



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF138

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 6

OGGETTO	MODELLO TR E VISTO DI CONFORMITA' - CHIARIMENTI AGENZIA
RIFERIMENTI	RM 103/E DEL 28/07/2017; ART. 3, DL N. 50/2017; PROVV 4/07/2017
CIRCOLARE DEL	31/07/2017

Sintesi: entro oggi 31.07 va presentato il Modello TR per le richieste di rimborso e/o compensazione dell'eccedenza IVA maturata nel II° semestre 2017, utilizzando il nuovo modello approvato con il Prov. del 04.07.2017. Con la RM 103 del 28.07.2017, l'Agenzia ha chiarito/ribadito che:

- ai fini dell'apposizione del visto ciò che conta è che l'importo richiesto in compensazione sia superiore a € 5.000 annui, indipendentemente dall'effettivo utilizzo in compensazione orizzontale.
- la soglia di € 5.000 è riferita all'ammontare complessivo dei crediti maturati nell'anno d'imposta, comprensiva del credito indicato nel Modello TR relativo al 1° trimestre 2017;
- anche il dipendente (professionista iscritto all'albo) della società di servizi può apporre il visto.

La cd. "Manovra correttiva", come modificata nell'iter di conversione, ha introdotto una serie di disposizioni restrittive in materia di utilizzo in compensazione dei crediti tributari.


Al fine di contrastare l'utilizzo indebito delle compensazioni è stato previsto quanto segue:

- visto di conformità: il limite di utilizzo oltre il quale scatta l'obbligo del visto di conformità si riduce **da € 15.000 a € 5.000** per i crediti da imposte dirette e da IVA;
- obbligo di apposizione del visto di conformità (o della sottoscrizione alternativa) **esteso anche alla compensazione dei crediti IVA trimestrali**, se di importo superiore a € 5.000 annui
- si anticipa la compensazione** di crediti IVA per importi superiori a € 5.000 annui **a partire dal 10° giorno** successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dall'istanza da cui emergono, a seconda che si tratti di un credito IVA annuale o trimestrale.



N.B.: il limite di € 5.000 va visto su base annua, dovendosi cioè procedere a sommare gli utilizzi delle compensazioni orizzontali effettuate nei precedenti trimestri del medesimo anno solare.

In esito a tali novità l'utilizzo in compensazione "orizzontale" del credito IVA trimestrale per un importo:

> € 5.000 su <u>base annuale</u>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ va effettuato dal 10 giorno successivo a quello di invio telematico dell'istanza che deve contenere l'apposizione del visto di conformità. <p> N.B.: in passato vi era l'obbligo di attendere il 16 del mese successivo a quello di invio del mod. TR (attualmente soppresso). Posto che il mod. TR può essere inviato a partire dal giorno successivo alla conclusione del trimestre l'utilizzo del credito può avvenire nel medesimo mese di aprile</p> <p><u>Esempio:</u> mod. TR del 2° trimestre 2017 inviato al 6/07/2017 con credito di € 6.000: esso può essere utilizzato fin dal 16/04/2017</p>
≤ € 5.000 su <u>base annuale</u>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ l'utilizzo è libero, ma solo dopo aver presentato il mod. IVA TR <p>N.B.: il contribuente può, quindi, compensare il credito IVA trimestrale senza attendere il 10 giorno successivo alla presentazione del mod. TR.</p>

DECORRENZA (RM 57/2017)

Per i crediti infrannuali Iva, i nuovi limiti alla compensazione trovano applicazione a partire **dai modelli TR relativi al secondo trimestre 2017** (da presentare dal 1/07 al 31/07 2017).

Per tener conto del novità, il **Prov. 4/07/2017** ha approvato il “nuovo” **Modello TR**.



N.B.: per la verifica del supero del limite di €. 5.000 in relazione al 2° trimestre 2017, si dovrà comunque tenere in considerazione l'eventuale l'utilizzo in compensazione (non anche se a rimborso) del credito del 1° trimestre 2017.

