

# CORRIERE TRIBUTARIO

40  
ANNI

18 SETTEMBRE

2017

35

## IVA

Compensazione dei crediti trimestrali

## TERZO SETTORE

Disposizioni in materia di imposte sui redditi

## REDDITI DI CAPITALE

Percentuali di imponibilità  
dei proventi da partecipazioni

## LAVORO DIPENDENTE

Welfare aziendale

## REDDITI D'IMPRESA

Principio di derivazione rafforzata

## REATI SOCIETARI

Falso valutativo in bilancio

## IMPOSTE INDIRECTE

Coacervo tra donazioni

## STUDI DI SETTORE

Azienda in fase di start-up

## RISCOSSIONE

Rateazione del debito tributario

### DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE

- Contraddittorio preventivo
- Utili da Paesi "black list"
- Riscossione coattiva
- Sanzioni antitrust
- Sale and lease-back
- Adeguata verifica della clientela

Anno XL - Direzione e Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)  
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano



Wolters Kluwer



[www.edicolaprofessionale.com](http://www.edicolaprofessionale.com)

Se posso consultare le ultime novità in materia fiscale,

*è* La Mia **Biblioteca**

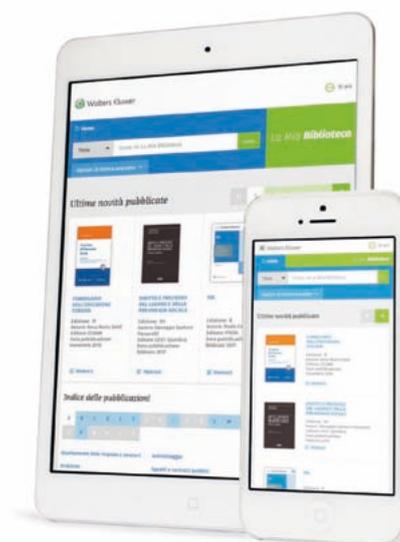
La Mia **Biblioteca** è la prima biblioteca professionale digitale con migliaia di testi pubblicati da CEDAM, UTET Giuridica, IPSOA, il fisco, LEGGI D'ITALIA e Altalex.

- Puoi trovare **risposte certe** grazie a **contributi autorevoli** e ad un **motore di ricerca intuitivo e veloce**.
- Puoi **personalizzarla** in base alle tue aree di interesse.
- Puoi consultarla online **ovunque**, sempre, da qualsiasi dispositivo mobile.
- Puoi **integrarla** a 360° con le tue banche dati Wolters Kluwer.

E da quest'anno ci sono grandi novità!

- Nuove aree tematiche di carattere fiscale e lavoro, nelle quali i volumi sono disponibili online immediatamente alla data di pubblicazione
- E la "formula sempre aggiornati": la normativa cambia dopo l'uscita del volume? grazie alla formula sempre aggiornati potrai consultare anche tutti gli aggiornamenti successivi alla pubblicazione del tuo volume cartaceo ed avere sempre la risposta corretta

**Attiva subito un abbonamento gratuito!**



## IVA

**Il visto di conformità per l'utilizzo in compensazione dei crediti trimestrali IVA**

Le nuove regole in materia di compensazione dei crediti trimestrali IVA trovano, con la risoluzione n. 103/E/2017, i primi chiarimenti dell'Agenzia delle entrate, in particolare per quanto riguarda il limite di 5.000 euro annui oltre il quale, dal 24 giugno 2017, occorre il visto di conformità (o la sottoscrizione alternativa dell'organo di controllo contabile) sull'istanza Mod. TR. L'intervento dell'Agenzia offre l'occasione per riassumere le novità introdotte in materia dal D.L. n. 50/2017 e dalla Legge di conversione n. 96/2017, nonché per accennare ad alcune questioni aperte.

*di Franco Ricca*

2691

## Terzo settore

**La fiscalità degli Enti del Terzo settore (ETS)**

Il nuovo Codice del Terzo settore (D.Lgs. n. 117/2017) riordina la disciplina civilistica e fiscale degli enti non profit. Ai fini fiscali, per gli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali, è fondamentale l'individuazione dei criteri di svolgimento delle attività istituzionali, nonché la verifica dell'attività prevalente ai fini della determinazione della natura commerciale o non commerciale dell'ente.

