
Il punto della situazione sui limiti alle compensazioni I.V.A.

di [Fabio Carriolo](#)

Pubblicato il 19 Luglio 2010

puntualizzazioni sui rimborsi IVA; compensazione dei crediti fino a 10 mila euro; compensazione dei crediti IVA superiori a 10 mila euro; compensazione dei crediti IVA superiori a 15 mila euro; compensazione dei crediti IVA maturati in capo ad altri soggetti; criticità evidenziate; aspetti sanzionatori

Aspetti generali

Un recente intervento dell'Assonime – la circolare n. 14 del 20 aprile 2010 – prende in esame e approfondisce il tema delle compensazioni IVA, dopo le modificazioni normative recentemente intervenute.

È a tale riguardo opportuno rammentare che:

- l'art. 10 del D.L. n. 78/2009 ha introdotto (con finalità orientate al contrasto delle frodi) alcuni limiti alla possibilità di compensare i crediti IVA, annuali e trimestrali, con le imposte, i contributi e i premi indicati nell'art. 17 del D.Lgs. 9.7.1997, n. 241 (compensazione c.d. «orizzontale» o «esterna»);
- in particolare, la compensazione orizzontale, per un importo annuo superiore a 10 mila euro, diviene possibile solamente a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale IVA (credito annuale), oppure a quello di presentazione dell'istanza di compensazione (credito trimestrale);
- se l'importo da compensare supera i 15 mila euro, la dichiarazione annuale deve recare il visto di conformità, apposto secondo quanto normativamente previsto;

- i modelli di pagamento unificato F24, da utilizzare per la compensazione di crediti IVA per un importo annuo superiore a 10 mila euro, devono essere trasmessi esclusivamente con modalità telematiche (direttamente dai contribuenti, tramite i canali telematici *Entratel* o *Fisconline*, oppure dagli intermediari abilitati, tramite il servizio *Entratel*).

Dopo l'emanazione del provvedimento attuativo del 21.12.2009, le predette nuove disposizioni hanno acquistato vigore a decorrere dal 1° gennaio 2010.

Qualche puntualizzazione sui rimborsi IVA

La circolare Assonime illustra brevemente le circostanze nelle quali il contribuente ha la facoltà di chiedere in tutto o in parte il rimborso dell'eccedenza detraibile, se di importo superiore a 2.582,28 euro, all'atto della presentazione della dichiarazione, secondo i commi terzo e quarto dell'art. 30 del D.P.R. n. 633/1972:

- esercizio esclusivo o prevalente di attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette a IVA con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni, computando a tal fine anche le operazioni effettuate a norma dell'art. 17, quinto, sesto e settimo comma;
- effettuazione di operazioni non imponibili di cui agli artt. 8, 8-bis e 9 per un ammontare superiore al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate;
- limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili, nonché di beni e servizi per studi e ricerche;
- effettuazione in via prevalente di operazioni non soggette a IVA per effetto degli artt. da 7 a 7- septies;
- sussistenza delle condizioni previste dal terzo comma dell'art. 17 (attività in Italia mediante identificazione diretta, ovvero mediante rappresentante fiscale, svolta da contribuenti non residenti);

- in ogni caso, con riferimento alle eccedenze detraibili, risultanti dalla dichiarazione annuale, se dalle dichiarazioni dei due anni precedenti risultano dette eccedenze; in tal caso, il rimborso può essere richiesto per un ammontare comunque non superiore al minore degli importi delle eccedenze(1).

La compensazione dei crediti annuali e trimestrali fino a 10 mila euro

Secondo quanto è stato puntualizzato dall'Assonime, la compensazione orizzontale dei crediti IVA annuali fino alla soglia dei 10.000 euro non pone alcuna nuova problematica, e per tale ragione restano fermi i «vecchi» adempimenti procedurali: in sintesi, il credito entro tale limite può essere compensato in assenza di presentazione della dichiarazione annuale.

Il «tetto» si intende riferito all'anno in cui il credito è maturato (e non all'anno di utilizzo in compensazione del credito), e va distintamente calcolato per ciascuna tipologia di credito IVA compensabile, annuale e trimestrale.

Giacché, secondo quanto osservato dall'Associazione, non esiste nella dichiarazione IVA uno specifico rigo in cui indicare distintamente l'ammontare del credito destinato alla compensazione «orizzontale»(2), solo dal modello F24 emerge l'ammontare del credito IVA annuale che, di volta in volta, il contribuente deciderà di utilizzare in compensazione orizzontale, ferma restando la preventiva presentazione della dichiarazione annuale nel caso in cui l'ammontare del credito compensato superi nel corso dell'anno l'ammontare di 10 mila euro.

La compensazione dei crediti IVA trimestrali fino a 10 mila euro

Se si tratta di un credito trimestrale di importo fino a 10.000 euro (riferito al periodo di imposta di formazione del credito), la compensazione può essere effettuata (diversamente rispetto a quanto è previsto per i crediti annuali) solamente previa presentazione di formale istanza.

