compreso il diritto al rimborso delle eccedenze di credito IVA, si sono identificati direttamente, sussistendo i presupposti a tal fine indicati nel ricordato art. 35-ter del D.P.R. n.

STUDIO ANTONELLI

633/1972, oppure hanno nominato un proprio rappresentante fiscale, residente nel territorio dello Stato.

La fattispecie di cui trattasi, secondo quanto ribadito espressamente dalle istruzioni alla compilazione del Modello, costituisce un presupposto autonomo rispetto agli altri commentati in precedenza. Ciò comporta che i soggetti non residenti possono presentare il modello IVA TR, anche in assenza degli altri presupposti previsti dal secondo comma dell'art. 38-bis (effettuazione in via prevalente di operazioni soggette all'imposta con aliquote inferiori rispetto a quelle applicate agli acquisti effettuati, effettuazione in via prevalente di operazioni verso l'estero, e quindi non imponibili, ammontare degli acquisti di beni ammortizzabili superiore ai due terzi dell'ammontare degli acquisti e delle importazioni imponibili).

Sotto il profilo operativo si evidenzia che i soggetti esteri identificatisi direttamente o dei rappresentanti fiscali degli stessi dovranno compilare il presente modello tendo conto di quanto segue:

- l'ufficio competente per la gestione dei rapporti con i soggetti identificatisi direttamente in Italia è stato individuato, con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 dicembre 2005, nel Centro operativo di Pescara. Pertanto, il modello IVA TR deve essere presentato a tale ufficio direttamente ovvero spedito a mezzo di lettera raccomandata. In caso il contribuente scelga di avvalersi della modalità di presentazione telematica diretta o a mezzo di un intermediario abilitato, occorre nel frontespizio del Modello (nello spazio "ufficio competente") il codice ufficio 250 (Centro operativo di Pescara);
- nel caso in cui il modello sia compilato dallo stesso soggetto non residente identificatosi direttamente in Italia, il soggetto estero deve indicare nel modello, oltre allo Stato estero di nascita, l'indirizzo estero completo, la sede dell'impresa individuale (se persona fisica), i dati relativi alla sede legale, amministrativa o effettiva all'estero (se soggetto diverso da persona fisica), lo Stato estero di residenza, il codice identificativo di tale Stato (desumibile dall'Appendice alle istruzioni al modello di dichiarazione annuale IVA), il numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato estero (con riferimento ai soggetti residenti in altro Stato membro dell'Unione europea);
- nel caso in cui il modello sia presentato dal rappresentante fiscale del soggetto estero, questi dovrà indicare, nella parte del modello riservata all'indicazione dei dati del contribuente, quelli identificativi di quest'ultimo, mentre, nella parte riservata all'indicazione dei dati del dichiarante, i propri dati identificativi, indicando nella casella "codice carica" il codice 6, destinato appunto ad individuare i rappresentanti fiscali di soggetti non residenti;
- inoltre il soggetto non residente che presenta il modello ovvero il suo rappresentante fiscale in itali deve barrare la nuova casella TD4 comunicando in tal modo la sussistenza dello specifico presupposto per il rimborso dell'eccedenza di credito infrannuale.

E' infine da evidenziare che anche in relazione ai rimborsi infrannuali richiesti da tali soggetti, analogamente a quanto avviene per le altre ipotesi per le quali il secondo comma dell'art. 38-bis prevede la possibilità di chiedere il rimborso per periodi inferiori all'anno, è necessario che l'importo relativo all'eccedenza detraibile del trimestre sia superiore a 2.582,28 euro e che sia prestata idonea garanzia.

3.5.2. Sezione 2 – Rimborso e/o compensazione.

Nella presente sezione il contribuente deve indicare la propria scelta circa la destinazione del credito IVA trimestrale.

