2012

Editore:
www.commercialistatelematico.com

Autore: Enrico Larocca

LA COMPENSAZIONE DEI DEBITI ERARIALI RISULTANTI DA RUOLI SCADUTI

La chiusura del periodo d'imposta 2011, riaccende i riflettori sulla questione della compensazione preventiva obbligatoria dei debiti a ruolo già scaduti, per i quali l'art. 31 del D.L. 78/2010, convertito in L. 122/2010, impone il vincolo di "autocompensazione" in relazione ai soli debiti erariali, lasciando fuori dal l'obbligo i debiti di natura contributiva ed altri. Il vincolo di autocompensazione preventiva, è operativo solo se i debiti erariali sono relativi a ruoli scaduti e sono di importo superiore a Euro 1.500. Nel caso di violazione della norma in discorso, la sanzione è pari al 50 % del minore, tra l'importo iscritto a ruolo e quello indebitamente compensato, norma operativa a seguito dell'emanazione del D.M. 10.02.2011, dai versamenti aventi decorrenza dal 16.03.2011. Resta esclusa dal vincolo in oggetto, la compensazione verticale dei crediti. Nel presente intervento, ripercorreremo le disposizioni in discorso e tracceremo le implicazioni operative di tale obbligo.

La compensazione dei debiti erariali risultanti da ruoli scaduti

ASPETTI GENERALI

La chiusura del periodo d'imposta 2011, riaccende i riflettori **sulla questione della compensazione preventiva obbligatoria dei debiti a ruolo già scaduti**, per i quali l'art. 31 del D.L. 78/2010, convertito in L. 122/2010, **impone il vincolo di "autocompensazione". Tale vincolo riguarda però, solo debiti erariali iscritti in ruoli già scaduti, di importo superiore a 1.500 Euro, con esclusione, ad esempio, dei debiti a ruolo di natura contributiva**[1].

Nel caso di violazione della norma in discorso, la sanzione è pari al 50 % del minore, tra l'importo iscritto a ruolo e quello indebitamente compensato, norma operativa a seguito dell'emanazione del D.M. 10.02.2011, dai versamenti aventi decorrenza dal 16.03.2011.

Le restrizioni alla compensazione dei crediti erariali oggetto del presente intervento, si aggiungono alle restrizioni poste in materia di compensazione dei crediti I.V.A. di importo superiore a 10.000, con una combinazione fortemente penalizzante per le imprese.

Per superare il vincolo all'autocompensazione dei ruoli già scaduti, occorre estinguere i predetti ruoli, liberando così, i crediti residui per la compensazione fiscale.

Limitazioni riservate alla compensazione orizzontale dei tributi

Il vincolo di autocompensazione preventiva dei ruoli erariali opera solo in rapporto alla compensazione orizzontale (o extra – tributo); mentre resta estranea al vincolo in oggetto, la compensazione verticale (detta anche intra - tributo).

[1] V. D'Ando in un articolo dal titolo: Divieto di compensazione con ruoli scaduti: controllo delle Entrate, su www.commercialistatelematico.com il quale scrive: Il divieto di compensazione riguarda solo i crediti relativi ad imposte erariali qualora si sia in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori. Tra le imposte che impediscono la compensazione rientrano anche l'IRAP. Rientrano tra i debiti d'imposta iscritti a ruolo anche quelli per le ritenute alla fonte relative alla stessa tipologia di imposte. Dal divieto alla compensazione sono esclusi i contributi e le agevolazioni erogati a qualsiasi titolo sotto forma di credito d'imposta, anche se vengono indicati nella sezione "erario" del modello F24.

IL CONCETTO DI COMPENSAZIONE

La compensazione rappresenta una forma, al tempo stesso, sia di pagamento che di rimborso, in quanto consente al contribuente che vanta crediti nei confronti dell'erario di utilizzarli per il pagamento di debiti.

La compensazione può riguardare:

- crediti e debiti relativi alla stessa imposta (**c.d. compensazione verticale**);
- crediti e debiti relativi ad imposte diverse e contributi (**c.d. compensazione orizzontale**).

Le due forme di compensazione citate possono essere utilizzate anche contemporaneamente. Ciascuna imposta o addizionale, che emerge dalla dichiarazione dei redditi, può essere compensata, a condizione che il relativo importo superi i 12 euro (art. 1, c. 137 L. 266/2005).

