

IVA

Modelli TR alla verifica dell'applicazione del visto di conformità

di Luca Caramaschi

Con la definitiva conversione in legge del D.L. 50/2017 vengono razionalizzate le regole da seguire nei casi di utilizzo in **compensazione orizzontale** dei **crediti Iva trimestrali** derivanti dalla presentazione del **modello TR**. Tali situazioni, infatti, erano fino ad ora rimaste inspiegabilmente (secondo una logica di sistema) escluse dall'obbligo di apposizione del visto di conformità qualunque fosse l'importo del credito Iva da utilizzare in compensazione orizzontale. Di ciò ne aveva dato buon conto la stessa Agenzia delle Entrate con la [circolare 1/E/2010](#) affermando che *“Nell'ipotesi in cui il credito Iva trimestrale compensabile sia superiore a 15.000 euro, 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), del D.Lgs. n. 241 del 1997, relativamente alle dichiarazioni dalle quali emerge il credito”*.

Dovevano comunque applicarsi per i crediti trimestrali, anche nel sistema precedente alle recenti modifiche in commento, le regole che imponevano la presentazione del **modello F24** per il tramite dei **canali ufficiali** messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate (Entratel o Fisconline) nonché l'attesa di un certo lasso temporale affinché lo stesso modello F24 recante la compensazione orizzontale potesse essere presentato. È stato infatti il D.L. 78/2009 che, aggiungendo al comma 1 lett. a), un periodo all'[articolo 17, comma 1, del D.Lgs. 241/1997](#), aveva stabilito che *“La compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, per importi superiori a 10.000 euro annui [oggi euro 5.000], può essere effettuata a partire dal giorno sedici del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge.”*

Del visto di conformità, comunque, ne era già comparsa traccia nei modelli TR a seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 175/2014 (il cosiddetto Decreto Semplificazioni) che, modificando la disciplina dei rimborsi, ha introdotto la possibilità di apporre il visto di conformità per poter ottenere rimborsi per crediti Iva, anche trimestrali, di **importo superiore a 30.000 euro**, in alternativa all'obbligo di rendere la relativa garanzia. L'attuale [comma 3 dell'articolo 38-bis del D.P.R. 633/1972](#) prevede infatti che *“Fatto salvo quanto previsto dal comma 4, i rimborsi di ammontare superiore a 30.000 euro sono eseguiti previa presentazione della relativa dichiarazione o istanza da cui emerge il credito richiesto a rimborso recante il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa di cui all'articolo 10, comma 7, primo e secondo periodo, del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102.”*

In detto scenario si inseriscono le modifiche apportate dalla **legge di conversione** all'[articolo 3](#)

[del D.L. 50/2017](#) che, con riferimento alla disciplina dei crediti Iva trimestrali, possono essere così sintetizzate:

- **estensione dell'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità** di cui all'[articolo 35, comma 1, lettera a\), del D.Lgs. 241/1997](#) sull'istanza dalla quale emerge il credito anche per i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione il **credito Iva trimestrale** per importi superiori a 5.000 euro annui;
- **recupero** da parte dell'Ufficio, unitamente ad interessi e sanzioni, dell'ammontare dei crediti trimestrali utilizzati in compensazione orizzontale in **violazione** delle disposizioni relative all'apposizione del visto di conformità;
- divieto di compensazione per il pagamento delle somme dovute in base agli atti di recupero emessi dall'Ufficio;
- fissazione di un **nuovo termine a partire dal quale è possibile procedere all'utilizzo in compensazione orizzontale del credito Iva trimestrale** emergente da istanza che reca l'apposizione del visto di conformità (novità che interessa anche i crediti emergenti dalla dichiarazione annuale).

Con riferimento a tale ultimo punto, infatti, il [comma 4-bis dell'articolo 3 del D.L. 50/2017](#) convertito in legge, modifica il terzo periodo del [comma 1 dell'articolo 17 del D.Lgs. 241/1997](#), al fine di sostituire le parole *“a partire dal giorno sedici del mese successivo”* con quelle *“a partire dal decimo giorno successivo”*.

