Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma

COMMISSIONE IVA

GESTIONE DEL CREDITO IVA

LE COMPENSAZIONI DELLE ECCEDENZE DI CREDITO

Relatore: Daniele Stelluti

CRITERI GENERALI

Introduzione dell'istituto della compensazione nel nostro ordinamento

L'istituto della compensazione è stato introdotto nell'ordinamento fiscale italiano dall'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.
Prima dell'entrata in vigore di tale decreto, il nostro ordinamento prevedeva la cosiddetta compensazione verticale (detta anche interna, tradizionale, di riporto o a scomputo), che consente al contribuente di recuperare crediti sorti nei periodi precedenti e non chiesti a rimborso, con debiti della stessa imposta (ad esempio, utilizzo di un credito Irpef a scomputo del versamento dell'acconto Irpef).
Con l'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 è stata introdotta la cosiddetta compensazione orizzontale, che permette, invece, al contribuente, di compensare crediti e debiti nei confronti anche di diversi enti impositori (Stato, Inps, Inail, Enti locali, Enpals).

Soggetti beneficiari

Possono avvalersi dell'istituto della compensazione tutti i contribuenti, sia privati che titolari di partita Iva, a favore dei quali risulta un credito dalle dichiarazioni (Iva, redditi, Irap, 770, quadro RR di UNICO e autoliquidazione Inail) o dalle denunce periodiche contributive.

Limiti quantitativi per la compensazione orizzontale

Il limite massimo dei crediti che possono essere compensati orizzontalmente è, attualmente, di 516.456 euro (aumentato a 1.000.000 di euro per i subappaltatori del settore edile, se ricorrono le condizioni di cui all'art. 35 c. 6-ter D.L. n. 223/2006) per ciascun anno solare di utilizzo (non per anno di formazione).

Dal 2014, ai sensi dell'art. 9 del D.L. n. 35/2013, **il limite annuale è aumentato a 700.000 euro.**

Nel limite si comprendono anche gli importi richiesti a rimborso direttamente all'agente della riscossione (Circ. Min. n. 211/E del 03/09/1998), **mentre non si devono considerare**:
- i crediti trimestrali derivanti dalle liquidazioni periodiche IVA, richiesti a rimborso. Questi, infatti, sono chiesti direttamente agli Uffici (Comunicato Stampa del 20/07/2004);
- i crediti compensati con i debiti della stessa imposta, anche se tale compensazione risulta esposta nel Mod. F24;
- i crediti d'imposta derivanti da agevolazioni o incentivi fiscali (esposti dal 1°/01/2008 nel quadro RU di Unico utilizzabili nel limite annuo di 250.000 euro).

Qualora, ovviamente, l'importo dei crediti spettanti sia **superiore** al limite, l'eccedenza può essere richiesta a rimborso nei modi ordinari, oppure può essere portata in compensazione nell'anno successivo.

Limiti temporali per la compensazione orizzontale

Dal punto di vista temporale, la compensazione può avvenire nei seguenti termini:

- per i crediti risultanti da dichiarazioni fiscali (UNICO, Iva autonoma o 770), a partire dal primo giorno successivo a quello in cui si è chiuso il periodo d'imposta ed entro la data di presentazione della dichiarazione successiva;

- per i crediti Iva infrannuali relativi al 1°, 2°, 3° trimestre, chiesti in compensazione nell'istanza presentata al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate (utilizzando l'apposito modello TR), a partire dal primo giorno successivo alla chiusura del trimestre:
In particolare:
- per il primo trimestre, l'istanza va presentata entro il 30 aprile e la compensazione è possibile già dal 1° aprile;
- per il secondo trimestre, l'istanza va presentata entro il 31 luglio e la compensazione è possibile già dal 1° luglio;
- per il terzo trimestre, l'istanza va presentata entro il 31 ottobre e la compensazione potrà avvenire già dal 1° ottobre.

Interventi legislativi sulle compensazioni

La disciplina delle compensazioni è stata modificata da diversi interventi legislativi, al fine di limitare l'utilizzo "improprio" di tale istituto:

• il D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni nella L. 28 gennaio 2009, n. 2, ha introdotto nuove sanzioni per le compensazioni indebite;

• il D.L. 1° luglio 2009, n. 78, convertito in L. 3 agosto 2009, n. 102, ha previsto nuove modalità e termini per l'utilizzo in compensazione dei crediti Iva, in particolare ha:

1) ha modificato l'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, integrando il comma 1 dello stesso con un ulteriore periodo secondo cui: ***"la compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, per importi superiori a diecimila euro annui, 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"***;

2) ha modificato l'art. 8 comma 3 del D.P.R. 14/10/1999, n. 542, aggiungendo un ulteriore periodo, stabilendo che le compensazioni "orizzontali" dei crediti IVA trimestrali "***..possono essere effettuate solo successivamente alla presentazione dell'istanza..***" infrannuale;

3) ha introdotto il c.d. "Visto di conformità" nell'ipotesi in cui la compensazione "orizzontale" del crediti IVA superi l'importo di quindicimila euro annui.

• il D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito in L. 30 luglio 2010, n. 122, ha prescritto il divieto di compensazione in presenza di debiti erariali iscritti a ruolo superiori a 1.500 euro.