LA COMPENSAZIONE VERTICALE (O INTRA-TRIBUTO)

La compensazione verticale non pone particolari problemi dal punto di vista delle formalità. **Essa è detta anche riporto**, in quanto **consiste nel riportare un credito al periodo successivo, al fine di ridurre il debito che eventualmente si manifesterà**. **La compilazione del modello F24 per le compensazioni verticali non è obbligatoria,** specie se il credito è d'importo superiore al debito**, potendo tale compensazione risultare unicamente dalle annotazioni sui libri contabili**. Anche in questo caso è comunque possibile utilizzare il modello F24. E' bene ricordare che **nella compensazione verticale non sono previsti limiti in relazione all'importo compensabile**.

LA COMPENSAZIONE ORIZZONTALE (O EXTRA-TRIBUTO)

A norma **dell'art. 17 del D. Lgs. 241/1997**, tutti i contribuenti **possono compensare i crediti di imposte e contributi con i relativi debiti, entro un determinato limite annuo e imposte e i contributi che si possono compensare fra loro sono esclusivamente quelli che si versano con il modello F24 (es. ritenute IRPEF con credito IVA, credito IVA con debito INPS, ecc.), comprese le relative sanzioni, anche nel caso in cui i debiti, sia di imposte che di sanzioni, derivino da ravvedimento, concordato, conciliazione giudiziale e definizione in via breve**. Si comprendono, inoltre, i diversi crediti d'imposta, derivanti da agevolazioni fiscali, che si devono computare con appositi codici tributo nel modello F24 (ad esempio, credito per nuove assunzioni, per nuovi investimenti, ecc.). Per i crediti derivanti da ritenute versate in eccesso è tuttavia prevista, fino al 31

dicembre dell'anno del versamento in eccesso, un'apposita procedura. Successivamente, tale procedura potrà anche sovrapporsi alla presente.

VINCOLI ALLA COMPENSAZIONE ORIZZONTALE

la compensazione orizzontale dei crediti tributari è possibile solo previa estinzione dei debiti erariali risultanti da ruoli già scaduti, se di importo superiore a 1.500 Euro.

I VINCOLI ALLA COMPENSAZIONE ORIZZONTALE

Il diritto alla compensazione nasce, generalmente, dal giorno successivo a quello in cui si è chiuso il periodo in cui si è formato il credito.

Tuttavia, i limiti che, in generale, l'utilizzo della compensazione incontra sono:

- **di tipo quantitativo**, sull'importo massimo compensabile;

- **in caso di credito per IVA, annuale o periodica, superiore a 10.000 euro**, l'utilizzo in compensazione può essere effettuato solamente a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della relativa dichiarazione annuale o dell'apposita istanza da cui emerge il credito, con l'ulteriore obbligo di apporre il visto di conformità sulla dichiarazione annuale, se si intendono utilizzare crediti superiori a 15.000 euro. Si evidenzia che **l'obbligo del visto di conformità, non riguarda l'entità del credito dichiarato, bensì l'ammontare del credito da utilizzare in compensazione**;

- **in caso di contemporanea presenza di debiti iscritti a ruolo per tributi erariali e accessori (sanzioni, interessi, aggi e altre spese collegate), per più di 1.500 euro (limite applicabile dal 1° gennaio 2011), la compensazione è vietata fino a concorrenza dell'importo dei citati debiti per i quali è scaduto (al 1° gennaio 2011) il termine di pagamento**. È comunque ammesso il pagamento, anche parziale, dei predetti debiti, mediante compensazione con crediti relativi alle stesse imposte, con le modalità stabilite con D.M. 10.02.2011. **Nel caso di compensazione orizzontale eseguita contravvenendo al divieto** si applica, in generale, **la specifica sanzione pari al 50% dei debiti iscritti scaduti e non pagati, fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato**.

CASISTICA DELLE SANZIONI PER COMPENSAZIONI NON CONSENTITE		
CASO	**OPERAZIONE EFFETTUATA**	**EFFETTO**
Debito erariale iscritto a ruolo 5.000 Euro e credito compensabile di 9.000 Euro	**Compensazione di 9.000 in violazione del vincolo di autocompensazione preventiva di cui all'art. 31 del D.L. 78/2010**	**Sanzione di 2.500 Euro pari al 50 % dell'importo del debito iscritto a ruolo, inferiore al 50 % del credito illegittimamente compensato**
Debito erariale iscritto a ruolo 10.000 Euro e credito compensabile di 9.000 Euro	**Compensazione di 9.000 in violazione del vincolo di autocompensazione preventiva di cui all'art. 31 del D.L. 78/2010**	**Sanzione di 4.500 Euro pari al 50 % dell'importo del credito indebitamente compensato, inferiore al 50 % del debito erariale iscritto a ruolo e scaduto**

