

Il visto di conformità per i crediti IVA trimestrali

di Alessandro Tatone

PREMESSA

Con l'entrata in vigore della Legge n. 96/2017 di conversione della c.d. manovra correttiva (D.L. n. 50/2017), i contribuenti che vogliono utilizzare i crediti IVA periodici superiori a euro 5.000 in compensazione orizzontale, sono obbligati ad apporre il visto di conformità sul modello TR.

Dal 23 giugno 2017, infatti, anche per i crediti IVA trimestrali bisognerà osservare le medesime prescrizioni vigenti per i crediti emergenti dalle dichiarazioni annuali.

Giacché per luglio è fissata la prima scadenza di presentazione del nuovo modello TR appare utile riepilogare le regole sulle compensazioni, ovvero sulle richieste di rimborso, dei crediti emergenti da tali istanze infrannuali.

LE REGOLE PREVIGENTI

Con la conversione in legge del D.L. n. 50/2017 sono state finalmente eliminate le distorsioni dovute alle precedenti disposizioni relative all'utilizzo in compensazione dei crediti IVA, le quali escludevano – inspiegabilmente – dall'obbligo di apposizione del visto di conformità i crediti periodici, a prescindere dall'importo e dal loro utilizzo.

Già nel 2010 l'Amministrazione Finanziaria (cfr. Circolare n. 1/E/2010) aveva, infatti, testualmente precisato: *“nell'ipotesi in cui il credito IVA trimestrale compensabile sia superiore a euro 15.000, non ricorre l'obbligo di apposizione del visto di conformità sull'istanza trimestrale (modello IVA TR), atteso che il dato letterale della norma prevede l'apposizione del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lettera a), D.lgs. n. 241/1997, relativamente alle dichiarazioni dalle quali emerge il credito”*.

In altre parole fino al 23 giugno appena trascorso ci si trovava davanti ad un paradosso giuridico per cui per i crediti IVA periodici era ammessa la compensazione orizzontale

senza limiti, mentre quelli annuali emergenti dalla relativa dichiarazione soggiacevano alle

limitazioni imposte dal D.L. n. 78/2009 quali:

- a) obbligo di apposizione del visto di conformità per compensazione orizzontale di crediti IVA di importo superiore a una determinata soglia (in origine euro 15.000 e ora ridotta a euro 5.000);
- b) utilizzo ammesso solo dal giorno 16 del mese successivo a quello di trasmissione telematica del modello dichiarativo;
- c) obbligo di utilizzare i sistemi telematici dell'Agenzia delle Entrate per la presentazione dei modelli F24 utilizzati per le compensazioni.

In altre parole ci si poteva trovare in una situazione nella quale, nonostante elevati crediti trimestrali maturati dal contribuente e compensati orizzontalmente tramite la preventiva presentazione dei modelli TR, la dichiarazione annuale IVA recasse un credito complessivo (emergente in pratica dalla liquidazione del solo ultimo trimestre dell'anno) di importo inferiore alle soglie previste per l'apposizione del visto di conformità; di conseguenza nessun monitoraggio, né certificazione del credito prodotto e utilizzato nel corso dell'anno, si rendeva necessaria.

Al contrario, sarebbe potuto accadere che a fronte di crediti periodici di modesto importo, comunque evidenziati tramite la presentazione dei modelli TR durante il periodo d'imposta, emergesse dalla dichiarazione annuale un valore anche di poco superiore alla soglia, per il quale scattava l'obbligo di apposizione del visto di conformità.

Sul tema, dietro sollecitazione del CNDCEC (Circolare n. 14/IR/2010), l'Amministrazione Finanziaria aveva riconosciuto, con la Circolare n. 16/E/2011, l'esistenza – ai fini dell'applicazione delle regole previste dal D.L. n. 78/2009 – di due distinti plafond:

1. quello relativo ai crediti trimestrali emergenti dai modelli TR;
2. quello relativo al credito emergente dalla dichiarazione annuale.