• il D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito dalla L. 26 aprile 2012, n. 44, a partire dal 1° aprile 2012 ha ridotto a 5.000 euro, rispetto al precedente importo di 10.000 euro, il limite oltre il quale l'utilizzo in compensazione può essere effettuato solamente a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione o della apposita istanza da cui emerge il credito periodico o della relativa dichiarazione annuale.

Interventi legislativi sugli adempimenti dichiarativi

I soggetti che intendono compensare il credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale possono presentare la dichiarazione IVA in forma autonoma dal 1° febbraio, in luogo della presentazione dei moduli della dichiarazione IVA nel modello UNICO.

A tale proposito, la Circ. Agenzia delle Entrate 25/01/2011 n. 1/E, ha chiarito che, indipendentemente dalla presenza di un credito o di un debito annuale, è sempre possibile presentare la dichiarazione annuale entro il mese di febbraio di ciascun anno, con il conseguente esonero dall'obbligo di presentazione della comunicazione dati IVA.

La presentazione in via autonoma della dichiarazione annuale non consente, però, di effettuare i versamenti IVA in base alle scadenze previste dal modello UNICO. Il saldo annuale, pertanto, deve essere versato entro il 16 marzo in un'unica soluzione, oppure a rate, maggiorando dello 0,33% mensile l'importo di ciascuna rata successiva alla prima (viene, quindi, preclusa la possibilità di effettuare i versamenti entro le scadenze del modello UNICO).

Le specifiche disposizioni in materia di utilizzo in compensazione dei crediti relativi all'imposta sul valore aggiunto

Già con decorrenza dal 1° gennaio 2010 l'utilizzo del credito IVA in compensazione "orizzontale" è sottoposto a particolari regole e limiti.
In base alle norme attualmente in vigore, quindi, specifiche disposizioni regolamentano:

- l'utilizzo di crediti IVA in compensazione se il credito utilizzato è superiore a 5.000 euro;

- l'utilizzo di crediti IVA in compensazione se il credito utilizzato è superiore a 15.000 euro.

Utilizzo in compensazione di crediti IVA di importo pari o inferiore a 5.000 euro

Questa problematica, sin dall'entrata in vigore delle nuove norme sulle compensazioni, ha suscitato numerose perplessità ed incertezze applicative.
Successivamente, a seguito dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate (in particolare la Circolare n. 1 del 15/01/2010), per le modalità di utlizzo dei crediti IVA di importo pari o inferiore a 5.000 euro (per i quali continuano ad applicarsi le "vecchie regole") sono stati definiti i seguenti criteri:

►**il credito IVA annuale**, fino all'ammontare di 5.000 euro può essere utilizzato in compensazione "orizzontale" senza attendere la presentazione della dichiarazione annuale (anche qualora disponga di una eccedenza superiore e intenda effettuare successivi utilizzi oltre la soglia) e senza utilizzare, quale modalità di versamento, i servizi telematici Fisconline o Entratel.

Raggiunto il predetto limite, ogni ulteriore compensazione (anche se di importo inferiore a 5.000 euro) può avvenire dal sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale IVA in cui viene esposto il credito da utilizzare ed in modalità necessariamente telematiche (tramite Fisconline o Entratel).

La circolare, peraltro, precisa che in tutti i casi in cui il contribuente intende destinare alla compensazione crediti IVA di importo superiore a 5.000 euro annui, è *"opportuno"* utilizzare i servizi telematici Fisconline o Entratel anche per la trasmissione di deleghe contenenti utilizzi cumulativamente inferiori a 5.000 euro.

Ad esempio:

il contribuente che dispone di un credito annuale 2012 di 10.000 euro che intende compensare interamente durante il 2013, può utilizzare 2.000 euro il 16 gennaio, altri 3.000 euro il 16 febbraio (per queste due compensazioni è solo <<opportuno>> avvalersi di Entratel o Fisconline), e gli ulteriori 5.000 euro a partire dal giorno 16 del mese seguente a quello di invio della dichiarazione; per quest'ultima compensazione adottando obbligatoriamente uno dei due canali telematici delle Entrate.

Utilizzo in compensazione di crediti IVA di importo superiore a 5.000 euro ma non superiore a 15.000 euro

L'utilizzo in compensazione del credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale, **per importi superiori a 5.000 euro annui**, e' sottoposto a specifiche condizioni:

● puo' essere effettuata a partire **dal sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione** da cui il credito emerge;

● devono essere utilizzati esclusivamente i **servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate Entratel o Fisconline** direttamente dei contribuenti o tramite intermediari abilitati e non e' possibile utilizzare i servizi home banking o remote banking predisposti dalle banche. Il sistema informatico dell'Agenzia effettua diverse verifiche sulle deleghe presentate e scarta quelle che presentano irregolarità.

Calcolo del limite di 5.000 euro

► Il limite di 5.000 euro e' riferito al totale delle compensazioni effettuate nell'anno e non alla singola compensazione. Ad esempio, in un anno solare e' possibile effettuare piu' compensazioni fino a 5.000 euro senza particolari modalita', mentre per ulteriori compensazioni dovra' rispettare le nuove disposizioni.

Ad esempio: il credito dell'anno 2012 e' pari a 10.000 euro, a gennaio 2013 se ne utilizzano in compensazione 5.000, senza particolari adempimenti. Se ad aprile 2013 si vuole utilizzarne ulteriori 4.000, superando il limite di euro 5.000, devono essere osservate tutte le condizioni richieste, ossia la preventiva presentazione dichiarazione IVA e l'utilizzo dei canali telematici per il pagamento.