*di Gian Mario Colombo*

2697

## Redditi di capitale

**Rideterminate le percentuali di imponibilità dei proventi da partecipazioni**

Con la pubblicazione del D.M. 26 maggio 2017, è stato completato l'iter legislativo previsto dalla Legge di stabilità 2016 laddove, in conseguenza della riduzione dell'aliquota IRES dal 27,5 al 24% a far tempo dai periodi d'imposta successivi al 31 dicembre 2016, era disposta la rideterminazione della percentuale di tassazione dei proventi (plusvalenze e dividendi) percepiti dai soci qualificati ovvero nell'ambito dei redditi d'impresa IRPEF e dei dividendi percepiti dagli enti non commerciali.

*di Renzo Parisotto*

2703

## Lavoro dipendente

**Welfare aziendale per amministratori e ruolo della contrattazione collettiva nel Welfare di produttività**

Il Welfare aziendale è un fenomeno largamente diffuso tra le società italiane, anche grazie agli interventi normativi che negli ultimi anni hanno ampliato il novero delle erogazioni passibili di esenzione fiscale e ne hanno potenziato l'utilizzo. Molto si è scritto in materia e l'Assonime è intervenuta, con la circolare n. 16/2017, a commento delle ultime novità. Aspetti di sicuro interesse fanno riferimento, da un lato, alla possibilità di implementare piani di Welfare che siano rivolti anche agli amministratori delle società e, dall'altro lato, alle alternative a disposizione delle aziende prive di rappresentanze sindacali, posto che la detassazione della produttività ed il connesso Welfare sostitutivo sono vincolati all'esistenza di un accordo collettivo di secondo livello (aziendale o territoriale).

*di Giuseppe Marianetti*

2709

## Redditi d'impresa

---

### **Il "sistema tripartito" di determinazione del reddito ai fini IRES e la derivazione rafforzata per i soggetti OIC-adopter**

Con l'art. 13-bis del D.L. n. 244/2016 (Decreto Milleproroghe) e con il D.M. 3 agosto 2017, sono state introdotte norme fiscali di coordinamento dei nuovi principi contabili italiani con le regole per la determinazione del reddito d'impresa e dell'IRAP. L'attuale sistema dell'IRES si diversifica su tre categorie di soggetti: gli OIC-adopter, gli IAS-adopter e le micro-imprese. Le disposizioni fiscali sulla c.d. derivazione rafforzata, analizzate anche da Assonime con la circolare n. 14/2017, sono applicabili ai soggetti che redigono il bilancio di esercizio secondo i nuovi principi contabili nazionali. Il temuto "doppio binario" civilistico-fiscale non è stato, però, del tutto eliminato, ma è stato limitato alle operazioni che ricadono nel periodo transitorio.

*di Anna Maria Faienza*

2716

## Reati societari

---

### **Rilevanza dei principi contabili nel reato di falso valutativo in bilancio**

La perseguibilità d'ufficio del nuovo reato di falso in bilancio, senza querela ed anche in mancanza di un danno, unitamente all'estensione ai falsi valutativi, sta comportando un incremento dei procedimenti penali. Il rischio di incorrere nel falso valutativo è, poi, strutturalmente crescente in considerazione della scelta giurisprudenziale di attribuire efficacia normativa ai principi contabili, tecnicamente complessi e soggetti ad un recente processo di radicale cambiamento. I soggetti coinvolti nella redazione del bilancio (amministratori, direttori generali, CFO, sindaci) possono ridurre questo rilevante rischio penale avvalendosi di un'assistenza professionale, indipendente e multidisciplinare (con competenze in ambito aziendalistico, tributario e penale), idonea a supportare le scelte effettuate nelle valutazioni.

*di Angelo Vozza*

2723

## Imposte indirette

---

### **Retroattività all'infinito per il coacervo tra donazioni?**

Stabilita la vigenza dell'istituto del coacervo tra donazioni, ci si chiede se le donazioni oggetto di coacervo sono tutte quelle stipulate in passato o solo quelle stipulate da quando l'imposta di successione e donazione è stata re-istituita, ad opera del D.L. n. 262/2006. Quest'ultima pare la soluzione corretta, a dispetto dell'opinione della Corte di cassazione, la quale desume la necessità di prendere in considerazione qualsiasi donazione del passato dall'art. 57, comma 1, Tusd, secondo cui oggetto di coacervo sono "tutte le donazioni, anteriormente fatte dal donante al donatario", senz'avvedersi che, così ragionando, si conferisce rilievo, non solo a fattispecie maturate sotto legislazioni non più vigenti, ma anche a fattispecie (come quelle poste in essere tra il 25 ottobre 2001 e il 28 novembre 2006) che erano qualificate dalla legge come fiscalmente irrilevanti e che, riconsiderate oggi, vengono indubbiamente ad avere rilevanza, con inammissibile effetto retroattivo.