In particolare occorre indicare:

- nel **Rigo TD5** l'ammontare del credito infrannuale chiesto a rimborso, arrotondato ai centesimi di euro;
- nel **Rigo TD6** l'ammontare del credito infrannuale che si intende utilizzare in compensazione con il modello F24, tenendo conto che tale ammontare partecipa al limite annuo di 516.456,90 euro, previsto dall'art. 25 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241. A tale riguardo le istruzioni ricordano che per effetto dell'art. 35, comma 6-ter del Decreto Legge n. 223 del 4 luglio 2006, convertito dalla Legge n. 248 del 4 agosto 2006, il predetto limite annuo è stato elevato ad un milione di euro con riferimento ai subappaltatori che nell'anno precedente abbiano registrato un volume d'affari costituito per almeno l'80 per cento da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto.

La compensazione può essere effettuata già in sede del primo versamento da effettuare successivamente alla fine di ciascun trimestre e quindi a partire:

- dal 1° aprile per il primo trimestre;
- dal 1° luglio per il secondo trimestre;
- dal 1° ottobre per il terzo trimestre.

È il caso, ad esempio, di un contribuente che, avendo maturato un credito IVA in relazione al primo trimestre, intenda utilizzarlo a scomputo di ritenute su compensi erogati nel mese di marzo, per le quali l'obbligo di versamento scade il 16 aprile.

Si ritiene, inoltre, che, come avviene nelle dichiarazioni di rimborso del credito IVA annuale (modello VR), il contribuente possa compilare entrambi i righi qualora intenda disporre del credito IVA trimestrale in parte chiedendolo a rimborso e, in parte, utilizzandolo in compensazione con altri tributi o contributi.

In ogni caso, si ricorda che la somma degli importi indicati nei righi TD5 e TD6 non deve essere superiore all'imposta a credito risultante al rigo TC7 (che rappresenta l'eccedenza di imposta detraibile "maturata" nel trimestre di riferimento) ovvero all'imposta relativa agli acquisti di beni ammortizzabili, in presenza del presupposto previsto dall'art. 30, terzo comma, lettera c).

3.5.3. Sezione 3 – Contribuenti virtuosi.

Come noto, l'art. 38-bis, settimo comma, del D.P.R. n. 633/1972, prevede l'esonero dalla prestazione delle prescritte garanzie nelle ipotesi di rimborso di cui all'art. 30, terzo comma, lett. a), b) e d), per quei soggetti cosiddetti "virtuosi", che soddisfano cioè determinate condizioni di affidabilità e solvibilità specificatamente elencate nel citato settimo comma.

STUDIO ANTONELLI

Restano invece soggette all'obbligo di prestare garanzia i soggetti nei cui confronti si realizzano i presupposti per il rimborso delle eccedenze di credito infrannuali di cui alle lettere c) - acquisto o importazione di beni ammortizzabili (come precisato dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 8/E del 26 gennaio 2001) - ed e) - soggetti esteri identificatisi direttamente o aventi un rappresentante fiscale in Italia (stante il mancato richiamo a tale disposizione nel settimo comma dell'articolo 38-bis del D.P.R. n. 633 del 1972).

Con riferimento all'esonero dalla prestazione delle garanzie disposto a favore dei cosiddetti "soggetti fiscalmente virtuosi" per il rimborso delle eccedenze di credito IVA infrannuali, peraltro, il secondo comma dell'art. 8 del D.P.R. n. 542 del 1999 aveva precisato che, unitamente all'istanza di rimborso, doveva essere presentata al competente ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate la dichiarazione sostitutiva di atto notorio di cui alla lettera c) del settimo comma del suddetto art. 38-bis, il cui fac-simile era contenuto nella circolare ministeriale n. 54/E del 4 marzo 1999 (in nostra circolare n. 20 del 1999).

Al fine di semplificare detto obbligo procedimentale, nel nuovo modello IVA TR è stata inserita, nel quadro TD, la presente sezione 3. I contribuenti virtuosi devono dunque presentare la dichiarazione sostitutiva di atto notorio prevista alla lett. c) del settimo comma dell'art. 38-bis resa, ai sensi degli articoli 38 e 47 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, mediante sottoscrizione del campo 2.

