

CIRCOLARE N. 14 DEL 20 APRILE 2010

IMPOSIZIONE INDIRETTA

## **IVA – Limiti alla compensazione dei crediti annuali e trimestrali**

---

## ABSTRACT

La circolare illustra le nuove disposizioni in materia di utilizzo dei crediti IVA, annuali e trimestrali, in compensazione dei debiti relativi alle imposte, ai contributi e ai premi indicati nell'art. 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, disposizioni che hanno introdotto alcuni limiti alla cosiddetta compensazione "orizzontale" quando l'importo utilizzato supera 10 mila euro annui. Sono inoltre commentate le circolari e le risoluzioni emanate dall'Agenzia delle Entrate a chiarimento delle nuove norme.

## PROVVEDIMENTI COMMENTATI

---

**Decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102 (art. 10)**

**Comunicato stampa del 2 luglio 2009 dell'Agenzia delle Entrate**

**Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 21 dicembre 2009**

**Risoluzione n. 286/E del 22 dicembre 2009 dell'Agenzia delle Entrate**

**Circolare n. 57/E del 23 dicembre 2009 dell'Agenzia delle Entrate**

**Circolare n. 1/E del 15 gennaio 2010 dell'Agenzia delle Entrate**

**Comunicato stampa del 24 febbraio 2010 dell'Agenzia delle Entrate**

**Comunicato stampa del 9 marzo 2010 dell'Agenzia delle Entrate**

**Circolare n. 12/E del 12 marzo 2010 dell'Agenzia delle Entrate**

---

\* \* \*

**INDICE**

Introduzione	p. 4
1. Il previgente assetto normativo delle compensazioni dei crediti d'imposta	p. 5
1.1 Le norme sulla formazione, sulla dichiarazione e sull'utilizzo dei crediti IVA annuali e trimestrali	p. 5
1.2 Le misure di contrasto alle frodi in materia di compensazione dei crediti d'imposta	p.11
2. Fattispecie escluse dall'ambito applicativo della nuova norma	p.13
3. Compensazione del credito IVA annuale e trimestrale fino a 10 mila euro	p.16
3.1 Compensazione del credito IVA annuale fino a 10 mila euro	p.16
3.2 Compensazione del credito IVA trimestrale fino a 10 mila euro	p.18
4. Compensazione del credito IVA annuale e trimestrale oltre 10 mila euro	p.20
4.1 Compensazione del credito IVA annuale oltre 10 mila euro, ma fino a 15 mila euro	p.20
4.2 Compensazione del credito IVA annuale oltre 15 mila euro	p.23
4.3 Compensazione del credito IVA trimestrale oltre 10 mila euro	p.28
5. Compensazione dei crediti IVA maturati in capo ad altri soggetti IVA	p.30
6. Alcune considerazioni conclusive sulla nuova normativa	p.31
7. Sanzioni	p.33

## Introduzione

L'art. 10 del decreto-legge n. 78 del 2009<sup>1</sup> ha introdotto alcuni limiti alla possibilità di compensare i crediti IVA, annuali e trimestrali, con le imposte, i contributi, ed i premi indicati nell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241<sup>2</sup>, alla possibilità, cioè, di operare la cosiddetta compensazione "orizzontale" o "esterna" dei crediti IVA.

La finalità della norma è quella di consentire all'Amministrazione finanziaria un più efficace controllo di tali operazioni, in considerazione del fatto che, come evidenzia la relazione governativa al provvedimento, proprio nel campo delle compensazioni dei crediti IVA si sono riscontrati comportamenti fraudolenti con maggiore frequenza rispetto alle compensazioni dei crediti di altre imposte.

E' stato dunque stabilito che la compensazione "orizzontale" del credito IVA, annuale e trimestrale, per un importo annuo superiore a 10 mila euro, può essere effettuata solo a partire dal giorno sedici del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale IVA, nel caso di credito annuale, oppure a quello di presentazione dell'istanza di compensazione<sup>3</sup>, nel caso di credito trimestrale: in concreto, quindi, la compensazione può essere effettuata solo dopo la presentazione della dichiarazione o dell'istanza nella quale è indicato il credito oggetto di compensazione. Inoltre, per il caso di utilizzo in compensazione del credito IVA annuale, è stato previsto che, se l'importo da compensare supera 15 mila euro, la dichiarazione annuale deve avere il visto di conformità da parte di uno dei soggetti che per legge lo possono rilasciare; nel caso di contribuenti sottoposti al controllo contabile di cui all'art. 2409-bis del codice civile, in alternativa al visto di conformità, la dichiarazione annuale deve riportare la sottoscrizione, oltre che dei rappresentanti legali o negoziali di tali contribuenti, anche dei soggetti che esercitano il controllo contabile.

<sup>1</sup> Decreto-legge 1° luglio 2009, n.78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102.

<sup>2</sup> Essi sono, tra l'altro:

- le imposte sui redditi, le relative addizionali e le ritenute alla fonte rimosse mediante versamento diretto;

- l'IVA;

- le imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell'IVA;

- i contributi previdenziali;

- i premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro.

<sup>3</sup> L'istanza è prevista dal terzo comma dell'art. 8 del d.P.R. n. 542 del 1999.

E' stato stabilito, infine, che 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. La trasmissione può essere effettuata sia direttamente dai contribuenti, tramite i canali telematici *Entratel* o *Fisconline*, sia dagli intermediari abilitati, tramite il canale *Entratel*.

Le nuove disposizioni dell'art. 10, pur essendo entrate in vigore il 1° luglio 2009, non sono divenute immediatamente efficaci<sup>4</sup>: la concreta loro operatività era infatti subordinata all'emanazione di un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate volto ad individuare le modalità tecniche per la compensazione "orizzontale" dei crediti IVA in questione. Tale provvedimento è stato adottato il 21 dicembre 2009 e le nuove disposizioni si sono rese applicabili dal 1° gennaio 2010<sup>5</sup>.

In considerazione dell'ampiezza e della complessità delle modifiche normative introdotte dall'art. 10 del decreto-legge n. 78 del 2009, nonché dei molteplici obblighi procedurali ora previsti per i contribuenti che intendono compensare i crediti IVA, la circolare delinea un quadro complessivo della nuova disciplina, tenendo anche conto dei numerosi chiarimenti forniti in materia dall'Agenzia delle Entrate fin dal dicembre del 2009, con vari documenti di prassi, l'ultimo dei quali adottato il 12 marzo scorso<sup>6</sup>.

## **1. Il precedente assetto normativo della compensazione dei crediti d'imposta.**

### **1.1 Le norme sulla formazione, sulla dichiarazione e sull'utilizzo dei crediti IVA annuali e trimestrali.**

Per una migliore comprensione della finalità e della portata innovativa delle modifiche introdotte dall'art. 10 del decreto-legge n. 78 del 2009, in primo luogo sembra opportuno ricordare le norme previgenti in materia di formazione, dichiarazione ed utilizzo dei crediti IVA annuali e trimestrali.

<sup>4</sup> Con il comunicato stampa del 2 luglio 2009 (in nostra comunicazione del 2 luglio 2009) l'Agenzia delle Entrate ha precisato che le nuove norme non potevano avere effetto per l'anno 2009, essendo le stesse legate all'intero anno solare di utilizzo del credito IVA e, quindi, avrebbero avuto effetto a partire dall'anno 2010.

<sup>5</sup> V. in tal senso anche il comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate del 2 luglio 2009.

<sup>6</sup> V. la risoluzione n. 286/E del 22 dicembre 2009; le circolari n. 57/E del 23 dicembre 2009 e n. 1/E del 15 gennaio 2010; i comunicati stampa del 24 febbraio 2010 e del 9 marzo 2010; la circolare n. 12/E del 12 marzo 2010.

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.

Il d.P.R. n. 633 del 1972 disciplina l'utilizzo da parte dei soggetti d'imposta delle eccedenze di credito che si formano alla fine di un periodo d'imposta (crediti IVA annuali) oppure nel corso di un periodo d'imposta (crediti IVA trimestrali).

In relazione all'utilizzo del credito IVA annuale che emerge alla fine di un periodo d'imposta e che deve essere indicato nella dichiarazione annuale, l'art. 30 del d.P.R. n. 633 del 1972 stabilisce che esso deve essere utilizzato, in via di principio, nel periodo d'imposta successivo per essere computato (cosiddetta compensazione "verticale" o "interna") in diminuzione delle eccedenze a debito emergenti dalle liquidazioni periodiche IVA.

A norma dell'art. 30 il credito IVA annuale può anche essere chiesto a rimborso, ma solo al ricorrere delle specifiche condizioni ivi previste (effettuazione di operazioni imponibili, acquisti di beni ammortizzabili, ecc.)<sup>7</sup>. Il rimborso del credito IVA annuale deve essere chiesto presentando, all'agente della riscossione territorialmente competente in ragione della sede o del domicilio del contribuente, il modello IVA/VR<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> I commi 3 e 4 dell'art. 30 del d.P.R. n. 633 del 1972 prevedono che: *"Il contribuente può 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:*

*a) quando esercita esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni, computando a tal fine anche le operazioni effettuate a norma dell'articolo 17, quinto, sesto e settimo comma;*

*b) quando effettua operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-bis e 9 per un ammontare superiore al 25 per cento dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate;*

*c) limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili, nonché di beni e servizi per studi e ricerche;*

*d) quando effettua prevalentemente operazioni non soggette all'imposta per effetto degli articoli da 7 a 7-septies;*

*e) quando si trova nelle condizioni previste dal terzo comma dell'articolo 17.*

*Il contribuente anche fuori dei casi previsti nel precedente terzo comma può chiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile, risultante dalla dichiarazione annuale, se dalle dichiarazioni dei due anni precedenti risultano eccedenze detraibili; in tal caso il rimborso può essere richiesto per un ammontare comunque non superiore al minore degli importi delle predette eccedenze".*

nel quale devono essere indicate, fra l'altro, le condizioni del ricordato art. 30<sup>9</sup>. La richiesta di rimborso può essere presentata fin dal 1° febbraio dell'anno successivo a quello in cui il credito è venuto a maturazione e, quindi, anche prima di presentare la dichiarazione annuale nella quale il credito è indicato, adempimento il cui termine scade il 30 settembre di ciascun anno<sup>10</sup>.

Il credito IVA annuale, oltre a poter essere utilizzato nelle liquidazioni periodiche IVA o poter essere chiesto a rimborso, può anche essere compensato (cosiddetta compensazione "orizzontale" o "esterna") con le imposte, i contributi ed i premi indicati nell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241<sup>11</sup>; i contribuenti possono infatti eseguire i versamenti unitari delle somme dovute per tali imposte, contributi e premi compensando i relativi importi con i crediti relativi alle medesime imposte, contributi e premi "*risultanti dalle dichiarazioni . . . presentate . . .*".

Sotto il profilo procedurale, il credito IVA annuale che si intende utilizzare nella compensazione "orizzontale" deve essere indicato nella dichiarazione annuale e, più in particolare, in uno specifico rigo del quadro VX del modello della dichiarazione IVA non unificata o del quadro RX del modello della dichiarazione unificata<sup>12</sup>. La quota parte del credito IVA annuale concretamente compensata deve essere di volta in volta indicata nel modello di pagamento unificato F24.

L'utilizzo in compensazione "orizzontale" dei crediti IVA annuali deve essere effettuato entro la data di presentazione della dichiarazione annuale successiva a quella nella quale è stato indicato il credito da compensare<sup>13</sup>.