► le compensazioni che non soggiacciono alle limitazioni previste dalla legge **sono esclusivamente quelle utilizzate per il pagamento di un debito della medesima imposta, relativo ad un periodo successivo rispetto a quello di maturazione del credito (Circ. AE N. 29 del 3 giugno 2010)**.

Ad esempio: IVA del primo trimestre 2013 a credito (cod 6036 - per i soggetti ammessi al rimborso / compensazione del credito trimestrale) e IVA del mese di gennaio 2013 a debito. L'utilizzo del credito per pagare il debito con ravvedimento concorre a formare il limite di 5.000 euro (per l'anno 2013). Perché è una compensazione per cui e' necessario l'F24.

► Le compensazioni utilizzate per pagamenti non concorrono al raggiungimento dei limiti di compensabilità di 5.000 e 15.000 euro se e nella misura in cui la loro esposizione nel modello F24 rappresenti una mera modalità alternativa di esercitare la “detrazione” che può essere evidenziata all’interno della dichiarazione annuale (quadro VL del mod. IVA).

Ad esempio: Iva del saldo annuale 2012 a credito (cod 6099). L’utilizzo del credito IVA in compensazione con debiti IVA scaturenti dalle liquidazioni periodiche del 2013 non concorre al raggiungimento dei limiti di compensabilità di 5.000 e 15.000 euro poichè non è necessario utilizzare l'F24, potendo esporre la compensazione nella dichiarazione per il 2013.

<u>MEMO</u>: si può disporre di due distinti plafond

►Il limite di 5.000 euro, come già detto, è riferito all'anno di maturazione del credito e non all'anno solare di utilizzo in compensazione, ed è calcolato distintamente per ciascuna tipologia di credito IVA: **annuale e infrannuale.**

►Nello stesso anno solare si hanno a disposizione crediti IVA relativi a due anni di imposta, ossia due distinti *plafond* cui fare riferimento, il primo relativo al **credito IVA annuale**, il secondo relativo alla sommatoria dei **crediti IVA trimestrali**. Così, ad esempio, ai fini del calcolo del limite di 5.000 euro, il credito IVA maturato nel 2012 va distinto dai crediti IVA maturati nei tre trimestri del 2013, ancorché gli importi di entrambe le tipologie di credito possano essere utilizzati in compensazione nel corso del 2013.

Ad esempio, il contribuente nel 2013 presenta:

1. la dichiarazione IVA relativa all'anno d'imposta 2012 da cui emerge un credito Iva da utilizzare in compensazione pari a 80.000 euro;

2. due modelli IVA TR (secondo e terzo trimestre) relativi all'anno 2013 con richiesta di compensazione di crediti pari rispettivamente a 20.000 e 30.000 euro;

disporrà di un *plafond* riferito al credito annuale pari a 80.000 euro, spendibile in F24 con codice tributo 6099 (anno di riferimento 2012), nonché di un *plafond* riferito alla somma dei crediti trimestrali pari a 50.000 euro spendibile rispettivamente con i codici tributo 6037 e 6038 (anno di riferimento 2013).

E' facile notare che l'utilizzo del rimborso trimestrale e' conveniente in quanto riduce il credito iva emergente dalla dichiarazione annuale.

Compensazioni superiori a 15.000 euro

Per le compensazioni superiori a 15.000 euro:

● devono essere rispettate le condizioni previste per le compensazioni pari o superiori a 5.000 euro annui;

● e' obbligatorio il **visto di conformita' alle dichiarazioni IVA** dalle quali emerge il credito. Per le societa' e degli enti soggetti all'IRES sottoposti al controllo contabile ai sensi del codice civile o di leggi speciali e' possibile - **in alternativa al visto** - che la dichiarazione sia sottoscritta anche dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione.

Esempio

Il credito risultante dalla dichiarazione IVA per il 2012 e' pari a 50.000 euro. Nel 2013 si utilizzano:

- 15.000 euro per compensazione con l'IVA delle liquidazioni periodiche: non c'e' obbligo di pagamento telematico ne di visto di conformita' (è una compensazione c.d. “verticale”);

- 5.000 euro per compensazione con IRPEF (IRES, INPS, etc) : non c'e' obbligo di pagamento telematico ne di visto di conformita'; **(1)**

- successivamente sono utilizzate per compensazione con IRPEF (IRES, INPS etc) ulteriori 5.000 euro di credito iva 2012: il pagamento e' effettuato, a partire dal sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione della relativa dichiarazione, obbligatoriamente tramite Entratel o Fisconline.

Se la dichiarazione IVA per il 2012 non ha il visto di conformita', non e' possibile effettuare successivamente una ulteriore compensazione di 6.000 euro poiche' viene superato (5.000 + 5.000 + 6.000 = 16.000) il limite di 15.000. E' necessario presentare una nuova dichiarazione IVA con visto di conformita'.

(1) l'agenzia consiglia di effettuare comunque i pagamenti in via telematica, se c'e l'intenzione di effettuare ulteriori compensazioni, per ottenere in tempi piu' brevi la conferma telematica che la compensazione e' stata autorizzata.

Utilizzo del credito dell'anno precedente

Il contribuente puo' utilizzare in compensazione il credito residuo emerso dalla dichiarazione dell'anno precedente entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva.
La parte di credito non utilizzata puo' confluire in tale dichiarazione "rigenerandosi" (C.M. n. 1/E/2010) e andandosi a sommare al credito IVA maturato nell'anno successivo.

