

Il controllo preventivo della compensazione dei crediti IVA

di [Roberta De Marchi](#)

Pubblicato il 26 Gennaio 2010

Come comportarsi per compensare i crediti IVA: il dettato normativo e la prassi da seguire.

Il controllo preventivo delle compensazioni dei crediti relativi all'imposta sul valore aggiunto – art. 10 del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102 – è l'oggetto della circolare n. 1/E del 15 gennaio 2010.

Compensazione crediti IVA: il dettato normativo

L'art. 10 del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78 (convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102), ha introdotto diverse novità:

- con il comma 1, lettera a), numero 1, l'utilizzo in compensazione orizzontale dei crediti IVA di importo superiore a 10.000 euro, può avvenire solo successivamente alla presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui gli stessi risultano, e può essere operato esclusivamente attraverso i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate (secondo le modalità tecniche definite dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 21 dicembre 2009), consentendo in tal modo all'Amministrazione finanziaria il controllo tempestivo tra i crediti indicati in dichiarazione e quelli utilizzati in compensazione nel modello F24;
- con il comma 1, lettera a), numero 7, è stato disposto che i contribuenti i quali intendono utilizzare in compensazione crediti IVA per importi superiori a 15.000 euro annui, hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lettera a), del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, relativamente alle dichiarazioni dalle quali emerge il credito. In alternativa, la dichiarazione può essere sottoscritta anche da parte dei soggetti che compilano la relazione di



revisione per i contribuenti soggetti al controllo contabile ex articolo 2409-bis del codice civile (cfr. circolare n. 57/E del 23 dicembre 2009).

SE SUPERIORE A 15.000 € OCCORRE IL VISTO DI CONFORMITÀ'

Si ricorda che l'articolo 27, commi da 16 a 20, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185 (convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2), ha allungato i termini per la riscossione dei crediti inesistenti (consentendo che l'atto di recupero di cui all'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, sia notificato entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello dell'indebito utilizzo), ed ha previsto la sanzione nella misura dal 100 al 200 per cento del loro importo. Al riguardo si evidenzia che l'articolo 7, comma 2, del decreto legge n. 5 del 2009, ha inasprito la predetta sanzione, fissandola al 200 per cento nell'ipotesi di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per un ammontare superiore a cinquantamila euro, mentre l'articolo 10, comma 1, lettera a), numero 8 del decreto legge n. 78 del 2009 esclude, in generale, la definizione agevolata di cui agli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (pagamento di un quarto della sanzione irrogata). Resta inteso che, nel caso di utilizzo in compensazione di crediti, di cui sia constatata l'esistenza, in misura superiore al limite di 10.000 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, continua ad applicarsi la sanzione di cui all'articolo 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997, ossia quella prevista nel caso di omesso versamento (pari al 30 per cento del credito indebitamente utilizzato in compensazione). Le nuove disposizioni si applicano a decorrere dall'1 gennaio 2010 e riguardano i crediti esposti nelle dichiarazioni e nelle istanze presentate a partire da tale data.

LA NUOVA DISCIPLINA

Come già premesso, l'art. 10, c. 1, lett. a), n. 1, del decreto legge, modifica l'articolo 17, comma 1, del citato decreto legislativo n. 241 del 1997, prevedendo che il credito IVA annuale ed infrannuale di importo superiore a 10.000 euro possa essere utilizzato in compensazione – solo tramite i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate – a decorrere dal sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale IVA o dell'istanza di rimborso/compensazione trimestrale (modello IVA TR) di cui all'articolo 8, comma 2, del d.P.R. n. 542 del 1999. Pertanto, per l'utilizzo in compensazione dei crediti IVA il legislatore introduce una sorta di “*doppio binario*”, distinguendo tra:

- crediti IVA eccedenti l'importo di 10.000 euro, cui si applica la nuova disciplina;
- crediti Iva di importo pari o inferiore a 10.000 €, cui continuano ad applicarsi le “vecchie regole”.