Ad esemplificazione di quanto sopra, si esaminino le seguenti ipotesi.

Esempio 1: consideriamo un contribuente che nel corso dell'anno abbia annotato i seguenti

crediti IVA:

CREDITO			PRESENTAZIONE MODELLO TR
FATTISPECIE	IMPORTO	COMPENSAZIONE ORIZZONTALE	
I trimestre	100.000	100.000	Sì
II trimestre	80.000	80.000	Sì
III trimestre	120.000	120.000	Sì
Annuale	3.000	3.000	-
Totale	303.000	303.000	

In tal caso, considerando le disposizioni vigenti fino al 23 giugno scorso, nonostante il contribuente avesse effettuato compensazioni orizzontali per complessivi euro 303.000, non vi era l'obbligo di apposizione del visto conformità, in ragione:

- a) dell'assenza di tale vincolo per i modelli TR;
- b) della presenza di un credito derivante dalla dichiarazione annuale sotto soglia.

Esempio 2: si consideri invece ora la seguente ipotesi:

CREDITO			PRESENTAZIONE MODELLO TR
FATTISPECIE	IMPORTO	COMPENSAZIONE ORIZZONTALE	
I trimestre	5.000	5.000	Sì
II trimestre	4.000	4.000	Sì
III trimestre	1.000	1.000	Sì
Annuale	18.000	18.000	-
Totale	28.000	28.000	

In tal caso, non era previsto nessun obbligo di apposizione del visto di conformità con riferimento ai crediti periodici indicati nei modelli TR; per contro l'utilizzo in compensazione orizzontale del credito IVA annuale era subordinato alla preventiva apposizione del visto di conformità, poiché oltre soglia.

Inutile soffermarsi sulle incongruenze generate dalla versione originaria della norma in commento, anche se è necessario ricordare che anche in passato il Legislatore aveva comunque posto dei vincoli all'utilizzo in compensazione orizzontale dei crediti periodici IVA.

All'uopo occorre far riferimento al disposto di cui al D.L. n. 78/2009 il quale, modificando l'articolo 17, comma 1, D.lgs. n. 241/1997, aveva stabilito che la presentazione del modello F24 per la compensazione orizzontale:

- dovesse obbligatoriamente avvenire per il tramite dei canali ufficiali messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate (Entratel o Fisconline);
- potesse essere effettuata a partire dal giorno sedici del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge.

IL VISTO DI CONFORMITÀ AI FINI DEL RIMBORSO TRIMESTRALE

A dire il vero la disciplina relativa al visto di conformità era già apparsa all'interno dei modelli TR allorquando, con le modifiche introdotte dal D.lgs. n. 175/2014 (c.d. Decreto semplificazioni) alla disciplina dei rimborsi IVA ex articolo 38-bis della Legge IVA, il Legislatore aveva previsto la possibilità di apporre il visto di conformità al fine di ottenere rimborsi per crediti IVA, anche trimestrali, di importo superiore a euro 30.000 (in origine euro 15.000), quale alternativa all'obbligo di rendere la relativa garanzia.

LE MODIFICHE DEL D.L. N. 50/2017

Come premesso, nel contesto finora descritto, si inseriscono le novità introdotte dalla Legge n. 96/2017 di conversione della manovra correttiva.

In effetti, con riferimento alla disciplina dei crediti IVA periodici, è ora previsto che:

- l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità ex articolo 35, comma 1, lettera a), D.lgs. n. 241/1997 sussiste, per importi superiori a euro 5.000, anche con riferimento al modello TR dal quale emerge il credito che il contribuente intende utilizzare in compensazione orizzontale;
- l'Ufficio recuperi l'ammontare dei crediti trimestrali utilizzati in compensazione orizzontale in violazione delle disposizioni relative all'apposizione del visto di conformità, insieme ai conseguenti interessi ed alle sanzioni;
- la compensazione non sia possibile qualora con essa si voglia pagare somme dovute in base agli atti di recupero emessi dall'Ufficio;

- il nuovo termine a partire dal quale è possibile utilizzare in compensazione orizzontale il credito IVA trimestrale emergente dalla relativa istanza, che reca l'apposizione del visto di conformità (novità che interessa, peraltro, anche i crediti emergenti dalla dichiarazione annuale), decorre dal decimo giorno successivo a quello di presentazione del modello TR.