Devono comunque essere rispettati i limiti, che sono riferiti all'anno di formazione e non all'anno di utilizzo. Per cui, ad esempio, il credito compensato nel 2013 e nel 2014 con codici 6099/2012 non puo' essere superiore a 15.000 euro se la dichiarazione per il 2012 (Mod. IVA 2013) non ha il visto ci conformita'.

Esempio n. 1

Un contribuente ha presentato, nel corso del 2013, la dichiarazione IVA relativa al 2012, opportunamente "certificata", evidenziando un credito di 100.000 euro. Al 31/12/13 tale credito è stato utilizzato per 70.000 euro. Egli potrà continuare ad utilizzare il credito residuo in compensazione nel 2014 con il codice tributo 6099/2012. Se entro il mese di febbraio lo stesso contribuente presenta la dichiarazione IVA con un credito complessivo di 18.000 euro, dato per 8.000 euro dalle operazioni dell'anno 2013 e per 10.000 euro dall'eccedenza del credito 2012 non utilizzato, nel caso in cui volesse utilizzare un credito di 10.000 euro in compensazione "orizzontale" il 17/03/14, la compensazione andrebbe correttamente operata utilizzando il codice tributo 6099/2013. La dichiarazione, solo qualora l'importo complessivo del credito che si ritiene di utilizzare supera i 15.000 euro, richiederebbe il "visto di conformità".

Esempio n. 2

Credito IVA 2012 di 70.000 euro utilizzato in compensazione “orizzontale” nel 2013 per 48.000 euro. In questo caso il credito IVA 2012 **è stato “certificato”** nel Mod. IVA 2013 e pertanto è possibile utilizzare in compensazione “senza limiti” il residuo importo di 22.000 euro (con codice tributo 6099/2012) fino a quando non viene “rigenerato” quale credito IVA 2013. A questo punto le limitazioni all'utilizzo del credito IVA saranno riferite all'importo risultante dal Mod. IVA 2014.

Esempio n. 3

Credito IVA 2012 di 20.000 euro utilizzato in compensazione “orizzontale” nel 2013 per 9.000 euro. In questo caso il credito IVA 2012 **non è stato “certificato”** nel Mod. IVA 2013 e pertanto è possibile utilizzarlo in compensazione “liberamente” nel 2014 soltanto fino al limite di 15.000 euro (con codice tributo 6099/2012) e fino a quando non sarà fatto confluire nel Mod. IVA 2014, ossia finche non viene “rigenerato” quale credito IVA 2013. L'ammontare del credito IVA 2012 utilizzabile “senza limiti” nel 2014 è pari a 6.000 euro. A questo punto le limitazioni all'utilizzo del credito IVA saranno riferite all'importo risultante dal Mod. IVA 2014.

Pagamento telematico

Per effettuare compensazioni del credito IVA annuale per importi superiori a 5.000 euro devono essere utilizzati esclusivamente i **servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate Entratel o Fisconline** e non e' possibile utilizzare i servizi home banking o remote banking predisposti dalle banche.
Le deleghe di pagamento F24 contenenti le compensazioni IVA possono essere trasmesse direttamente dai contribuenti (tramite Fisconline o Entratel) o tramite intermediari abilitati (tramite Entratel). L'eventuale addebito puo' essere effettuato sia sul c/c del contribuente sia su quello dell'intermediario.
Il sistema informatico dell'Agenzia effettua diverse verifiche sulle deleghe presentate e scarta quelle che presentano irregolarita'. Al momento del pagamento telematico (dell'invio del file) il contribuente riceve una attestazione di ricezione del file. Successivamente, dopo che il sistema informatico dell'Agenzia avra' effettuato i controlli previsti, sara' inviato al contribuente l'attestazione del pagamento regolarmente avvenuto o la comunicazione di scarto (pagamento non accettato). E' quindi opportuno (secondo la circolare n. 1/2010) effettuare in anticipo i pagamenti in modo che, in caso di scarto, al contribuente sia possibile rettificare il pagamento nei termini del versamento, senza incorrere in sanzioni per il ritardo.
E' possibile chiedere chiarimenti circa l'eventuale scarto dei pagamenti e segnalare l'avvenuta regolarizzazione tramite ravvedimento di compensazioni indebite tramite un apposito canale di assistenza telematico per I contribuenti ed i professionisti dotati di PEC (Circ. AE 19/04/2011 n. 16/E).

CASI PARTICOLARI E SOLUZIONI OPERATIVE
(CIRC. MIN. N. 16/E DEL 19/04/2011)

Correzione ed annullamento di modelli F24

Esempio:

Nel mese di marzo 2013, avendo ancora a disposizione un residuo credito IVA relativo all'anno d'imposta 2011, sono state pagate tramite compensazione le ritenute relative al mese di febbraio per un importo di 4.000 euro. Tuttavia, in sede di compilazione del Mod. F24, in corrispondenza del codice tributo 6099, è stato indicato per errore l'anno di riferimento 2012 (in luogo di 2011).

Rilevato l'errore, in data 08/04/2013 è stata chiesta (ed ottenuta) la correzione dell'anno di riferimento da 2012 a 2011.

