

Visto di conformità: due pesi e due misure

di [Giuseppe \(Ivan\) Zambon](#)

Publicato il 9 Maggio 2017

la norma della manovra correttiva che restringe le possibilità di compensare i crediti fiscali genera molti dubbi: l'ultima interpretazione dell'Agenzia delle entrate è che il visto di conformità deve essere apposto solo sulle dichiarazioni presentate dopo il 24 aprile ma tale soluzione presenta numerose incongruenze interpretative che rendono operativamente complessa la scelta dei contribuenti

L'Agenzia delle entrate con la Risoluzione n. 57/E del 4 maggio 2017 in relazione al [D.L. 50 del 24/04/2017](#) afferma che: *“Al riguardo, si osserva che l'unico riferimento in merito è quello contenuto nell'articolo 67 del provvedimento in esame, a mente del quale ‘il presente decreto entra in vigore il giorno stesso della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale’, ossia il 24 aprile 2017.*

Dovendo, dunque, fare applicazione dei principi generali previsti dall'ordinamento, in primis quello secondo cui la legge non dispone che per l'avvenire (cfr. l'articolo 11 delle preleggi), se ne trae che le nuove norme trovano applicazione per tutti i comportamenti tenuti dopo la loro entrata in vigore e, pertanto, alle dichiarazioni presentate dal 24 aprile 2017. Ne consegue che, per le dichiarazioni già presentate entro il 23 aprile scorso prive del visto di conformità (ossia il modello IVA 2017, ma, ad esempio, anche le dichiarazioni relative alle imposte dei redditi e all'IRAP di soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare), restano applicabili i precedenti vincoli.

In altri termini, non possono essere scartate le deleghe di pagamento che, pur presentate successivamente al 24 aprile, utilizzano in compensazione crediti emergenti da dichiarazioni già trasmesse per importi inferiori a euro 15.000. Va da sé che, in ossequio alle nuove previsioni normative, per le dichiarazioni non ancora presentate alla data del 24 aprile 2017 (ad esempio, modello IVA 2017 presentato con ritardo non superiore a 90 giorni o dichiarazioni integrative da presentare ai sensi degli articoli 2 e 8 del D.P.R. n. 322 del 1998) è necessario apporre il visto di conformità qualora si intenda compensare crediti superiori ad euro 5.000”.

La stessa Agenzia nel 2014, però, **afferma che il visto di conformità è norma procedurale**, quindi non sostanziale, e perciò non può che applicarsi da una certa data anche per le dichiarazioni già presentate, salvo modifica del testo legislativo nel senso che la norma si debba applicare solo alla compensazione dei crediti scaturenti dalle dichiarazioni dell'Imposta sul valore aggiunto relative al periodo d'imposta in corso al 31.12.2017.

Questo il passo della **Circolare 28/E- 25/09/2014**: "*La norma sul visto di conformità, infatti, ha carattere procedurale ed è finalizzata ad assicurare il controllo del credito per utilizzi in compensazione superiori a 15.000 euro...*".

La norma del D.L. 50/2017 che riduce da 15.000 a 5.000 il limite oltre il quale è necessario il visto di conformità per compensare in via orizzontale tramite modello F24 il credito, pertanto, anche se applicata alle dichiarazioni IVA presentate entro il 23/04/2017, non lede diritti acquisiti. Poter compensare fino a 15.000 euro, infatti, non è un diritto, è solo una condizione creata per controllare le compensazioni di un certo importo. Il diritto acquisito è quello di poter compensare il credito derivante da una dichiarazione (che non è stato toccato) e non le modalità per poterlo fare. L'apposizione del visto di conformità, infatti, non è obbligatoria quando il credito esposto nella dichiarazione supera un determinato importo, lo diventa solo quanto si richiede la compensazione superiore ad un determinato importo; ben può esistere una dichiarazione con un credito superiore a quell'importo senza il visto di conformità per il solo fatto che non lo si intende compensare orizzontalmente in F24.

Giustamente la Risoluzione 57/E afferma che "*le nuove norme trovano applicazione per tutti i comportamenti tenuti dopo la loro entrata in vigore*", ma non è corretta la successiva affermazione quanto continua dicendo "*e, pertanto, alle dichiarazioni presentate dal 24 aprile 2017*". Presentare la dichiarazione o concedere la compensazione orizzontale del credito che ne scaturisce non è un comportamento modificato dal D.L. 50; la modifica riguarda le condizioni per accedere alla compensazione orizzontale che non sono legate alla presentazione della dichiarazione, che determina solo la possibilità di compensare l'intero credito esposto, ma ad una condizione procedurale che oltre un certo importo richiede l'apposizione del visto di conformità.

I comportamenti tenuti dopo l'entrata in vigore e per i quali trova applicazione la norma modificata sono le compensazioni non la presentazione delle dichiarazioni.

Secondo l'Agenzia, invece, **la medesima dichiarazione IVA/2017 presentata legittimamente entro il 29 maggio 2017 (90 giorni), ma dopo il 23 aprile 2017, non ha gli stessi diritti compensativi di quella presentata solo pochi giorni prima. Così come è penalizzata quella eventualmente integrativa se presentata dopo il 23 aprile 2017.**

Due pesi e due misure per la dichiarazione dello stesso anno.

L'obbligo del visto di conformità per compensare un credito non è e non può essere legato alla dichiarazione o alla data di presentazione della stessa salvo che la norma non lo preveda espressamente.

CONCLUSIONI

1. L'attuale formulazione della norma, essendo di natura procedurale la normativa sul visto di conformità, obbliga all'applicazione del visto per qualunque compensazione IVA che superi l'importo di 5.000 euro (in luogo di 15.000) a partire dal 24/04/2017, indipendentemente dalla data di presentazione della dichiarazione IVA/2017.
2. Per poter applicare la nuova norma alla dichiarazione IVA/2017 già presentata prima del 24/04/2017, servirebbe un emendamento al D.L. 50/2017 di questo tenore:
 - **all'art. 3, c. 2, dopo la lettera b è aggiunta la seguente:**
 - **c) le modifiche di cui al presente comma, relativamente ai crediti scaturenti dalle dichiarazioni dell'Imposta sul valore aggiunto, si applicano a partire da quelle relative al periodo d'imposta in corso al 31.12.2017.**
3. Non è condivisibile la lettura della norma, nell'attuale formulazione, fatta dall'Agenzia delle entrate con la Risoluzione 57/2017 che prevede l'applicazione del nuovo limite di 5.000 euro per l'applicazione del visto di conformità nelle compensazioni orizzontali ai soli crediti scaturenti dalle dichiarazioni presentate dal 24/04/2017, necessitando una specificazione in tal senso nella norma stessa.

9 maggio 2017

Giuseppe Zambon