Il “tetto” di 10.000 euro 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 o infrannuale). In pratica, due contenitori diversi. La circolare n. 1/2009 precisa che, in tutti casi in cui il contribuente intende destinare alla compensazione crediti Iva di importo superiore a 10.000 euro annui, è opportuno utilizzare i servizi telematici messi a disposizione dall’Agenzia delle Entrate anche per la trasmissione di deleghe contenenti singolarmente compensazioni Iva inferiori ai 10.000 euro ovvero la cui somma non ha ancora raggiunto il limite dei 10.000 euro. I contribuenti che possono compensare sia i crediti IVA annuali sia quelli maturati trimestralmente, nello stesso anno solare hanno, quindi, 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.

DECORRENZA

Come già anticipato, le nuove disposizioni si applicano al credito IVA annuale relativo all’anno 2009 (che emerge dalla dichiarazione mod. IVA 2010) ed ai crediti IVA trimestrali relativi all’anno 2010 (che emergono dalle istanze mod. IVA TR presentate nel corso del 2010). Ciò significa che il credito IVA annuale del 2008 (che è emerso dalla dichiarazione mod. IVA 2009), nonché i crediti trimestrali relativi all’anno 2009 (che sono emersi dalle istanze mod. IVA TR presentate nel corso del 2009), potranno continuare ad essere utilizzati in compensazione anche nel corso dell’anno 2010, senza scontare i vincoli della disposizione in esame.

IL CREDITO 2008 E’ LIBERO DA VINCOLI

In particolare, il credito IVA del 2008 potrà essere liberamente compensato fino a quando non sarà presentata la dichiarazione annuale IVA per il 2009, dove poi si sommerà al credito IVA maturato nel 2009. La nuova disciplina sulla compensazione dei crediti IVA riguarda soltanto la compensazione “orizzontale” o “esterna” dei crediti IVA, e non anche la compensazione cosiddetta “verticale” o “interna”, ossia la compensazione dei predetti crediti con l’IVA dovuta a titolo di acconto, di saldo o di versamento periodico.

LE NUOVE REGOLE NON RIGUARDANO LE COMPENSAZIONI INTERNE

La nota precisa che, se nella medesima delega di pagamento il contribuente utilizza in compensazione crediti IVA, anche maturati in anni diversi, con debiti relativi ad IVA e ad altre imposte, premi o contributi, la compensazione sarà prioritariamente attribuita a copertura dei debiti IVA, a partire dai crediti esposti di più remota formazione. Si ricorda, infine, che il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate

del 21 dicembre 2009, al fine di consentire la corretta esecuzione dei controlli, ha stabilito che la trasmissione telematica delle deleghe di pagamento recanti compensazioni di crediti IVA che superano l'importo annuo di 10.000 euro, può essere effettuata non prima che siano trascorsi dieci giorni dalla presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge, indipendentemente dalla data di addebito indicata che, in ogni caso, non può essere inferiore al sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione e/o dell'istanza. In seguito alla trasmissione telematica di una delega di pagamento, infatti, il contribuente (o l'intermediario preposto) riceve una prima comunicazione attestante l'avvenuta acquisizione del *file* da parte dei servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate. Nel caso di utilizzo di un credito IVA, la delega è successivamente sottoposta ad ulteriori controlli finalizzati alla verifica del rispetto dei requisiti previsti dall'articolo 10 del decreto legge n. 78 del 2009, a fronte dei quali è prodotta una seconda comunicazione attestante l'esito di accettazione o di scarto. Per le Entrate è pertanto prudente procedere alla trasmissione delle deleghe contenenti compensazioni IVA con alcuni giorni di anticipo rispetto alla scadenza dei termini di versamento, così da avere la possibilità, in caso di scarto della delega, di ritrasmetterla previa rimozione dell'errore che ne ha determinato la mancata accettazione, evitando di incorrere nelle conseguenti sanzioni.

