

COMPENSAZIONE CREDITO IVA ANNUALE

La dichiarazione annuale Iva può presentare un saldo a credito del contribuente. In tal caso esistono tre possibilità:

- la richiesta di rimborso totale o parziale, ove ne sussistono le condizioni;
- **l'eventuale compensazione con altre imposte e/o contributi (compensazione c.d. orizzontale);**
- **il riporto all'anno successivo del credito, che è quindi utilizzabile nelle relative liquidazioni periodiche (compensazione c.d. verticale);**

La scelta può essere effettuata esclusivamente in dichiarazione Iva annuale; è possibile inoltre utilizzare parzialmente ciascun metodo, ad esempio destinando parte del credito in compensazione e la restante parte a rimborso.

LA COMPENSAZIONE c.d. "ORIZZONTALE"

Ai sensi degli artt. 17 e 25 del D. Lgs 241/97, le modalità ed i termini entro i quali il credito può essere utilizzato in compensazione orizzontale, cambiano a seconda che il credito utilizzato superi o meno determinate soglie quantitative:

- A. CREDITO IVA \leq € 5.000:** può essere effettuata a partire dal 1° giorno successivo:
- all'anno solare di riferimento per la dichiarazione annuale IVA;
 - senza obbligo di utilizzo di F24 telematico.
- B. CREDITO IVA $>$ € 5.000:** può essere effettuata
- a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale IVA;
 - utilizzando esclusivamente i servizi telematici dell'Agenzia (Entratel o Fisconline).
- C. CREDITO IVA $>$ € 15.000:** la compensazione del credito annuale Iva:
- è subordinata a che la dichiarazione annuale sia munita del c.d. "*visto di conformità*" (in alternativa sottoscrizione da parte dei soggetti che esercitano il controllo contabile);
 - sempre nel rispetto del termine iniziale per effettuare la compensazione ossia il giorno 16 del mese successivo alla presentazione della dichiarazione annuale.

Il Visto di Conformità può essere rilasciato da iscritti negli albi dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e in quelli dei consulenti del lavoro (art.35, c.3 del DLgs. 241/97), responsabili dell'assistenza fiscale dei CAF imprese (art.35, c.1 del DLgs. 241/97), tributaristi iscritti alla data del 30/09/93 nei ruoli della CCIAA (periti ed esperti tenuti dalle CCIAA per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in

giurisprudenza

o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria -art.35, c.3 del DLgs. 241/97). Ovvero in caso di società di capitali In presenza di soggetti incaricati al controllo contabile (revisore/società di revisione) per una società di capitali (art.2409-*bis* c.c.) è possibile, in alternativa al rilascio del visto di conformità, ottenere la sottoscrizione della dichiarazione annuale. La sottoscrizione da parte del soggetto che esercita il controllo contabile comporta l'attestazione dell'esecuzione dei controlli (art. 2 c.2 DM 164/99) e cioè dei medesimi controlli che effettuano i soggetti che appongono il visto di conformità. Inoltre, qualora la funzione del controllo contabile venga attribuita al collegio sindacale, sarà quest'ultimo organo a dover attestare la dichiarazione annuale.

Il rilascio del visto da parte dell'incaricato è subordinato all'effettuazione di controlli di correttezza formale della dichiarazione nonché di tenuta/conservazione delle scritture contabili. Sul punto, l'Agenzia nella CM 57/09 ha precisato che: il controllo della dichiarazione annuale è finalizzato ad evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione dell'imponibile e dell'imposta, nonché nel riporto del credito. Il controllo implica la verifica: della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili ai fini dei redditi e dell'IVA, della corrispondenza dei dati esposti in dichiarazione Iva alle risultanze delle scritture contabili (registri Iva), della corrispondenza dei dati esposti nella scritture contabili (registri Iva) alla relativa documentazione (fatture). L'attività di verifica non comporta alcuna valutazione di merito, ma solo un riscontro documentale.