*di Angelo Busani*

2728

## Fiscalità internazionale

---

### **Rinuncia al credito e beneficiario effettivo di interessi**

La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano n. 4091/2017 esprime alcune considerazioni, non tutte condivisibili, in tema di rinuncia al credito da parte del socio, sulla nozione di beneficiario effettivo (ai sensi dell'art. 26-quater, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973), e sul ruolo attribuibile al Modello di Convenzione OCSE e al relativo Commentario nell'interpretazione di tale concetto. Con riferimento alla nozione di beneficiario effettivo degli interessi, la struttura organizzativa del percettore non deve assumere rilevanza, dovendosi invece

attribuire importanza ad ulteriori elementi, quali eventuali vincoli di trasferimento delle somme percepite. Vincoli che, come correttamente riconosciuto dalla sentenza in esame, sono insussistenti se chi percepisce gli interessi ha altresì il potere di rinunciarvi.

*di Massimo Antonini e Maria Letizia Mariella*

2737

---

## Accertamento

### **Non si applicano gli studi di settore se l'azienda è in fase di start-up**

L'ordinanza della Suprema Corte n. 10984/2017 esamina i profili inerenti all'onere probatorio in ordine alla dimostrazione dello studio di settore da applicare nell'accertamento, e in ordine alla ricorrenza della anti-economicità della gestione aziendale. Si tratta del rilievo delle giustificazioni addotte dal contribuente (nel caso specifico, si tratta di una azienda in fase di start-up) in sede di contraddittorio amministrativo, nell'ambito della motivazione dell'accertamento.

*di Michele Nardelli*

2747

---

## Riscossione

### **Rateazione del debito tributario delle imprese a fiscalità ordinaria: tutto cambi affinché nulla cambi**

Il passaggio da Equitalia ad Agenzia delle entrate Riscossione e la modifica dell'art. 19 del D.P.R. n. 602/1973 potevano essere un'occasione per modificare la normativa riguardante la rateazione del debito tributario. Nulla di tutto ciò si è verificato, salvo qualche piccolo cambiamento. Tuttavia, la posizione di alcune Commissioni tributarie provinciali potrebbe cambiare l'attuale situazione, che lega la concessione della dilazione del debito tributario superiore a 60.000 euro alla determinazione di un indice di liquidità inferiore ad uno.

*di Maria Silvia Avi*

2753



Per la consultazione della normativa, della prassi e della giurisprudenza tributaria citate nel presente fascicolo si rinvia alla *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

# CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

## Direzione scientifica

**Cesare Glendi** - Professore Emerito di diritto processuale civile presso l'Università di Parma e Avvocato in Genova

## Coordinamento scientifico

**Gianfranco Ferranti** - Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

## Comitato scientifico

**Sara Armella** - Avvocato in Genova e Milano

**Massimo Basilavecchia** - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Teramo e Avvocato in Pescara

**Mauro Beghin** - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Padova, Avvocato e Dottore commercialista in Padova

**Mariagrazia Bruzzone** - Avvocato in Genova

**Angelo Busani** - Notaio in Milano

**Paolo Centore** - Avvocato in Genova e Milano

**Primo Ceppellini** - Dottore commercialista in Milano

**Piermaria Corso** - Professore ordinario di diritto processuale penale presso l'Università di Milano e Avvocato in Milano

**Mario Damiani** - Professore straordinario di diritto tributario presso l'Università LUM J. Monnet - Bari e Titolare modulo J. Monnet della Commissione europea