Prima delle modifiche introdotte dal decreto-legge n. 78 del 2009 – sebbene il credito IVA da compensare dovesse risultare dalla dichiarazione annuale – la sua concreta utilizzazione mediante il modello di pagamento unificato, poteva avvenire fin dal primo

<sup>8</sup> Una nuova versione del modello IVA/VR, da utilizzarsi a partire dal 1° febbraio 2010, è stata approvata con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 15 gennaio 2010.

<sup>9</sup> E' da evidenziare che mediante il modello IVA/VR è possibile chiedere all'Agente della riscossione il rimborso, con procedura semplificata, di una quota del credito annuale IVA nel limite massimo annuo di 516.456,90 euro, al netto dei crediti d'imposta compensati dal medesimo contribuente nel corso dello stesso anno.

<sup>10</sup> V. l'art. 2 del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

<sup>11</sup> V. la precedente nota 2.

<sup>12</sup> Ad esempio, il credito annuale IVA relativo all'anno 2009 che si intende utilizzare in compensazione "orizzontale" deve essere indicato nel rigo VX5 del quadro VX del modello di dichiarazione IVA/2010 relativo a tale periodo d'imposta, modello approvato con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 15 gennaio 2010.

<sup>13</sup> V. il comma 1 dell'art. 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997.

giorno dell'anno successivo a quello in cui il credito era maturato<sup>14</sup>; anche anteriormente, quindi, alla presentazione della dichiarazione annuale. Proprio tale circostanza, come si dirà, ha favorito in alcuni casi la compensazione fraudolenta di crediti che, ad un successivo controllo delle dichiarazioni annuali, sono risultati inesistenti.

Altra ipotesi in cui è possibile operare la compensazione "orizzontale" di un credito IVA annuale è quella relativa al cosiddetto credito IVA di "gruppo", e cioè al credito che emerge dalla dichiarazione annuale che la società che partecipa in qualità di controllante alla liquidazione dell'IVA "di gruppo" deve presentare per evidenziare i dati relativi alle liquidazioni ed ai versamenti operati nell'anno. Anche tale credito, infatti, può essere utilizzato nelle liquidazioni periodiche di "gruppo" dell'anno successivo a quello in cui è venuto a maturazione oppure essere chiesto a rimborso dalla società controllante o, ancora, essere compensato da questa in occasione del versamento delle somme dalla stessa dovute per le imposte, i contributi ed i premi indicati nell'art. 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997.

E' utile ricordare che la particolare procedura di liquidazione "di gruppo" dell'IVA è disciplinata dall'art. 73 del d.P.R. n. 633 del 1972 e dal decreto ministeriale del 13 dicembre 1979. In base a tali disposizioni, la società controllante deve eseguire le liquidazioni periodiche IVA (mensili o trimestrali) riepilogando, in un apposito registro, i risultati, a debito o a credito, delle liquidazioni periodiche effettuate da tutte le società partecipanti "al gruppo IVA": sulla base di tali dati la società controllante opera la liquidazione periodica compensatoria delle posizioni debitorie di alcune delle società controllate con quelle creditorie di altre società, provvedendo a versare l'eventuale debito IVA periodico "di gruppo" oppure a "riportare" alla successiva liquidazione periodica compensatoria l'eventuale credito IVA periodico "di gruppo". In sede di dichiarazione annuale IVA "di gruppo", poi, la società controllante, individua l'eventuale credito annuale "di gruppo" sulla base delle risultanze, a debito o a credito, che emergono dalle dichiarazioni annuali di tutte le società partecipanti "al gruppo IVA".

Tale credito annuale è "gestito" dalla stessa società controllante, la quale può, in primo luogo, utilizzarlo nelle liquidazioni periodiche "di gruppo" dell'anno successivo a quello in cui è maturato, compensandolo con i debiti IVA che emergono da tali liquidazioni. Inoltre, essa può chiedere il rimborso del credito annuale "di gruppo", ma solo se in capo alle singole società controllate che hanno evidenziato un credito IVA annuale

<sup>14</sup> In tal senso vedi, fra le tante, la risoluzione 29 luglio 2008, n. 321/E dell'Agenzia delle Entrate.



sussistono le condizioni indicate dall'articolo 30 del d.P.R. n. 633 del 1972<sup>15</sup> e se i crediti da queste "trasferiti" alla liquidazione "di gruppo" non sono stati utilizzati dalla controllante nelle liquidazioni periodiche compensatorie operate durante l'anno. Il rimborso deve essere chiesto all'agente della riscossione presentando, a partire dal 1° febbraio dell'anno successivo a quello in cui il credito è maturato, il modello IVA/26LP<sup>16</sup> con allegato il modello IVA/26PR<sup>17</sup>.

Il credito IVA annuale "di gruppo" può, infine, essere anche compensato (cosiddetta compensazione "orizzontale") dalla società controllante con le proprie posizioni debitorie relative alle imposte, ai contributi ed ai premi indicati nell'art. 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997<sup>18</sup>. A tal fine la società controllante deve utilizzare il modello di pagamento unificato F24. Prima delle modifiche normative introdotte dal decreto-legge n. 78 del 2009, la compensazione del credito IVA poteva essere effettuata ancor prima della presentazione della dichiarazione annuale IVA in cui tale credito doveva essere indicato: ed invero, mentre la dichiarazione poteva essere presentata fino al 30 settembre dell'anno successivo, la compensazione poteva essere operata fin dal 1° gennaio dell'anno successivo.

La possibilità di utilizzare il credito IVA nelle liquidazioni periodiche operate durante l'anno oppure di chiederne il rimborso o, ancora, la possibilità di utilizzarlo in compensazione delle somme da versare per le imposte, i contributi ed i premi di cui all'art. 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997 è poi consentita dalla legge anche per i crediti IVA che vengono a maturazione nei primi tre trimestri di ciascun periodo d'imposta.

Per quanto concerne il rimborso dei crediti IVA trimestrali<sup>19</sup> è da ricordare che lo stesso deve essere chiesto<sup>20</sup>, entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di

<sup>15</sup> Vedi la precedente nota 6.

<sup>16</sup> In tale modello, gli enti o le società controllanti devono riepilogare i dati delle liquidazioni periodiche delle società che hanno partecipato alla liquidazione IVA di gruppo nel corso dell'anno. Il modello IVA/26PL da utilizzare per i crediti relativi al periodo d'imposta 2009 è stato approvato con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 15 gennaio 2010.

<sup>17</sup> In tale modello, gli enti o le società controllanti riepilogano i dati della liquidazione IVA di gruppo operata nel corso dell'anno. Il modello IVA/26PR da utilizzare per i crediti relativi al periodo d'imposta 2009 è stato approvato con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 15 gennaio 2010.

<sup>18</sup> Il terzo comma dell'art. 8 del d.P.R. n. 542 del 1999 prevede che "sono ammessi alla compensazione di cui all'art. 17, comma 2, del decreto legislativo n. 241 del 1997, i crediti e i debiti . . . risultanti dai prospetti riepilogativi annuali delle dichiarazioni di gruppo da parte degli enti e delle società controllanti".

<sup>19</sup> Il rimborso trimestrale è disciplinato dal combinato disposto degli articoli 30 e 38-bis del d.P.R. n. 633 e dell'art. 8 del d.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542.

<sup>20</sup> A norma del secondo comma dell'art. 8 del d.P.R. n. 542 del 1999.

riferimento, presentando, al competente ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate, un'istanza di rimborso utilizzando il modello IVA/TR<sup>21</sup>. Tale modello deve essere presentato<sup>22</sup> – sempre entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento – anche nel caso in cui il contribuente intenda utilizzare in compensazione “orizzontale” i crediti IVA trimestrali<sup>23</sup>; la compensazione sarà poi effettuata con il modello di pagamento unificato F24. Prima delle modifiche introdotte in materia dal decreto-legge n. 78 del 2009, peraltro, la compensazione “orizzontale” poteva essere fatta a partire dal primo giorno successivo a ciascun trimestre solare, e, quindi, anche prima della presentazione dell'istanza di compensazione all'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate.

Hanno l'onere di presentare la richiesta di rimborso e l'istanza di compensazione<sup>24</sup> anche le società controllanti che si avvalgono della liquidazione IVA di “gruppo” di cui al già ricordato art. 73, ultimo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, rispettivamente, per il rimborso<sup>25</sup> dei crediti IVA risultanti dalle liquidazioni compensatorie trimestrali “di gruppo” e per la compensazione “orizzontale” dei medesimi crediti ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997.

In relazione alla compensazione “orizzontale” è anche necessario ricordare, in termini più generali, che sin dall'introduzione di questo istituto è stato previsto un limite annuale all'importo compensabile: in particolare, per la compensazione di tutti i crediti relativi alle imposte, ai contributi ed ai premi indicati nell'art. 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, tale limite è attualmente fissato in 516.456,89 euro per ciascun anno solare<sup>26</sup>. Ne consegue che, nel caso in cui questo “tetto” venga raggiunto, l'ammontare del credito IVA, annuale e trimestrale, che non si è potuto compensare può essere chiesto a rimborso – se ricorrono le condizioni previste dagli articoli 30 e 38-bis del

<sup>21</sup> Il modello IVA/TR attualmente vigente è stato approvato con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 19 marzo 2009.

<sup>22</sup> A norma del terzo comma dell'art. 8 del d.P.R. n. 542 del 1999.

<sup>23</sup> Al fine di adeguare le istruzioni del modello IVA/TR alle nuove norme in materia di compensazione di crediti IVA, le stesse sono state aggiornate con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 18 marzo 2010.

<sup>24</sup> A norma del terzo comma dell'art. 8 del d.P.R. n. 542 del 1999.

<sup>25</sup> Ciò, naturalmente, purché sussistano, relativamente a ciascuna società partecipante alla liquidazione IVA di gruppo, cui si riferisce l'eccedenza di credito chiesta a rimborso, i requisiti previsti dal secondo comma dell'art. 38-bis d.P.R. n. 633 del 1972.

<sup>26</sup> V. l'art. 34, comma 1, della legge 23 dicembre 2000, n. 388. Tale limite è stato elevato a 1.000.000 di euro per i soggetti subappaltatori, operanti nel settore dell'edilizia, che nell'anno precedente abbiano registrato un volume d'affari costituito per almeno l'80 per cento da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto.

d.P.R. n. 633 del 1972 – oppure può essere utilizzato nelle liquidazioni periodiche IVA (mediante la cosiddetta compensazione “verticale” o “interna”).

### 1.2 Le misure di contrasto alle frodi in materia di compensazione dei crediti d'imposta.

Come accennato in premessa, l'utilizzo dei crediti IVA annuali e trimestrali secondo la disciplina sopra ricordata, ha dato luogo a fenomeni di abuso dell'istituto della compensazione “orizzontale” di tali crediti nel corso degli ultimi anni sempre più consistenti. Nella circolare per l'attività di controllo per l'anno 2009<sup>27</sup>, l'Agenzia delle Entrate ha rilevato che *“i dati relativi alle compensazioni effettuate nel triennio 2006-2008 . . . fanno emergere la presenza sempre più rilevante dell'utilizzo di tale istituto anche in presenza di crediti d'imposta non dichiarati nelle dichiarazioni presentate ovvero relativi a periodi di formazione per i quali le dichiarazioni risultano omesse”*.