Le istruzioni alla compilazione del Modello ricordano inoltre che ai sensi dell'art. 38-bis, ultimo comma, del D.P.R. n. 633/1972, l'ammontare del rimborso erogabile senza garanzie non può comunque eccedere il 100% della media dei versamenti affluiti nel conto fiscale nel biennio precedente alla richiesta di rimborso (in tal senso vedasi anche la R.M. n. 38 del 29 marzo 2001). Pertanto, il contribuente virtuoso che richieda un rimborso superiore al predetto limite è tenuto a garantire soltanto l'importo eccedente, indicando nel rigo TD7, campo 1, la parte erogabile senza garanzia e nel rigo TD5 l'ammontare totale del rimborso richiesto.

3.5.4. Sezione 4 – Ente o società partecipante all'IVA di gruppo.

La presente sezione deve essere compilata esclusivamente nelle ipotesi di richiesta di rimborso o di utilizzo in compensazione dell'eccedenza detraibile risultante dalle annotazioni periodiche riepilogative di gruppo.

In particolare occorre indicare nel Rigo TD8 il numero di partita IVA dell'ente o società partecipante all'IVA di gruppo cui il modulo si riferisce, per il quale nel quadro TE è stato indicato, nella corrispondente casella della colonna 2, il possesso di uno dei requisiti richiesti dall'art. 30, terzo comma, lett. a), b), c) ed e).

3.6. Sottoscrizione del modello.

Come già evidenziato in precedenza, il modello deve essere sottoscritto, a pena di nullità, dal contribuente, ovvero da chi ne ha la rappresentanza legale o negoziale. La sottoscrizione del contribuente nonché quella dell'intermediario in caso di invio telematico devono essere riportata negli appositi riquadri del frontespizio.

STUDIO ANTONELLI

3.7. Presentazione del modello.

Come già evidenziato nelle premesse la Legge Finanziaria per l'anno 2008 (art. 1, comma 215, della Legge n. 244 del 24 dicembre 2007 ha introdotto l'obbligo di presentazione esclusivamente in via telematica delle istanze di rimborso e di compensazione del credito IVA trimestrale, demandando ad un decreto ministeriale il compito di definire le modalità operative ed i termini di decorrenza di tale previsione

A tale riguardo, si ricorda che ai sensi del Decreto 3 marzo 2008, l'obbligo di trasmettere le istanze de qua in via telematica ha trovato applicazione già a decorrere dalle istanze relative al secondo trimestre 2008.

Per l'anno 2009, dunque, il modello relativo al primo trimestre ed ai trimestri successivi dovranno essere presentate esclusivamente in via telematica.

Per quanto concerne i termini di presentazione delle richieste di rimborso e delle dichiarazioni di utilizzo in compensazione, nulla viene innovato rispetto al passato. In entrambi i casi l'istanza deve essere presentata entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento, ai sensi dell'art. 8, commi 2 e 3, del D.P.R. n. 542/1999, quest'ultimo modificato dall'art. 2 del D.P.R. n. 126 del 16 aprile 2003 (cfr. Circolare n. 30/2003 dello scrivente Studio). Qualora tale termine scada di sabato o in un giorno festivo lo stesso è prorogato al primo giorno feriale successivo.

Nella seguente tabella sono riportate le prossime scadenze per il 2009.

CREDITO IVA	PERIODO DI RIFERIMENTO	TERMINE DI PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA
I TRIMESTRE 2009	1° GENNAIO – 31 MARZO	30 APRILE 2009
II TRIMESTRE 2009	1° APRILE – 30 GIUGNO	31 LUGLIO 2009
III TRIMESTRE 2009	1° LUGLIO – 30 SETTEMBRE	2 NOVEMBRE 2009

3.8. Decorrenza dell'obbligo di adozione del nuovo modello.

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate nel Provvedimento del 19 marzo 2009, il nuovo modello per la richiesta di rimborso o per l'utilizzo in compensazione del credito IVA trimestrale deve essere utilizzato a decorrere dalle richieste di rimborso o di l'utilizzo in compensazione del credito IVA relativo al primo trimestre dell'anno di imposta 2009.