Tale sostituzione del termine fisso originariamente previsto (*“a partire dal giorno sedici del mese successivo”*), con uno mobile (*“a partire dal decimo giorno successivo”*) dovrebbe presumibilmente consentire agli operatori un utilizzo più rapido del credito; tutto dipenderà infatti dalla velocità di predisposizione e trasmissione telematica del modello TR.

Per maggiore chiarezza si valutino i seguenti esempi.

Esempio 3: consideriamo in primo luogo il caso di un contribuente che nel 2016, con riferimento al credito IVA del III trimestre pari a euro 25.000, abbia presentato il modello TR, al fine di utilizzarlo in compensazione orizzontale. In tal caso l'istante:

- a) non avrebbe avuto l'obbligo di apposizione del visto di conformità;
- b) avrebbe potuto presentare il modello TR nel mese di ottobre (mese successivo a quello di chiusura del trimestre);
- c) avrebbe avuto il credito disponibile a partire dal 16 novembre, a prescindere dalla giorno di ottobre in cui fosse stato presentato il modello TR.

Consideriamo invece ora il caso di un contribuente che nel terzo trimestre del 2017 maturi un credito di euro 7.000 che intende utilizzare in compensazione orizzontale.

Vigendo la nuova regola sarà necessario che l'istante presenti, in via preventiva, il modello TR con apposizione del visto di conformità.

Potrà a questo punto utilizzare il credito IVA trimestrale dal 10° giorno successivo alla presentazione del modello TR. Se, infatti, questo fosse inviato telematicamente il 6 di ottobre, il primo utilizzo potrebbe essere effettuato già dal 16.

**LA QUESTIONE DELLA DECORRENZA LEGATA AL
PRIMO TRIMESTRE 2017**

Se per l'entrata in vigore della nuova disciplina legata al visto di conformità non vi sono particolari dubbi (23 giugno 2017, data di entrata in vigore delle disposizioni contenute nella Legge di conversione n. 96/2017) è ineluttabile che tale termine genera perplessità in relazione ai crediti trimestrali emersi dalla presentazione del modello TR del primo trimestre 2017 (codice tributo 6036).

Nello specifico le nuove disposizioni troveranno senza dubbio applicazione con riferimento ai crediti del secondo trimestre emergenti dal relativo modello TR (cfr. Provvedimento n. 124040/2017 dell'Agenzia delle Entrate), ma come dovranno essere considerati i crediti relativi al primo trimestre?

In altre parole ci si chiede se questi debbano essere ritenuti rilevanti ai fini delle valutazioni riguardanti l'applicazione delle nuove regole o, al contrario, ininfluenti.

La questione assume particolare importanza in considerazione del fatto che i modelli TR evidenziano, all'interno del medesimo periodo d'imposta – crediti IVA infrannuali.

Non a caso, infatti, il limite riferito ai crediti scaturenti dal modello TR, anche nella vecchia formulazione della norma, doveva essere computato tenendo conto dei crediti emergenti da tutti i modelli TR presentati nell'anno, effettuando pertanto una sorta di valutazione "progressiva" nella formazione del credito.

Di conseguenza, per computare correttamente la rilevanza del credito emerso dal modello TR riferito al primo trimestre 2017, ai fini dell'applicazione delle nuove regole per la presentazione del modello TR relativo al secondo trimestre 2017, devono ritenersi valide – nelle more della novellata norma – le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate nella recente Risoluzione n. 57/E/2017; nell'occasione l'Amministrazione ha precisato 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"*.

È pertanto possibile prevedere una decorrenza delle nuove regole a partire dalle istanze trimestrali presentate in data successiva all'entrata in vigore della legge di conversione, e quindi, certamente, a partire dal 1° luglio 2017. Al riguardo si possono ipotizzare le seguenti situazioni.