Crediti IVA annuali

Da gennaio 2010, quindi, in base alle nuove regole, il credito IVA annuale maturato nell'anno 2009, se superiore a 10.000 euro (ad esempio 50.000 euro) comporta determinati adempimenti propedeutici al suo utilizzo in compensazione orizzontale. In particolare:

- tale credito fino all'ammontare di 10.000 euro può essere utilizzato in compensazione orizzontale senza attendere la presentazione della dichiarazione;
- raggiunto il predetto limite, ogni ulteriore compensazione (anche se d'importo inferiore a 10.000 euro) può avvenire dal sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale IVA 2010.

Resta fermo che se il contribuente intende destinare alla compensazione somme superiori a 15.000 euro, la dichiarazione deve, altresì, essere dotata del visto di conformità (cfr. circolare n. 57/E del 23 dicembre 2009). Si evidenzia che, al fine di non condizionare il contribuente nella scelta dell'utilizzo del credito sin dal momento della presentazione della dichiarazione, continua ad essere presente nei quadri VX e VY del mod. IVA 2010 e nel quadro RX del mod. UNICO 2010 un unico campo in cui indicare la parte di credito che si intende utilizzare in detrazione o compensazione. Qualora il contribuente presenti più dichiarazioni annuali (correttive o integrative di quella originariamente presentata), il *plafond* di riferimento per l'esecuzione dei controlli sarà quello emergente dall'ultima dichiarazione presentata. Il contribuente che presenta la propria dichiarazione senza visto di conformità (intendendo, in tal modo utilizzare il credito in compensazione non oltre il limite di 15.000 euro), può modificare la propria scelta

mediante presentazione di una dichiarazione correttiva/integrativa, completa di visto, al più tardi entro 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione (30 settembre dell'anno successivo a quello di riferimento), ai sensi dell'articolo 2, comma 7, del d.P.R. n. 322 del 1998. La circolare precisa che non saranno applicate sanzioni al contribuente che presenti la dichiarazione correttiva entro il termine di scadenza ordinario, mentre sarà applicabile la sanzione amministrativa per la tardiva presentazione nel caso in cui il contribuente presenti la dichiarazione sostitutiva/integrativa entro i 90 giorni successivi al termine di scadenza (si veda risoluzione n. 325/E del 14 ottobre 2002).

Crediti IVA infrannuali

Fermo restando l'obbligo di presentazione all'ufficio competente, in via telematica entro l'ultimo giorno del mese di riferimento, dell'istanza (modello IVA TR) -, il contribuente può utilizzare in compensazione i crediti IVA infrannuali di importo inferiore al "tetto" di 10.000 euro senza attendere il sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione dell'istanza; la condizione innanzi richiamata deve, invece, essere rispettata per compensare gli importi che superano il limite di 10.000 euro annui.

I CREDITI IVA INFRANNUALI INFERIORE A 10.000 € SONO LIBERI

Come già detto, i contribuenti hanno due "tetti" di 10.000 euro, uno riferito al credito IVA annuale maturato nell'anno precedente, ed uno riferito all'ammontare complessivo dei crediti dei tre trimestri dell'anno in corso. Nell'ipotesi in cui il credito IVA trimestrale compensabile sia superiore a 15.000 euro, non ricorre l'obbligo di apposizione del visto di conformità sull'istanza trimestrale (modello IVA TR), atteso che il dato letterale della norma prevede l'apposizione del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lettera a), del d.lgs. n. 241 del 1997, "*relativamente alle dichiarazioni dalle quali emerge il credito*".

MODIFICHE ALLE PROCEDURE ED AGLI ADEMPIMENTI DICHIARATIVI

Per consentire ai contribuenti di anticipare la compensazione del credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale IVA, se di importo superiore a 10.000 euro, è stato in parte modificato il regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322. L'articolo 10, comma 1, lettera a) numero 2.1, infatti, prevede che i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione ovvero chiedere a rimborso il credito IVA emergente dalla dichiarazione annuale IVA, possono anticipare tale dichiarazione presentandola in forma autonoma, anziché unificata (all'interno del modello UNICO), dal 1° febbraio al 30 settembre di ciascun anno.