L'accertamento dei fenomeni evasivi ha, peraltro, già da tempo indotto il legislatore ad assumere una serie di misure tese a contrastare l'utilizzo illegittimo del meccanismo della compensazione<sup>28</sup>, peraltro non soltanto in materia d'IVA.

La circostanza che – come sopra evidenziato – la compensazione dei crediti d'imposta, prima delle modifiche introdotte dalle norme in esame, poteva essere effettuata ancor prima della presentazione delle dichiarazioni annuali o delle denunce periodiche (attraverso le quali l'Amministrazione finanziaria può controllare la legittimità dei crediti oggetto di compensazione<sup>29</sup>) è stata ritenuta dal legislatore una delle principali cause della diffusione delle frodi in argomento.

Al fine, dunque, di contrastare tali abusi, già con il comma 30 dell'art. 1 della legge finanziaria per il 2007<sup>30</sup> (legge 27 dicembre 2006, n. 296) era stato previsto che, a

<sup>27</sup> Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 13/E del 9 aprile 2009.

<sup>28</sup> Nella relazione tecnica al decreto-legge n. 78 del 2009 viene evidenziato, con specifico riferimento ai crediti IVA, che la percentuale di crediti inesistenti è valutabile nella misura del 9 per cento delle compensazioni IVA di importo superiore a 10 mila euro annui, pari a 16 miliardi di euro, e quindi nell'ammontare di circa 1.400 milioni di euro all'anno.

<sup>29</sup> Si pensi, ad esempio, al credito annuale emergente dalla dichiarazione IVA per l'anno 2008, che i soggetti IVA hanno potuto utilizzare fin dal primo versamento unificato operato nel 2009 (a partire, quindi, dal 16 gennaio 2009), mentre il termine ultimo per la presentazione in via telematica della dichiarazione scadeva il 30 settembre 2009.

<sup>30</sup> Il comma 30 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006 prevedeva che *“al fine di contrastare l'indebita effettuazione delle compensazioni previste dal decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, i titolari di partita IVA, entro il quinto giorno precedente quello in cui intendono effettuare l'operazione di compensazione per importi superiori a 10.000 euro, comunicano all'Agenzia delle Entrate, in via telematica, l'importo e la tipologia dei crediti oggetto della successiva compensazione. La mancata comunicazione da parte*

partire dal 1° gennaio 2007, i titolari di partita IVA, per effettuare la compensazione di importi superiori a 10 mila euro, avrebbero dovuto comunicare all'Agenzia delle Entrate, in via telematica, entro il quinto giorno precedente la compensazione, l'importo e la tipologia dei crediti che intendevano compensare. A seguito del ricevimento di tale comunicazione l'Agenzia avrebbe avuto tre giorni di tempo per negare al contribuente il diritto alla compensazione; il silenzio dell'Agenzia valeva come silenzio assenso. La norma riguardava non solo le compensazioni dei crediti IVA, ma anche quelle più in generale relative alle imposte, ai contributi ed ai premi indicati nell'art. 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997. Proprio per l'elevatissimo numero delle compensazioni da controllare in un brevissimo lasso di tempo, la norma non ha, tuttavia, mai avuto concreta applicazione: il provvedimento<sup>31</sup> che avrebbe dovuto disciplinare sia le modalità tecniche per effettuare la suddetta comunicazione, sia le procedure di controllo volte ad impedire l'utilizzo indebito dei crediti, non è stato infatti mai emanato. La norma in commento è stata comunque definitivamente abrogata dal decreto-legge n. 185 del 2008<sup>32</sup>.

Sotto il profilo sanzionatorio, peraltro, specifiche disposizioni per contrastare l'uso fraudolento della compensazione dei crediti d'imposta sono state già da tempo adottate dal legislatore.

In particolare, con l'introduzione dell'art. 10-*quater*<sup>33</sup> nel decreto legislativo n. 74 del 2000<sup>34</sup>, è stato previsto il nuovo reato di indebita compensazione in cui incorrono i contribuenti che non versano le imposte compensando crediti inesistenti o non spettanti per un importo superiore a 50 mila euro per ciascun periodo d'imposta. Il reato è punito con la reclusione da sei mesi a due anni. Tale sanzione ha portata generale, ed infatti riguarda l'indebita compensazione non solo dei crediti IVA, ma di tutti i crediti relativi alle imposte, ai contributi ed ai premi di cui all'art. 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997.

---

*dell'Agenzia delle Entrate al contribuente, entro il terzo giorno successivo a quello di comunicazione, vale come silenzio assenso*". La norma è stata commentata con le circolari Assonime n. 35 del 2007 e n. 39 del 2008.

<sup>31</sup> V. il comma 31 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006.

<sup>32</sup> V. il comma 3 dell'art. 16 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n.2 (in circolare Assonime n. 24 del 2009, paragrafo 4.1).

<sup>33</sup> Articolo introdotto dal comma 7 dell'art. 35 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 (in circolare Assonime n. 58 del 2007).

<sup>34</sup> Il decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, disciplina i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

Del pari, di generale applicazione sono due norme adottate nel 2008 e nel 2009<sup>35</sup>, con cui è stata inasprita la sanzione amministrativa per l'indebito utilizzo in compensazione di crediti d'imposta inesistenti. Con la prima di esse<sup>36</sup> è stato previsto che tale violazione è punita<sup>37</sup> non più con una sanzione pari al 30 per cento del credito indebitamente compensato, ma con una sanzione dal 100 al 200 per cento dell'ammontare del credito. Con la seconda norma è stato stabilito<sup>38</sup> che, nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per un ammontare superiore a 50 mila euro per ciascun anno solare, la sanzione è in ogni caso applicabile<sup>39</sup> nella misura massima (e cioè in misura pari al 200 per cento dell'ammontare del credito compensato).

Sempre di carattere generale – concernendo tutte le compensazioni “orizzontali”<sup>40</sup> di crediti inesistenti e non solo quelle dei crediti IVA – è, infine, la disposizione<sup>41</sup> che, per ampliare l'arco temporale a disposizione dell'Amministrazione finanziaria per accertare le compensazioni di tali crediti, ha differito il termine ultimo per la notifica dell'atto di recupero delle somme indebitamente compensate al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui la compensazione è stata operata.

## 2. Fattispecie escluse dall'ambito applicativo della nuova norma.

E' nell'ambito di questa complessa normativa di contrasto alle indebite compensazioni “orizzontali” dei crediti d'imposta che si inserisce l'art. 10 del decreto-legge n. 78 del 2009, il quale ha introdotto, come già accennato, alcuni limiti alla compensazione “orizzontale” del credito IVA, sia annuale che trimestrale, quando l'importo compensato supera nell'anno 10 mila euro.

<sup>35</sup> V. la circolare Assonime n. 24 del 2009, paragrafo 4.2.1.

<sup>36</sup> V. il comma 18 dell'art. 27 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n.2 (in circolare Assonime n. 24 del 2009).

<sup>37</sup> A decorrere dal 29 novembre 2008.

<sup>38</sup> V. l'art. 7, comma 2, del decreto-legge 10 febbraio 2009, n. 5, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 aprile 2009, n. 33 (in circolare Assonime n. 24 del 2009).

<sup>39</sup> A decorrere dall'11 febbraio 2009.

<sup>40</sup> V., sul punto, il paragrafo 4.2.2 della circolare Assonime n. 24 del 2009.

<sup>41</sup> V. il comma 16 dell'art. 27 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2 (in circolare Assonime n. 24 del 2009).

Poiché la nuova normativa non si applica a tutte le varie tipologie di compensazione di crediti d'imposta, si ritiene utile indicare, per maggior chiarezza, quali siano le compensazioni che esulano dall'ambito applicativo della normativa in esame.

I limiti alla compensazione "orizzontale" non riguardano, anzitutto, l'utilizzo né dei crediti relativi alle imposte diverse dall'IVA, né dei crediti relativi ai contributi ed i premi di cui al comma 1 dell'art. 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997.

L'art. 10 del decreto-legge n. 78 del 2009, infatti, si limita solo ad aggiungere un nuovo periodo alla prima parte del comma 1 dell'art. 17<sup>42</sup> per subordinare l'utilizzo dei crediti IVA, annuali e trimestrali, alla preventiva presentazione delle dichiarazioni o delle istanze di compensazione nelle quali tali crediti sono indicati<sup>43</sup>.

Le nuove disposizioni non riguardano, poi, la cosiddetta compensazione "interna" dei crediti IVA, che è operata – come si è già accennato – dai soggetti IVA in occasione delle liquidazioni mensili o trimestrali di ciascun anno scomputando, dall'ammontare dell'imposta emergente da tali liquidazioni o dovuta a titolo di acconto IVA, il credito IVA maturato nel periodo (mese o trimestre) precedente o indicato nella dichiarazione annuale relativa all'anno precedente. Tale compensazione esula, infatti, dall'ambito applicativo dell'art. 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997<sup>44</sup>.

A proposito della cosiddetta compensazione "interna" è peraltro da evidenziare che, venendo essa attuata in occasione della liquidazione IVA periodica (mensile o trimestrale)<sup>45</sup>, non deve, di regola, essere indicata nel modello di pagamento unificato F24 (a differenza della compensazione cosiddetta "orizzontale"). Nonostante ciò, può

<sup>42</sup> L'art. 17, comma 1, del decreto legislativo n. 241 del 1997, anteriormente alla modifica apportata dall'art. 10 del decreto-legge n. 78 del 2009, prevedeva che: *"I contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all' INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto. Tale compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva"*.

<sup>43</sup> L'art. 10, comma 1, lettera a), punto 1, dispone: *"All'art. 17, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 197, n. 241, è aggiunto il seguente periodo: "La compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, per importi superiori a 10 mila euro annui, può essere effettuata a partire dal giorno sedici del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge"*.

<sup>44</sup> V. al riguardo il paragrafo 2.9 della circolare n. 12/E del 2010 dell'Agenzia delle Entrate.

<sup>45</sup> E' da ricordare che, fino alle liquidazioni periodiche relative al 2001, i contribuenti erano tenuti ad annotare gli elementi per il calcolo dell'IVA dovuta o a credito in un'apposita sezione del registro delle fatture emesse di cui all'art. 23 del d.P.R. n. 633 del 1972 o in quello dei corrispettivi di cui al successivo art. 24. L'art. 11 del d.P.R. n. 435 del 2001 ha soppresso tale obbligo.

tuttavia accadere che il contribuente evidenzi la cosiddetta compensazione “interna” nel modello F24. In relazione a tale evenienza l’Agenzia delle Entrate ha, comunque, confermato la legittimità di tale comportamento, chiarendo che *“l’esposizione nel modello F24 di tale tipo di compensazioni configura, di fatto, solo una diversa modalità di esercitare la detrazione dell’eccedenza IVA a credito ammessa, senza condizioni, dall’art. 30 del d.P.R. n. 633 del 1972”*. Nel contempo la medesima Agenzia ha comunque precisato che tale metodo di *“utilizzo del credito IVA in compensazione in F24 con debiti scaturenti dalle liquidazioni periodiche non concorre al tetto dei 10 mila euro, né a quello dei 15 mila euro ai fini dell’apposizione del visto di conformità”*<sup>46</sup>, confermando così l’inapplicabilità della nuova normativa a tale tipologia di compensazione.

