

## Nuove limitazioni per le compensazioni di crediti tributari

di [Antonino & Attilio Romano](#)

**Publicato il 12 Febbraio 2014**

analisi di come le restrizioni all'utilizzo dei crediti tributari in compensazione influiscono sull'apposizione del visto di conformità.

Visto dei professionisti per la compensazione orizzontale di crediti riferiti ad imposte dirette, addizionali ed Irap per importi superiori a 15 mila euro obbligatorio solo se l'importo del singolo tributo a credito oggetto di compensazione eccede la predetta soglia.

E' questo uno dei chiarimenti più attesi dagli operatori forniti dai tecnici ministeriali nel corso di TELEFISCO 2014.

L'ambito applicativo è pressoché identico a quello operante in materia di imposta sul valore aggiunto eccetto che per i tempi di utilizzazione; infatti, a differenza di quanto previsto in ambito iva ove la compensazione può avvenire solo a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale da cui il credito emerge, per i crediti derivanti da imposte dirette, addizionali o Irap che emergeranno dalle dichiarazioni per l'anno 2013 possono essere utilizzati a scomputo di debiti d'imposta già dal 1 gennaio 2014.



### Ambito normativo

La constatazione della presenza di fenomeni di abuso e frode mediante l'utilizzo indebito della

compensazione dei crediti fiscali nel comparto delle imposte sui redditi ha indotto l'esecutivo ad introdurre una <stretta> sull'utilizzo dei crediti fiscali riferiti al comparto delle imposte dirette.

Tali vincoli si affiancano a quelli già esistenti previsti per le compensazioni Iva e ai limiti imposti in caso di presenza di ruoli scaduti.

A decorrere dal periodo di imposta in corso al 31/12/2013, il comma 574 dell'articolo unico della legge di stabilità 27/12/2013, n. 147, ha introdotto l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità (ovvero essere sottoposti a revisione contabile) per i contribuenti che utilizzano in compensazione, per singolo periodo d'imposta, con modello di pagamento F24 crediti maturati per importi superiori ad euro quindicimila relativi:

- alle imposte sui redditi;
- alle addizionali;
- alle ritenute alla fonte;
- alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito.

Pertanto, per la compensazione <orizzontale> delle suddette posizioni a credito verso l'Erario, riferite all'annualità 2013 e che emergono dalle denunce presentate nell'annualità 2014, è necessaria la procedura di certificazione dei crediti se si intendono utilizzare in misura superiore ad euro quindicimila, importo che si riferisce a ciascun singolo tributo utilizzato in compensazione e non alla sommatoria degli stessi (risposta n. 19 video conferenza TELEFISCO 2014 tenutasi in data 30 gennaio scorso).

#### **ESEMPIO**

16.06.2014 – compensazione credito IRES anno 2013 – utilizzo cod. tributo 2003 = € 10.000,00

16.06.2014 – compensazione credito IRAP anno 2013 – utilizzo cod. tributo 3800 = € 6.000,00

Non è necessario il visto di conformità, in quanto l'ammontare di ciascuna eccedenza è inferiore alla soglia.

Circa la decorrenza della norma i funzionari delle entrate hanno chiarito che la regola non si applica per i crediti utilizzati nell'anno 2014, ma emergenti dalle denunce presentate nell'annualità 2013, e quindi riferiti a dichiarazioni relative all'annualità 2012. In tal senso la risposta (numero 21) fornita nella video conferenza TELEFISCO 2014, secondo cui l'utilizzo dei residui crediti maturati nell'anno 2012, sino al termine di presentazione della dichiarazione, non soggiace all'obbligo di apposizione del visto, anche in caso di superamento della soglia di euro quindicimila.

L'esonero quindi si applica fino alla data di presentazione della dichiarazione riguardante il 2013 (UNICO 2014) vale a dire fino al 30 settembre 2014 nella quale i crediti residui dell'anno precedente si sommeranno a quelli eventualmente maturati nel nuovo esercizio, per essere sottoposti alle nuove limitazioni<sup>2</sup>.

#### **ESEMPIO**

1.1.2014 – credito Ires da UNICO 2013 = € 25.000,00

16.05.2014 – utilizzo codice tributo 2003 – anno 2012 = € 17.000,00

30.09.2014 – UNICO 2014 – credito IRES = € 8.000,00 (residuo anno 2012) + € 10.000,00 (maturato nell'anno 2013) = € 18.000,00

Le differenze rispetto al vincolo (temporale) di compensazione dei crediti iva

Come noto, la compensazione dei crediti emergenti dalla dichiarazione annuale dell'iva, di cui all'art. 17, co. 1, D.lgs. n. 241/97, stabilisce che l'utilizzo dei crediti a scomputo dei debiti possa avvenire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della denuncia da cui emerge il credito per i crediti di importo superiore a cinquemila euro.

Tale limitazione non opera per la compensazione di crediti Ires, Irap o per ritenute che scaturiranno dalle dichiarazioni presentate nel 2014 per l'annualità chiusa al 31 dicembre 2013, che possono quindi essere utilizzati in compensazione dal 1 gennaio di quest'anno, in presenza della certificazione dei modelli dichiarativi con l'apposizione del visto di conformità o della sottoscrizione del revisore da trasmettere entro il 30 settembre 2014 (certificazione o sottoscrizione che evidentemente, se la compensazione

precede la presentazione dei dichiarativi, verrà apposta successivamente all'utilizzo del credito).