4. Prospetto riepilogativo riservato all'ente o alla società controllante che si avvale della liquidazione IVA di gruppo.

Il modello approvato con il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 19 marzo 2009 contiene un apposito prospetto riepilogativo riservato all'ente o alla società controllante che si

STUDIO ANTONELLI

avvale della liquidazione IVA di gruppo, ai sensi dell'art. 73 del D.P.R. n. 633/1972, per la richiesta di rimborso o per l'utilizzo in compensazione del credito IVA trimestrale di gruppo.

Al riguardo, si ricorda che gli enti e le società controllanti che si avvalgono della liquidazione IVA di gruppo, possono richiedere il rimborso infrannuale ovvero utilizzare in compensazione l'eccedenza di credito del gruppo solo qualora sussistano, in capo a ciascuna società facente parte del gruppo cui si riferisce l'eccedenza di credito, i requisiti richiesti dall'art. 30, terzo comma, lettere a), b), e) e c), quest'ultima con le limitazioni previste dall'art. 38-bis, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972.

A tal fine, l'ente o società controllante presenta:

- il frontespizio, in cui indica i propri dati;
- l'apposito prospetto riepilogativo (Quadro TE);
- per ciascuna delle società in possesso dei requisiti di cui al citato art. 30, un modulo con l'indicazione degli elementi contabili del trimestre.

Ad esempio, in presenza di quattro società controllate, ciascuna in possesso dei requisiti per il rimborso del credito IVA trimestrale, la società controllante dovrà compilare:

- quattro moduli per la richiesta di rimborso del credito IVA trimestrale, uno per ciascuna società controllata, riportando in essi i dati delle singole società ed evidenziando nel Quadro TD – Sezione 1 la sussistenza dei presupposti per il rimborso per ciascuna di esse. Non deve essere compilata, invece, come espressamente indicato nelle istruzioni al modello, la Sezione 2 del Quadro TD in cui, normalmente, viene indicato l'importo chiesto a rimborso o che si intende utilizzare in compensazione. Ciò in quanto detta scelta verrà effettuata direttamente dell'ente o società controllante nella Sezione 2 dell'apposito prospetto (Quadro TE) di cui al punto seguente;
- un prospetto riepilogativo (Quadro TE) indicando, come già evidenziato, l'importo del credito IVA trimestrale complessivo del gruppo che si intende chiedere a rimborso o utilizzare in compensazione.

4.1. Istruzioni per la compilazione del prospetto riepilogativo.

Si evidenzia, innanzitutto, che nell'apposito campo "Prospetto N" deve essere indicato il numero di prospetti compilati dall'ente o società controllante. A tale riguardo si precisa che nel caso in cui i soggetti partecipanti alla liquidazione IVA di gruppo, compresa la società controllante, siano più di 39, occorre presentare più di un prospetto riepilogativo.

In tale caso, nell'ultima sezione del prospetto dedicato alla sottoscrizione occorre indicare, nell'apposito campo, il numero totale dei prospetti presentati.

Si ricorda che il codice fiscale della società controllante oltre ad essere riportati nel frontespizio sono indicati nel campo "codice fiscale" nella parte alta del modello. La partita IVA delle società controllate sarà indicata in ciascun modulo nel campo TD8 nonché in uno dei rigi da TE1 a TE39.

