

**Circolare n. 2 del 18 marzo 2010**

***Compensazione dei crediti IVA***

**Premessa**

L'articolo 10 del Decreto Legge dell'1.7.2009 n. 78, convertito con modificazioni dalla Legge 3.8.2009 n. 102, ha stabilito che a partire dall'1.1.2010, la compensazione orizzontale dell'IVA di cui all'articolo 17, comma 1 del D. Lgs 9.7.1997 n. 241, relativa al credito annuale o a periodi inferiori all'anno, prevede nuovi vincoli in merito alla tempistica e all'importo, nonché specifici adempimenti dichiarativi inerenti il rilascio del visto di conformità per le compensazioni superiori ad euro 15.000 annui.

Le nuove disposizioni riguardano in maniera esclusiva le compensazioni dei crediti IVA con altri tributi, contributi previdenziali e assistenziali o altre somme c.d. compensazione "orizzontale" o "esterna".

Per tale motivo, la compensazione "verticale" o "interna", cioè IVA da IVA resta invariata, come anche la compensazione sia "orizzontale" che "verticale" dei crediti fiscali relativi agli altri tributi.

Con la presente circolare si illustrano i temi di cui all'indice, anche alla luce della circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1 del 15.01.2010.

**Indice**

1. Nuovi vincoli imposti dal legislatore
  - 1.1 Obblighi per le compensazioni di crediti IVA superiori ad euro 10.000
  - 1.2 Presentazione delle deleghe F 24
  - 1.3 Le nuove regole nelle operazioni straordinarie e nel consolidato
2. Compensazioni dei crediti IVA superiori ad euro 15.000
3. Sanzioni per il mancato rispetto dei nuovi vincoli
  - 3.1 Sanzioni per l'infedele rilascio del visto di conformità

## **1. Nuovi vincoli imposti dal legislatore**

Con il Decreto Legge, è stato introdotto l'obbligo per i contribuenti che intendono compensare crediti IVA per importi annuali superiori ad euro 10.000, di differire il termine iniziale per l'effettuazione della compensazione al 16 del mese successivo all'invio della dichiarazione IVA (o dell'istanza trimestrale da cui emerge un credito IVA infrannuale), nonché quello di utilizzare solo i canali telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, per l'inoltro delle deleghe di versamento.

Sempre nel dichiarato intento di contrastare l'abuso delle indebite compensazioni dei crediti IVA, è stato inserito, l'obbligo del rilascio del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1 lett. a), del D. Lgs 9.7.1997 n. 241, per crediti IVA da compensare orizzontalmente superiori ad euro 15.000, ovvero, in alternativa di far sottoscrivere la dichiarazione IVA anche da parte di soggetti incaricati al controllo contabile di cui all'articolo 2409 bis codice civile, attestante l'esecuzione dei medesimi controlli, previsti ai fini del rilascio del visto di conformità.

La nuova disposizione ha effetto dal 1.1.2010, pertanto la prima dichiarazione IVA, la cui presentazione consentirà di compensare crediti superiori ad euro 10.000, ovvero superiori ad euro 15.000 tramite l'apposizione del visto di conformità, è la dichiarazione IVA 2010 relativa all'anno di imposta 2009<sup>1</sup>, che potrà essere inviata in via autonoma (non inserita in UNICO 2010) sia dai contribuenti che dagli intermediari abilitati già dal 1 febbraio 2010.

Da quanto esposto consegue che il credito IVA annuale relativo al 2008 (indicato nel modello IVA 2009), ed anche i crediti trimestrali relativi all'anno 2009 (emersi nelle istanze modello IVA TR presentate nel 2009), possono essere ancora utilizzati liberamente in compensazione nel 2010, sino a quando il contribuente non presenti la dichiarazione annuale per il 2009, dove il credito dell'anno precedente verrà "inglobato" con il credito eventualmente presente nell'anno di imposta 2009.

---

<sup>1</sup> Per i crediti relativi all'anno di imposta 2008 esposti nella dichiarazione IVA 2009 possono ancora essere utilizzate le regole precedentemente in uso e valide sino al 31.12.2009.

### **1.1 Obblighi per le compensazione di crediti IVA superiori ad euro 10.000**

Il rigore utilizzato dal legislatore ha avuto quale prima conseguenza la riorganizzazione del sistema delle compensazioni disciplinato dall'articolo 17 del Dlgs 9.7.1997 n. 241, demarcando una linea di confine per le compensazioni dei crediti IVA superiori ad euro 10.000.

Soltanto il superamento di tale limite rappresenta per l'Erario una minaccia per il gettito, tale da giustificare un più attento monitoraggio dei comportamenti dei contribuenti in sede di utilizzo dell'istituto della compensazione.