**Annibale Dodero** - Agenzia delle entrate - Direttore Centrale Normativa

**Alberto Marcheselli** - Professore di diritto finanziario presso l'Università di Genova, Avvocato in Genova

**Luca Miele** - Dottore commercialista in Roma

**Paolo Moretti** - Presidente Istituto per il Governo Societario e della Fondazione Accademia romana di ragioneria

**Raffaele Rizzardi** - Dottore commercialista - Componente del Comitato Fiscale della Confédération Fiscale Européenne

**Luca Rossi** - Dottore commercialista in Milano e Roma

**Gianfilippo Scifoni** - Responsabile Servizio Fiscale Ania

**Dario Stevanato** - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Trieste, Avvocato e Dottore commercialista in Venezia

**Antonio Tomassini** - Avvocato in Milano e Roma

**Ivan Vacca** - Condirettore generale Responsabile imposizione diretta, Responsabile coordinamento imposizione indiretta - ASSONIME

**Giuseppe Zizzo** - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università C. Cattaneo - Liuc Castellanza e Avvocato in Milano

Editrice Wolters Kluwer Italia s.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) - <http://www.ipsoa.it>

Direttore responsabile Giulietta Lemmi

Redazione Paola Boniardi, Valentina Cazzaniga, Marcello Gervasio

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 361 del 2 novembre 1977. Tariffa R.O. C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano.  
Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991. Iscrizione al R.O.C. n. 1702

## Pubblicità



E-mail: [advertising-it@wolterskluwer.com](mailto:advertising-it@wolterskluwer.com)  
[www.wolterskluwer.it](http://www.wolterskluwer.it)

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3  
20142 Milano (MI), Italia

## Realizzazione grafica

Ipsoa

## Fotocomposizione

Sinergie Grafiche Srl - Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI) - Tel. 02/57789422

## Stampa

ROTOLITO LOMBARDA S.p.A.  
Via Sondrio, 3 - 20096 Seggiano di Pioltello (MI) - Tel. 02.92.195.1

Rivista licenziata per la stampa il 6 settembre 2017

## Contributi redazionali

Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:

**Ipsoa Redazione Corriere Tributario**  
Tel. 02 82476.017 - Fax 02 82476.600  
e-mail: [redazione.fiscale.ipsoa@wki.it](mailto:redazione.fiscale.ipsoa@wki.it)  
Casella postale 12055 - 20120 Milano

## Amministrazione

Per informazione su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo ecc. scrivere o telefonare a:

## Ipsoa Servizio Clienti

Casella Postale 12055 - 20120 Milano - Tel. 02 82476.1 - Fax 02 82476.799

## Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) Servizio Clienti: tel. 02 824761 - e-mail: [servizioclienti.ipsoa@wki.it](mailto:servizioclienti.ipsoa@wki.it) - [www.servizioclienti.wki.it](http://www.servizioclienti.wki.it)

L'abbonamento comprende il settimanale Pratica Fiscale e Professionale e il servizio online consultabile all'indirizzo [www.edicolaprofessionale.com/corrieretributario](http://www.edicolaprofessionale.com/corrieretributario)

**Italia** Abbonamento annuale € 380,00

**Esteri** Abbonamento annuale € 760,00

**Prezzo copia** € 18,00

Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta.

## Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento. Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio abbonato,  
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196. La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l. con sede legale in Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

# Il visto di conformità per l'utilizzo in compensazione dei crediti trimestrali IVA

di Franco Ricca

Le nuove regole in materia di compensazione dei crediti trimestrali IVA trovano, con la **risoluzione n. 103/E/2017**, i primi chiarimenti dell'Agenzia delle entrate, in particolare per quanto riguarda il **limite di 5.000 euro** annui oltre il quale, dal 24 giugno 2017, occorre il **visto di conformità** (o la sottoscrizione alternativa dell'organo di controllo contabile) sull'istanza **Mod. TR**. L'intervento dell'Agenzia offre l'occasione per riassumere le novità introdotte in materia dal D.L. n. 50/2017 e dalla Legge di conversione n. 96/2017, nonché per accennare ad alcune questioni aperte.

Con risoluzione 28 luglio 2017, n. 103/E, l'Agenzia delle entrate ha risposto ad alcuni quesiti in materia di compensazione dei crediti IVA infrannuali, a seguito delle nuove disposizioni introdotte dal D.L. 24 aprile 2017, n. 50 (1), nonché di requisiti soggettivi per l'apposizione del visto di conformità.