STUDIO ANTONELLI

Sezione 1 – Società del gruppo

Nella presente sezione devono essere indicati i dati di tutti i soggetti partecipanti alla liquidazione IVA di gruppo, compresi quelli dell'ente o della società controllante. In particolare, occorre indicare:

- nella **colonna 1**, il numero di partita IVA;
- nella **colonna 2**, il possesso dei requisiti per la richiesta di rimborso del credito IVA trimestrale per ciascuna società del gruppo utilizzando una delle seguenti lettere:
 - **A – aliquota media**, per l'ipotesi di cui all'art. 30, terzo comma, lettera a), del D.P.R. n. 633/1972
 - **B – operazioni non imponibili**, per l'ipotesi di cui all'art. 30, terzo comma, lettera b), del D.P.R. n. 633/1972;
 - **C – acquisto di beni ammortizzabili**, per l'ipotesi di cui all'art. 30, terzo comma, lettera c), del D.P.R. n. 633/1972;
 - **E – soggetti non residenti**, per l'ipotesi di cui all'art. 30, terzo comma, lettera e), del D.P.R. n. 633/1972
- nella **colonna 3** uno dei seguenti codice corrispondente al presupposto che, ove sussistente, consente di accedere la rimborso in via prioritaria:

<u>CODICE 1</u>	RISERVATO AI SOGGETTI CHE PONGONO IN ESSERE LE PRESTAZIONI DERIVANTI DAI CONTRATTI DI SUBAPPALTO RIENTRANTI NELL'AMBITO DI APPLICAZIONE DELLA LETTERA A), DEL SESTO COMMA, DELL'ARTICOLO 17;
<u>CODICE 2</u>	RISERVATO AI SOGGETTI CHE SVOLGONO LE ATTIVITÀ INDIVIDUATE DAL CODICE ATECOFIN 2004 37.10.1, E CIOÈ I SOGGETTI CHE SVOLGONO LE ATTIVITÀ DI RECUPERO E PREPARAZIONE PER IL RICICLAGGIO DI CASCAMI E ROTTAMI METALLICI
<u>CODICE 3</u>	RISERVATO AI SOGGETTI CHE SVOLGONO LE ATTIVITÀ INDIVIDUATE DAL CODICE ATECOFIN 2004 27.43.0, E CIOÈ I SOGGETTI CHE PRODUCONO ZINCO, PIOMBO E STAGNO, NONCHÉ I SEMILAVORATI DEGLI STESSI METALLI DI BASE NON FERROSI
<u>CODICE 4</u>	RISERVATO AI SOGGETTI CHE SVOLGONO LE ATTIVITÀ INDIVIDUATE DAL CODICE ATECOFIN 2004 27.42.0, E CIOÈ I SOGGETTI CHE PRODUCONO ALLUMINIO E SEMILAVORATI

- nelle **colonne 4 e 5** (da compilare alternativamente), il saldo a credito o a debito relativo al trimestre. Al riguardo si ricorda che per le società che effettuano la liquidazione IVA con cadenza mensile, tale importo corrisponde alla somma algebrica degli importi che sono stati trasferiti alla controllante nel corso del trimestre di riferimento.

Sezione 2 – Determinazione del credito

Si premette che in caso di presentazione di più prospetti (in quanto le società partecipanti alla liquidazione IVA di gruppo siano più di 39) la sezione 2, come del resto anche la successiva sezione 3, deve essere compilata esclusivamente nel prospetto n. 01.

Nella presente sezione occorre indicare:

- nel **Rigo TE40**, il totale degli importi di colonna 4 dei righi da 1 a 39 della Sezione 1. Tale importo rappresenta il totale delle eccedenze a credito delle società partecipanti alla liquidazione IVA di gruppo;