A tale riguardo, le istruzioni al modello IVA/TR puntualizzano che, per poter effettuare la compensazione di tali crediti, non occorre attendere il sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione dell'istanza di compensazione.

Il credito IVA trimestrale è oggetto di autonoma evidenziazione nell'istanza di compensazione; anche per esso, comunque, è solo nel modello F24 che emergerà l'ammontare di volta in volta concretamente utilizzato in compensazione orizzontale.

La compensazione dei crediti IVA annuali e trimestrali superiori a 10 mila euro

Ad alcuni obblighi strumentali è subordinato l'utilizzo in compensazione del credito IVA annuale oltre i 10 mila euro: in primo luogo, occorre preventivamente presentare la dichiarazione annuale (ciò che presumibilmente indurrà alcuni contribuenti ad anticipare l'invio della dichiarazione, anche ai primi mesi dell'anno nel caso in cui la compensazione venisse fruita – ad esempio – in occasione del versamento unificato delle imposte, dei contributi e dei premi effettuato il 16 marzo con modello F24).

La possibilità di presentare la dichiarazione annuale IVA separatamente rispetto a quella unificata consentirà ai soggetti che presenteranno la dichiarazione nel mese di febbraio di ogni anno di usufruire dell'esonero dalla presentazione della comunicazione annuale dati IVA, previsto dal D.L. n. 78/2009(3).

La compensazione dei crediti IVA annuali superiori a 15 mila euro

Se i crediti da utilizzarsi in compensazione superano la soglia dei 15.000 euro, sorge l'obbligo di far apporre alla dichiarazione il visto di conformità da parte di uno dei soggetti che per legge lo possono rilasciare (muniti dell'autorizzazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate)(4), oppure, nel caso di contribuenti sottoposti al controllo contabile di cui all'art. 2409-bis del codice civile, la sottoscrizione dei soggetti che esercitano tale controllo.

Detto obbligo si aggiunge a quelli della preventiva presentazione della dichiarazione annuale dalla quale emerge il credito IVA e della trasmissione del modello F24 con la procedura elettronica di cui al provvedimento direttoriale del 21.12.2009.

La compensazione dei crediti IVA trimestrali superiori a 10 mila euro

La compensazione orizzontale di crediti IVA trimestrali indicati nelle istanze di compensazione presentate entro il 30 aprile, il 30 luglio e il 30 ottobre di ogni anno, se l'importo compensato supera i 10.000 euro(5), può essere effettuata solo a partire, rispettivamente, dal 16 maggio, dal 16 agosto e dal 16 novembre di ciascun anno.

Per quanto attiene ai crediti trimestrali da compensare, l'Assonime osserva poi che:

- anche se l'importo degli stessi supera la soglia di 15.000 euro, all'istanza non dev'essere apposto il visto di conformità anche se l'importo compensato supera i 15 mila euro;

- il modello F24 con cui la compensazione è operata dev'essere trasmesso all'Agenzia delle Entrate(6) utilizzando i servizi telematici messi a disposizione dalla stessa (come accade per la compensazione dei crediti annuali).

La compensazione dei crediti IVA maturati in capo ad altri soggetti

In talune ipotesi, la compensazione orizzontale può essere effettuata con riferimento a crediti IVA che sono maturati in capo ad altri soggetti: è ciò che accade, ad esempio, nelle operazioni straordinarie di impresa (fusione, scissione, etc.), ovvero nell'ambito del consolidato fiscale.

Per la fruizione di tali crediti, a fini di monitoraggio, l'Agenzia delle Entrate ha istituito i due codici tributo 61 e 62.

Secondo le precisazioni dell'Agenzia delle Entrate, riportate dall'Assonime, se sono presenti più «danti causa» il credito IVA di ciascuno di essi costituisce un *plafond* autonomo a disposizione del soggetto «avente causa», in relazione al quale dev'essere autonomamente individuata la soglia dei 10 mila euro annui entro il quale è possibile effettuare la compensazione, utilizzando distinti modelli F24 e senza osservare gli obblighi imposti dalla nuova normativa.

Per quanto riguarda invece la compensazione intersoggettiva orizzontale dei crediti tra soggetti partecipanti al consolidato fiscale, sulla base delle indicazioni della prassi ufficiale può affermarsi che, se il soggetto consolidante intende compensare importi superiori ai 10.000 euro, costituiti da crediti IVA maturati dalle singole società optanti, per fruire della compensazione deve previamente presentare le dichiarazioni IVA delle società aderenti al consolidato, anche se l'importo indicato in ciascuna dichiarazione è inferiore a 10.000 mila euro.