A seguito della correzione operata dall'Ufficio, la stessa compensazione è stata imputata al plafond relativo all'anno 2011 (risultante dalla dichiarazione IVA presentata per quell'anno), con conseguente ricostituzione del credito relativo all'anno 2012, che torna disponibile nella sua interezza (nel limite di 5.000 euro visto che non era ancora stata presentata la relativa dichiarazione) a partire dal secondo giorno lavorativo successivo a quello di correzione.

Stesso discorso in caso di annullamento di un Mod. F24 con utilizzo di credito IVA e saldo pari a zero: infatti, anche in questo caso, il relativo plafond viene automaticamente ricostituito e torna disponibile per la compensazione ordinariamente entro il secondo giorno lavorativo successivo a quello di annullamento del Mod. F24.

Presentazione di più dichiarazioni relative alla stessa annualità

Esempio

Un contribuente presenta la dichiarazione IVA nel mese di febbraio con esposizione di un credito da utilizzare in compensazione superiore a 15.000 euro. Sulla dichiarazione è apposto il visto di conformità.

Nel mese di settembre, in sede di predisposizione e presentazione della dichiarazione dei redditi, vengono erroneamente inclusi nel modello Unico anche i quadri relativi alla dichiarazione IVA, già inviata in forma autonoma a febbraio. Sul modello Unico non viene apposto il visto di conformità.

L'erronea presentazione della dichiarazione IVA all'interno del modello Unico inficia la possibilità di compensare il credito IVA da essa emergente per importi superiori a 15.000 euro?

Nel caso rappresentato, la dichiarazione IVA presentata all'interno del modello Unico (senza visto di conformità) viene considerata "correttiva nei termini" (e quindi sostitutiva) della dichiarazione IVA precedentemente presentata in forma autonoma (con visto di conformità). Per questo motivo, eventuali deleghe di pagamento contenenti compensazione di credito IVA per importi superiori a 15.000 euro, presentate successivamente all'invio del modello Unico, sono oggetto di scarto da parte della procedura automatizzata di controllo delle compensazioni IVA, che rileva l'assenza del visto di conformità sull'ultima dichiarazione IVA validamente presentata (fatte salve, in quanto già accettate dal sistema, le compensazioni operate fino alla data di presentazione del Mod. Unico).

Secondo l'Agenzia delle Entrate, in questa situazione, il contribuente che intende ripristinare la possibilità di compensare il proprio credito IVA per importi superiori a 15.000 euro, può agire in due modi alternativi:

- annullare l'invio del modello Unico, contenente la dichiarazione IVA erroneamente inclusa; in questo modo si restituisce efficacia alla dichiarazione IVA originariamente presentata in forma autonoma, su cui è apposto il visto di conformità. **In questo caso è necessario, tuttavia, presentare nuovamente la dichiarazione dei redditi, originariamente contenuta nel modello Unico oggetto di annullamento**. Tale modalità operativa è attuabile, senza incorrere in sanzioni, entro il termine ordinario di presentazione della dichiarazione;

- presentare una terza dichiarazione IVA in forma autonoma, con apposizione del visto di conformità. Tale dichiarazione, per i motivi sopra esposti, viene considerata sostitutiva della dichiarazione IVA compresa nel modello Unico (senza visto di conformità).

In entrambi i casi il credito IVA, per importi superiori a 15.000 euro, sarà nuovamente disponibile per la compensazione a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di regolarizzazione della posizione.

Sanzioni

Sanzioni a seguito di controllo automatizzato delle dichiarazioni

In caso di utilizzo in compensazione di crediti per un ammontare superiore a quanto dichiarato, rilevato in sede di controllo automatizzato delle dichiarazioni (ex art. 36-bis e 54-bis, DPR 633/1972), si applica la sanzione del 30% (sanzione prevista per gli omessi o ritardati pagamenti ex art. 13, Dlgs 471/1997).
In sede di controllo automatizzato non viene emesso un giudizio circa l'inesistenza del credito utilizzato ma puo' solo essere rilevato un utilizzo eccedente il credito dichiarato.

Utilizzo di crediti inesistenti

L'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti e' punito con la sanzione dal 100% al 200% della misura dei crediti stessi. E' punito con la sanzione del 200% cento della misura dei crediti compensati chiunque utilizza i crediti inesistenti per un ammontare superiore a 50.000 euro per ciascun anno solare.(art. 27, c. 18 Dl 185/2008).
In nessun caso si applica la definizione agevolata - riduzione alla misura di un quarto - prevista dall'articolo 16, comma 3 e 17, comma 2 del Dlgs 18 dicembre 1997, n. 472 (art.10, comma 1, lettera a), n.8, DL 78/2009).
Termini specificatamente ampliati per la riscossione dei crediti inesistenti. L'atto di recupero (art. 1, comma 421, L 311/2004) puo' essere notificato entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello dell'indebito utilizzo.

Utilizzo di crediti esistenti

Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti, effettivamente esistenti, in misura superiore al limite di 5.000 euro in data precedente a quella di presentazione della dichiarazione annuale, ovvero in misura superiore al limite di 15.000 euro senza che sia stato apposto sulla dichiarazione il prescritto visto di conformità, si applica la sanzione pari al 30 % del credito indebitamente utilizzato in compensazione, ossia quella prevista nel caso di omesso versamento (art. 13 del d.lgs. 471/1997). La stessa sanzione si applica nel caso di utilizzo di credito esistente per un importo eccedente il limite massimo (attualmente di 516.456 euro, dal 2014, ai sensi dell'art. 9 del D.L. n. 35/2013, di 700.000 euro)**.**

L'infedele attestazione dell'esecuzione dei controlli da parte soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione comporta l'applicazione della sanzione da **258 a 2.582 Euro,** prevista per chi rilascia visti di conformita' o asseverazioni infedeli (di cui all'art. 39, comma 1, lettera a, primo periodo, Dlgs 241/1997). In caso di **ripetute violazioni,** ovvero di violazioni particolarmente gravi, e' effettuata apposita segnalazione agli organi competenti per l'adozione di ulteriori provvedimenti (art. 10, comma 7, DL 78/2009).