L'Agenzia delle Entrate, nella C.M. 11.03.2011 n. 13/E, ha espresso un indirizzo interpretativo in materia di sanzioni per indebita compensazione, non perfettamente aderente al testo della norma, stabilendo che la sanzione corrisponda all'importo dell'intera compensazione indebita, allorquando inferiore al 50 % dell'importo del debito iscritto a ruolo. Così, ad esempio, posto un debito di 9.000 Euro e una compensazione di credito di 3.500 Euro, la sanzione risulterebbe essere pari a 3.500 Euro e non 1.750 Euro, pari al 50 % del credito indebitamente compensato, come indicato dalla norma.

LA POSIZIONE DELL'AGENZIA DELL'ENTRATE

L'Agenzia delle Entrate, nella C.M. 11.03.2011, n. 13/E ha espresso un indirizzo interpretativo, che riteniamo non perfettamente aderente al testo della norma, ma certamente più consono all'entità della violazione compiuta, nei casi di debito erariale iscritto a ruolo inferiore al credito compensabile, per il quale **l'importo massimo della sanzione erogabile per violazione del vincolo di preventiva autocompensazione** dei debiti erariali a ruolo già scaduti, **è pari all'intero importo compensato, quando la compensazione indebita è inferiore alla metà del debito non pagato e iscritto a ruolo**. Ad esempio, posto il credito compensabile pari a 9.000 Euro e il debito erariale a ruolo già scaduto pari a 3.000 Euro, avendo compensato un debito non iscritto a ruolo, di 1.400 Euro per I.V.A. periodica, inferiore al 50 % del debito iscritto a ruolo di 3.000, secondo l'indirizzo ministeriale, la sanzione risulterebbe pari a 1.400 Euro, corrispondente all'importo compensato in violazione.

I RUOLI RILEVANTI

I debiti a ruolo rilevanti, sono quelli già scaduti e non ancora estinti alla data di entrata in vigore della normativa di cui al D.L. 78/2010. La verifica dell'esistenza, va fatta per ciascun ruolo al momento in cui sorge il presupposto per la compensazione, che come ribadisce la C.M. 13/E/2011, coincide con il «**momento del versamento**». Per cui in presenza di situazioni nei quali a fronte di debiti parzialmente o totalmente estinti, ai quali si sono succeduti, ulteriori debiti a ruolo definitivi[2],

LA PROCEDURA DI VERIFICA DEI DEBITI A RUOLO

[2] Sull'improprietà del termine "definitivo" in luogo di "scaduto" si veda G. Zambon in un articolo dal titolo: Preclusione alla autocompensazione in presenza di debito su ruoli definitivi, su www.commercialistatelematico.com.

Prima di effettuare delle compensazioni occorrerà avviare una fase di monitoraggio tendente ad accertare la presenza di eventuali debiti erariali iscritti in ruoli già scaduti, procedendo:

- alla verifica diretta della cartelle notificate e non ancora pagate;
- all'accesso all'estratto conto di «Equitalia S.p.A.» sul sito dell'Agenzia della riscossione, dove sono riepilogati i debiti dall'anno 2000 in poi;
- alla richiesta diretta di informazioni presso gli sportelli di Equitalia S.p.A.

ESCLUSIONI DAL DIVIETO DI COMPENSAZIONE

Non rientrano nel divieto di compensazione preventiva sebbene di importo superiore a 1.500 Euro e risultanti da ruoli già formalmente scaduti, i seguenti debiti[3]:

- cartelle per cui sia stata ottenuta la sospensione amministrativa o giudiziale della riscossione;
- cartelle impugnate dal contribuente mediante proposizione del ricorso alla Commissione Tributaria, che può riguardare anche atti prodromici l'emissione della cartella esattoriale. In questi casi la sanzione non potrà essere irrogata, fino alla definizione dell'impugnazione proposta;
- cartella di pagamento non ancora scadute alla data della compensazione del credito;
- riferiti ad un soggetto assoggettato a procedura concorsuale (fallimento, concordato fallimentare, ecc.) se sorti in epoca anteriore alla dichiarazione di fallimento, per i quali vige il principio della «par conditio creditorum». La regola della «pariteticità dei creditori concorsuali» impedisce l'operatività della preventiva compensazione, che violerebbe tale principio. In virtù di tale principio, restano liberi da vincoli i crediti d'imposta sorti durante la procedura concorsuale (si pensi ad es. alle ritenute sugli interessi attivi di c/c valevoli ai fini IRES);
- risultanti da cartelle di pagamento per i quali è stata chiesta ed ottenuta la rateizzazione, condizione che impedisce che il debito assuma la configurazione di debito scaduto e quindi soggetto al vincolo di autocompensazione e sempreché il contribuente sia in regola con i pagamenti.

I TRIBUTI SOGGETTI AL VINCOLI DI PREVENTIVA AUTOCOMPENSAZIONE

[3] Si veda E. Orsi in un articolo dal titolo: Compensazioni in caso di ruoli scaduti: chiarimenti della C.M. 13/E/2011, in Settimana Fiscale, ed. Frizzera – Il Sole 24 Ore, pag. 13 e ss.

Sono soggetti al vincolo di preventiva autocompensazione i seguenti tributi erariali:

- imposte dirette (IRPEF e IRES);
- IVA;
- altre imposte indirette (ad esempio, l'imposta di registro, ipotecarie e catastali), esclusi tributi locali (TARSU, ICI, ecc.) e i contributi previdenziali;
- IRAP;
- addizionali comunali e regionali;
- ritenute alla fonte a titolo di acconto o di imposta.

IL PAGAMENTO DEI RUOLI SCADUTI

Lo svincolo dei crediti d'imposta dall'autocompensazione con i debiti erariali iscritti a ruolo già scaduti, può operarsi mediante:

- pagamento in forma tradizionale dei debiti presso gli sportelli di Equitalia;
- pagamento con compensazione, parziale o totale, dei debiti mediante utilizzo modello F24 – Accise, nel quale occorrerà utilizzare per i debiti a ruolo il codice tributo "RUOL" istituito con R.M. 21.02.2011 n. 18/E. Occorre prestare molta attenzione nella compilazione del modello F24, poiché eventuali errori commessi nell'indicazione del codice tributo RUOL, non possono poi essere corretti dagli uffici, giacché sono errori che incidono sostanzialmente sull'azione dell'Agenzia.

LA COMUNICAZIONE DEL PAGAMENTO PARZIALE DEI DEBITI A RUOLO

Nel caso in cui il pagamento mediante compensazione riguardi solo una parte delle somme dovute, il contribuente è tenuto a comunicare preventivamente all'agente della riscossione le posizioni debitorie da estinguere, con le modalità definite dall'agente della riscossione stesso. In mancanza di tale comunicazione, l'imputazione dei pagamenti sarà effettuata dall'agente della riscossione. **Tuttavia, la comunicazione preventiva delle posizioni debitorie da estinguere non è necessaria qualora, contestualmente, il contribuente versi la totalità delle somme dovute, ancorché utilizzi la compensazione per pagare una parte solamente del debito scaduto, purché col medesimo F24 paghi le rimanenti somme con altro mezzo, ad esempio versando denaro contante.**

RIMBORSO DELLE SOMME VERSATE IN ECCEDENZA RISPETTO AI RUOLI

Nel caso in cui il pagamento eseguito dal contribuente risulti superiore alle somme dovute, il rimborso dell'eccedenza versata è effettuato dall'agente della riscossione, previa presentazione di apposita istanza da parte del contribuente. Equitalia S.p.A., tuttavia, prima di eseguire il rimborso, deve chiedere l'autorizzazione all'Agenzia delle Entrate, attraverso una verifica presso l'ente creditore dell'effettiva sussistenza del credito utilizzato in compensazione. Nel caso in cui il credito erariale da compensare con i debiti a ruolo, è un credito I.V.A. occorrerà effettuare i controlli preventivi e qualora emerga un credito d'imposta compensabile superiore a 15.000 euro, occorrerà dotarsi di visto di conformità, così come stabilito dalla normativa vigente in materia di compensazioni di crediti I.V.A..

LA RICHIESTA DI COMPENSAZIONE DEI DEBITI SCADUTI A RUOLO

A Equitalia ..... Spa
sportello di .....