Nota bene:

1. Posto che una delle condizioni indispensabili per la compensazione del credito Iva per importi superiori ad euro 5.000 euro è la presentazione della Dichiarazione, viene concessa la possibilità di presentare quest'ultima in forma autonoma dal prossimo 01/02 (con prima data di compensazione utile il 16/03), ferma restando l'ulteriore possibilità di presentarla comunque in forma unificata con il Modello Unico entro il 30/09.
2. Il limite di 5.000 euro è riferito all'anno di maturazione, ma è computato in base al credito effettivamente utilizzato. In pratica, anche se dalla dichiarazione annuale iva emerge un credito superiore a 5.000 euro, fino all'ammontare dei 5.000, il credito può essere utilizzato senza attendere la presentazione della Dichiarazione; raggiunto il predetto limite, ogni ulteriore compensazione, anche se di importo inferiore può avvenire solo dopo il 16°giorno successivo alla presentazione della Dichiarazione Iva.
3. E' possibile per il contribuente presentare in un primo momento la Dichiarazione Iva "non vistata", procedendo ad utilizzare il credito fino a € 15.000, per poi successivamente emendare quest'ultimo limite, ripresentando la dichiarazione con l'apposizione del visto, entro le scadenze:

- del 30/09 (termine di invio della dichiarazione) (si tratta di una "correttiva nei termini" e pertanto è gratuita);
 - del 29/12 (90gg dal termine di invio della dichiarazione): si tratta di una "integrativa" la cui tardività è sanzionata; è ammesso il ravvedimento operoso col versamento di €. 25 (1/10 di €. 258) potendo così compensare il credito Iva > €. 15.000 a decorrere dal 16 del mese successivo a quello di presentazione della "nuova" dichiarazione.
4. E' applicabile la sanzione del 30% qualora la compensazione del credito Iva per un ammontare > € 5.000, sia effettuata senza la preventiva presentazione della dichiarazione Iva ovvero con mancata apposizione del visto conformità per un ammontare > € 15.000, (al fine di evitare la citata sanzione è possibile ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso).

Il limite massimo annuo di importi compensabili in via ordinaria a decorrere dal 2014, passa dagli attuali € 516.456,90 a € 700.000 (DL 35/2013 CONV. IN L. 64/2013). Il limite comprende anche gli importi chiesti a rimborso direttamente all'Agente della Riscossione, mentre non si devono considerare:

- I crediti trimestrali derivanti dalle liquidazioni periodiche iva chiesti a rimborso;
- I crediti compensati con i debiti della stessa imposta, anche se tale compensazione è esposta nel modello F24;
- I crediti derivanti da incentivi fiscali o da agevolazioni.

Qualora l'importo dei crediti spettanti sia superiore al predetto limite, l'eccedenza può essere richiesta a rimborso o messa in compensazione nell'anno successivo.

Dal 1° gennaio 2011, la compensazione dei crediti Iva è vietata fino a concorrenza dei debiti di ammontare superiore a 1.500 euro iscritti a ruolo per imposte erariali (imposte dirette e relative addizionali, Irap nonché ipo-catastali e di registro) e per i quali è scaduto il termine di pagamento. Pertanto prima di procedere a qualsiasi compensazione, è necessario provvedere ad estinguere il debito a ruolo; in caso contrario, è prevista una sanzione del pari al 50% dell'ammontare dei suddetti debiti.

L'utilizzo del Credito iva per compensare i debiti a ruolo, è soggetto ad una particolare procedura che prevede:

- L'utilizzo del modello F24 Accise;
- la possibilità di compilare una particolare istanza destinata all'Agente della Riscossione in cui vengono indicate "selettivamente" le partite a ruolo che si intendono compensare,

In caso di insufficienza del credito iva alla copertura di tutte le partite a ruolo.