Sempre al fine di individuare correttamente l’ambito applicativo delle norme che limitano le compensazioni “esterne” dei crediti IVA, è da rilevare come le stesse abbiano avuto effetto – come si è già evidenziato – a decorrere dal 1° gennaio 2010<sup>47</sup>. Ne discende che i limiti all’utilizzo possono riguardare solo i crediti IVA esposti nelle dichiarazioni annuali e nelle istanze di compensazione presentate a partire da tale data<sup>48</sup> e, quindi, i crediti annuali emergenti dalla dichiarazione relativa al periodo d’imposta 2009 – da presentare entro il 30 settembre 2010 – e i crediti che si matureranno in ciascuno dei primi tre trimestri dell’anno 2010 – da indicare nelle istanze di compensazione da presentare, rispettivamente, entro il 30 aprile, il 31 luglio e il 31 ottobre 2010 –.

Per converso rimane senza vincoli la compensazione “orizzontale” dei crediti IVA annuali emergenti dalla dichiarazione relativa al periodo d’imposta 2008 – il cui termine di presentazione è scaduto il 30 settembre 2009, anteriormente all’entrata in vigore delle nuove disposizioni (1° gennaio 2010) – nonché la compensazione dei crediti IVA maturati in ciascuno dei primi tre trimestri dell’anno 2009 (dato che le relative istanze di compensazione dovevano essere presentate, rispettivamente, entro il 30 aprile, il 31 luglio e il 31 ottobre 2009).

Relativamente al credito annuale del 2008 è bene sottolineare che – ove non sia stato già utilizzato in compensazione nel corso del 2009 – esso potrà essere oggetto di compensazione “orizzontale” anche nel corso del 2010 senza le limitazioni previste dalla nuova normativa. Ciò, però, solo fino al momento della presentazione della

<sup>46</sup> V. il paragrafo 2 della circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 1/E del 15 gennaio 2010.

<sup>47</sup> V. in tal senso il già citato comunicato stampa dell’Agenzia delle Entrate del 2 luglio 2009.

<sup>48</sup> V. in tal senso la circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 1/E del 15 gennaio 2010, paragrafo 2.



dichiarazione annuale IVA per il 2009 (il cui termine ultimo di presentazione scade, come detto, il 30 settembre 2010). In tale dichiarazione, infatti, la parte del credito del 2008 non utilizzata in compensazione fino a tale momento si sommerà al credito IVA maturato nel corso del 2009, costituendo insieme ad esso il definitivo credito di tale anno, credito la cui utilizzazione per importi superiori a 10 mila euro sarà, invece, soggetta ai vincoli previsti dalla nuova disciplina in commento<sup>49</sup>.

Del pari, la compensazione “orizzontale”, nel corso dell’anno 2010, dei crediti IVA trimestrali maturati nei primi tre trimestri del 2009 potrà essere effettuata senza vincoli fino alla data di presentazione della dichiarazione annuale IVA per il 2009. Successivamente, infatti, anche la parte di tali crediti non compensata confluirà nel credito annuale per il 2009, che potrà essere utilizzata in compensazione solo nel rispetto dei vincoli posti dalla nuova normativa.

### **3. Compensazione del credito IVA annuale e trimestrale fino a 10 mila euro.**

#### **3.1 Compensazione del credito IVA annuale fino a 10 mila euro.**

Come già più volte ricordato, l’art. 10 del decreto-legge n. 78 del 2009 pone particolari limiti alla compensazione “orizzontale” dei crediti IVA annuali se l’ammontare utilizzato in compensazione “orizzontale” nel corso dell’anno supera 10 mila euro.

Per le compensazioni dei crediti IVA annuali che non superano tale “tetto”, quindi, restano fermi gli adempimenti procedurali già osservati in passato, precedentemente ricordati<sup>50</sup>. Ad esempio, nel caso in cui il credito IVA annuale maturato nell’anno 2009 fosse pari a 35 mila euro e l’ammontare che il contribuente intendesse compensare nel corso del 2010 fosse pari a 13 mila euro, l’utilizzo in compensazione potrebbe essere effettuato fino al “tetto” di 10 mila euro senza la preventiva presentazione della dichiarazione annuale per il 2009, mentre per compensare gli altri 3 mila euro il contribuente dovrebbe presentare tale dichiarazione e attendere il sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione.

<sup>49</sup> In tal senso si è espressa anche l’Agenzia delle Entrate con la circolare n. 1/E del 2010, paragrafo 2, e con la circolare n. 12/E del 2010, paragrafo 2.8.

<sup>50</sup> V. il precedente paragrafo 1.1.



Relativamente al “tetto” di 10 mila euro, l’Agenzia delle Entrate<sup>51</sup> ha chiarito che esso si deve intendere riferito all’anno in cui il credito è maturato (e non all’anno di utilizzo in compensazione del credito) e deve essere calcolato distintamente per ciascuna tipologia di credito IVA compensabile, annuale e trimestrale.

Quanto all’aspetto procedimentale, è da rilevare che – come si è già accennato nel paragrafo 1.1 – l’ammontare del credito IVA annuale emerge dalla relativa dichiarazione. In proposito, si deve sottolineare che la parte di tale ammontare destinato alla compensazione “orizzontale” non trova un’autonoma evidenziazione nel modello di dichiarazione annuale. Anche nel modello di dichiarazione IVA per il 2009<sup>52</sup>, come negli anni passati, invero, il credito IVA annuale deve essere riportato, nel suo intero ammontare, in un apposito rigo<sup>53</sup>. Tale ammontare deve, poi, essere suddiviso in due distinti rigi. Nel primo<sup>54</sup> deve essere indicato l’ammontare del credito di cui si chiede il rimborso. Nel secondo<sup>55</sup> rigo devono essere indicati, indistintamente, sia l’ammontare del credito annuale che si intende detrarre nelle liquidazioni periodiche del 2010 (cosiddetta compensazione “verticale”), sia l’ammontare del credito annuale che si intende utilizzare in compensazione con le imposte, i contributi ed i premi indicati nell’art. 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997 (cosiddetta compensazione “orizzontale”). La mancanza anche nel modello della dichiarazione IVA per l’anno 2009 di uno specifico rigo in cui indicare l’ammontare del credito destinato alla compensazione “orizzontale” è stata motivata<sup>56</sup> dall’Agenzia delle Entrate con la volontà di non condizionare il contribuente nella scelta dell’utilizzo del credito sin dal momento della presentazione della dichiarazione annuale. L’Agenzia delle Entrate ha anche specificato<sup>57</sup> che, qualora siano presentate più dichiarazioni annuali (correttive o integrative di quella originariamente presentata), l’ammontare del credito IVA oggetto dei limiti previsti dalle nuove norme sarà quello che emerge dall’ultima dichiarazione presentata. E’ solo dal modello di pagamento unificato F24, dunque, che emergerà l’ammontare del credito IVA annuale che, di volta in volta, il contribuente deciderà di utilizzare in compensazione “orizzontale”, ferma restando la preventiva presentazione

<sup>51</sup> V. la circolare n. 1/E del 2010, paragrafo 2.

<sup>52</sup> Il modello di dichiarazione annuale IVA per il 2009 (modello IVA/2010) è stato approvato con il provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Entrate del 15 gennaio 2010.

<sup>53</sup> Il rigo in parola è il rigo VX2 del quadro VX, in cui deve indicarsi il totale dell’IVA a credito maturato nell’anno 2009.

<sup>54</sup> Tale rigo è il rigo VX4 del quadro VX.

<sup>55</sup> Tale rigo è il rigo VX5 del quadro VX.

<sup>56</sup> V. la circolare n. 1/E del 2010, paragrafo 2.1.

<sup>57</sup> V. la circolare n. 1/E del 2010, paragrafo 2.1.

della dichiarazione annuale nel caso in cui l'ammontare del credito compensato superi nel corso dell'anno 10 mila euro.

### 3.2 Compensazione del credito IVA trimestrale fino a 10 mila euro.

A differenza di quanto accade nel caso della compensazione "orizzontale" di un credito IVA annuale per un importo non superiore a 10 mila euro – per poter operare la quale non è obbligatorio, come illustrato nel paragrafo precedente, presentare in via preventiva la dichiarazione annuale IVA – nell'ipotesi della compensazione di un credito IVA trimestrale è, invece, in ogni caso obbligatorio, prima di effettuare la compensazione, presentare la relativa istanza: ciò vale anche qualora l'importo annuo compensato non sia superiore a 10 mila euro.

Sebbene, probabilmente, l'intento del legislatore fosse in realtà quello di monitorare – attraverso l'acquisizione delle dichiarazioni in cui i crediti IVA sono evidenziati – le sole compensazioni "orizzontali" dei crediti superiori a 10 mila euro annui, dalla non certa chiara formulazione delle norme dell'art. 10 del decreto-legge n. 78 del 2009, che hanno modificato quelle previgenti in materia<sup>58</sup> si può desumere che la compensazione "orizzontale" dei crediti IVA trimestrali può essere operata solo dopo aver presentato l'istanza di compensazione. In tal senso si è espressa l'Agenzia delle Entrate che ha modificato<sup>59</sup> a tal fine le istruzioni<sup>60</sup> al modello IVA/TR – modello che deve essere utilizzato, come già detto nel paragrafo 1.1, per presentare l'istanza di compensazione – sancendo l'obbligo in parola<sup>61</sup>. Dalle medesime istruzioni al modello IVA/TR<sup>62</sup> si deduce, comunque, nel contempo, che per poter effettuare la compensazione del credito IVA trimestrale per un importo annuo non superiore a 10 mila euro non occorre attendere il sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione dell'istanza di compensazione. Tale limite alla compensazione è, infatti, richiamato

<sup>58</sup> La lettera a) del n. 5 del comma 1 dell'art. 10 del decreto-legge n. 78 del 2009, modificando il comma 3 dell'art. 8 del d.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542, che disciplina la compensazione "orizzontale" dei crediti IVA trimestrali, ha stabilito che tali compensazioni "*possono essere effettuate solo successivamente alla presentazione dell'istanza*", senza, però, prevedere – a differenza delle compensazioni dei crediti annuali – la "soglia" dei 10 mila euro annui.

<sup>59</sup> V. il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 18 marzo 2009.

<sup>60</sup> V. le istruzioni alla Sezione 2 del quadro TD del modello.

<sup>61</sup> E' peraltro da rilevare che l'obbligo in parola non è, comunque, utile a monitorare la legittimità delle compensazioni di tali crediti, posto che il provvedimento direttoriale del 21 dicembre 2009 rende obbligatorio l'utilizzo dei servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate – che consentono tale monitoraggio – solo per le compensazioni superiori a 10 mila euro.

<sup>62</sup> V. le istruzioni alla Sezione 2 del quadro TD del modello.

dalle istruzioni in relazione al caso in cui l'ammontare del credito IVA trimestrale oggetto di compensazione superi il "tetto" annuo di 10 mila euro.

Come già si è accennato nel paragrafo precedente, l'Agenzia delle Entrate<sup>63</sup> ha chiarito che per la compensazione del credito IVA trimestrale il "tetto" annuo di 10 mila euro deve intendersi riferito all'anno in cui il credito è maturato (e non all'anno di utilizzo in compensazione del credito) e che detto "tetto" deve essere calcolato in modo distinto rispetto a quello relativo al credito IVA annuale.