L'ANTICIPO DELLA DICHIARAZIONE IVA

Tale nuova ipotesi di esonero dalla presentazione della dichiarazione IVA all'interno del modello UNICO riguarda tutti i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione ovvero chiedere a rimborso il credito IVA annuale, anche se di importo inferiore o pari a 10.000 euro. Ciò non toglie che i contribuenti possano continuare a presentare la dichiarazione annuale IVA all'interno del modello UNICO, fermo restando l'obbligo di dover attendere la presentazione prima di poter utilizzare in compensazione crediti IVA se superiori a 10.000 euro. In conclusione, gli unici soggetti obbligati a presentare la dichiarazione IVA all'interno del modello UNICO restano i contribuenti che determinano un saldo IVA a debito.

UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DEI CREDITI IVA MATURATI IN CAPO AD ALTRI SOGGETTI

In alcuni casi le norme tributarie consentono che il credito IVA possa essere utilizzato in compensazione da un soggetto diverso rispetto a quello in capo a cui il credito è maturato. Tale circostanza si verifica per i soggetti coinvolti in operazioni straordinarie (fusioni, scissioni), per i soggetti aderenti al regime di tassazione di gruppo di cui agli artt. 117 e ss. del TUIR (c.d. consolidato fiscale), ovvero per i soggetti che si avvalgono della procedura di liquidazione IVA di gruppo di cui all'articolo 73, ultimo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972. Con riferimento alle prime due fattispecie, sono stati previsti specifici codici identificativi da utilizzare nel modello F24, che consentono di individuare i casi in cui il contribuente utilizza un credito IVA emergente dalla dichiarazione di un altro soggetto. Tali codici sono stati istituiti con la risoluzione n. 286/E del 22 dicembre 2009. Con riguardo ai crediti IVA disponibili in seguito ad operazioni straordinarie, i crediti maturati in capo a più soggetti (diversi dall'utilizzatore) costituiscono ciascuno un autonomo *plafond* a disposizione del soggetto risultante dall'operazione, che potrà disporre utilizzando modelli F24 distinti, in ciascuno dei quali dovrà indicare anche il codice fiscale del soggetto in capo a cui il credito si è originariamente generato. Qualora il soggetto consolidante intenda utilizzare in compensazione importi superiori a 10.000 euro, costituiti da crediti IVA maturati in capo a più soggetti aderenti alla tassazione di gruppo, per poter correttamente fruire della compensazione è necessaria la preventiva presentazione delle dichiarazioni IVA dei soggetti cedenti, anche se l'importo del credito emergente dalla singola dichiarazione è inferiore a 10.000 euro.

ULTERIORI SEMPLIFICAZIONI E MODIFICHE NORMATIVE

Coloro che presentano la dichiarazione annuale IVA in via autonoma entro l'ultimo giorno del mese di febbraio dell'anno successivo al periodo d'imposta di riferimento (anche al fine di utilizzare in compensazione il credito di importo superiore a 10.000 euro a decorrere dal giorno 16 del mese di 15

marzo) sono esonerati dal presentare la “comunicazione dati IVA”, che normalmente, ai sensi dell'articolo 8-*bis*, comma 1, deve essere presentata entro il mese di febbraio di ciascun anno. E' estesa, inoltre, al curatore fallimentare o al commissario liquidatore, l'obbligo di presentare in via telematica, anziché in formato cartaceo, la dichiarazione per le operazioni registrate nella parte dell'anno solare anteriore alla dichiarazione di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, ai fini dell'eventuale insinuazione al passivo della procedura concorsuale. L'articolo 10, comma 1, lettera a), numero 3.2 estende altresì alle indebite compensazioni la previsione contenuta nel sesto comma dell'articolo 38- *bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, secondo cui, in caso di notifica di un avviso di rettifica o di un atto di accertamento conseguenti all'esecuzione di un rimborso indebito, il contribuente, entro sessanta giorni, è tenuto a versare le somme indebitamente rimborsate, insieme agli interessi del 2 per cento annuo⁴, salvo prestazione della garanzia prevista nell'articolo 38-*bis*, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972. 26 gennaio 2010 Roberta De Marchi