



Ordine dei Consulenti del Lavoro di Napoli Rubrica "Dentro la Notizia"

Redazione a cura della Commissione Comunicazione del CPO di Napoli

157/2014

Novembre/15/2014 (*)

Napoli 28 Novembre 2014

Con Risoluzione n. 99 dell'11 novembre 2014, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito alla possibilità di variare la scelta di utilizzo dell'eccedenza di credito IVA effettuata tramite la presentazione del modello TR.

La Risoluzione **n. 99/E dell'11 novembre 2014** è stata emessa dall'Agenzia delle Entrate in risposta ad un interpello in merito all'interpretazione dell'articolo **38-bis del DPR n. 633 del 1972**.

Durante l'istruttoria relativa a due istanze di rimborso trimestrale, l'ufficio ha dovuto valutare la possibilità di revoca/conversione di istanze presentate nei termini.

Nel primo caso, veniva richiesta la revoca del rimborso in favore di un successivo utilizzo in compensazione in sede di dichiarazione annuale.

Nel secondo caso, l'errata richiesta di rimborso era seguita, nei fatti, all'utilizzo in compensazione del credito IVA entro il termine di scadenza della presentazione del modello TR per il trimestre di riferimento.

L'interpello da parte dell'ufficio interpellante era dovuto dal fatto che per i rimborsi annuali era espressamente prevista la richiesta di revoca mentre, in relazione ai rimborsi trimestrali, la circolare 9/1994 sembrava precludere tale possibilità.

Da qui la necessità di richiesta chiarimenti alla Direzione Centrale Normativa dell'Agenzia delle Entrate.

Prima di addentrarsi nel chiarimento fornito con la risoluzione in esame, si ritiene utile operare una breve disamina sulla normativa riguardante la richiesta di rimborso IVA attraverso l'utilizzo del modello TR.

REQUISITI PER LA PRESENTAZIONE DEL MODELLO TR

Per legittimare la richiesta di rimborso attraverso la presentazione del modello TR o l'utilizzo in compensazione del credito IVA trimestrale **deve sussistere almeno uno** dei presupposti previsti **dall'art.30, c.3, lett. a) b) c) d) e) del DPR 633/72**, esposti di seguito:

- **lett. a)**: aver effettuato, in via esclusiva o prevalente, operazioni attive con aliquota media, aumentata del 10%, inferiore all'aliquota media di acquisti e importazioni. A tal fine, si devono considerare tutte le operazioni registrate, escludendo però quelle relative ai beni ammortizzabili. Le operazioni attive effettuate con applicazione del reverse charge vengono considerate ad aliquota zero.
- **lett b)**: aver effettuato operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-bis e 9 del DPR 633/72 e art. 41 d.l. 331/93, per un ammontare superiore al 25% delle operazioni effettuate.
- **lett. c)**: aver effettuato acquisti e importazioni di beni ammortizzabili per un ammontare superiore ai 2/3 del totale di acquisti e importazioni di beni e/o servizi imponibili. Relativamente a questo requisito, come specificato dall'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 392/E del 28/12/1997, **l'acquisizione di un bene ammortizzabile in leasing**, non potendo essere annoverato tra i beni di proprietà dell'utilizzatore, **non dà diritto** al rimborso.
- **lett. d)**: aver effettuato, ai sensi degli articoli 7 e 7-septies del DPR 633/72, nei confronti di soggetti passivi IVA non stabiliti in Italia le seguenti operazioni:
 - Lavorazioni relative a beni mobili materiali;
 - Trasporti di beni e relative prestazioni di intermediazione;

- Servizi accessori ai trasporti di beni e relative prestazioni di intermediazione;
- Servizi creditizi, finanziari e assicurativi rese a soggetti extra UE o relativi a beni da esportare;

Le operazioni suddette devono risultare di **importo superiore al 50% dell'ammontare di tutte le operazioni effettuate.**

Si chiarisce che, ai fini della verifica del requisito in esame, **è confermata la rilevanza delle fatture emesse relativamente alle "altre" operazioni non soggette ad IVA per mancanza del requisito territoriale ex artt. da 7 a 7-septies, DPR n. 633/72** per le quali è stata emessa fattura.