LA COMPENSAZIONE c.d. "VERTICALE"

L'Agenzia delle Entrate nella CM 1/2010 ha precisato che per compensazione "orizzontale" si intende la compensazione del credito IVA:

- con imposte, contributi, premi o altri versamenti diversi dall'IVA dovuta a saldo, acconto o versamento periodico;
- necessariamente esposta nel modello F24

Nessun limite si pone per la compensazione del credito Iva cd. "verticale" (cioè Iva con Iva); pertanto, il credito risultante dalla Dichiarazione Iva può essere liberamente utilizzato nelle compensazioni interne, in F24, a fronte di debiti, per il medesimo tributo, risultanti dalle liquidazioni periodiche dell'anno successivo.

L'evidenza della compensazione nel modello F24 non è necessaria, in quanto è sufficiente che il credito venga esposto nell'apposito rigo della Dichiarazione Iva (VX5), al fine di poter essere usato in riduzione del debito periodico a partire dalla prima liquidazione dell'anno successivo.

Casi particolari

- **Società di Comodo:** la società che risulta non operativa nel periodo d'imposta considerato, la quale risulta a credito d'iva non può chiederlo a rimborso, utilizzarlo in compensazione, cederlo a terzi o trasferirlo ad altre società che redigono il c.d. consolidato Fiscale. L'impossibilità di utilizzo si ritiene possa riguardare l'intero credito confluito nell'ultima Dichiarazione in cui la società sia risultata di Comodo anche se maturato in periodi d'imposta precedenti. L'unica possibilità è quella di utilizzare l'intero credito in compensazione verticale, ritornando ad essere pienamente utilizzabile solo nell'esercizio in cui la società dovesse tornare operativa. Nell'ipotesi in cui la società dovesse risultare non operativa per tre periodi d'imposta consecutivi e non avesse effettuato in nessuno di questi un volume di operazioni attive almeno pari al volume dei ricavi presunti, il credito Iva risulterà definitivamente perso, pregiudicandone la possibilità di compensarlo anche verticalmente.
- **Omessa Dichiarazione Annuale:** L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n.34/E del 6 agosto 2013, stabilisce che il credito iva maturato in un anno relativamente al quale sia stata omessa la Dichiarazione non possa essere utilizzato in compensazione né chiesto a rimborso in modo ordinario. L'utilizzo in compensazione del credito Iva nel successivo anno

determinerà, l'emissione di un avviso di irregolarità che il contribuente potrà definire pagando lo stesso. Sarà possibile successivamente presentare una richiesta di rimborso mediante la procedura di contenzioso esperita entro due anni dal pagamento. L'indirizzo di prassi adottato dall'Agenzia delle Entrate collide con la giurisprudenza in senso contrario (Cass.12/01/2012 n.268, Cass.22/09/2011 n.19326), non ultima la CTR di Venezia che con la Sentenza n.88 del 12/11/2013 contrasta il disconoscimento del riporto del Credito Iva in caso di omessa presentazione della Dichiarazione.

COMPENSAZIONE CREDITO IVA INFRANNUALE

Nel caso in cui il credito Iva formatosi nei primi tre trimestri dell'anno sia superiore ad euro 2.582,28, ricorrano le condizioni di seguito riportate, con le medesime modalità previste per l'istanza di rimborso infrannuale è possibile utilizzare il credito maturato in compensazione nel Modello F24 con altri tributi e contributi (*compensazione orizzontale*).

Condizioni alternative:

- Operazioni non imponibili superiori al 25% volume d'affari;
- Aliquota media sulle operazioni passive superiore a quella sulle operazioni attive maggiorata del 10%;
- Acquisti o importazioni di beni ammortizzabili per un ammontare superiore ai 2/3 dell'ammontare complessivo degli acquisti imponibili effettuati nel trimestre;
- Effettuazione nei confronti di soggetti passivi esteri, per un importo superiore al 50% di tutte le operazioni effettuate;
- Effettuazioni di operazioni da parte di soggetti non residenti senza stabile organizzazione identificati direttamente o tramite rappresentante fiscale.

Necessaria:

- un'apposita istanza Modello TR con le medesime modalità e termini previsti per l'istanza di rimborso infrannuale.