La norma in esame, pertanto non prevede espressamente l'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione ai fini dell'utilizzo del credito in compensazione (risposta n. 20 TELEFISCO)

In attesa delle istruzioni di prassi è presumibile che operino le regole previste dalla circolare n. 1/E del 15/01/2010, secondo cui il limite all'utilizzo del credito si intende riferito all'anno di maturazione del credito e non all'anno solare di utilizzo in compensazione.

Soggetti abilitati a certificare i crediti d'imposta

Nel caso in cui il contribuente vanti posizioni creditorie verso l'Erario eccedenti la soglia di € 15 mila ed intenda utilizzarle in compensazione con debiti d'imposta ha due opzioni: richiedere l'apposizione del visto di conformità relativamente alle singole dichiarazioni dalle quali emerge il credito, ovvero nominare l'organo di controllo contabile che sottoscriverà le dichiarazioni annuali risultanti a credito d'imposta.

L'apposizione del visto di conformità è disciplinato dall'articolo 35, comma 1, lettera a), del decreto legislativo n. 241 del 1997.

In base a tale disposizione normativa il professionista o il responsabile del Caf (soggetti di cui all'articolo 1, comma 4, del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 3223 su richiesta del contribuente, rilasciano un visto di conformità dei dati delle dichiarazioni predisposte alla relativa documentazione ed alle risultanze delle scritture contabili, nonché di queste ultime alla documentazione contabile.

In particolare, in prima battuta è stato osservato<sup>4</sup> che, anche in tema di visto di conformità rilasciato ai fini dei crediti Ires, Irap o da ritenute, dovrebbero applicarsi le regole di controllo adottate dalla C.M. 17/06/1999, n. 34. In virtù di tali disposizioni di prassi i certificatori dovrebbero:

- riscontrare la corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze della relativa documentazione e alle disposizioni che disciplinano gli oneri deducibili e detraibili, le detrazioni e i crediti d'imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto.

- verificare la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi;

- verificare la corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione.

- attestare la congruità dell'ammontare dei ricavi dichiarati a quelli determinabili sulla base degli studi di settore ovvero l'attestazione di cause che giustificano l'eventuale scostamento.

I contribuenti per i quali è esercitato il controllo contabile di cui all'articolo 2409-bis del codice civile, potranno acquisire la possibilità di utilizzare <liberamente> e senza vincoli i crediti d'imposta in virtù dell'esecuzione dei controlli compiuti dall'organo di revisione ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 31 maggio 1999, n. 164.

In sostanza, l'organo di controllo verifica la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte dei redditi ed iva, nonché la corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione.

La relazione illustrativa al disegno di legge di stabilità 2014, ha specificato che le società sottoposte al controllo contabile ai sensi dell'art. 2490-bis del Codice civile, possono utilizzare la sottoscrizione delle dichiarazioni annuali apposta dai soggetti che esercitano il controllo contabile stesso (revisore contabile o società di revisione iscritti nell'apposito registro).

L'infedele attestazione dell'esecuzione dei controlli di cui al precedente periodo comporta l'applicazione della sanzione di cui all'articolo 39, comma 1, lettera a), primo periodo, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. In caso di ripetute violazioni, ovvero di violazioni particolarmente gravi, è effettuata apposita segnalazione agli organi competenti per l'adozione di ulteriori provvedimenti in caso di ripetute violazioni.

Il rilascio del visto di conformità o l'asseverazione infedele comporta l'applicazione di una sanzione amministrativa da 258 a 2.582 euro. In caso di ripetute violazioni particolarmente gravi, è disposta la sospensione dalla facoltà di rilasciare visto di conformità ed asseverazione, per un periodo di tre anni. In caso di violazioni commesse dopo la sospensione, è prevista l'inibizione dalla facoltà di rilasciare visto di conformità ed asseverazione.

## **Nuovo limite annuale per le compensazioni**

Il D.L. n. 35/2013 ha elevato, dall'annualità 2014, il precedente limite di 516.456,90 euro. Le compensazioni c.d. "orizzontali" dei crediti tributari e contributivi effettuate nel corso dell'anno solare non possono superare il limite massimo di 700.000 euro.

La limitazione all'utilizzo prescinde dalla tipologia e dall'anno d'imposta del credito, perché riferito a tutte le compensazioni effettuate nell'anno solare; nel limite sono compresi anche i rimborsi richiesti in procedura semplificata (ex "conto fiscale") all'agente della riscossione.

Si ricorda infine che la soglia va riferita alle compensazioni materialmente effettuate in un anno solare, a prescindere dall'annualità cui si riferisce il credito utilizzato.

12 febbraio 2014

Attilio e Antonino Romano

## NOTE

1 E. REICH – F.VERNASSA, Compensazioni al primo esame, Il Sole 24 Ore, 12 gennaio 2014.

2L. GAIANI, La soglia per il visto si <moltiplica>, Il Sole 24 Ore, 5 febbraio 2014.

3Soggetti legittimati al rilascio del visto di conformità sono:

- i responsabili dell'assistenza fiscale (c.d. RAF) dei CAF-imprese;
- gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e in quelli dei consulenti del lavoro;
- gli iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria.

4 N. VILLA, Compensazioni tutte col visto, Italia Oggi, 17 ottobre 2013.