La disciplina della compensazione dei crediti tributari, contributivi, ecc., ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997 (compensazione c.d. orizzontale, in appresso anche semplicemente compensazione), è stata infatti revisionata ancora una volta con l'art. 3 del predetto D.L., il quale:

a) modificando l'art. 37, comma 49-*bis*, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (2), ha generalizzato l'obbligo, per i contribuenti titolari di partita IVA, di presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate (Entratel e Fisconline) le deleghe di pagamento Mod. F24 recanti compensazioni orizzontali dei crediti, di qualsiasi importo, relativi all'IVA, alle imposte sui redditi e relative imposte addizionali e sostitutive, all'IRAP, alle ritenute alla fonte, nonché dei crediti d'imposta "speciali" di cui al quadro RU della dichiarazione dei redditi (3);

(1) Convertito, con modificazioni, dalla Legge 21 giugno 2017, n. 96.

(2) Convertito, con modificazioni, dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248.

(3) Vi è qualche incertezza in merito all'individuazione della sanzione applicabile alle eventuali violazioni, che invero potrebbero essere agevolmente prevenute inibendo l'accettazione, da parte dei sistemi informativi degli intermediari della riscossione, delle deleghe di versamento con compensazioni di crediti dei contribuenti titolari di partita IVA. Sennonché l'adozione di una misura del genere sembra richiedere un intervento normativo, come si desume dal comma 2-*ter* dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, inserito dalla Legge n. 96/2017 di conversione del D.L. n. 50/2017, il quale autorizza l'Agenzia delle entrate ad introdurre progressivamente disposizioni atte a "scartare" le deleghe Mod. F24 recanti compensazioni di crediti in misura superiore all'importo stabilito dalle disposizioni che ne fissano il limite massimo. Tornando alla questione dell'inosservanza dell'obbligo in esame, in assenza di una specifica disposizione sanzionatoria, la prassi dell'Agenzia delle entrate, scartata giustamente la possibilità di assimilare la fattispecie all'ipotesi della compensazione di crediti non spettanti, si era orientata per l'applicazione della sanzione prevista dall'art. 11, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 471/1997 per l'omissione, in-

completezza o infedeltà di ogni comunicazione prescritta dalla legge tributaria. In occasione della revisione del sistema sanzionatorio ad opera del D.Lgs. n. 158/2015, però, nel comma 4 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 è stata prevista, per il caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante "o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti", la sanzione del 30% del credito utilizzato (curiosamente, la relazione illustrativa del D.Lgs. n. 158/2015 riferisce la specifica disciplina introdotta nel predetto comma 4 all'ipotesi di "utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante", senza neppure accennare alla novità dell'inserimento dell'ipotesi di violazione delle modalità di utilizzo previste dalla legge). La nuova previsione, quindi, da un punto di vista letterale, parrebbe includere anche la violazione dell'obbligo di trasmettere le deleghe con compensazioni esclusivamente mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate. Tuttavia, dovrebbe a nostro avviso preferirsi un'interpretazione maggiormente aderente al principio di proporzionalità, peraltro espressamente richiamato dall'art. 8 della Legge 11 marzo 2014, n. 23, recante delega al Governo per la revisione del sistema sanzionatorio, diretta a circoscrivere l'applicazione della sanzione del 30% alle irregolarità procedurali potenzialmente più pericolose, ad esempio la compensazione del credi-

b) modificando l'art. 10, comma 1, lett. a), del D.L. n. 78/2009 (4) e l'art. 1, comma 574, della Legge n. 147/2013, ha ridotto da 15.000 a 5.000 euro annui l'importo oltre il quale, per la compensazione orizzontale dei crediti risultanti dalle dichiarazioni tributarie, è necessaria l'apposizione sulla dichiarazione del visto di conformità oppure la sottoscrizione della dichiara-

zione stessa anche da parte dei componenti dell'organo di controllo contabile (di seguito, per brevità, anche semplicemente "visto");

c) intervenendo ancora sulle disposizioni menzionate alla precedente lett. b), ha previsto che, nel caso in cui la compensazione del credito (esistente) sia effettuata in violazione dell'obbligo di apposizione del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa, oppure sulla base di visto o sottoscrizione apposti da soggetti diversi da quelli abilitati, l'Ufficio, con il c.d. atto di recupero di cui all'art. 1, comma 421, della Legge n. 311/2004, procede al recupero dell'ammontare dei crediti indebitamente utilizzati e dei relativi interessi, nonché all'irrogazione delle sanzioni (5).

