
Le nuove regole sulle compensazioni orizzontali dei crediti tributari nel 2014

di [Mario Agostinelli](#)

Pubblicato il 3 Febbraio 2014

in sede di Telefisco, l'Agenzia ha approfondito ulteriori aspetti per la compensazione dei crediti tributari maggiori di 15mila euro: rimane da chiarire l'aspetto più critico sulla modalità di calcolo dei crediti utilizzati in compensazione ai fini della verifica dell'obbligatoria apposizione del visto di conformità

Il comma 574, della legge di stabilità 2014, introduce un nuovo limite all'utilizzo in compensazione orizzontale dei crediti irpef, addizionali, IRES, ritenute alla fonte, Imposte sostitutive ed IRAP, per importi superiori ad € 15.000,00 annui.

Saranno i professionisti i primi a dover fare i conti con la nuova disposizione. I lavoratori autonomi sono, infatti, i contribuenti che più di altri si trovano alla fine del periodo di imposta con un'importante posizione IRPEF a credito in ragione delle ritenute subite sui compensi lordi incassati nell'anno.

L'agenzia delle entrate, nelle risposte fornite con il Telefisco 2014 ha dato le prime indicazioni ed in particolare la posizione dell'amministrazione ha consentito di chiarire:

- Che la dichiarazione,, ovviamente non deve precedere l'utilizzo del credito;
- Che il computo del limite di € 15.000,00 deve essere calcolato con riferimento a ciascuna imposta e non per sommatoria delle stesse.

Nella norma, in particolare, è previsto che, *a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2013, i contribuenti che, ai sensi delle disposizioni che disciplinano la compensazione orizzontale tra crediti e debiti di imposta e contributivi, utilizzano in compensazione i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte di cui all'articolo 3 del DPR 602/1973, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori ad € 15.000,00 annui, hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui all'articolo 35 comma 1 lettera a) del citato D.Lgs. 241/1990, relativamente alle singole dichiarazioni dalle quali emerge il credito. In alternativa, per i contribuenti soggetti alla revisione contabile, la dichiarazione può essere sottoscritta dai soggetti che effettuano il controllo contabile.*

L'infedele attestazione dell'esecuzione dei controlli comporta l'applicazione delle sanzioni di cui all'articolo 39 comma 1 lettera a), primo periodo, del D.Lgs. 241/1997 con segnalazione agli organi competenti per l'adozione di ulteriori provvedimenti per le ipotesi di reiterazione delle violazioni, ovvero per l'ipotesi di violazioni particolarmente gravi.

Una norma che se in alcuni aspetti ricalca quella in materia IVA, da questa si distingue per alcuni elementi quali:

- **La non necessaria preventiva presentazione della dichiarazione per poter utilizzare i crediti per importi superiori ad € 15.000,00;**
- **La non necessaria utilizzazione di canali telematici specifici per l'esecuzione dei versamenti in compensazione.**

Appare necessario esaminare alcuni aspetti del nuovo impianto normativo i cui tratti salienti si elencano di seguito:

1 – Le nuove regole si applicano alle sole compensazioni orizzontali;

2 – Non è richiesta la preventiva presentazione della dichiarazione;

3 – per quanto al computo del limite di € 15.000,00 l'agenzia delle Entrate ha fornito il chiarimento che lo stesso deve essere calcolato con riferimento a ciascuna imposta e non per sommatoria;

4 – L'apposizione del visto potrà essere effettuata dal revisore contabile;

5 - In caso di violazione, ma di credito esistente, si applica la sanzione per omesso versamento.

DECORRENZA

Facendo riferimento ai chiarimenti forniti in materia di compensazioni mediante utilizzo dei crediti IVA (cir 1/2010), sembra potersi affermare che le nuove disposizioni decorrono con riferimento ai crediti generati dalle dichiarazioni riferite al periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2013. Per i contribuenti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, le disposizioni interesseranno, quindi, i crediti di imposta generati nelle dichiarazioni presentate a decorrere dal 1° gennaio 2014 e riferiti al periodo di imposta 2013.

Ne deriva che, i crediti di imposta diversi dall'IVA, di importo superiore ad € 15.000,00, relativi al periodo di imposta 2012, indicati nella dichiarazione UNICO 2013, potranno essere utilizzati in compensazione anche nel corso dell'anno 2014 senza applicazione del vincolo introdotto dalle disposizioni di cui alla Legge di stabilità.

Nelle risposte in telefisco 2014 è stato precisato che, i crediti generati in UNICO 2013 potranno essere utilizzati liberamente e senza alcun vincolo fino al momento in cui, per l'eventuale quota parte residua, entreranno in UNICO 2014 per rigenerarsi nei crediti riferibili al periodo 2013 e UNICO 2014, i quali sono soggetti nell'utilizzo al vincolo della nuova disposizione.

Si riporta la risposta n. 21 in Telefisco 2014:

Residui crediti del 2012

L'utilizzo dei residui crediti del 2012, sino al termine di presentazione della prossima dichiarazione, non soggiace all'obbligo di apposizione del visto, anche in caso di superamento della soglia dei 15.000 euro.