Viene sostanzialmente abbandonato il precedente termine “fisso” per introdurre un **termine “mobile”** che, verosimilmente, consentirà agli operatori un utilizzo tanto più rapido del credito quanto questi saranno in grado di predisporre e trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate il modello TR. Cosicché mentre con le previgenti regole il credito emergente dal modello TR relativo al primo trimestre poteva essere utilizzato in compensazione orizzontale, laddove eccedente le previste soglie, non prima del 16 maggio (posto che la presentazione deve necessariamente avvenire nel mese di aprile), con le nuove regole sarà possibile **anticipare** anche di parecchi giorni tale momento: si pensi, ad esempio, al contribuente che il prossimo anno sarà in grado di compilare e inviare il modello TR relativo al primo trimestre 2018 il giorno 6 aprile; a partire dal 16 aprile tale soggetto potrà già procedere all'utilizzo in compensazione orizzontale del predetto credito, con un anticipo di un mese rispetto alla vecchia disciplina.

Detto questo con riferimento alle intervenute modifiche, l'aspetto certamente più delicato in questa prima fase di applicazione delle nuove regole è il tema della **decorrenza**.

A partire da quale momento dovranno applicarsi le nuove disposizioni relative ai crediti trimestrali? Ma ancor di più, secondo quali regole?

Se è vero che in merito al primo interrogativo, in attesa degli opportuni chiarimenti, potrà farsi ragionevolmente riferimento alle conclusioni cui è già pervenuta l'Agenzia con la recente [risoluzione 57/E/2017](#) con riguardo alle disposizioni riguardanti i crediti che emergono dalle

dichiarazioni annuali, maggiori perplessità riguardano la seconda questione. L'Agenzia con la citata risoluzione aveva affermato, con un criterio tranciante, che *“nuove norme trovano applicazione per tutti i comportamenti tenuti dopo la loro entrata in vigore e pertanto, alle dichiarazioni presentate dal 24 aprile 2017”*, e quindi, traslando tale affermazione alle denunce trimestrali, si ritiene ipotizzabile una decorrenza delle nuove regole a partire **dalle istanze trimestrali presentate successivamente alla entrata in vigore della legge di conversione**, e quindi, certamente, a partire **dal 1° luglio 2017** (termine a partire dal quale sarà possibile presentare il modello TR relativo alle operazioni del secondo trimestre).

Ma veniamo alle **concrete modalità applicative** della disciplina riguardante la compensazione dei crediti trimestrali emergenti dai **modelli TR**. Con riferimento alla verifica del precedente limite (anch'esso pari a 5.000 euro) che imponeva il rispetto di determinate regole anche in assenza di obbligo di visto (utilizzo dei canali ufficiali dell'Agenzia per la trasmissione del modello F24 e tempi di utilizzo del credito), l'Agenzia delle Entrate aveva affermato che la stessa doveva effettuarsi tenendo conto dei crediti emergenti da tutti i modelli TR presentati nell'anno, con quindi una sorta di **valutazione “progressiva”** nella formazione del credito. Ad esempio, se dal modello TR relativo al primo trimestre era emerso un credito di 5.000 euro utilizzato in compensazione e da quello relativo al secondo trimestre un credito di euro 2.000, anch'esso da utilizzarsi in compensazione orizzontale, mentre il primo (i 5.000 euro) poteva essere liberamente utilizzato (pur nel rispetto della regola che imponeva comunque la preventiva trasmissione del modello), il secondo credito, ancorché in misura assoluta inferiore alla soglia, doveva sottostare alle regole appena descritte; e così anche l'eventuale credito emerge dalla presentazione del modello TR relativo al terzo trimestre. E ciò in ragione della **logica “incrementale”** in precedenza descritta.

Applicando le medesime regole alla intervenuta novità riguardante l'obbligo di apporre il visto di conformità sul modello TR, a partire da quello relativo alle operazioni del **secondo trimestre 2017**, occorre chiedersi quale sia il ruolo che gioca l'eventuale modello TR relativo al primo trimestre 2017 e presentato entro lo scorso mese di aprile.

Facciamo questo esempio:

- credito Iva emergente dal modello TR relativo al 1° trimestre 2017: euro 50.000;
- credito Iva emergente dal modello TR relativo al 2° trimestre 2017: euro 2.000.

Il credito Iva di euro 50.000 è stato **interamente utilizzato** in compensazione orizzontale alle scadenze del 16 maggio e del 16 giugno senza che vi sia stato obbligo di apporre sull'istanza il visto di conformità.

Volendo il contribuente utilizzare in compensazione orizzontale i 2.000 euro di credito Iva emergenti dal modello TR relativo al secondo trimestre 2017, questi è obbligato a far apporre il visto di conformità sulla relativa istanza trimestrale?

Seguendo la logica “incrementale” in precedenza descritta, la risposta **dovrebbe essere**

affermativa. È, tuttavia, auspicabile un rapido chiarimento in tal senso.

Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)