Ulteriori modifiche, di contrastante tenore per i contribuenti, sono arrivate dalla Legge di conversione n. 96/2017 (6), che:

#### LA NOVITÀ NORMATIVA

**Estensione dell'obbligo del visto di conformità**  
La legge di conversione del D.L. n. 50/2017 ha esteso l'obbligo del visto di conformità o della sottoscrizione aggiuntiva, ai fini della compensazione orizzontale oltre l'importo di 5.000 euro annui, anche ai **crediti IVA infrannuali** risultanti dalle istanze **Mod. TR**; ha inoltre anticipato il termine a decorrere dal quale è possibile utilizzare in **compensazione** i crediti oltre 5.000 euro, già fissato al giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione o istanza, al **decimo giorno** successivo alla **presentazione**.

d) accogliendo l'auspicio formulato dal Direttore dell'Agenzia delle entrate in occasione dell'audizione parlamentare del 4 maggio 2017 sulle disposizioni del D.L. n. 50/2017, ha esteso l'obbligo del visto di conformità o della sottoscrizione aggiuntiva, ai fini della compensazione orizzontale oltre l'importo di 5.000 euro annui, anche ai crediti IVA infrannuali risultanti dalle

istanze Mod. TR;

e) ha anticipato, anche in questo caso recependo il suggerimento formulato dal Direttore dell'Agenzia nella suddetta occasione, il termine a decorrere dal quale è possibile utilizzare in compensazione i crediti oltre 5.000 euro, già fissato al giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione o istanza, al decimo giorno successivo alla presentazione.

In considerazione della data di entrata in vigore della Legge n. 96/2017, l'assoggettamento all'obbligo del visto di conformità delle compensazioni dei crediti IVA infrannuali "oltre soglia" ha avuto effetto già per i crediti relativi al secondo trimestre 2017, chiesti in compensazione con le istanze Mod. TR presentate nel mese di luglio, come si legge anche al punto 1.2. del Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 4 luglio 2017. Con tale Provvedimento, l'Agenzia ha infatti aggiornato il predetto modello e le re-

to in assenza del visto di conformità.

(4) Convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 102/2009.

(5) La disposizione, prevedendo espressamente il recupero all'Erario del credito indebitamente utilizzato in violazione dell'obbligo del "visto", sembra mirare al superamento, *in parte qua*, della disciplina in materia di compensazioni indebite conseguente alla revisione del sistema sanzionatorio ad opera del D.Lgs. n. 158/2015. Un passaggio della relazione illustrativa del provvedimento, infatti, seppure con una formulazione non priva di ambiguità, autorizza a ritenere che, nell'ipotesi di indebita compensazione di crediti esistenti, l'Ufficio debba applicare la sanzione e recuperare gli interessi, ma non il credito. Per effetto della nuova previsione, invece, l'indebita compensazione di crediti esistenti comporterà anche la restituzione del credito utilizzato qualora la violazione riguardi la disciplina del visto di conformità. Se ne ritrae indirettamente conferma che qualora l'inosservanza riguardi altri vincoli (es. superamento

della soglia di 700.000 euro annui), sono dovuti soltanto gli interessi e la sanzione del 30% prevista dall'art. 13, comma 4, del D.Lgs. n. 471/1997. A quest'ultimo proposito, è da osservare che la violazione di indebita compensazione di crediti esistenti, punibile con la predetta sanzione, sembra suscettibile di definizione agevolata ai sensi dell'art. 16 del D.Lgs. n. 472/1997. L'art. 17, comma 3, di detto D.Lgs. esclude infatti dalla definizione agevolata le sanzioni per omesso versamento delle imposte, anche se risultanti dalle liquidazioni *ex artt. 36-bis* e *36-ter* del D.P.R. n. 600/1973 e *54-bis* del D.P.R. n. 633/1972, fattispecie contemplate nei primi due commi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, come modificato dal D.Lgs. n. 158/2015, mentre l'indebita compensazione di crediti esistenti è collocata nel comma 4.