Quindi a far data dall'1.01.2010, la compensazione del credito IVA anno 2009 è subordinata alla preventiva presentazione della dichiarazione IVA. Il legislatore, per permettere di inviare preventivamente la dichiarazione IVA 2010 in via autonoma (non inclusa in UNICO 2010) senza attendere quindi il mese di settembre, ha stabilito quale termine iniziale per poter compensare il credito IVA annuale o relativo a periodi inferiori all'anno il giorno 16 del mese successivo alla presentazione della dichiarazione IVA o dell'istanza da cui il credito emerge.

La circolare delle Entrate n. 1 del 15.01.2010 ha chiarito tuttavia, che l'anticipo della presentazione della dichiarazione non opera in ogni caso.

Infatti i contribuenti che espongono un saldo IVA a debito restano ancora obbligati a presentare la dichiarazione IVA all'interno del modello UNICO. Ovviamente restano fermi i casi in cui la dichiarazione unificata è comunque esclusa (contribuenti che applicano il regime dell'IVA di gruppo, contribuenti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare ecc..).

In buona sostanza coloro i quali presentano la dichiarazione annuale IVA entro il mese di febbraio 2010 potranno compensare il credito IVA dal 16 marzo del medesimo anno, termine da prendere in considerazione nel solo caso si debbano compensare importi superiori ad euro 10.000 annui.

Nel caso in cui il credito da compensare sia relativo ad istanze trimestrali (modello IVA TR), presentate da soggetti ammessi al rimborso infrannuale ai sensi dell'articolo 38 bis comma 2 del DPR 633/72, sia dagli enti e dalle società controllanti che si avvalgono della procedura di liquidazione IVA di gruppo ex articolo 73 ultimo comma DPR 633/72, occorre attendere il giorno 16 del secondo mese successivo a quello di chiusura del trimestre, atteso che le istanze dovranno essere presentate entro la fine del mese successivo al trimestre di riferimento.

Pertanto, le compensazioni dei primi tre trimestri dell'anno potranno essere effettuate per

importi superiori ad euro 10.000 annui nei seguenti periodi:

- per il primo trimestre dal sedici maggio;
- per il secondo trimestre dal sedici agosto;
- per il terzo trimestre dal sedici novembre.

Da ultimo, le Entrate hanno confermato, che i contribuenti che intendono inviare la dichiarazione annuale IVA entro il 28.02.2010, sono esonerati dall'obbligo di presentazione della comunicazione annuale dei dati IVA di cui all'articolo 8 bis del DPR 322/98, il cui termine di invio cade nel medesimo giorno.

### **1.2 Presentazione delle deleghe F 24**

La rinnovata ottica di monitorare l'utilizzo dei crediti IVA, ha comportato l'introduzione del nuovo comma 49 bis dell'articolo 37 del D.L. 4.7.2006 n .233, convertito con modificazioni, dalla Legge 4.8.2006 n. 248, secondo cui i titolari di partita IVA che intendono compensare il credito IVA annuale o per periodi inferiori all'anno per somme superiori ad euro 10.000, sono tenuti ad inviare i modelli F24, utilizzando esclusivamente i canali telematici forniti dall'Agenzia delle Entrate:

- direttamente dai contribuenti mediante i canali Entratel o Fisconline;
- tramite gli intermediari abilitati al servizio Entratel.

Si precisa che l'utilizzo dei servizi di home banking messi a disposizione dalle banche e da Poste Italiane, ovvero dei servizi di remote banking offerti dalle banche è consentito solo a coloro che effettuano compensazioni dei crediti IVA inferiori ad euro 10.000 annui.

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 21.12.2009, ha stabilito che la presentazione delle deleghe di versamento, dovrà essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito IVA emerge.

La fissazione di un termine iniziale per l'invio del modello F24, decorre dalla data di presentazione della dichiarazione o dell'istanza e tale termine è stato fissato per consentire al Fisco di effettuare gli opportuni controlli sulle dichiarazioni inviate.

Le Entrate hanno chiarito nel merito che le deleghe di versamento, ancorché da inviarsi dal decimo giorno successivo l'invio della dichiarazione, dovranno presentare quale data di addebito il sedicesimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza.

### **1.3 Le nuove regole nelle operazioni straordinarie e nel consolidato**

Il citato provvedimento Direttoriale, ha specificato alcune regole nel caso in cui, all'ammontare dei crediti IVA da utilizzare in compensazione concorrano importi maturati in capo ad altri soggetti.

La circostanza si verifica in presenza di soggetti che effettuano operazioni straordinarie (fusioni, scissioni), o che aderiscono a regime di tassazione consolidata ai sensi dell'articolo 117 e seguenti del DPR 917/86, ovvero a soggetti che si avvalgono della procedura per la liquidazione dell'IVA di gruppo di cui all'articolo 73, ultimo comma del DPR 633/72.