Importi:

- **crediti infrannuali \leq € 5.000 in compensazione:** è possibile procedere alla compensazione dopo la presentazione del Modello TR;
- **crediti infrannuali $>$ € 5.000 in compensazione:** è possibile procedere alla compensazione dal 16° giorno successivo a quello di presentazione dell'istanza.
- **Nel caso di crediti infrannuali $>$ €15.000:** non è necessario che il Modello

TR sia accompagnato da visto di conformità.

INDEBITA COMPENSAZIONE IVA

SANZIONI PENALI

Il D.Lgs. n. 74/2000, ha posto in essere una radicale riforma del sistema penale tributario.

L'articolo 10-quater (**Indebita compensazione**) del decreto legislativo n.74 del 2000 prevede che: *"La disposizione di cui all'articolo 10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti o inesistenti."*

Questa norma, introduce una nuova fattispecie delittuosa in materia di **violazione degli obblighi di versamento**, che punisce la compensazione dei debiti d'imposta con **crediti non spettanti o inesistenti**. La norma si applica ai tributi compensabili tra cui l'iva.

Il reato, si perfeziona nel momento in cui viene operata la compensazione **per un importo superiore alla soglia di punibilità pari a cinquantamila euro** con riferimento al singolo periodo. Nel caso in cui, nel corso di uno stesso periodo d'imposta, siano state effettuate compensazioni con crediti non spettanti o inesistenti per importi inferiori a tale soglia (50.000 euro), la figura illecita in esame non può ritenersi integrata, in quanto il reato si configura solo nel momento in cui si procede, per lo stesso periodo d'imposta, alla compensazione di un ulteriore importo di crediti non spettanti o inesistenti che, sommato agli importi già utilizzati in compensazione, sia superiore alla soglia di rilevanza di cinquantamila euro.

Il delitto si perfeziona nel momento in cui viene operata la compensazione per un importo superiore alla soglia di punibilità pari a cinquantamila euro con riferimento al singolo periodo d'imposta.

Pertanto, nel caso in cui, nel corso di uno stesso periodo d'imposta, siano state effettuate compensazioni con crediti non spettanti o inesistenti per importi inferiori alla soglia, il delitto si perfeziona alla data in cui si procede, nel medesimo periodo d'imposta, alla compensazione di un ulteriore importo di crediti non spettanti o inesistenti che, sommato agli importi già utilizzati in compensazione sia superiore a cinquantamila euro.

Una perplessità, sorge in merito **all'elemento soggettivo del reato** in relazione alle espressioni di inesistenza e non spettanza dei crediti portati in compensazione.

La norma, infatti, prevede solo il dolo generico, senza richiedere, ai fini dell'integrazione del reato, l'ulteriore intento specifico di evasione.

SANZIONI AMMINISTRATIVE

L'ART. 27 COMMA 18 del D.l. 185/2008 ha introdotto una specifica sanzione rinforzata per chi utilizza in compensazione **crediti inesistenti**:

- sanzione dal 100% al 200% del credito inesistente compensato;
- la sanzione è vincolata al 200% nel caso di compensazioni fraudolente superiori ad euro 50.000;

La violazione in commento deve essere tenuta distinta da quella commisurata per la **compensazione dei crediti "esistenti"**, ma non spettanti per importi superiori ad euro 700.000,00:

- applicabile la sanzione del 30% per omessi e tardivi versamenti;

la sanzione è riducibile in caso di pagamento a seguito di Avviso Bonario entro 30 giorni dal ricevimento del medesimo ovvero attraverso "ravvedimento operoso" attraverso il versamento di un importo pari alla somma indebitamente compensata maggiorata degli interessi.

LIMITE MASSIMO COMPENSAZIONE

Il limite massimo è di euro 700.000,00 per anno solare.

Il limite in commento si applica:

- cumulativamente a tutti i crediti d'imposta utilizzabili in compensazione orizzontale nel modello F24, in particolare sia i crediti trimestrali che annuali;
- a tutte le compensazioni che vengono effettuate in un anno solare indipendentemente dalla natura del credito e dalla sua formazione.