(6) Queste modifiche sono entrate in vigore il 24 giugno 2017, giorno successivo a quello di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Legge n. 96.

lative istruzioni al fine di tenere conto, tra l'altro, della novità in esame; novità che, invero, non ha richiesto modifiche al modello, il quale conteneva già, ai fini dell'esonero dalla prestazione della garanzia sui rimborsi di importo superiore a 30.000 euro, gli spazi per l'apposizione del visto di conformità (o per la sottoscrizione alternativa da parte dei componenti dell'organo di controllo contabile).

Prima di esaminare i chiarimenti della risoluzione in commento, va ricordato che l'Agenzia si era già occupata delle disposizioni del D.L. n. 50/2017 con la risoluzione n. 57/E del 4 maggio 2017, allo scopo di precisare che:

- la generalizzazione, per i titolari di partita IVA, dell'obbligo di trasmettere esclusivamente mediante i servizi telematici dell'Agenzia le deleghe di pagamento recanti compensazioni di crediti (*supra*, lett. a), decorre dal 1° giugno 2017;

- la riduzione a 5.000 euro della soglia oltre la quale le compensazioni dei crediti sono subordinate al "visto" (*supra*, lett. b), ha effetto per le dichiarazioni annuali presentate dal 24 aprile 2017, comprese le dichiarazioni integrative presentate ai sensi degli artt. 2 e 8 del D.P.R. n. 322/1998, nonché le dichiarazioni annuali IVA 2017 tardive, prodotte cioè nei novanta giorni successivi alla scadenza del termine del 28 febbraio 2017.

#### IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

##### "Visto" sul Mod. TR

- Ci si chiedeva se, analogamente alla compensazione dei crediti risultanti dalle dichiarazioni annuali, anche per la compensazione di quelli trimestrali risultanti dai Modelli TR si dovesse tenere conto, ai fini dell'obbligo del visto di conformità oltre la soglia di 5.000 euro annui, non dell'importo del **credito dichiarato**, bensì dell'**ammontare** effettivamente utilizzato in **compensazione**.

- L'Agenzia delle entrate, con la **risoluzione n. 103/E/2017**, osserva che la **dichiarazione** annuale deve essere presentata in **ogni caso**, anche nell'ipotesi in cui evidenzia un'**eccedenza** a credito, per rispondere ad un obbligo di legge. Pertanto il contribuente potrebbe non essere in grado di sapere preventivamente come utilizzerà l'**eccedenza** a credito riportata a nuovo, ossia se in compensazione orizzontale (per la quale, oltre il limite di 5.000 euro, occorre il "visto"), oppure se a scomputo dei successivi debiti dello stesso tributo (compensazione c.d. verticale, effettuabile liberamente). L'obbligo del **visto** di conformità per le compensazioni "oltre soglia", conseguentemente, è stato ricollegato, non all'importo del credito risultante dalla dichiarazione, ma all'importo effettivamente utilizzato in **compensazione orizzontale**. La diversa natura dell'istanza **Mod. TR** porta invece a ricollegare l'obbligo all'importo del **credito** destinato alla compensazione, indicato nell'**istanza**, indipendentemente dall'utilizzo.

È inoltre opportuno ricordare che, in base all'art. 4, comma 11-*novies*, del D.L. n. 3/2015 (7), ai fini della compensazione dei crediti IVA, il limite di 5.000 euro è elevato a 50.000 euro per le "start up innovative" di cui all'art. 25 del D.L. n. 179/2012 (8), durante il periodo di iscrizione nella sezione speciale del registro delle imprese di cui al comma 8. Inoltre, l'art. 9-*bis*, commi 11 e 12, del D.L. n. 50/2017, stabilisce che, ai fini della compensazione, il limite di 5.000 euro è elevato a 50.000 per i crediti IVA e a 20.000 per i crediti II.DD. e IRAP per i soggetti che risulteranno in linea con i livelli di affidabilità fiscale che saranno individuati dall'Agenzia delle entrate.

##### Apposizione del "visto" sul Mod. TR

Il primo quesito affrontato dall'Agenzia nella risoluzione in commento mirava a sapere se, analogamente a quanto stabilito per la compensazione dei

crediti risultanti dalle dichiarazioni annuali, anche per la compensazione di quelli trimestrali risultanti dai Modelli TR si dovesse tenere conto, ai fini dell'obbligo del visto di conformità (o della sottoscrizione alternativa) oltre la soglia di 5.000 euro annui, non dell'importo del credito dichiarato, bensì dell'ammontare effettivamente utilizzato in compensazione. Al riguardo, la risoluzione osserva che la dichiarazione annuale deve essere presentata in

(7) Convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 33/2015.