DICHIARAZIONE DI AVVENUTA COMPENSAZIONE E/O RICHIESTA DI IMPUTAZIONE DEI PAGAMENTI AI SENSI DELL'ART. 31 , C. 1 DEL D.L. 31 MAGGIO 2010 N. 78 (CONVERTITO CON MODIFICAZIONI DALLA L. 30 LUGLIO 2010 N. 122)

Il/La sottoscritto/a ....., nato/a a ..... Prov. ..... il ...../...../.....

C.F. ....., residente in ..... Prov. .....
Via/Piazza ..... n. ..... C.A.P. .....
telefono ..... fax ..... e-mail .....

☐ dichiara di aver effettuato il pagamento in compensazione con modello F24 alle banche/poste, allegando copia della ricevuta di presentazione del modello F24;
☐ dichiara di aver effettuato il pagamento in compensazione di Euro ..... con modello F24 tramite Entratel (ovvero servizi on-line) con data di versamento .....;

Al fini della presente allega i documenti identificativi del soggetto intestatario del pagamento con modello F24 e in particolare:
Per le persone fisiche:
- fotocopia di un documento di identità in corso di validità;

Per i soggetti diversi dalle persone fisiche:
- visura camerale aggiornata;
- fotocopia di un documento di identità in corso di validità del Rappresentante legale / titolare della ditta individuale;
- ☐ copia dell'atto costitutivo e dello statuto (nei casi previsti).

Qualora la dichiarazione venga effettuata da un soggetto diverso dall'intestatario del pagamento, dovrà essere allegata anche fotocopia del documento di identità del soggetto delegato e la relativa delega.

☐ Chiede di procedere all'attribuzione del pagamento secondo le specifiche riportate nel prospetto a tergo e, a tal fine, allega fotocopia del proprio documento di identità.

Qualora la richiesta venga presentata da un soggetto diverso dal firmatario dovrà essere allegata anche fotocopia del documento di identità del soggetto delegato e la relativa delega.

Numero documento	Numero ruolo	Progressivo	Debito	Oneri accessori *	Totale da compensare
					0,00
					0,00
					0,00
					0,00
					0,00
					0,00
					0,00
					0,00
					0,00
					0,00
					0,00
					0,00
					0,00
					0,00
					0,00
Totale compensato Euro					0,00

INFORMATIVA SUL TRATTAMENTO DEI DATI PERSONALI
(art. 13 D. Lgs. 30.6.2003 n. 196)

L'interessato dichiara di essere stato informato che il trattamento dei dati personali raccolti con la presente dichiarazione, ivi compresi quelli contenuti nei relativi allegati, è finalizzato esclusivamente all'istruttoria e al perfezionamento della pratica stessa. I dati potranno essere trattati con strumenti elettronici e non, nei modi e nei limiti necessari per perseguire le predette finalità e comunque nel rispetto della normativa vigente in materia di protezione dei dati personali.

Il conferimento delle informazioni richieste è facoltativo ma necessario in quanto l'eventuale rifiuto da parte dell'interessato a fornire comporta l'impossibilità di evadere la pratica. Eventuali recapiti forniti dall'interessato (posta elettronica, telefono, fax, indirizzo) potranno essere utilizzati dalla società per comunicazioni successive in risposta alla presente dichiarazione.

I dati trattati potranno essere comunicati agli enti creditori di volta in volta interessati per le necessarie verifiche.

Le richieste per l'esercizio dei diritti di cui all'art. 7 D. Lgs 196/03 potranno essere rivolte al titolare del trattamento Equitalia _____ spa, secondo quanto previsto nell'informativa riportata sul sito della Società area "Privacy Policy" o presso gli sportelli di riscossione aperti al pubblico.

....
(Luogo) (Data) (Firma del dichiarante/richiedente)

Nel paragrafo precedente si è detto che nel caso di compensazione parziale dei ruoli già scaduti, mediante utilizzo del modello F24 – Accise, riportante il codice tributo "RUOL", occorre comunicare ad Equitalia S.p.A. – gestore della riscossione dei tributi erariali – attraverso apposita modulistica appositamente predisposta dall'Agenzia della Riscossione, disponibile a quest'indirizzo in formato editabile, i dati relativi alle compensazioni effettuate, affinché Equitalia ne prenda nota. Il modello va presentato unitamente ad una copia del modello F24 – Accise, recante la compensazione.

Matera, 15/01/2012

Enrico Larocca

http://www.commercialistatelematico.com/

http://www.commercialistatelematico.com/newsletter.html

© 1995 - 2012 Commercialista Telematico. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.