Sotto il profilo procedimentale è da evidenziare che – come si è già illustrato nel paragrafo 1.1 – il credito IVA trimestrale deve essere indicato, nel suo ammontare complessivo, nell'istanza di compensazione. Peraltro, diversamente da quanto accade nel caso del credito IVA annuale che si intende utilizzare in compensazione "orizzontale" – il quale, come si è rilevato nel paragrafo precedente, non è distintamente indicato nel modello della dichiarazione annuale – il credito IVA trimestrale è invece oggetto di una autonoma evidenziazione nell'istanza di compensazione. Nel modello IVA/TR, infatti, il credito IVA trimestrale deve essere indicato, nel suo intero ammontare, in un apposito rigo nel modello<sup>64</sup>. Tale importo deve poi essere suddiviso in due distinti rigi, riservati, il primo<sup>65</sup>, all'indicazione dell'importo di cui si chiede il rimborso e, il secondo<sup>66</sup>, all'indicazione dell'importo che si intende utilizzare in compensazione con le imposte, i contributi ed i premi indicati nell'art. 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997 (cosiddetta compensazione "orizzontale"). Anche per il credito IVA trimestrale, comunque, è solo dal modello di pagamento unificato F24 che emergerà l'ammontare che, di volta in volta, il contribuente utilizzerà concretamente nella compensazione "orizzontale".

<sup>63</sup> V. la circolare n. 1/E del 2010, paragrafo 2.

<sup>64</sup> Nel modello IVA/TR da utilizzare per la compensazione dei crediti trimestrali del 2010, il rigo interessato è il rigo TC7 del quadro TC.

<sup>65</sup> Nel modello IVA/TR da utilizzare per la compensazione dei crediti trimestrali del 2010, tale rigo è il rigo TD5 del quadro TD.

<sup>66</sup> Nel modello IVA/TR da utilizzare per la compensazione dei crediti trimestrali del 2010, tale rigo è il rigo TD6 del quadro TD.

#### 4. Compensazione del credito IVA annuale e trimestrale oltre 10 mila euro.

##### 4.1 Compensazione del credito IVA annuale oltre 10 mila euro, ma fino a 15 mila euro.

La nuova normativa prevede, come già accennato, che se l'utilizzo in compensazione del credito IVA annuale supera nell'anno 10 mila euro, il contribuente è gravato da una serie di oneri, sia dichiarativi che procedurali.

In primo luogo, per poter utilizzare detto ammontare il contribuente deve provvedere alla preventiva presentazione, in via telematica<sup>67</sup>, della relativa dichiarazione annuale.

Poiché la dichiarazione annuale IVA può essere presentata, in via telematica, entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello oggetto della dichiarazione<sup>68</sup>, è evidente che il nuovo obbligo previsto per la compensazione dei crediti di importo superiore a 10 mila euro costringerà i soggetti IVA che vogliono utilizzare sollecitamente i crediti annuali ad anticipare l'invio della dichiarazione. Proprio per non penalizzare i soggetti IVA interessati a compensare il credito annuale fin dai primi mesi dell'anno successivo a quello nel quale lo stesso è maturato, il decreto-legge n. 78 del 2009<sup>69</sup> ha consentito loro di presentare la dichiarazione IVA in modo "autonomo", senza cioè farla confluire nel modello UNICO<sup>70</sup>: tale dichiarazione potrà essere presentata già a partire dal 1°

<sup>67</sup> In base alla normativa vigente (v. il primo periodo del comma 1 dell'art. 8 del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322), la dichiarazione annuale IVA deve essere presentata esclusivamente in via telematica secondo le specifiche tecniche approvate con un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (per le modalità della trasmissione in via telematica della dichiarazione, vedi la circolare Assonime n. 54 del 2002).

<sup>68</sup> V. il comma 1 dell'art. 2 del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, per la presentazione della dichiarazione annuale IVA in forma "unificata" ed il primo periodo del comma 1 dell'art. 8 dello stesso decreto, per la presentazione della dichiarazione in forma "autonoma".

<sup>69</sup> V. il n. 2, lettera a), del comma 1, dell'art. 10 del decreto-legge n. 78 del 2009.

<sup>70</sup> E' da ricordare che alcuni soggetti IVA sono obbligati alla presentazione della dichiarazione annuale in modo "autonomo". Come precisa il paragrafo 1.1 delle istruzioni al modello IVA/2010, essi sono:

a) le società di capitali e gli enti soggetti ad IRES con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare nonché i soggetti, diversi dalle persone fisiche, con periodo d'imposta chiuso in data anteriore al 31 dicembre 2009;

b) gli enti e le società che per l'anno 2009 hanno partecipato, anche per periodi inferiori all'anno, alla procedura della liquidazione IVA di gruppo disciplinata dall'ultimo comma dell'art. 73 del d.P.R. n. 633 del 1972;

c) i curatori fallimentari ed i commissari liquidatori, per le dichiarazioni presentate per conto dei soggetti falliti o sottoposti alla procedura di liquidazione coatta amministrativa, per ogni periodo d'imposta fino alla chiusura delle rispettive procedure concorsuali;

d) i soggetti non residenti identificatisi in Italia a norma dell'art. 35-ter del d.P.R. n. 633 del 1972;

e) i soggetti non residenti che si avvalgono, per le operazioni poste in essere in Italia, di un rappresentante fiscale, il quale è tenuto a presentare la dichiarazione annuale per conto degli stessi;

febbraio dell'anno successivo a quello cui la stessa si riferisce<sup>71</sup>.

Di questa possibilità potranno, più in particolare, usufruire i soggetti IVA i quali *“intendono utilizzare in compensazione ovvero chiedere a rimborso il credito risultante dalla dichiarazione annuale”*<sup>72</sup>. Dalla formulazione letterale della norma si desume che i soggetti IVA che evidenziano un saldo IVA a debito o pari a zero<sup>73</sup> continuano ad essere obbligati a far confluire la propria dichiarazione annuale nel modello UNICO. Volendo per maggior chiarezza esemplificare, qualora un contribuente, il cui credito IVA relativo all'anno 2009 fosse stato pari a 50 mila euro, avesse voluto compensare fin dall'inizio del 2010 una parte di tale credito – per un ammontare, ad esempio, di 13 mila euro – avrebbe dovuto trasmettere, in via telematica, la dichiarazione relativa all'anno 2009 entro il 28 febbraio scorso: ciò avrebbe permesso allo stesso di compensare detto importo in occasione del versamento unificato delle imposte, dei contributi e dei premi effettuato il 16 marzo scorso utilizzando il modello F24.

La possibilità di presentare la dichiarazione annuale IVA separatamente da quella “unificata” consentirà, peraltro, ai soggetti che presenteranno la dichiarazione nel mese di febbraio di ogni anno di usufruire dell'ulteriore semplificazione introdotta dal decreto-legge n. 78 del 2009 e cioè dell'esonero dalla presentazione della comunicazione annuale dati IVA<sup>74</sup>. Il decreto-legge n. 78 del 2009<sup>75</sup> dispone, infatti, l'esonero dalla presentazione della comunicazione annuale dati IVA per *“i contribuenti che presentano la dichiarazione entro il mese di febbraio”* di ogni anno. Tale esonero trova motivo nel fatto che con l'acquisizione (anticipata) della dichiarazione annuale IVA

f) i soggetti “aventi causa” (società risultanti dalla fusione, incorporanti, beneficiarie delle scissioni, ecc.) in seguito ad operazioni straordinarie o di altre trasformazioni sostanziali soggettive (fusioni, incorporazioni, scissioni, ecc.), nel caso in cui i soggetti “danti causa” (società fuse, incorporate, scisse, ecc.) partecipavano, anteriormente a dette operazioni, alla procedura della liquidazione IVA di gruppo (v., al riguardo, la circolare Assonime n. 36 del 2003, paragrafo n. 3);

g) i soggetti estinti a seguito di operazioni straordinarie o di altre trasformazioni sostanziali soggettive (società fuse, incorporate, scisse, ecc.) intervenute fra il 1° gennaio 2010 ed il termine ultimo di presentazione della dichiarazione annuale relativa al 2009: le dichiarazioni annuali di tali soggetti devono essere presentate, per conto di quelli estinti, dai soggetti risultanti da tali operazioni (società risultanti dalla fusione, incorporanti, beneficiarie delle scissioni, ecc.).

<sup>71</sup> V. il primo periodo del comma 1 dell'art. 8 del d.P.R. n. 322 del 1998.

<sup>72</sup> V. il n. 2.1 della lettera a) del comma 1 dell'art. 10 del decreto-legge n. 78 del 2009.

<sup>73</sup> In tal senso si è espressa anche l'Agenzia delle Entrate nel paragrafo 3 della circolare n. 1/E del 2010 e nel paragrafo 2.4 della circolare n. 12/E del 2010.

<sup>74</sup> Naturalmente potranno usufruire della possibilità di non presentare la comunicazione dati IVA anche i soggetti IVA obbligati a presentare la dichiarazione “unificata”, pur se per essi la presentazione della stessa entro la fine del mese di febbraio potrebbe risultare più difficoltosa per la possibile mancanza a tale data di tutti i dati rilevanti per la dichiarazione dei redditi.

<sup>75</sup> V. il n. 2.4 della lettera a) del primo comma dell'art. 10 del decreto-legge n. 78 del 2009.

l'Amministrazione finanziaria entra in possesso, fra l'altro, anche dei dati che il contribuente è tenuto ad indicare nella comunicazione.

E' da ricordare, in proposito, come l'obbligo<sup>76</sup> di presentare una comunicazione che contiene i dati contabili riepilogativi delle operazioni effettuate nell'anno solare precedente a quello di presentazione della stessa trova fondamento nel corrispondente obbligo dell'Amministrazione finanziaria di acquisire fin dall'inizio dell'anno i dati relativi alle operazioni attive e passive effettuate dai soggetti IVA nazionali utili per il calcolo delle cosiddette "risorse proprie" che lo Stato italiano deve versare al bilancio comunitario. La presentazione della dichiarazione annuale entro il mese di febbraio – consentendo, come detto, all'Amministrazione finanziaria di acquisire tempestivamente i dati in parola – rende appunto superflua la presentazione della comunicazione dati.

Ulteriore obbligo imposto dal decreto-legge n. 78 del 2009 ai soggetti che intendono compensare un importo del credito annuale IVA superiore a 10 mila euro è quello di utilizzare i servizi telematici<sup>77</sup> 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<sup>78</sup>. Le modalità tecniche per utilizzare tali servizi sono state definite dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 21 dicembre 2009<sup>79</sup>, con il quale è stato disposto che le deleghe di versamento possono essere trasmesse sia direttamente dai contribuenti, mediante i canali *Entratel* o *Fisconline*, sia per il tramite degli intermediari abilitati, mediante il servizio *Entratel*. L'utilizzo dei servizi di *home banking* messi a disposizione dalle banche e da Poste Italiane oppure dei servizi di *remote banking* offerti dalle banche è stato ammesso, da tale provvedimento, solo per le compensazioni di importo inferiore

<sup>76</sup> Obbligo previsto dall'art. 8-bis del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 (v. circolari Assonime n. 31 del 2002 e n. 10 del 2003).

<sup>77</sup> Il comma 6 dell'art. 10 del decreto-legge n. 78 del 2009 ha inserito, dopo il comma 49 dell'articolo 37 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, il seguente comma 49-bis: *"I soggetti di cui al comma 49 che intendono effettuare la compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto per importi superiori a 10.000 euro annui, sono tenuti ad utilizzare esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate secondo modalità tecniche definite con provvedimento del direttore della medesima Agenzia delle entrate entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente comma"*.