Le criticità evidenziate

In relazione alle descritte innovazioni normative, l'Assonime si pone con atteggiamento critico, osservando come esse ostacolino l'utilizzo da parte delle imprese della compensazione orizzontale, che era divenuta nel corso degli anni un valido strumento per l'acquisizione di liquidità, soprattutto per i soggetti in perdurante posizione creditoria (esportatori abituali, imprese del settore edilizio).

Alla maggior rapidità rispetto alla procedura del rimborso, l'istituto in esame accompagna infatti una minor onerosità, non essendo per esso prevista la prestazione di garanzie.

Per quanto poi riguarda la soglia di 15.000 euro, oltre la quale è necessario il visto di conformità – fonte di ulteriori oneri per le imprese –, l'Associazione ne contesta l'«esiguità» (e, quindi, la sproporzione tra il vantaggio erariale ricercato – nei termini della riduzione dei possibili illeciti – e il costo sostenuto dall'impresa).

I nuovi vincoli colpiscono inoltre i contribuenti «virtuosi», prescindendo da qualsiasi valutazione in ordine alla pericolosità fiscale dei soggetti interessati: la circolare fa riferimento, in particolare, a quei soggetti la cui affidabilità esclude l'obbligo di prestare garanzia per i rimborsi, ma che ciò nonostante devono adeguarsi ai nuovi adempimenti previsti per la compensazione (preventiva presentazione dell'istanza, visto di conformità).

Tale disparità di trattamento appare ancor meno giustificabile, secondo l'Assonime, considerando che, *«mentre per i rimborsi d'imposta non sono neanche previsti limiti relativamente alle somme rimborsabili, per la compensazione la legge attualmente prevede (...) un limite annuo di 516.456,89 euro»* (da elevarsi a 700.000 euro in base a un decreto da emanarsi a norma dell'ultimo comma dell'art. 10 del D.L. n. 78/2009, subordinatamente alle esigenze di bilancio).

Gli aspetti sanzionatori

Il D.L. n. 78/2009 è intervenuto anche relativamente alle sanzioni previste in materia di indebito utilizzo di crediti d'imposta (in generale), ipotesi di violazione cui risulta applicabile la sanzione amministrativa dal 100 al 200% dell'ammontare del credito (200% se si tratta di crediti inesistenti per un ammontare superiore a 50 mila euro per ciascun anno solare).

In particolare, secondo quanto ha osservato l'Assonime, le nuove norme impediscono per tali sanzioni la c.d. «definizione agevolata», consistente nella possibilità di definire le controversie, anche potenziali, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso con il pagamento di un importo pari a 1/4 della sanzione edittale, e comunque non inferiore a 1/4 del minimo.

In relazione invece alle sanzioni applicabili ai casi di compensazione di crediti esistenti, ma utilizzati senza l'osservanza dei limiti posti dalle norme dell'art. 10 del D.L. n. 78/2009, risulta applicabile la sanzione di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, ossia quella prevista per l'ipotesi dell'omesso versamento (pari al 30% del credito indebitamente utilizzato in compensazione).

NOTE

- 1) La circolare rammenta peraltro a riguardo che *“le eccedenze di credito IVA costituiscono fenomeni fisiologici nel sistema di applicazione del tributo: basti pensare ai casi in cui, per la mancata applicazione dell’IVA (come, ad esempio, nelle cessioni all’esportazione) oppure per l’applicazione dell’imposta sulle vendite con un’aliquota inferiore rispetto a quella degli acquisti, il meccanismo della detrazione non consente il recupero, in tutto o in parte, dell’imposta assolta sugli acquisti, dando appunto luogo ad un credito IVA”*.
- 2) Ciò deriva, secondo l’Agenzia delle Entrate, dall’esigenza di non condizionare il contribuente nella scelta dell’utilizzo del credito sin dal momento della presentazione della dichiarazione annuale.
- 3) L’esonero si giustifica poiché che con l’acquisizione anticipata della dichiarazione annuale IVA l’Amministrazione entra in possesso anche dei dati che il contribuente è tenuto ad indicare nella comunicazione. I soggetti che intendono compensare un importo del credito annuale IVA superiore a 10 mila euro sono obbligati a utilizzare i servizi telematici messi a disposizione dell’Agenzia delle Entrate per la trasmissione delle deleghe di pagamento unificato (modelli F24) con cui tali compensazioni devono essere concretamente operate.
- 4) I soggetti che possono apporre il visto di conformità e gli obblighi dichiarativi e procedurali previsti a loro carico dalle vigenti disposizioni in materia sono stati specificati dall’Agenzia delle Entrate con le circolari n. 57/E del 23.12.2009 e n. 12/E del 12.3.2010.
- 5) Tale importo va verificato in relazione alla somma dei crediti maturati nei primi tre trimestri di ciascun anno.
- 6) Non prima che siano trascorsi 10 giorni dalla presentazione dell’istanza di compensazione.

19 luglio 2010

Fabio Carriolo