Il visto di conformità
Controlli per consentire la compensazione del credito IVA superiore a 15.000 euro

Il rilascio del visto di conformità è una condizione necessaria per poter effettuare la compensazione "orizzontale" **del credito IVA annuale** di importo superiore a 15.000 euro (non è richiesta per il credito IVA trimestrale).
Per il rilascio del visto di conformita' devono essere effettuati i seguenti controlli:

● Verifica della corrispondenza del codice ATECO comunicato all'amministrazione con il codice dell'attivita' risultante dalla documentazione contabile del contribuente. In caso di esercizio di più attività tenute con contabilità unificata, nell'unico modulo di cui si compone la dichiarazione, deve essere indicato il codice relativo all'attività prevalente con riferimento al volume d'affari realizzato nell'anno d'imposta. Nell'ipotesi di esercizio di più attività tenute con contabilità separate deve essere indicato in ogni modulo il codice dell'attività ad esso relativo.

●Verifica della sussistenza di una delle fattispecie che, in linea generale, sono idonee a generare l'eccedenza di imposta:

- presenza prevalente di operazioni attive soggette ad aliquote più basse rispetto a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni;
- presenza di operazioni non imponibili;
- presenza di operazioni di acquisto o importazione di beni ammortizzabili;
- presenza di operazioni non soggette all'imposta;
- operazioni non imponibili effettuate da produttori agricoli.

● Se il credito proviene in parte dall'eccedenza formatasi in anni precedenti, il controllo del credito dei periodi precedenti si limita alla verifica dell'esposizione del credito nella dichiarazione presentata.

● Nel caso in cui il credito d'imposta destinato dal contribuente all'utilizzo in compensazione sia pari o superiore al volume d'affari, deve essere effettuata l'integrale verifica della corrispondenza tra la documentazione e i dati esposti nelle scritture contabili e deve essere conservata copia della documentazione al fine di attestare la correttezza dell'esecuzione dei controlli.

● Per tutti i contribuenti per cui non si e' verificata la fattispecie sopra esposta, la verifica deve riguardare la documentazione rilevante ai fini dell'IVA con imposta superiore al 10 per cento dell'ammontare complessivo dell'IVA detratta riferita al periodo d'imposta a cui si riferisce la dichiarazione e deve essere conservata copia al fine di attestare la correttezza dell'esecuzione dei controlli previsti dall'articolo 2, comma 2, del decreto n. 164 del 1999, unitamente alla *check-list* del controllo svolto (se, ad esempio, l'ammontare complessivo dell'IVA detratta è pari a 100.000 euro, devono essere controllate tutte le fatture con imposta superiore a euro 10.000).

Soggetti che possono rilasciare il visto

Possono rilasciare il visto di conformita' tutti soggetti normalmente abilitati al rilascio di tale attestazione: Caaf, commercialisti, esperti contabili, consulenti del lavoro iscritti ai rispettivi Albi, periti ed esperti tributari iscritti nei ruoli camerali al 30/09/1993 in possesso di laurea in giurisprudenza, in economia o equipollenti o di diploma di ragioniere.

Nel caso che le scritture contabili non siano tenute da un soggetto che puo' rilasciare il visto di conformità, il contribuente potrà rivolgersi un CAF-imprese o a un professionista abilitato all'apposizione del visto. Tali soggetti sono comunque tenuti a svolgere i previsti controlli e a predisporre la dichiarazione. Pertanto, il contribuente deve esibire al CAF o al professionista abilitato la documentazione necessaria per consentire la verifica della conformità dei dati esposti o da esporre nella dichiarazione.

Sanzioni per visti di conformità irregolari

Salvo che il fatto costituisca reato e ferma restando l'irrogazione delle sanzioni per le violazioni di norme tributarie, l'infedele attestazione di aver eseguito i controlli è punita con la sanzione amministrativa da 258 a 2.582 euro, ma solo se la dichiarazione forma oggetto di riliquidazione (art. 36-bis DPR 600/73 e art. 54 e segg. DPR 633/72) o controllo formale (art. 36-ter DPR 600/73), da cui emerge una differenza a carico del contribuente non inferiore al minimo per l'iscrizione a ruolo.

Violazioni ripetute e particolarmente gravi comportano la sospensione dalla facoltà di rilasciare il visto da uno a tre anni e la segnalazione all'ordine professionale, perché adotti i provvedimenti disciplinari.
Come chiarito dalla circolare n. 52 del 2007, alla luce del principio di colpevolezza sancito dall'articolo 5 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, la sanzione a carico dei professionisti nei casi di infedeltà del visto di conformità deve essere applicata soltanto se vi sia discordanza tra quanto attestato tramite il rilascio del visto di conformità e i dati emersi a seguito della liquidazione o del controllo.