<sup>78</sup> E' da rilevare, in proposito, come l'Agenzia delle Entrate, nel paragrafo 2 della circolare n. 1/E del 2010, abbia evidenziato che, in tutti i casi in cui il contribuente intenda destinare alla compensazione crediti di importo superiore a 10 mila euro, *"è opportuno utilizzare i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate anche per la trasmissione di deleghe contenenti singolarmente compensazioni IVA inferiori ai 10 mila euro ovvero la cui somma non ha ancora raggiunto il limite dei 10 mila euro"*.

<sup>79</sup> V. la nostra comunicazione del 5 gennaio 2010.

a 10 mila euro<sup>80</sup>. L'obbligo di utilizzare i servizi telematici è, evidentemente, giustificato dalla necessità per l'Amministrazione di attuare un tempestivo quanto puntuale controllo delle compensazioni di ammontare superiore al predetto "tetto".

Il citato provvedimento direttoriale ha anche disposto che la trasmissione telematica delle deleghe di pagamento per la compensazione di crediti IVA che superano l'importo annuo di 10 mila euro non può essere effettuata prima che siano trascorsi dieci giorni dalla presentazione della dichiarazione in cui il credito è indicato. La fissazione di un termine iniziale per la presentazione delle deleghe di pagamento è giustificata, evidentemente, dalla necessità di permettere all'Agenzia delle Entrate di acquisire le dichiarazioni annuali – presentate preventivamente alla compensazione – dalle quali emergono i crediti e di elaborarne elettronicamente i dati per poter controllare la legittimità e l'ammontare compensabile dei crediti indicati nelle deleghe di versamento presentate dai contribuenti<sup>81</sup>.

E' da evidenziare che la procedura elettronica di controllo delle deleghe inviate dai contribuenti può scartare automaticamente le deleghe ricevute se non conformi ai requisiti previsti dal decreto-legge n. 78 del 2009<sup>82</sup>.

#### 4.2 Compensazione del credito IVA annuale oltre 15 mila euro.

Come accennato, un ulteriore onere per effettuare la compensazione "orizzontale" dei crediti IVA annuali è stato introdotto dal decreto-legge n. 78 del 2009 in relazione alla compensazione di un importo annuo superiore a 15 mila euro. Per operare tale compensazione, invero, i soggetti IVA – oltre a dover presentare preventivamente la dichiarazione annuale dalla quale emerge il credito IVA e trasmettere il modello di

<sup>80</sup> Con il recente comunicato stampa del 9 marzo scorso, l'Agenzia delle Entrate ha evidenziato che le deleghe di pagamento concernenti l'utilizzo di un credito IVA superiore a 10 mila euro presentate, anche telematicamente, tramite il sistema bancario o postale saranno scartate, nonostante il contribuente abbia presentato la dichiarazione annuale o l'istanza di compensazione da cui emerge il credito.

<sup>81</sup> La procedura di controllo delle compensazioni dei crediti IVA è stata illustrata dall'Agenzia delle Entrate nel corso di un incontro con gli Ordini professionali e le Associazioni di categoria tenutosi il 9 marzo scorso (v. al riguardo il comunicato stampa dell'Agenzia di pari data). Sul sito dell'Agenzia sono state pubblicate le *slides* esplicative della procedura di controllo.

<sup>82</sup> In proposito, il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 21 dicembre 2009 stabilisce che le deleghe contenenti compensazioni di crediti IVA possono essere scartate per i seguenti motivi:

- l'importo compensato è superiore a 10 mila euro annui e non è stata preventivamente presentata la dichiarazione da cui emerge il credito stesso;
- l'importo compensato è superiore a 15 mila euro annui e la dichiarazione da cui emerge il credito non è corredata del visto di conformità o della sottoscrizione richiesti dalla norma;
- l'importo compensato supera l'importo del credito risultante dalla dichiarazione presentata, decurtato di quanto eventualmente già utilizzato in compensazione.



versamento F24 con la procedura elettronica di cui al provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 21 dicembre 2009 – devono far apporre alla dichiarazione il visto di conformità da parte di uno dei soggetti che per legge lo possono rilasciare 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<sup>83</sup>.

In presenza di compensazioni di crediti di ammontare di un certo rilievo, il legislatore ha dunque imposto che, al controllo effettuato dall’Agenzia delle Entrate, si affianchi il controllo di soggetti (consulenti, revisori, ecc.), estranei all’Amministrazione finanziaria, i quali, intrattenendo stretti rapporti con i contribuenti che operano le compensazioni, possono garantire la correttezza dei dati contabili relativi ai crediti oggetto di compensazione.

I soggetti che possono apporre il visto di conformità<sup>84</sup> e gli obblighi dichiarativi e procedurali previsti a loro carico dalle vigenti disposizioni in materia<sup>85</sup> sono stati specificati dall’Agenzia delle Entrate con le circolari n. 57/E del 23 dicembre 2009<sup>86</sup> e n. 12/E del 12 marzo 2010.

<sup>83</sup> Il comma 7 dell’art. 10 del decreto-legge n. 78 del 2009 dispone: “*I contribuenti che intendono utilizzare in compensazione crediti relativi all’imposta sul valore aggiunto per importi superiori a 15.000 euro annui, hanno l’obbligo di richiedere l’apposizione del visto di conformità di cui all’articolo 35, comma 1, lettera a) del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, relativamente alle dichiarazioni dalle quali emerge il credito. In alternativa la dichiarazione è sottoscritta, oltre che dai soggetti di cui all’ articolo 1, comma 4, del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, dai soggetti di cui all’articolo 1, comma 5, del medesimo regolamento, relativamente ai contribuenti per i quali è esercitato il controllo contabile di cui all’articolo 2409-bis del codice civile, attestante l’esecuzione dei controlli di cui all’articolo 2, comma 2, del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 31 maggio 1999, n. 164. . . .*”.

<sup>84</sup> L’Agenzia ha precisato (v. il paragrafo 1 della circolare n. 57/E) che legittimati al rilascio del visto di conformità sono:

- i responsabili dell’assistenza fiscale dei CAF-imprese, ai sensi della lettera a) del comma 1 dell’art. 35 del decreto legislativo n. 241 del 1997;
- gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e in quelli dei consulenti del lavoro, ai sensi del comma 3 dell’art. 35 del decreto legislativo n. 241 del 1997;
- 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, ai sensi del comma 3 dell’art. 35 del decreto legislativo n. 241 del 1997.

<sup>85</sup> V. i paragrafi 2, 3 e 4 della circolare dell’Agenzia n. 57/E del 2009 e il paragrafo 1 della circolare n. 12/E del 2010.

<sup>86</sup> V. la nostra comunicazione del 5 gennaio 2010.



Le circolari hanno nel contempo chiarito anche i criteri e le procedure che tali soggetti devono seguire per controllare la correttezza delle dichiarazioni annuali, nonché la regolarità della tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie. In particolare, l’Agenzia ha precisato<sup>87</sup> che il rilascio del visto di conformità implica, oltre all’effettuazione di riscontri circa la corrispondenza dei dati esposti nelle dichiarazioni alle risultanze delle scritture contabili obbligatorie, la verifica della regolare tenuta e conservazione di tali scritture, nonché la corrispondenza dei dati esposti in tali scritture alla relativa documentazione<sup>88</sup>.

In termini più generali, l’Agenzia ha evidenziato che i controlli finalizzati al rilascio del visto di conformità *“non comportano valutazioni di merito, ma il solo riscontro formale della corrispondenza (dei suddetti dati) . . . all’ammontare delle componenti positive e negative . . . rilevanti ai fini . . . dell’imposta sul valore aggiunto . . .”*<sup>89</sup>. In sostanza, quindi, i controlli in parola *“devono essere finalizzati, oltre che ad evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione dell’imponibile, nonché nel corretto riporto delle eccedenze di credito, anche a verificare la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini IVA”*<sup>90</sup>.

La circolare n. 57/E ha, fra l’altro, dettato alcune linee guida per l’esecuzione dei controlli da parte dei soggetti in parola. E’ stato, in primo luogo, chiarito che *“l’apposizione del visto di conformità presuppone in ogni caso il controllo che il codice di attività economica indicato nella dichiarazione IVA corrisponda a quello risultante dalla documentazione contabile”*<sup>91</sup>.

Al fine di indirizzare l’attività di controllo dei soggetti che possono rilasciare il visto di conformità, la circolare n. 57/E ha precisato che tali soggetti, affinché la verifica si possa considerare correttamente eseguita, devono accertare l’esistenza in capo al contribuente di una delle fattispecie che in base alla legge IVA sono idonee a generare crediti d’imposta<sup>92</sup>. A tale scopo la circolare elenca le fattispecie che, in linea generale,

<sup>87</sup> V. il paragrafo 7 della circolare n. 57/E del 2009.

<sup>88</sup> V. il paragrafo 1 della circolare n. 12/E del 2010.

<sup>89</sup> V. il paragrafo 7 della circolare n. 57/E del 2009.

<sup>90</sup> V. il paragrafo 7 della circolare n. 57/E del 2009.

<sup>91</sup> V. il paragrafo 7.1 della circolare n. 57/E del 2009.

<sup>92</sup> Il paragrafo 7.2 della circolare n. 57/E del 2009 indica, quali possibili cause della formazione di crediti IVA in capo ai contribuenti, le seguenti circostanze:

- presenza prevalente di operazioni attive soggette ad aliquote più basse rispetto a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni;
- presenza di operazioni non imponibili;
- presenza di operazioni di acquisto o importazione di beni ammortizzabili;

sono idonee a generale crediti IVA; fattispecie che la cui sussistenza deve essere attestata, sulla base delle scritture contabili e della relativa documentazione, dai soggetti che rilasciano il visto di conformità.

Le fattispecie richiamate dalla circolare sono, sostanzialmente, quelle indicate nell'art. 30 del d.P.R. n. 633 del 1972; articolo che, come si è già ricordato nel paragrafo 1.1, indica alcune fattispecie in relazione alle quali è riconosciuto al contribuente il diritto al rimborso del credito IVA trattandosi di casi in cui la posizione creditoria del contribuente è, per lo più, "strutturale" (come nelle ipotesi degli esportatori abituali o dei soggetti che applicano l'IVA con un'aliquota inferiore a quella assolta sugli acquisti).

In questi casi, in cui la posizione creditoria del contribuente è "strutturale", i soggetti tenuti a rilasciare il visto di conformità possono limitare – come ha chiarito l'Agenzia delle Entrate – la verifica alla *"documentazione rilevante ai fini dell'IVA con imposta superiore al 10 per cento dell'ammontare complessivo dell'IVA detratta riferita al periodo d'imposta a cui si riferisce la dichiarazione"*<sup>93</sup>. In proposito la stessa Agenzia ha ulteriormente specificato che *"se, ad esempio, l'ammontare complessivo dell'IVA detratta è di euro 100.000, devono essere controllate tutte le fatture con imposta superiore a euro 10.000"*<sup>94</sup>.