(8) Convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 221/2012.

ogni caso, anche nell'ipotesi in cui evidenzi un'eccedenza a credito, per rispondere ad un obbligo di legge. Pertanto il contribuente potrebbe non essere in grado di sapere preventivamente come utilizzerà l'eccedenza a credito riportata a nuovo, ossia se in compensazione orizzontale (per la quale, oltre il

limite di 5.000 euro, occorre il "visto"), oppure se a scomputo dei successivi debiti dello stesso tributo (compensazione c.d. verticale, effettuabile liberamente). L'obbligo del visto di conformità per le compensazioni "oltre soglia", conseguentemente, è stato ricollegato non all'importo del credito risultante dalla dichiarazione, ma all'importo effettivamente utilizzato in compensazione orizzontale.

Il discorso è diverso per l'istanza Mod. TR, la cui presentazione non costituisce un generale obbligo di legge, bensì un onere per il contribuente che, sussistendo i presupposti previsti, intenda richiedere il rimborso, oppure utilizzare in compensazione orizzontale, il credito IVA infrannuale; il Mod. TR non deve essere invece presentato dal contribuente che intenda utilizzare il credito in compensazione verticale.

Pertanto, nel momento in cui l'interessato presenta il Mod. TR al fine di destinare alla compensazione (orizzontale) un credito dichiarato di oltre 5.000 euro, non vi è ragione per ricollegare l'apposizione del "visto" all'effettiva utilizzazione. Ad avviso dell'Agenzia, il "visto di conformità è, quindi, obbligatorio se l'istanza con cui viene chiesto di poter compensare il credito IVA infrannuale è di importo superiore a 5.000 euro annui, anche quando alla richiesta non faccia seguito alcun effettivo utilizzo in compensazione".

Detto questo, la risoluzione puntualizza però che se viene "erroneamente" presentato senza il visto di conformità un modello TR portante un credito destinato alla compensazione superiore a 5.000 euro, "l'utilizzo inferiore a tale li-

#### LA PRASSI AMMINISTRATIVA

##### **Determinazione del limite di 5.000 euro annui**

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 103/E/2017, chiarisce che il limite di 5.000 euro annui, ai fini dell'apposizione del "visto" secondo le nuove disposizioni, va calcolato tenendo conto dei **crediti trimestrali** chiesti in **compensazione** nelle istanze **Mod. TR** relative ai **precedenti trimestri** dello **stesso anno** d'imposta.

mite non ne inficerà la spettanza"; in altri termini, in questa ipotesi la compensazione è legittima (e non dovrebbero esserci conseguenze neppure sanzionatorie). Qualora, poi, il contribuente decida di compensare oltre il limite, prosegua la risoluzione, dovrà previamente presentare un Mod. TR inte-

grativo recante il visto di conformità, barrando la casella "modifica istanza precedente". In proposito, sembra di poter dire che l'utilizzo in compensazione del credito "sopra soglia", per effetto della favorevole modifica descritta sopra alla lett. e), sia possibile dal decimo giorno successivo a quello di presentazione del Mod. TR integrativo.

Riguardo a tale modifica, si osserva inoltre che, di fatto, appaiono ora allineate le decorrenze delle compensazioni dei crediti IVA trimestrali, a prescindere se superiori o meno alla soglia di 5.000 euro: difatti, sebbene i crediti "sotto soglia" siano utilizzabili successivamente alla presentazione dell'istanza Mod. TR, giusta disposizione dell'art. 8, comma 3, del D.P.R. n. 542/1999, il Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 21 dicembre 2009, concernente modalità e termini di effettuazione delle compensazioni dei crediti IVA, al punto 3.1 stabilisce che la presentazione delle deleghe recanti compensazioni deve essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o istanza da cui il credito emerge.

##### **Determinazione del limite di 5.000 euro annui**

Gli altri quesiti in materia di compensazioni miravano a sapere se nel limite di 5.000 euro annui, ai fini dell'apposizione del "visto" secondo le nuove disposizioni, si dovessero includere i precedenti crediti trimestrali destinati alla compensazione nelle istanze Mod. TR, oppure gli importi dei crediti stessi effettivamente utilizzati, e se, in sede di prima applicazione,