TIPOLOGIA DELLE COMPENSAZIONI INTERESSATE

Il vincolo dell'apposizione del visto di conformità è richiesto esclusivamente con riferimento all'utilizzo dei crediti di imposta nelle compensazioni orizzontali o esterne, e non anche per le compensazioni cosiddette verticali o interne quali ad esempio quelle tra credito IRES e debito IRES, ovvero tra credito IRAP e debito IRAP e ciò a prescindere che le stesse siano espresse in F24.

E' quanto emerge dalla norma che fa espresso riferimento alle compensazioni di cui all'articolo 17 del D.Lgs. 241/1997.

COMPUTO DEL LIMITE DI € 15.000,00

In telefisco 2014 è stato fornito un chiarimento rilevante ai fini della verifica del superamento del limite di legge per l'apposizione del visto di conformità.

Si riporta la chiara risposta n. 19 di telefisco 2014

Calcolo soglia dei 15.000 euro e tipo di compensazione

La soglia dei 15.000 euro si riferisce a ciascun singolo tributo utilizzato in compensazione, e non alla sommatoria degli stessi.

Il limite non si applica alle compensazioni verticali.

La norma prevede che chi utilizza in compensazione orizzontale crediti Ires, Irpef e relative addizionali, imposte sostitutive, ritenute alla fonte e IRAP per importi superiori ad € 15.000,00 dovrà apporre il visto di conformità relativamente alle singole dichiarazioni dalle quali emerge il credito.

Ne deriva che ai fini dell'adempimento dell'apposizione del visto di conformità i contribuenti dovranno verificare l'utilizzo in compensazione orizzontale eccedente € 15.000,00 con riferimento a ciascuna imposta e in caso positivo dovranno apporre il visto unicamente alla dichiarazione annuale avente ad oggetto la stessa.

IL VISTO DI CONFORMITA' E GLI ALTRI ADEMPIMENTI SPECIFICI

La disposizione prevede, con distinguo rispetto a quella in materia di crediti IVA, che il contribuente che "utilizza" crediti di imposta in compensazione orizzontale (art. 17 del D.Lgs. 241/1990) per importi superiori ad € 15.000,00 è tenuto a porre il visto di conformità nella dichiarazione dalla quale il credito utilizzato risulta generato.

A differenza dell'analoga disposizione in materia IVA, per la quale sono previsti due distinti adempimenti per l'utilizzo del credito IVA (la preventiva presentazione della dichiarazione per l'utilizzo di crediti di importo superiore ad € 5.000,00 e l'apposizione del visto di conformità nella dichiarazione preventivamente presentata se il contribuente "intende" utilizzare il credito IVA annuale in misura superiore all'importo di € 15.000,00), la nuova disposizione non richiede che il contribuente, per fruire del credito maturato con riferimento all'annualità precedente, debba preventivamente presentare la dichiarazione con apposizione del visto di conformità. Una diversa lettura della norma implicherebbe il blocco della gestione dei crediti di imposta fino al momento di possibile presentazione delle dichiarazioni

dei redditi, IRAP e sostituti di imposta.

In altri termini, la norma introdotta con la legge di stabilità, non implica preventivi adempimenti da parte del contribuente nell'utilizzo dei crediti di imposta, ma impone che, se il contribuente, al momento della presentazione della relativa dichiarazione generante il credito, ha utilizzato o intende utilizzare lo stesso in misura superiore ad € 15.000,00 dovrà aver cura di fare apporre il visto di conformità.

Si segnala infine che, per l'utilizzo dei crediti di imposta diversi dall'IVA, le nuove disposizioni non hanno introdotto particolari procedure o adempimenti (quali ad esempio l'utilizzo dei servizi telematici per la trasmissione delle deleghe di versamento espressive delle compensazioni), previsti, appunto, per le compensazioni orizzontali con utilizzo dei crediti annuali e infrannuali IVA.

SANZIONI IN CASO DI INADEMPIMENTO

In caso di mancata apposizione del visto e di utilizzo di crediti in misura superiore ad € 15.000,00 il contribuente sarà passibile di una sanzione che, per quanto già chiarito dall'agenzia delle entrate, è da ricondurre alle ipotesi di violazione di cui all'art 13 del D.Lgs. 471/1997, vale a dire nella misura del 30% di quanto compensato in misura eccedente all'importo di € 15.000,00. In sostanza, in caso di violazione delle nuove disposizioni in materia di compensazione dei crediti di imposta non si applicano le speciali sanzioni in materia di indebita compensazione ma unicamente quelle in materia di omesso o tardivo versamento. Va da se che tale misura sanzionatoria potrà essere oggetto di ravvedimento.

CONCLUSIONI

Dalle considerazioni fornite appare che l'aspetto più critico da chiarire sia la modalità di calcolo dei crediti utilizzati in compensazione ai fini della verifica dell'obbligatoria apposizione del visto di conformità.

Si tratta quindi di attendere i chiarimenti che l'amministrazione dovrà fornire con riferimento a tale aspetto controverso.

3 febbraio 2014

Mario Agostinelli