STUDIO ANTONELLI

- nel **Rigo TE41**, il totale degli importi di colonna 5 dei rigi da 1 a 39 della Sezione 2. Tale importo rappresenta il totale delle eccedenze a debito delle società partecipanti alla liquidazione IVA di gruppo;
- nel **Rigo TE42**, l'eccedenza di credito del gruppo, dato dalla differenza tra l'importo del Rigo TE40 e quello del Rigo TE41;
- nel **Rigo TE43**, in presenza di società che partecipano per la prima volta alla liquidazione IVA di gruppo, l'ammontare complessivo delle eventuali eccedenze di credito che queste abbiano riportato dal periodo precedente, vale a dire risultanti dal conguaglio annuale o dalla liquidazione periodica del periodo precedente. Tale ammontare, in quanto rappresenta la parte di credito IVA maturata prima dell'accesso alla procedura della liquidazione IVA di gruppo di cui all'art. 73 del D.P.R. n. 633/1972, deve essere sottratto dall'importo di cui al Rigo TE42 e non concorre alla formazione del credito di gruppo da chiedere a rimborso o utilizzare in compensazione;
- nel **Rigo TE44**, la differenza tra il Rigo TE42 ed il Rigo TE43;
- nel **Rigo TE45** la somma dei Righi TC7 (imposta a credito) dei modelli allegati al prospetto riepilogativo, relativi alle singole società aderenti alla liquidazione IVA di gruppo in possesso dei requisiti di cui all'art. 30 del D.P.R. n. 633/1972. In tale Rigo viene riepilogato, in sostanza, l'ammontare del credito IVA trimestrale delle singole società del gruppo che sono in possesso dei requisiti per chiedere a rimborso o utilizzare in compensazione il credito IVA trimestrale. Detto importo, a differenza del "credito IVA di gruppo" di cui ai rigi precedenti, è assunto al lordo delle eventuali posizioni debitorie delle altre società del gruppo.

Sezione 3 – Rimborso e/o compensazione

La presente sezione è composta di due rigi in cui indicare rispettivamente:

- l'importo che si intende chiedere a rimborso (**Rigo TE50**);
- l'importo che si intende utilizzare in compensazione con il modello F24 (**Rigo TE51**), tenendo conto che tale ammontare partecipa al limite annuo di 516.456,90 euro, previsto dall'art. 25 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241. Si ricorda che per effetto dell'art. 35, comma 6-ter del Decreto Legge n. 223 del 4 luglio 2006, il predetto limite annuo è stato elevato ad un milione di euro con riferimento ai subappaltatori che nell'anno precedente abbiano registrato un volume d'affari costituito per almeno l'80 per cento da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto.

A tale riguardo, si evidenzia che il credito IVA trimestrale di gruppo disponibile (mediante rimborso od utilizzo in compensazione), pari alla somma dei rigi TE50 e TE51, non può essere superiore al minore tra i valori indicati ai rigi TE44 e TE45.

Nel caso in cui per una o più società partecipanti alla liquidazione dell'IVA di gruppo ricorra il presupposto previsto dall'art.30, terzo comma, lett. c), il credito chiesto a rimborso o utilizzato in compensazione relativo ai predetti soggetti non deve essere superiore all'imposta afferente gli acquisti di beni ammortizzabili del trimestre.

Sottoscrizione

Il prospetto deve essere sottoscritto dall'ente o società controllante nell'apposito campo del frontespizio (campo 2).

STUDIO ANTONELLI

L'ente o società controllante deve altresì indicare nel frontespizio, Sezione sottoscrizione, campo 1, il totale dei moduli allegati, vale a dire dei moduli per la richiesta di rimborso o utilizzo in compensazione del credito IVA trimestrale, relativi alle società partecipanti alla liquidazione di gruppo.

5. Rimborsi eseguiti in via prioritaria.

L'art. 1, comma 308, della Legge n. 296/2006 (Legge Finanziaria per l'anno 2007) ha inserito un nuovo ultimo comma nell'art. 38-bis del D.P.R. n. 633/1972, il quale prevede che con specifici decreti del Ministro dell'Economia e delle Finanze sarebbero stati individuati i contribuenti a cui riconoscere il diritto al rimborso delle eccedenze di credito IVA., sia annuali che trimestrali, in via prioritaria entro tre mesi dalla richiesta.

L'individuazione di tali contribuenti agevolati sarebbe peraltro avvenuta, anche progressivamente, tenendo conto dell'attività esercitata e delle tipologie di operazioni effettuate.