MODALITÀ E TERMINI DI PRESENTAZIONE DEL MODELLO TR

Rimangono invariate le regole riguardanti le modalità e i termini di presentazione del Modello TR; per ottenere il rimborso/compensazione del credito IVA trimestrale è necessario presentare:

- ⇒ **esclusivamente in via telematica** (direttamente dal contribuente o tramite intermediari)
- ⇒ **un'apposita istanza**, mediante il modello IVA TR
- ⇒ **entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre**.

CREDITO IVA	CODICE TRIBUTO	PRESENTAZIONE MOD. IVA TR
1° trimestre 2017	6036	01/05/2017 (il 30/04 cade di domenica)
2° trimestre 2017	6037	31/07/2017
3° trimestre 2017	6038	31/10/2017

Nel mod. F24 per l'utilizzo del credito IVA del secondo trimestre va riportato il codice tributo “6037”.

SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	relazione/regione/prov./ mese rit.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE - IVA RITENUTE ALLA FONTE	6037		2017		...

La RM 68/2017 ha ribadito che per tale codice tributo è obbligatorio utilizzare **esclusivamente i servizi telematici** (Entratel / Fisconline) dell'Agenzia delle Entrate.

I PRECEDENTI CHIARIMENTI DELL'AGENZIA

Con la recente **RM 103 del 28/07/2017** l'Agenzia ha chiarito che ai fini dell'apposizione del visto:

- ciò che conta è che l'importo **richiesto in compensazione** sia superiore a **€ 5.000 annui**
- indipendentemente dal successivo effettivo utilizzo in compensazione orizzontale.

Esempio1

Alfa SRL presenta il Modello TR relativo al 2° trimestre 2017 (non lo ha presentato relativamente al 1° trimestre 2017) contenente la richiesta di utilizzo in compensazione orizzontale dell'eccedenza Iva maturata pari ad €. 10.000. Di tale importo, si è certi del solo utilizzo in compensazione orizzontale per € 4.000.

Tale modello TR dovrà comunque essere munito del visto, in quanto ciò che conta è l'ammontare del credito **destinato** alla compensazione orizzontale (in sostanza, quand'anche non fosse utilizzato il residuo di €. 6.000, rientrando in tal modo nell'ambito del mod. Iva annuale, il mod. TR non munito di visto non permetterà la compensazione mod. TR neppure per quanto riguarda i primi €. 4.000).

SEZ. 2
Rimborso e/o
compensazione

TD6 IMPORTO DI CUI SI CHIEDE IL RIMBORSO

TD7 IMPORTO DA UTILIZZARE IN COMPENSAZIONE

se > €. 5.000 obbliga al visto
di conformità

L'Agenzia evidenzia quindi la diversa impostazione del mod. TR rispetto alle regole per l'utilizzo in compensazione orizzontale del credito annuale IVA, emergente dalla dichiarazione annuale (nel qual caso l'apposizione del visto è legata all'importo concretamente utilizzato in compensazione orizzontale, e non all'ammontare complessivo risultante dalla dichiarazione annuale).

Di seguito le ragioni per la diversa impostazione adottata dall'Agenzia

CREDITO ANNUALE	CREDITO INFRANNUALE
la dichiarazione IVA <u>va obbligatoriamente</u> presentata e non si conosce a priori l'effettiva destinazione del credito	il Modello TR viene <u>appositamente</u> e <u>spontaneamente</u> presentato per richiedere l'utilizzo in compensazione o a rimborso dell'eccedenza IVA <u>maturata nel trimestre</u> di riferimento

Esempio2

Alfa SRL ha maturato nel secondo trimestre 2017 un'eccedenza IVA pari ad €. 10.000.
Se vuole destinare tale eccedenza

- alla **compensazione IVA su IVA** (cioè "in detrazione"): non va presentata alcuna richiesta
- alla **compensazione orizzontale**: deve presentare (sussistendone i presupposti) il mod. TR relativo al 2° trimestre 2017, richiedendo espressamente l'utilizzo in compensazione orizzontale dell'eccedenza Iva maturata pari ad € 10.000, previa apposizione sull'istanza del visto di conformità
- al **rimborso Iva**: il visto è necessario solo per importi superiori ad €. 30.000 (dovendosi inoltre differenziare tra soggetti "a rischio" o meno).