Il rilascio del visto di conformità comporta, invece, secondo l'Agenzia, l'integrale verifica della corrispondenza tra i dati esposti nelle scritture contabili e la relativa documentazione nel caso in cui *"il credito IVA destinato dal contribuente all'utilizzo in compensazione sia pari o superiore al volume d'affari"*<sup>95</sup>. Il controllo più puntuale della documentazione del contribuente è necessario, ad avviso dell'Agenzia, per il fatto che si tratterebbe *"di una fattispecie in cui la genesi del credito IVA non appare direttamente giustificata dall'attività economica esercitata dal soggetto nel periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione"*<sup>96</sup>. Poiché tale precisazione dell'Agenzia sembra, per l'appunto, riferirsi a fenomeni "patologici" di emersione di crediti IVA non giustificati dall'attività economica svolta dai contribuenti che hanno chiesto il visto di conformità, parrebbe corretto ritenere che non rientrano fra i casi in questione quelli in cui, a fronte di un rilevante credito IVA, vi sia un volume d'affari minimo per cause non "anomale", come, ad esempio, nel caso di crediti IVA che derivano da forti investimenti

- presenza di operazioni non soggette all'imposta;
- operazioni non imponibili effettuate da produttori agricoli.

<sup>93</sup> V. il paragrafo 1.4 della circolare n. 12/E del 2010.

<sup>94</sup> V. il paragrafo 7.2 della circolare n. 57/E del 2009.

<sup>95</sup> V. il paragrafo 7.2 della circolare n. 57/E del 2009.

<sup>96</sup> V. il paragrafo 7.2 della circolare n. 57/E del 2009.

effettuati nel periodo iniziale dell'attività. Data la rilevanza della questione è auspicabile che sul punto intervenga un chiarimento dell'Agenzia delle Entrate.

In ogni caso, al fine di provare di aver svolto i controlli necessari all'apposizione del visto di conformità, il soggetto che lo appone deve attestare di aver effettuato la verifica della fattispecie che ha generato l'eccedenza d'imposta oggetto di compensazione e deve conservare copia della documentazione controllata<sup>97</sup>.

Come accennato, i contribuenti che intendono effettuare la compensazione "orizzontale" dei crediti IVA annuali per importi superiori a 15 mila euro e sono soggetti al controllo contabile di cui all'art. 2409-bis del codice civile<sup>98</sup> possono<sup>99</sup>, in alternativa all'apposizione del visto di conformità alla dichiarazione annuale IVA, far sottoscrivere tale dichiarazione – oltre che dai loro rappresentanti legali e, in mancanza, da coloro che ne hanno l'amministrazione anche di fatto, o dai rappresentanti negoziali – anche dai revisori contabili o dalle società di revisione oppure dal collegio sindacale. Al fine di consentire ai soggetti interessati di poter usufruire di tale possibilità, nel modello di dichiarazione annuale IVA/2010, relativo al periodo d'imposta 2009, è stato introdotto un nuovo riquadro riservato, appunto, alla sottoscrizione della dichiarazione da parte dell'organo di controllo contabile, che, come specificato dall'Agenzia delle Entrate<sup>100</sup>, deve eseguire gli stessi controlli, sopra richiamati, cui sono tenuti coloro che appongono il visto di conformità alle dichiarazioni annuali.

La nuova normativa prevede che l'infedele attestazione dell'avvenuta esecuzione dei controlli comporta, a carico dei soggetti abilitati al rilascio del visto di conformità e dei soggetti che effettuano la revisione, l'applicazione della sanzione amministrativa da euro 258 ad euro 2.582<sup>101</sup>. Nel caso di violazioni ripetute o particolarmente gravi, è

<sup>97</sup> V. il paragrafo 1.4 della circolare n. 12/E del 2010.

<sup>98</sup> L'art. 2409-bis del codice civile è stato da ultimo modificato dal comma 8 dell'art. 37 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, con effetto dal 7 aprile 2010. Tale articolo ora prevede che *"La revisione legale dei conti sulla società è esercitata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro. Lo statuto delle società che non siano tenute alla redazione del bilancio consolidato può prevedere che la revisione legale dei conti sia esercitata dal collegio sindacale. In tal caso il collegio sindacale è costituito da revisori legali iscritti nell'apposito registro"*.

<sup>99</sup> V. il paragrafo 5 della circolare n. 57/E del 2009.

<sup>100</sup> V. il paragrafo 5 della circolare n. 57/E del 2009.

<sup>101</sup> Il comma 7 dell'art. 10 del decreto-legge n. 78 del 2009 dispone: *" . . . 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 . . ."*

prevista la segnalazione agli organi competenti alla vigilanza di tali soggetti per l'adozione di ulteriori provvedimenti.

#### 4.3 Compensazione del credito IVA trimestrale oltre 10 mila euro.

In base al decreto-legge n. 78 del 2009<sup>102</sup>, il soggetto IVA che intende utilizzare in compensazione “orizzontale”, nel corso di un anno, un credito IVA trimestrale deve – come già ricordato nel paragrafo 3.2 – presentare l'istanza di compensazione<sup>103</sup> (utilizzando il già citato modello IVA/TR) in cui è indicato il complessivo credito trimestrale prima di poter effettuare la compensazione utilizzando il modello di pagamento unificato F24. Se però l'importo oggetto della compensazione è superiore a 10 mila euro, il soggetto IVA, per poter procedere alla compensazione, dovrà attendere il giorno sedici del mese successivo a quello di presentazione dell'istanza<sup>104</sup>.

Il “tetto” di 10 mila euro, come già accennato, deve essere verificato in relazione alla somma dei crediti maturati nei primi tre trimestri di ciascun anno.

I limiti posti dalla nuova normativa alla compensazione “orizzontale” dei crediti IVA trimestrali scaturiscono dall'esigenza dell'Agenzia delle Entrate di monitorare, a fini antievasivi, l'utilizzo in compensazione, non solo dei crediti IVA annuali, ma anche di quelli trimestrali. Ed invero, come si è già ricordato, l'art. 8 del d.P.R. n. 542 del 1999

<sup>102</sup> La modifica normativa operata dal decreto-legge n. 78 del 2009 è frutto del combinato disposto del numero 5 della lettera a) del comma 1 dell'art. 10 del decreto-legge n. 78 (secondo cui la compensazione dei crediti trimestrali può essere effettuata solo dopo la presentazione all'Agenzia delle entrate dell'istanza di compensazione) e del n. 1 della lettera a) del comma 1 dello stesso art. 10 (secondo cui la compensazione dei crediti trimestrali, per importi superiori a 10 mila euro, può essere effettuata solo a partire dal giorno sedici del mese successivo a quello di presentazione dell'istanza da cui il credito emerge).

<sup>103</sup> Come già evidenziato, sia per il rimborso dei crediti IVA trimestrali – che può essere chiesto quando sussistono le condizioni previste dal secondo comma dell'art. 38-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 – che per la compensazione “orizzontale” dei medesimi crediti, deve essere presentata, in via telematica, al competente ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate, entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento, un'istanza di rimborso o un'istanza di compensazione, utilizzando peraltro il medesimo modello e cioè il modello IVA/TR.

<sup>104</sup> In proposito la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E del 2010 (paragrafo 2.2) fa il seguente esempio: “Un contribuente con credito IVA infrannuale relativo a primo trimestre 2009 di 5 mila euro, può utilizzare in compensazione detta somma senza dover attendere il sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione dell'istanza. Qualora nel successivo trimestre il contribuente abbia maturato un credito di 8 mila euro, può utilizzare in compensazione tale somma, fino all'importo di 5 mila euro, senza dover attendere il sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione dell'istanza, mentre può compensare l'ulteriore credito IVA di 3 mila euro solo a decorrere dal predetto sedicesimo giorno, ed esclusivamente mediante i servizi telematici di pagamento dell'Agenzia delle Entrate”.

consentiva, prima delle modifiche introdotte dal decreto-legge n. 78 del 2009, la compensazione dei crediti trimestrali a partire dal primo giorno del mese successivo alla fine di ciascun trimestre, e, quindi, prima della presentazione dell'istanza di compensazione, che poteva essere presentata entro l'ultimo giorno del mese in questione<sup>105</sup>.

Sotto il profilo procedimentale, 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 il "tetto" di 10 mila euro, potrà essere effettuata solo a partire, rispettivamente, dal 16 maggio, dal 16 agosto e dal 16 novembre di ciascun anno. In relazione alle concrete modalità di compensazione di un credito IVA trimestrale per un ammontare superiore a 10 mila euro annui è anche da rilevare che, se, da un lato, alla relativa istanza non deve essere apposto il visto di conformità<sup>106</sup> anche se l'importo compensato supera i 15 mila euro (condizione, invece, indispensabile per la compensazione dei crediti annuali), dall'altro, il modello di pagamento unificato F24 con cui la compensazione è operata deve essere trasmesso all'Agenzia delle Entrate utilizzando esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dalla stessa (al pari della compensazione dei crediti annuali). Inoltre, in base al già ricordato provvedimento direttoriale del 21 dicembre 2009, anche la trasmissione telematica dei modelli di pagamento unificato F24 recanti compensazioni di crediti trimestrali IVA che superano l'importo annuo di 10 mila euro annui non può essere effettuata prima che siano trascorsi dieci giorni dalla presentazione della istanza di compensazione in cui il credito è indicato.

<sup>105</sup> Il primo ed il secondo periodo del comma 3 dell'art. 8 del d.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542 dispone: *"I contribuenti in possesso dei requisiti indicati dal secondo comma dell'articolo 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, per la richiesta di rimborsi di imposta relativi a periodi inferiori all'anno, possono, in alternativa, effettuare la compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, per l'ammontare massimo corrispondente all'eccedenza detraibile del trimestre di riferimento, presentando all'ufficio competente, in via telematica entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento, l'istanza di cui al comma 2. Gli enti e le società controllanti che si avvalgono delle disposizioni di cui all'articolo 73, ultimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, possono, in alternativa alla richiesta di rimborso infrannuale delle eccedenze detraibili risultanti dalle annotazioni periodiche riepilogative di gruppo, effettuare la compensazione prevista dal citato articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997"*.

<sup>106</sup> In tal senso si è espressa anche l'Agenzia delle Entrate nel paragrafo 2.2. della circolare n. 1/E del 2010 e nel paragrafo 2.7 della circolare n. 12/E del 2010.

## 5. Compensazione dei crediti IVA maturati in capo ad altri soggetti.

Con riferimento ai casi in cui i contribuenti possono utilizzare in compensazione “orizzontale” crediti d’imposta maturati in capo ad altri soggetti, ma fruibili dai primi in base a norme di legge, l’Agenzia delle Entrate<sup>107</sup> ha istituito due specifici codici tributo (61 e 62) che devono essere riportati nel modello di pagamento unificato F24 in cui tali compensazioni sono evidenziate<sup>108</sup>. Tale innovazione è volta a realizzare un più efficace monitoraggio dei predetti crediti, che sono così rapportati alle dichiarazioni e alle istanze nelle quali sono evidenziati.

E’ subito da rilevare come l’Agenzia abbia precisato<sup>109</sup> che i codici in questione e le particolari modalità di compilazione del modello F24 devono essere osservate ogni qual volta siano utilizzati crediti maturati in capo a soggetti diversi da quelli che operano la compensazione e, quindi, anche nel caso di compensazioni di crediti diversi dall’IVA.

I casi in cui possono verificarsi queste tipologie di compensazioni sono, ad esempio, le cosiddette operazioni societarie straordinarie (fusioni, scissioni, ecc.), nelle quali, a seguito del subentro dei soggetti “aventi causa” delle operazioni nei diritti e negli obblighi tributari dei soggetti “danti causa”, i crediti IVA annuali di questi ultimi possono essere utilizzati dai primi soggetti sia per le loro liquidazioni periodiche IVA successive alle operazioni in parola, sia per la compensazione “orizzontale” di tali crediti con i debiti, relativi alle imposte, ai contributi e ai premi di cui all’art. 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, dei soggetti “aventi causa”.