Nei casi richiamati, la norma prevede che la presentazione della dichiarazione o dell'istanza da parte del soggetto diverso dall'utilizzatore del credito, è una condizione necessaria per poter effettuare la compensazione "orizzontale", anche se l'importo del credito che emerge dalla singola dichiarazione o istanza è al di sotto di euro 10.000.

Nel caso di operazione straordinarie, le Entrate hanno stabilito che i crediti maturati in capo soggetti diversi dall'utilizzatore, rappresentano ciascuno un singolo plafond a disposizione del soggetto risultante dall'operazione, che potrà essere utilizzato in maniera distinta, a mezzo delega F 24 ponendo attenzione nell'evidenziare sul modello di pagamento, il codice fiscale del soggetto da cui il credito è pervenuto.

In presenza di soggetti aderenti al consolidato fiscale, la dichiarazione IVA 2010 è stata arricchita di due nuovi campi ai righe VX 6 e VY 6, ove indicare il codice fiscale del soggetto consolidante, che utilizzerà le partite a credito trasferite.

E' opportuno ripetere che nel caso in cui il soggetto consolidante, voglia utilizzare in compensazione somme superiori ad euro 10.000, generatesi da crediti IVA maturati in capo ad altri soggetti sempre facenti parte della tassazione di gruppo, è obbligatorio la preventiva presentazione delle dichiarazioni IVA dei soggetti cedenti, anche qualora l'importo del credito trasferito sia inferiore ad euro 10.000.

La Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 22 dicembre 2009 n. 286, ha stabilito degli appositi codici, idonei all'identificazione in sede di compilazione del modello F 24 del soggetto cui il credito in compensazione afferisce, nel caso in cui detto credito provenga da dichiarazioni od istanze riferite a soggetti diversi rispetto all'utilizzatore:

- Codice 61” soggetto aderente al consolidato”;
- Codice 62 “soggetto diverso dal fruitore del credito”.

I codici 61 e 62 dovranno essere inseriti sulla delega F 24, nella sezione “contribuente”, nel campo “codice identificativo”, insieme al codice fiscale del soggetto cui il credito si riferisce da riportare nel campo “codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare”.

## **2. Compensazioni dei crediti IVA superiori ad euro 15.000**

Nel caso in cui la compensazione del credito IVA superi i 15.000 euro annui, ferme restando le formalità indicate nei precedenti paragrafi, si aggiunge anche l’obbligo per il contribuente di richiedere ad un professionista, il rilascio del visto di conformità ai sensi dell’articolo 35, del D. Lgs 241/97, ovvero, per le società sottoposte al controllo contabile ai sensi dell’articolo 2409 - bis del codice civile, la sottoscrizione la dichiarazione da parte dei soggetti tenuti ad effettuare detto controllo.

In sintesi i soggetti legittimati ad apporre il visto di conformità sono:

- Dottori Commercialisti, Esperti Contabili e Consulenti del lavoro iscritti negli appositi Albi Professionali;
- CAF costituiti dalle associazioni tra imprenditori;
- CAF per le imprese e per i lavoratori dipendenti e pensionati;
- Soggetti iscritti alla data del 30.9.1993 nei ruoli camerali degli esperti tributari di cui alla lett. b) del comma 3 dell’articolo 3 del D.P.R. n. 322/1998;
- Per i contribuenti per i quali è esercitato il controllo contabile di cui all’articolo 2409 bis del codice civile, la compensazione IVA è possibile se la dichiarazione è sottoscritta, oltre che dal rappresentante legale, anche dai soggetti che esercitano il controllo contabile.

La circolare Ministeriale n. 1 del 15.01.2010, ha chiarito che se viene presentata la dichiarazione IVA priva del visto di conformità (intendendo compensare il credito entro la soglia dei 15.000 euro), è consentito poter modificare tale comportamento, inviando una nuova dichiarazione IVA correttiva o integrativa corredata di visto di conformità, al più tardi entro 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione (30 settembre dell’anno successivo a quello di riferimento).

### **3. Sanzioni per il mancato rispetto dei nuovi vincoli**

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che il contribuente, in caso effettui compensazioni di crediti IVA ancorché esistenti, per somme superiori ad euro 10.000, precedentemente all'invio della dichiarazione annuale, ovvero per importi maggiori di euro 15.000 senza che sia stato apposto il visto di conformità, o la sottoscrizione dell'organo di controllo contabile, è soggetto alla sanzione prevista per i casi di omesso versamento di cui all'articolo 13 del D Lgs 18.12.97 n. 471 pari al 30% del credito indebitamente compensato.

Nel caso in cui il contribuente utilizzi in compensazione crediti inesistenti, la sanzione da irrogare sarà quella prevista dall'articolo 27 comma 18 del D.L. 29.11.2008 n. 185 convertito con modificazioni nella Legge 28.01.2009 n. 2, che va da un minimo del 100% ad un massimo del 200% del totale dei crediti indebitamente compensati.