Si ponga poiché il mod. TR del 2° trimestre richieda l'utilizzo in compensazione dell'eccedenza IVA maturata limitata ad €. 5.000:

- in tal caso non è necessario apporre il visto di conformità
- tuttavia, laddove successivamente sorga la necessità di compensare un importo superiore:
- si potrà presentare modello IVA TR "integrativo" (gratuito – CM 35/2015) munito del visto di conformità (si ritiene anche oltre il 31/07/2017, purché entro il termine di presentazione del mod. Iva 2018)
- barrando la casella "modifica istanza precedente".

IL CALCOLO DELLA SOGLIA DI € 5.000

L'Agenzia ribadisce che la **soglia di € 5.000** è riferita all'ammontare complessivo dei crediti maturati nell'anno d'imposta.

N.B.: l'Agenzia ha **INCLUSO** nel calcolo della soglia anche l'eccedenza IVA maturata nel primo trimestre 2017 e richiesta in compensazione orizzontale.

Esempio3

La Alfa srl dispone dei seguenti crediti da utilizzare in compensazione:

- ➔ € 14.000, risultante dal mod. IVA 2017 presentato il 28.02.2017.
- ➔ € 4.500 risultanti dal modello IVA TR del 1° trimestre 2017.

2° trimestre 2017: credito Iva di € 1.000, indicato nel mod. TR inviato al 21/07/2017 e richiesto per intero per l'utilizzo in compensazione:

- esso deve essere munito del visto di conformità
- essendo superati i limiti previsti per le compensazioni orizzontali ($4.500 + 1.000 = 5.500$).

A nulla rileva il credito Iva annuale, per il quale sussiste un distinto plafond.

Esempio4

La Rossi srl (contribuente non a rischio) ha maturato i seguenti crediti

- a) **1° trimestre 2017**: credito IVA pari a € 30.000 indicato nel mod. TR inviato al 05/04/2017 e richiesto a rimborso per € 26.000. La restante parte (€ 4.000) viene utilizzata in compensazione orizzontale
- b) **2° trimestre 2017**: credito Iva di € 9.000, indicato nel mod. TR inviato al 31/07/2017 e richiesto:
 - per € 2.000 per l'utilizzo in compensazione orizzontale
 - per € 7.000 a rimborso.

Il mod. TR relativo al **2° trimestre 2017** deve essere munito del visto di conformità essendo superati i limiti previsti sia per le compensazioni ($4.000 + 2.000 = 6.000 > 5.000$) che per i rimborsi ($26.000 + 7.000 = 33.000 > 30.000$).

Il visto di conformità è unico ed è valido sia per le compensazioni che per i rimborsi.

L'inclusione nel calcolo della soglia del credito Iva del primo trimestre 2017 contrasta con quanto affermato dall'Agenzia stessa nella RM 57/E/2017 e con i principi generali dell'ordinamento tributario.

Applicando i principi generali previsti dall'ordinamento, nella RM 57/2017 era stato affermato che:

- ⇒ le nuove norme trovano applicazione, nel caso di credito infrannuale:
- ⇒ a partire dai modelli TR relativi al **secondo trimestre 2017** (da presentare dal 1/07/2017 fino al 31/07/2017)
- ⇒ posto che per i mod. TR presentati entro il 23/04/2017 (data di entrata in vigore del DL 50/2017) valgono le vecchie regole (non era prevista l'apposizione del visto sul Modello TR).



Nota: la dottrina prevalente ritiene, dunque, non debba rilevare, ai fini del computo del limite annuale, l'eccedenza IVA risultante dal modello IVA TR del 1° trimestre 2017.