Esempio 4: si consideri un contribuente con la seguente posizione:

CREDITO			PRESENTAZIONE MODELLO TR	VISTO DI CONFORMIT À
FATTISPECIE	IMPORTO	COMPENSAZIONE ORIZZONTALE		
I trimestre 2017	60.000	60.000	Sì	No
II trimestre 2017	3.000	-	Sì	Sì
Totale	63.000	60.000		

In tal caso il contribuente, per utilizzare in compensazione orizzontale il credito del secondo trimestre dovrà apporre il visto di conformità sulla relativa istanza trimestrale, nonostante l'ammontare periodico sia singolarmente sotto soglia; ciò in ragione della logica "incrementale" di cui si è detto in precedenza.

Esempio 5: si consideri ora la seguente situazione:

CREDITO			PRESENTAZIONE MODELLO TR	VISTO DI CONFORMIT À
FATTISPECIE	IMPORTO	COMPENSAZIONE ORIZZONTALE		
I trimestre 2017	2.000	2.000	Sì	No
II trimestre 2017	1.000	-	Sì	No
Totale	3.000	2.000		

In tal caso il contribuente non è obbligato all'apposizione del visto di conformità in quanto, anche considerando la logica incrementativa, i crediti del primo e secondo trimestre non superano la soglia di euro 5.000.

QUALI COMPENSAZIONI SOGGIACCONO ALLA SOGLIA DI EURO 5.000

Prendendo spunto dalla recente Risoluzione n. 68/E/2017 dell'Agenzia delle Entrate, appare in conclusione utile specificare quale compensazione sia da ritenere "orizzontale" e quale, per contro, da considerare "verticale" e quindi non soggetta ad alcun limite.

Sul tema l'Amministrazione, con un Allegato 3 alla richiamata Circolare, ha elencato i crediti

fiscali che, se utilizzati in compensazione "interna" o "verticale":

- 1) non richiedono l'obbligatorio utilizzo dei servizi telematici messi a disposizione dell'Agenzia delle Entrate;
- 2) consentono l'utilizzo anche dell'home banking e similari.

Per maggiore chiarezza ricorriamo ai seguenti esempi.

Esempio 6: si pensi ad un contribuente che ha presentato il modello TR del secondo trimestre 2017 con un credito di euro 20.000 che viene interamente utilizzato per compensare con F24 una parte del debito IVA derivante dalla liquidazione periodica del mese di luglio 2017 e pari a euro 25.000. In tal caso ci troviamo di fronte ad una compensazione "verticale" la quale non soggiace ai nuovi obblighi e, di conseguenza, non richiede l'apposizione del visto di conformità sul modello TR.

È d'altro canto necessario agire con cautela anche in questo caso perché, sulla scorta della precisazione fornita dall'Amministrazione Finanziaria con la Circolare n. 29/E/2010, *"le compensazioni che non soggiacciono alle limitazioni introdotte dal Decreto [D.L. n. 78/2009] sono esclusivamente quelle utilizzate per il pagamento di un debito della medesima imposta, relativo a un periodo successivo rispetto a quello di maturazione del credito"*.

In più, nel medesimo documento di prassi, l'Amministrazione ha avuto modo di precisare che *"per tale tipo di compensazioni non esiste la possibilità di esposizione in dichiarazione, pertanto esse devono necessariamente essere eseguite tramite modello F24. Ne consegue che, entrambe, rilevano ai fini del raggiungimento dei limiti di compensabilità di euro 10.000 e euro 15.000"*.

Traslando queste affermazioni sulla disciplina aggiornata, ciò significa che in linea di principio generale anche la compensazione tra crediti e debiti va considerata necessariamente "orizzontale", ed in quanto tale soggetta alle regole che prevedono l'apposizione del visto di conformità, qualora il credito sia sorto prima del debito che si vuole compensare.

24 luglio 2017

Gianfranco Costa e Alessandro Tatone