Per effettuare tali compensazioni – secondo quanto specifica la risoluzione n. 286/E – il soggetto “avente causa”, nel modello F24 relativo all’utilizzo in compensazione del credito annuale del soggetto “dante causa”, deve indicare, nella sezione “contribuente”, nel campo “codice fiscale” la propria partita IVA ed i propri dati anagrafici, nel campo “codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore” la partita IVA del soggetto “dante causa” e nel campo “codice identificativo” il codice 62 (denominato “soggetto diverso dal fruitore del credito”).

<sup>107</sup> V. la risoluzione n. 286/E del 22 dicembre 2009.

<sup>108</sup> V. la nostra comunicazione del 5 gennaio 2010.

<sup>109</sup> V. la risoluzione n. 286/E del 22 dicembre 2009.

Relativamente alle compensazioni in parola, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito<sup>110</sup> che, nel caso di più soggetti “danti causa” il credito IVA di ciascuno di essi costituisce un autonomo “plafond” a disposizione del soggetto “avente causa”, in relazione al quale deve essere autonomamente individuato il “tetto” dei 10 mila euro annui entro il quale è possibile effettuare la compensazione – utilizzando distinti modelli F24 – senza osservare gli obblighi imposti dalla nuova normativa.

Un altro caso in cui è consentita la compensazione di crediti, non solo IVA, maturati in capo a soggetti diversi da quelli che li utilizzano è quello in cui una società, che partecipa in qualità di consolidante al regime di tassazione di gruppo di cui agli artt. 117 e seguenti del TUIR, utilizza il credito d’imposta ceduto da una società aderente al consolidato in compensazione per il pagamento dell’IRES dovuta a livello di gruppo.

In relazione a tale tipologia di compensazione, nel modello di pagamento unificato F24 con cui la consolidante compensa il credito d’imposta ceduto dalla società aderente al consolidato, nella sezione “contribuente”, la società consolidante deve indicare la propria partita IVA ed i propri dati anagrafici, nel campo “codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore”, deve essere riportata la partita IVA soggetto “dante causa” e nel campo “codice identificativo” il codice 61 (denominato “soggetto aderente al consolidato”).

In relazione a tale tipologia di compensazione e con particolare riferimento ai limiti ora previsti dalla nuova normativa in materia di crediti IVA, l’Agenzia ha precisato<sup>111</sup> che se il soggetto consolidante vuole compensare importi superiori al “tetto” dei 10 mila euro, costituiti da crediti IVA maturati dai singoli aderenti alla tassazione di gruppo, per fruire della compensazione deve necessariamente presentare, prima di operare la compensazione, le dichiarazioni IVA delle società aderenti al consolidato, anche se l’importo indicato in ciascuna dichiarazione è inferiore a 10 mila euro.

## **6. Alcune considerazioni conclusive sulla nuova normativa.**

Delineato fin qui l’insieme delle norme introdotte dall’art. 10 del decreto-legge n. 78 del 2009, al fine di contrastare l’indebita compensazione “orizzontale” del credito IVA

<sup>110</sup> V. la circolare n. 1/E del 15 gennaio 2010, paragrafo 4.

<sup>111</sup> V. la circolare n. 1/E del 15 gennaio 2010, paragrafo 4.



annuale e trimestrale, non possiamo esimerci dal rilevare come tali disposizioni, nel loro complesso, suscitino talune perplessità.

La nuova normativa viene, anzitutto, ad ostacolare l'utilizzo da parte delle imprese della compensazione "orizzontale" dei crediti IVA che nel corso degli anni è divenuto un concreto strumento di acquisizione rapida di liquidità, specie da parte delle imprese in strutturale posizione creditoria: è il caso delle imprese che sono esportatrici abituali o che appartengono a particolari settori economici, come quello edilizio. La compensazione "orizzontale" dei crediti IVA annuali e trimestrali costituisce, infatti, una procedura più rapida per il loro recupero rispetto al rimborso. Sebbene la legge stabilisca che il rimborso del credito IVA annuale deve essere effettuato entro tre mesi dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione<sup>112</sup> ed il rimborso del credito IVA trimestrale deve essere effettuato entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento<sup>113</sup>, la lentezza con cui gli uffici competenti controllano la sussistenza e l'esatto ammontare dei crediti chiesti a rimborso, nonché la cronica insufficienza dei fondi erariali destinati ai rimborsi, fanno sì che la tempistica fissata dalla legge non sia il più delle volte rispettata.

Non è da trascurare anche il fatto che la compensazione "orizzontale" risultava essere finanziariamente meno onerosa per le imprese, non essendo per essa prevista la prestazione di garanzie, a differenza dei rimborsi annuali e trimestrali che possono essere erogati solo previa presentazione delle garanzie stabilite dall'art. 38-bis del d.P.R. n. 633 del 1972. Anche tale "vantaggio" finanziario, dunque, si verrà a ridurre con l'applicazione delle nuove disposizioni in materia di compensazione "orizzontale", dati i nuovi oneri che le imprese dovranno sopportare: primo fra tutti quello derivante dall'acquisizione del visto di conformità sulle dichiarazioni annuali, obbligatorio, come già accennato, per le compensazioni di importo superiore a 15 mila euro l'anno.

In relazione a tale "tetto" è anche da rilevare come esso appaia troppo esiguo e quindi dovrebbe essere innalzato ad un importo, ben più consistente, tale da giustificare, da un lato, l'elevata pericolosità per l'Erario dell'illecita compensazione e, dall'altro, l'incremento degli oneri amministrativi e finanziari derivanti dall'apposizione alla dichiarazione annuale del visto di conformità.

Un ulteriore elemento di criticità della normativa in esame deve poi essere individuato nel fatto che i limiti da essa introdotti alla compensazione "orizzontale" dei crediti IVA

<sup>112</sup> Vedi l'art. 38-bis d.P.R. n. 633 del 1972.

<sup>113</sup> Vedi l'art. 8 del d.P.R. n. 542 del 1999.



sono previsti per tutti indistintamente i soggetti IVA, a prescindere da qualsiasi preventiva valutazione della “pericolosità fiscale” di ciascuno di essi. Ne deriva che tali limiti valgono anche per i cosiddetti “contribuenti virtuosi”, e cioè per quei soggetti IVA che, non avendo avuto accertamenti fiscali di un certo rilievo, essendo in regola con i contributi previdenziali ed assicurativi ed avendo una solidità patrimoniale, sono dalla legge IVA<sup>114</sup> esonerati dal prestare la garanzia per i rimborsi annuali o infrannuali richiesti. La “virtuosità” di tali contribuenti, ammessa in materia di rimborso dei crediti IVA, non è stata, invece, riconosciuta con riguardo alla compensazione “orizzontale” dei medesimi crediti: anche detti soggetti, infatti, se intendono utilizzare in compensazione “orizzontale” i crediti IVA oltre le più volte ricordate soglie previste dall’art. 10 del decreto-legge n. 78 del 2009, devono osservare l’obbligo della preventiva presentazione della dichiarazione annuale o dell’istanza di compensazione e quello dell’apposizione del visto di conformità alla dichiarazione annuale. Tale disparità di trattamento appare ancor meno giustificabile se si considera che, mentre per i rimborsi d’imposta non sono neanche previsti limiti relativamente alle somme rimborsabili, per la compensazione la legge attualmente prevede – come già accennato – un limite annuo di 516.456,89 euro.

Le perplessità che suscita la nuova normativa sono solo parzialmente attenuate dalla considerazione che, in base all’ultimo comma dell’art. 10 del decreto-legge n. 78 del 2009, il limite annuo per la compensazione dei crediti relativi alle imposte, ai contributi ed ai premi indicati nell’art. 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997 potrebbe essere elevato, da un decreto del Ministro dell’economia e delle finanze, da 516.456,89 a 700 mila euro. E’ comunque da rilevare come la norma non ponga alcun termine per l’emanazione di tale decreto, prevedendo solo che l’adozione del decreto è subordinata alle esigenze di bilancio.

## 7. Sanzioni.

Nel paragrafo 1.2 si è ricordato che per combattere l’uso fraudolento dei crediti d’imposta (non soltanto quelli IVA) fin dal 2006 erano state emanate disposizioni che prevedevano nuove sanzioni, sia penali che amministrative, per l’utilizzo di crediti inesistenti oppure inasprivano quelle già vigenti. Il riferimento è, in particolare, all’inasprimento della sanzione amministrativa per l’indebito utilizzo in compensazione

<sup>114</sup> Vedi l’art. 38-bis del d.P.R. n. 633 del 1972.

di crediti d'imposta inesistenti: infatti, per le violazioni della specie commesse dal 29 novembre 2008 si applica una sanzione dal 100 al 200 per cento dell'ammontare del credito<sup>115</sup>, mentre, a decorrere dall'11 febbraio 2009, per l'utilizzo di crediti inesistenti per un ammontare superiore a 50 mila euro per ciascun anno solare, la sanzione si applica nella misura massima pari al 200 per cento dell'ammontare del credito<sup>116</sup>.

In relazione a tali sanzioni, il decreto-legge in esame<sup>117</sup> ha stabilito ulteriormente che il contribuente non può usufruire della cosiddetta "definizione agevolata"<sup>118</sup> e cioè della possibilità di definire le controversie, anche potenziali, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso con il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione edittale e comunque non inferiore ad un quarto del minimo<sup>119</sup>.

Con riguardo, poi, alle sanzioni applicabili ai casi di compensazione di crediti esistenti, ma utilizzati senza l'osservanza dei limiti posti dalle norme dell'art. 10 del decreto-legge n. 78 del 2009, l'Agenzia delle Entrate ha precisato<sup>120</sup> che, *"nel caso di utilizzo in compensazione di crediti, di cui sia constatata l'esistenza, in misura superiore al limite di 10 mila euro in data precedente a quella di presentazione della dichiarazione annuale, ovvero in misura superiore al limite di 15 mila euro senza che sia stato apposto sulla dichiarazione il prescritto visto di conformità, continua ad applicarsi la sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997, ossia quella prevista nel caso di omesso versamento (pari al 30 per cento del credito indebitamente utilizzato in compensazione)"*.

Il Direttore Generale

**Micossi**

<sup>115</sup> V. il comma 18 dell'art 27 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n.2 (v. circolare Assonime n. 24 del 2009).

<sup>116</sup> V. l'art. 7, comma 2, del decreto-legge 10 febbraio 2009, n. 5, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 aprile 2009, n. 33 (v. circolare Assonime n. 24 del 2009).

<sup>117</sup> V. il n. 8, lett. a), del comma 1 dell'art. 10 del decreto-legge n. 78 del 2009.

<sup>118</sup> V. l'art. 16, comma 3, e l'art. 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

<sup>119</sup> Poiché la norma non richiama le precedenti disposizioni dello stesso art. 10 in materia di limiti alla compensazione "orizzontale" dei crediti IVA superiori a 10 mila euro annui, si è ritenuto in dottrina che la stessa dovrebbe avere carattere generale estendendosi, quindi, anche alle compensazioni "esterne" di qualsiasi tipologia di crediti, sia alla compensazione "interna" dei crediti IVA. Sulla questione è auspicabile un chiarimento dell'Agenzia delle Entrate.

<sup>120</sup> Vedi la premessa della circolare n. 1/E del 2010 dell'Agenzia delle Entrate.