Una diversa interpretazione avrebbe l'effetto di dover "correggere" sul filo di lana i modelli già presentati e per i quali è necessaria l'apposizione del visto:

- ➔ presentando entro oggi 31/07 un nuovo modello TR "integrativo"
- ➔ con l'apposizione del visto di conformità
- ➔ barrando la casella "modifica istanza precedente"

Periodo di riferimento	Anno		Trimestre	
Casi particolari di compilazione	Regimi particolari	Contabilità separate	Richiesta presentata da ente o società controllante per il gruppo	Correttiva nei termini
				Modifica istanza precedente

MODIFICA MOD. TR PRECEDENTE

Nella CM 35/2015, l'Agenzia, conformemente alla RM 99/2014, conferma che il **contribuente può variare la modalità di utilizzo del credito infrannuale mediante la presentazione di un nuovo modello, anche oltre i termini di scadenza, purché prima dell'invio della dichiarazione annuale IVA** relativa allo stesso periodo di imposta, a meno che l'Ufficio non abbia già validato la disposizione di pagamento o il contribuente non abbia già utilizzato il credito in compensazione.

Le stesse regole valgono per comunicare **ogni altra variazione** inerente il rimborso (presupposto per il rimborso, esonero dalla presentazione della garanzia, requisiti per accedere all'erogazione prioritaria) o la compensazione (RM 103/2017); posto che l'agenzia fa riferimento all'art. 2 c. 8-bis Dpr 322/98, si deve ritenere si tratti di una modifica gratuita.

In caso di modifica del modello TR presentato tempestivamente, anche oltre i termini naturali, gli interessi decorrono dal giorno 20 del mese successivo alla data di presentazione della nuova istanza.

SOGGETTI ABILITATI AL VISTO - I DIPENDENTI DELLE SOCIETÀ DI SERVIZI

I soggetti che possono rilasciare il visto di conformità sono individuati dall'art. 35 DLgs. 241/97:

- i Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili
- i Consulenti del Lavoro
- i periti, esperti tributari iscritti alla data del 30/09/1993 nei relativi ruoli tenuti presso la CCIAA in possesso della laurea in giurisprudenza o economia, o equipollenti, ovvero del diploma di ragioneria;
- i responsabili dell'assistenza fiscale di un CAF imprese.



Nota: per le società di capitali soggette al controllo contabile (art. 2409-bis c.c.) il visto di conformità può essere sostituito dalla sottoscrizione della dichiarazione dal professionista preposto al controllo contabile (che attesti l'esecuzione dei controlli previsti ex art. 2 c. 2 DM 164/99).

Per poter apporre il visto di conformità, tra l'altro, le scritture contabili devono essere tenute e la dichiarazione deve essere predisposta dal soggetto che appone il visto.

Come disposto dall'art. 23 DM n. 164/99 (e confermato nella CM 57/2009), le scritture contabili si intendono tenute e la dichiarazione si intende predisposta dal professionista abilitato **anche** quando sono tenute e predisposte:

- **direttamente dal contribuente;**
- da una **società di servizi di cui uno o più** professionisti posseggano la maggioranza assoluta del capitale sociale.



Nota: tali attività devono essere eseguite sotto il diretto controllo e la responsabilità del professionista abilitato.

In riferimento alle **società di servizi**, l'Agenzia delle Entrate (CM 12/2010) ha precisato che:

- in presenza di più di 2 soci *"tenuto conto che nessuno dei soci potrebbe possedere la maggioranza assoluta, la norma prevede la possibilità che la stessa **sia posseduta da più professionisti che siano abilitati all'apposizione del visto di conformità**"*;
- il requisito del possesso della maggioranza assoluta del capitale sociale da parte dei professionisti abilitati *"deve **sussistere per l'intero periodo d'imposta e fino al rilascio del visto**". In mancanza di tale requisito temporale si configura un'ipotesi di **tenuta delle scritture contabili da parte di un soggetto non abilitato** al rilascio del visto con conseguente possibilità, per il contribuente, di rivolgersi ad un CAF imprese ovvero a un professionista abilitato*

Nel documento di prassi in commento, nel ribadire la possibilità che anche la **società di servizi posseduta in maggioranza da professionisti può apporre il visto**, si precisa che:

- le attività (tenuta della contabilità e predisposizione della dichiarazione) potrebbero essere ricondotte al professionista, quantunque svolte formalmente dalla società di servizi di cui il professionista medesimo è dipendente, sempre che *"siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità dello stesso professionista"*, tenendo conto che è prevista l'iscrizione del soggetto autorizzato negli appositi albi, senza richiedere il contestuale esercizio della professione in forma di lavoro autonomo.
- la trasmissione della dichiarazione vistata può essere effettuata per il tramite dell'abilitazione della medesima società, ove quest'ultima sia inquadrabile fra le società di cui all'art. 2 del DM 18/02/1999

→ il dipendente della società di servizi deve:

- ✓ effettuare la comunicazione alla Direzione Regionale competente
- ✓ sostenerne l'onere relativo alla copertura assicurativa che può essere sostenuto anche dalla società di servizi.

ACQUISTI IN REVERSE CHARGE E RIMBORSO IVA

Una situazione non affrontata nelle istruzioni ministeriali o dalla prassi riguarda gli acquisti effettuati in reverse charge per quanto attiene il rimborso per acquisto di beni strumentali.

A tal fine si richiede che tali acquisti non vadano conteggiati per attribuire il diritto al rimborso; infatti:

- di per sé l'acquisto è neutrale ai fini Iva posto che l'Iva relativa sia nota sia sugli acquisti che sulle vendite
- non vi è stato alcun esborso finanziario per tale Iva

Dunque vanno esclusi dal rigo TB33, pur dovendo rientrare nel rigo TB20.

Esempio6	Acquisti in reverse charge			
	L'imprenditore avvia la propria attività nel 2016; nel 1° trimestre effettua i seguenti acquisti:			
	Acquisto			
	Ufficio (bene amm.)	100.000,00	22%	reverse
	PC, mobili, ecc.	50.000,00	22%	11.000,00
	Altri acquisti	80.000,00	22%	33.000,00
		250.000,00		55.000,00
Non ancora effettuato alcuna operazione attiva.				
Intende procedere alla richiesta di rimborso per acquisto di beni ammortizzabili:				

Quadro TA: non accoglie l'operazione in reverse charge (l'Iva a debito va indicata a quadro TC); riepiloga le operazioni attive senza che incida su requisito per il rimborso.

TB12		12,3	
TB13	250.000 0 0	22	55.000 0 0
TB20 TOTALE (somma dei righi da TB1 a TB13)	250.000 0 0		55.000 0 0
TB21 Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)		1	
		di cui differenze di imposta	2
TB22 TOTALE (TB20 col. 2 ± TB21 campo 1)			55.000 0 0
TB30 Acquisti e importazioni imponibili per i quali non è ammessa la detrazione dell'imposta			
TB31 Percentuale di detrazione			%
TB32 IMPOSTA AMMESSA IN DETRAZIONE			55.000 0 0
TB33 Acquisti di beni ammortizzabili imponibili			100.000 0 0

QUADRO TC DETERMINAZIONE DEL CREDITO	1	DEBITI	CREDITI
	TC1 IVA sulle operazioni imponibili (da rigo TA24)		
	TC2 IVA dovuta per particolari tipologie di operazioni dal cessionario o committente	22.000 0 0	
	TC3 IVA a debito (somma dei righi TC1 e TC2)	22.000 0 0	
	TC4 IVA ammessa in detrazione (da rigo TB32)		55.000 0 0
	TC5 IVA detraibile da parte dei produttori agricoli (art. 34, comma 9)		
	TC6 IVA detraibile (somma dei righi TC4 e TC5)		55.000 0 0
	TC7 IMPOSTA A CREDITO (rigo TC6 - rigo TC3)		23.000 0 0

QUADRO TD SEZ. 1 Sussistenza dei presupposti	TD1	ALIQUOTA MEDIA	Aliquota media operazioni attive 1 maggiorata del 10%	%	Aliquota media operazioni passive 2	%
	TD2	OPERAZIONI NON IMPONIBILI			Percentuale delle operazioni effettuate	%
	TD3	X BENI AMMORTIZZABILI				

TB33 / TB20 = 100.000/250.000 = 40% < 66,67% IL RIMBORSO NON SPETTA