Tale ultima sanzione, ha sostituito quella pari al 30% con riferimento alle violazioni commesse a decorrere dal 29.11.2008.

A seguito di quanto stabilito dall'articolo 7, comma 2 del D.L. 10.02.2009 n. 5 convertito con modificazioni nella Legge 9.04.2009 n. 33, la predetta sanzione è stata portata al 200% nei casi in cui vengano utilizzati in compensazione crediti inesistenti per importi superiori ad euro 50.000 per ogni anno solare, con riferimento alle violazioni poste in essere a far data dall'11.2.2009.

Un ulteriore inasprimento delle sanzioni connesse alle compensazioni di crediti inesistenti, è stato dettato dal Decreto Legge, che ha escluso l'applicazione della definizione agevolata, con il pagamento di un quarto della sanzione irrogata, delle sanzioni previste dall'articolo 27, comma 18, del D.L. n. 185 del 2008.

Nel caso in cui il contribuente decida in un primo momento di non corredare con il visto di conformità la dichiarazione IVA il cui credito superi i 15.000 euro, ad esempio perché crede di non voler compensare nell'anno importi sino alla soglia dei 15.000, e tuttavia a seguito di un cambiamento delle scelte aziendali, sorge la necessità di utilizzare crediti IVA in compensazione che eccedono il predetto limite, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che tale comportamento può essere sanato con la presentazione di una dichiarazione correttiva/integrativa completa del visto di conformità entro novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, ai sensi dell'articolo 2 comma 7 del DPR n.

322/98.

L'Agenzia delle Entrate ha precisato altresì, che nel caso in cui l'invio di tale dichiarazione, avvenga entro il termine di presentazione di scadenza ordinario (30 settembre dell'anno successivo a quello di riferimento), non potrà essere irrogata alcuna sanzione al contribuente.

Tuttavia se l'invio viene effettuato entro i novanta giorni successivi al termine di scadenza (dopo il 30 settembre, ma entro il 29 dicembre successivo), verrà applicata la sanzione amministrativa per la tardiva presentazione della dichiarazione.

### **3.1 Sanzioni per l'infedele rilascio del visto di conformità**

L'infedele rilascio del visto di conformità, prevede l'irrogazione di sanzioni amministrative disciplinate dall'articolo 39, comma 1 lettera a), del DLgs n. 241 del 1997, che stabilisce in euro 258 l'importo minimo ed in euro 2.582 l'importo massimo irrogabile.

Se l'infedele comportamento fosse ripetuto, o assumesse più gravi risvolti, è previsto che a carico del soggetto abilitato, o del responsabile del CAF, venga sospesa l'attività di rilascio del visto per un periodo da uno a tre anni (viene considerato molto grave il mancato pagamento della citata sanzione amministrativa) ed una totale inibizione al rilascio del visto, nel caso in cui, successivamente al periodo di sospensione, vengano accertate ulteriori violazioni.

L'organo preposto a contestare il comportamento fraudolento degli intermediari, e ad irrogare agli stessi le sanzioni è la Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate, competente presso la regione ove è domiciliato il trasgressore.

I provvedimenti sanzionatori vengono successivamente trasmessi agli Ordini Professionali di appartenenza dei soggetti che hanno commesso gli illeciti, onde permettere l'eventuale adozione anche di misure di carattere disciplinare da parte del Fisco.

Anche i soggetti tenuti al controllo contabile ai sensi dell'articolo 2409 bis del codice civile, che abbiano commesso violazioni nel rilasciare il visto di conformità, sono colpiti dal medesimo regime sanzionatorio ai sensi dell'articolo 10, comma 1, lettera a), n. 7 del D.L. n. 78 del 2009 (sanzione minima euro 258, sanzione massima euro 2.582).

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che in ordine all'irrogazione delle sanzioni per l'infedele rilascio del visto di conformità o dell'alternativa attestazione, ed in ottemperanza dell'articolo 5 del Dlgs n. 472 del 1997 (principio di colpevolezza), la sanzione a carico dei soggetti che

rilasciano il visto di conformità, dovrà essere applicata solo se vi è discordanza tra quanto attestato tramite il visto e i dati emersi con il controllo della dichiarazione da parte del Fisco.

\*\*\*\*\*

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Napoli, 18 marzo 2010

Dott. Gianmaria Di Meglio  
*dimeglio@studiofiorentino.com*

Dott. Marco Fiorentino  
*marcofiorentino@studiofiorentino.com*

Dott. Maurizio Moccaldi Ruggiero  
*mauriziomoccaldi@studiofiorentino.com*

***DISCLAIMER***

*La presente circolare ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale. Di conseguenza, non costituisce un parere tecnico né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.*