Alternativa al visto per i contribuenti per i quali è previsto il controllo contabile (ora revisione legale dei conti)

Per i contribuenti per i quali è esercitato il controllo contabile di cui all'articolo 2409-*bis* del codice civile, in alternativa al visto di conformità, per poter utilizzare in compensazione i crediti IVA per importi superiori ad euro 15.000, la dichiarazione deve essere sottoscritta oltre che dal rappresentante legale o dal rappresentante negoziale, dai soggetti che esercitano il controllo contabile (revisore contabile o società di revisione iscritti nel registro istituito presso il Ministero della giustizia)

La sottoscrizione da parte dei predetti soggetti comporta l'attestazione dell'esecuzione dei controlli di cui all'articolo 2, comma 2, del decreto n. 164 del 1999. (ex art. 10, comma 7, DL 78/2009), ossia dei medesimi controlli che effettuano i soggetti che appongono il visto di conformità e pertanto per la natura dei controlli si rinvia a quanto sopra indicato per il rilascio del visto di conformita'.

Secondo la Cir. Min. n. 57/2009 per tali soggetti non e' necessaria la comunicazione preventiva alle Direzioni regionali e la stipulazione della apposita polizza assicurativa.

Controlli per il rilascio del visto di conformità secondo le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate (Circ. n. 57/E del 2009)

L'Agenzia delle Entrate ha stabilito che, ai fini del rilascio del visto di conformità sulla dichiarazione annuale IVA, deve essere verificata:

- la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini IVA e II DD;
- la corrispondenza dei dati esposti nelle scritture contabili alla relativa documentazione;
- la corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili;
- la correttezza formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti.

Inoltre, nelle istruzioni diramate sull'argomento specifico, chiarisce che *<<a titolo esemplificativo, è stata fornita una "check list" contenente le fattispecie che, in linea generale, sono idonee a generare l'eccedenza di imposta e che sono presenti nel modello di richiesta di rimborso VR. In tale ottica, la prevalenza delle operazioni va considerata in funzione della capacità di generare il credito nel caso concreto. L'indicazione della fattispecie che ha generato il credito è sempre dovuta, anche se non indicata tra le fattispecie esemplificate nella circolare>>*.

La sintesi dei chiarimenti forniti è questa: è importante che emerga con chiarezza quale sia la fattispecie che ha generato il credito IVA che si intende utilizzare in compensazione e tale informazione è sempre obbligatorio fornirla, a prescindere da quanto previsto dalla *"check list"* proposta.

Comportamento da adottare

Vista la delicatezza dell'argomento, che può comportare rilevanti sanzioni di carattere amministrativo, penale ed anche disciplinare in capo al soggetto che rilascia il visto di conformità, è fondamentale utilizzare la massima cautela e documentare quanto più è possibile il lavoro svolto al fine di dimostrare la diligenza con la quale si è operato nello svolgimento dei controlli.

A tal fine è utile segnalare che l'Istituto di Ricerca DCEC ha emanato una apposita circolare (n. 14/IR - 08/02/2010) che chiarisce non soltanto molti punti dubbi relativamente alle nuove disposizioni introdotte dall'art. 10 del D.L. n. 78/2009, ma fornisce anche ampi spunti per quanto riguarda l'apposizione del visto di conformità.

Inoltre, il CNDCEC ha approvato e resa pubblica una "*check list*" ben più esaustiva di quella prevista dalla circolare n. 57/E del 2009, che si consiglia di utilizzare proprio al fine di documentare la serietà dei controlli effettuati.

I limiti alla compensazione in sede di versamenti unitari introdotti dall'art. 31, comma 1, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78

Con l'art. 31, co. 1, del D.L. n. 78/2010, il legislatore è nuovamente intervenuto sul sistema dei versamenti unitari, disciplinati dall'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, introducendo da un lato, una preclusione alla facoltà di procedere alla compensazione *"orizzontale"* dei crediti relativi ad imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo, sempre per imposte erariali e relativi accessori di importo superiore a 1.500 euro, per i quali sia scaduto il relativo termine di pagamento, e dall'altro, ammettendo la possibilità di estinguere i ruoli per imposte erariali e relativi accessori utilizzando in compensazione i crediti relativi alle stesse imposte secondo le modalità definite con il successivo D.M. 10/02/2011.

I chiarimenti dell'Agenzia delle entrate, sull'argomento, sono stati diramati con le Circolari n. 4/E del 15/02/2011 e n. 13/E dell'11/03/2011.

Tipologia di crediti e debiti interessati dal divieto

Sia i crediti compensabili che i debiti iscritti a ruolo devono essere relativi ad imposte erariali e per tali devono intendersi le imposte dirette, l'Iva e le altre imposte indirette (compresa l'imposta di registro), l'Irap, le addizionali ai tributi diretti (comunali e regionali), nonché le ritenute alla fonte (relative alla stessa tipologia di imposte indicate come compensabili).

Al contrario, non fanno scattare la preclusione i contributi di qualsiasi natura, i tributi locali e le agevolazioni erogate a qualsiasi titolo sotto forma di credito di imposta (anche se indicate nella sezione "erario" del Modello F24).

I ruoli che impediscono la compensazione delle somme iscritte a ruolo sono tutti quelli portati da cartelle il cui termine di pagamento, indipendentemente dalla data di notifica, sia già scaduto anche anteriormente al 1° gennaio 2011 (esclusi quelli per i quali, pur essendo scaduti, sia stata concessa sospensione amministrativa o giudiziale o dilazione di pagamento, con rate regolarmente pagate).