In attuazione di tale disposizione il Ministro dell'Economia e delle Finanze ad oggi ha emanato i seguenti decreti:

- 1) Decreto del 22 marzo 2007 con cui è stata disposta, a partire dall'anno d'imposta 2007, la trattazione prioritaria dei rimborsi IVA chiesti dai soggetti che effettuano in modo prevalente nel periodo di riferimento della richiesta di rimborso (trimestre o anno solare) le prestazioni di cui alla lettera a) del sesto comma dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 cui l'imposta si applica con il sistema del "reverse charge" (prestazioni derivanti da contratti di subappalto rese da soggetti operanti nel settore edile a soggetti appaltatori operanti nello stesso settore).
- 2) Decreto del 25 maggio 2007 con cui è stata disposta, a partire dalla richiesta relativa al secondo trimestre dall'anno di imposta 2007, la trattazione prioritaria dei rimborsi IVA chiesti dagli operatori economici titolari del codice di classificazione delle attività economiche ATECOFIN 37.10.1 (recupero e preparazione per il riciclaggio di cascami e rottami metallici);
- 3) Decreto del 18 luglio 2007 che prevede l'erogazione dei rimborsi in via prioritaria a partire dalla richiesta relativa al terzo trimestre dell'anno d'imposta 2007, agli operatori economici titolari del codice di classificazione delle attività economiche ATECOFIN 27.43.0 (produzione di zinco, piombo e stagno e semilavorati);
- 4) Decreto del 21 dicembre 2007 che prevede l'erogazione dei rimborsi in via prioritaria a partire dalle richieste presentate per l'anno d'imposta 2008, agli operatori economici titolari del codice di classificazione delle attività economiche ATECOFIN 27.42.0 (produzione di alluminio e semilavorati).

Le suddette categorie di soggetti possono, comunque, usufruire di tale "corsia preferenziale" nell'ambito delle procedure seguite dagli uffici per la liquidazione dei rimborsi delle eccedenze di credito IVA, sia annuali che infrannuali, soltanto se ricorrono le condizioni specificamente previste dall'art. 2 del decreto del 22 marzo 2007 (richiamate espressamente anche dai successivi decreti), che, peraltro, devono sussistere congiuntamente al momento della richiesta, e cioè:

- esercizio dell'attività da almeno tre anni;

STUDIO ANTONELLI

- eccedenza detraibile richiesta a rimborso d'importo pari o superiore a 10 mila euro, in caso di richiesta rimborso annuale, e a 3 mila euro, in caso di richiesta di rimborso trimestrale;
- eccedenza detraibile richiesta a rimborso di importo pari o superiore al 10 per cento dell'importo complessivo dell'imposta assolta sugli acquisti e sulle importazioni, effettuati nell'anno o nel trimestre a cui si riferisce il rimborso richiesto.

I decreti ricordano altresì che il rimborso in via prioritaria compete soltanto al verificarsi dei presupposti di cui all'art. 30, terzo comma, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972.

Alla luce di tali disposizioni, il nuovo modello IVA TR, al pari di quello dello scorso anno, consente di evidenziare la ricorrenza in capo ai soggetti che chiedono il rimborso dell'eccedenza di credito IVA della sussistenza dei presupposti previsti dalla legge per poter ottenere il rimborso in via prioritaria rispetto agli altri contribuenti, entro tre mesi dalla richiesta dello stesso. È infatti prevista a tale scopo nel frontespizio una casella, denominata "contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso".

I codici dei contribuenti ammessi all'erogazione prioritaria del rimborso devono essere indicati anche con riferimento alle società che partecipano alla liquidazione IVA di gruppo. Infatti il nuovo modello IVA TR prevede a tale scopo un'apposita colonna (colonna 3) nel quadro TE.

Rimanendo a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti, porgo i migliori saluti.

Alessandro Antonelli

Allegati: n. 1