- **lett. e):** indipendentemente dalla verifica dei presupposti sopra elencati, essere soggetti non residenti identificati direttamente in Italia (ex art.35-ter DPR 633/72) ovvero con rappresentante fiscale in Italia.

La presentazione del Modello IVA TR deve avvenire esclusivamente per via telematica direttamente o tramite intermediari abilitati, utilizzando il modello disponibile sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

CHIARIMENTI RISOLUZIONE

L'Agenzia, dopo aver ricordato che il contribuente, se cambia idea, può rettificare o integrare la prima opzione inviando un nuovo modello TR (***con la casella "correttiva nei termini" barrata***), ***precisa che, nessuna norma sancisce "l'immodificabilità" della scelta operata e che, quindi, la rettifica del modello TR è possibile anche oltre la scadenza per la "correttiva nei termini".***

Per quanto sopra, l'Agenzia delle Entrate ritiene che la facoltà di rettificare il modello TR, validamente e tempestivamente presentato ai sensi dell'articolo 8 del D.P.R. n. 542 del 1999, ***debba essere concessa anche una volta decorso il termine di presentazione della "correttiva nei termini"*** (ossia, l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento).

Dopo il suddetto chiarimento, l'Agenzia delle Entrate analizza le due principali fattispecie che nella realtà possono presentarsi relativamente alla presentazione del modello TR, vale a dire:

- ***Variazione dell'istanza da rimborso dell'IVA in eccedenza a compensazione;***
- ***Variazione dell'istanza di compensazione dell'IVA in eccedenza in richiesta a rimborso;***

In particolare, ***l'Agenzia ritiene che il contribuente possa variare la scelta operata*** anche oltre i termini di presentazione del modello TR, chiedendo ***l'utilizzo in compensazione della somma già richiesta a rimborso***, previa verifica con l'ufficio territorialmente competente che non sia già stata conclusa la fase istruttoria e non sia stata validata la disposizione di pagamento.

Nel caso di avvenuta validazione della disposizione di pagamento, la rettifica non è consentita.

La modifica della scelta ***da compensazione a rimborso*** può essere eseguita ***a condizione che il credito non sia stato utilizzato in compensazione.***

Con riguardo, invece, ***all'ipotesi in cui sia utilizzata in compensazione l'eccedenza di credito IVA infrannuale già chiesta a rimborso*** - senza aver previamente operato la rettifica dell'istanza - l'Agenzia delle Entrate chiarisce ***che la stessa realizzi l'ipotesi di indebito utilizzo di somme in compensazione.***

Al riguardo, l'Agenzia richiama i principi espressi, in relazione ad un caso simile a quello in argomento, dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione, in base ai quali era stata negata al contribuente la possibilità di utilizzare mensilmente in detrazione l'eccedenza IVA detraibile già chiesta a rimborso nella dichiarazione annuale, in assenza di una preventiva revoca della richiesta di rimborso.

In tale evenienza, per la Suprema Corte, ***l'esercizio indebito della detrazione realizza un omesso versamento di somme dovute all'Erario e, quindi, una infrazione rilevante ai fini della determinazione dell'imposta*** (cfr. sentenze n. 7254 del 12 maggio 2003 e n. 4246 del 23 febbraio 2007).

In conclusione ***l'indebito utilizzo in compensazione del credito infrannuale, già chiesto a rimborso, configura una violazione sanzionabile ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.***

Resta salva, in ogni caso, la possibilità per il contribuente di avvalersi, qualora ne ricorrano i presupposti, dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997.

Si segnala, inoltre, che, comunque, ***la modifica della modalità di utilizzo del credito, operata tramite la presentazione di un nuovo modello TR, deve successivamente trovare corretta esposizione nella dichiarazione annuale IVA e, pertanto, la rettifica del modello TR non può essere esercitata dopo la data di presentazione della stessa dichiarazione.***

Ad maiora

***IL PRESIDENTE
Edmondo Duraccio***

(*) Rubrica riservata agli iscritti nell'Albo dei Consulenti del Lavoro della Provincia di Napoli. E' fatto, pertanto, divieto di riproduzione anche parziale. Diritti legalmente riservati agli Autori

ED/FC/GC