La preclusione opera a prescindere dalla tipologia di iscrizione (nei ruoli ordinari o straordinari) e dalle modalità della stessa (a titolo definitivo o provvisorio), rilevando ai fini dell'operatività del divieto solamente l'avvenuta scadenza del relativo termine di pagamento, ovvero:

a) trascorso il termine di 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento, almeno fino al 30 giugno 2011;

b) trascorso il termine di 60 giorni dalla notifica del nuovo avviso di accertamento esecutivo, con decorrenza dal 1° luglio 2011.

Per la determinazione della soglia dei 1.500 euro, al raggiungimento della quale scatta il divieto di compensazione, si deve fare riferimento agli importi scaduti in essere al momento in cui si effettua il versamento unitario, e considerare gli importi comprensivi non solo delle imposte, ma anche degli interessi e di tutti gli accessori (in generale, tutte le spese rimborsabili all'Agente della riscossione).

Le conseguenze della presenza di debiti iscritti a ruolo: divieto assoluto di compensazione

Secondo l'interpretazione restrittiva dell'Agenzia (certamente non condivisibile) in presenza di iscrizioni a ruolo superiori alla soglia limite di 1.500 euro è fatto divieto assoluto al contribuente di effettuare qualsiasi compensazione, anche nel caso in cui quest'ultimo sia titolare di crediti erariali di importo superiore ai debiti scaduti, se non provvede prima al pagamento del debito scaduto.

Tale interpretazione, anche secondo l'IRDCEC (Circ. n. 23/IR del 10/03/2011), contrasta sia con la formulazione letterale che con lo spirito della disposizione.

Infatti, sia il testo dell'art. 31, comma 1, che la relazione illustrativa al D.L. n. 78/2010, prevedono espressamente che l'inibizione alla compensazione sia vietata "fino a concorrenza dell'importo dei debiti" (art. 31), ovvero "limitatamente all'importo dei debiti" (relazione), e ciò in modo assolutamente coerente con la finalità della norma, che se è quella (come confermato dalla stessa Agenzia) di assicurare l'estinzione dei debiti scaduti e risalenti nel tempo, ne vede sicuramente garantita la sua realizzazione anche mediante la creazione di una "riserva indisponibile" sul credito d'imposta pari all'ammontare dei debiti scaduti, senza che sia necessario arrivare a congelarne l'intero importo.

Le sanzioni irrogabili

La norma prevede una sanzione amministrativa pari al 50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali ed accessori, per i quali è scaduto il termine di pagamento, fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato.

La sanzione non può comunque essere superiore al 50% di quanto indebitamente compensato.

La Circ. n. 13/E afferma che sanzione è misurata sull'intero importo del debito, ma trova un limite nell'ammontare compensato.

Ad esempio:

1) in presenza di un debito di 25.000 euro e di una compensazione di pari importo, la sanzione sarà di 12.500 euro, il 50 per cento del debito.

2) Nel caso di compensazione pari a 18.000 euro la sanzione sarà sempre di 12.500 euro.

3) Nel caso di importo compensato inferiore alla metà del debito, invece, la sanzione corrisponderà all'ammontare compensato: quindi, in presenza di un debito per 70.000 euro e di compensazione per 25.000 euro, la sanzione è pari a 25.000 euro.

Aspetti controversi

L'interpretazione dell'Agenzia è condivisibile, almeno nel risultato finale, **solamente per il primo caso ipotizzato,** infatti:

- nel caso 1), la sanzione di 12.500 euro è in linea con il dettato normativo perché corrisponde al 50% del credito compensato in violazione della limitazione (e non perché pari al 50% del debito!);

- nel caso 2), applicando il tetto massimo della sanzione che si desume dalla norma, si dovrebbero irrogare 9.000 euro, rispetto ai 12.500 paventati nella circolare;

- nel caso 3), la sanzione indicata dall'Agenzia viene prima commisurata all'importo del debito per ruolo scaduto per poi quantificarla ***"fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato"***, così vanificando il tetto massimo del 50% del credito compensato, come previsto dal dettato normativo: la sanzione irrogabile, quindi, dovrebbe ammontare a 12.500 euro.

Conclusioni

L'interpretazione proposta dall'Agenzia, quindi, non è condivisibile non solo per ragioni testuali, ma soprattutto perché non coerente dal punto di vista sistematico e non conforme al criterio generale della "proporzionalità" in ambito sanzionatorio (vedi anche IRDCEC Circ. n. 23/IR del 10/03/2011).

È, infatti, irragionevole a livello di ordinamento generale una disposizione che commini la stessa sanzione in presenza di indebite compensazioni per importi via via crescenti (primo caso rispetto al secondo caso), ma lo è ancor di più una disposizione che – se interpretata nel senso proposto dall'Agenzia (il terzo caso in ipotesi) – andrebbe a punire in alcuni casi allo stesso modo (100% del tributo utilizzato) il contribuente che compensa un credito sicuramente esistente (anche se in presenza di ruoli scaduti) e quello che ne utilizza uno totalmente inesistente (comportamento sanzionato dall'art. 27, comma 18, del D.L. n. 185/2008 con la sanzione dal 100% al 200% dell'importo dei crediti inesistenti utilizzati in compensazione), situazioni che, senza ombra di dubbio, evidenziano una differente propensione all'illecito fiscale.