

COMPENSAZIONE DEI CREDITI IVA E VISTO DI CONFORMITA'

Gentile Associato,

si reputa opportuno richiamare l'attenzione sulle nuove e più restrittive regole in vigore dal 1° gennaio 2010 sulle compensazioni dei crediti IVA e sulle successive modificazioni più stringenti introdotte in materia dal D.L. 16/2012.

Nel dichiarato intento di contrastare gli abusi derivanti dalle compensazioni di crediti inesistenti, l'art. 10 del D.L. n. 78 del 1° luglio 2009, convertito con modificazioni dalla L. 03/08/2009 n. 102, stabilisce nuovi vincoli all'utilizzo in compensazione dei crediti relativi all'imposta sul valore aggiunto, istituendo un sistema di controlli significativamente più rigorosi rispetto al passato.

In via preliminare, è utile segnalare che le nuove disposizioni riguardano **esclusivamente** la compensazione dei crediti IVA con altri tributi, contributi previdenziali e assistenziali o altre somme di cui all'art. 17 D.Lgs 241/1997 (c.d. **compensazione "orizzontale" o "esterna"**).

Restano invariate, quindi, le modalità di compensazione dei crediti IVA con debiti relativi alla medesima imposta (c.d. compensazione "verticale" o "interna").

I nuovi vincoli imposti dal legislatore alla compensazione "orizzontale" dei crediti IVA scattano soltanto nel caso in cui gli importi oggetto di compensazione superino i 5.000,00 euro (limite ridotto dal D.L. 16/2012).

Al fine di comprendere meglio detti nuovi vincoli è necessario distinguere, fondamentalmente, due casi:

- a) il primo caso riguarda la compensazione di crediti IVA superiori a € 5.000,00 annui e fino ad € 15.000,00 annui;
- b) il secondo caso riguarda la compensazione di crediti IVA superiori ad € 15.000,00 annui.

Quindi, con riferimento alla prima ipotesi (compensazione orizzontale dei crediti IVA superiori ad € 5.000,00 annui e fino ad € 15.000,00 annui) **è previsto che:**

- 1) la compensazione "orizzontale" **dei crediti IVA annuali** di importo superiore ad € 5.000,00 è possibile solo a seguito della presentazione della dichiarazione IVA annuale che, a questo fine, potrà essere inviata in via autonoma (quindi non compresa nel modello Unico) già dal 1° febbraio di ogni anno;
- 2) la compensazione "orizzontale" **dei crediti IVA trimestrali** di importo superiore a € 5.000,00 è possibile solo a seguito di presentazione di un'apposita istanza infrannuale;
- 3) l'utilizzo del credito IVA in compensazione superiore a € 5.000,00 annui potrà avvenire solo dal giorno 16 del mese successivo alla presentazione della dichiarazione IVA o dell'istanza di rimborso infrannuale da cui il credito emerge (e non più a partire dal primo giorno del periodo, anno, o trimestre successivo a quello in cui il credito emerge).

Con riferimento, invece, al secondo caso (compensazione di crediti IVA superiori ad € 15.000,00 annui) **è previsto che:**

- 1) gli obblighi ed i limiti relativi al primo caso rimangono invariati e quindi, anche per questa seconda ipotesi:
 - a. a compensazione “orizzontale” **dei crediti IVA annuali** di importo superiore a € 5.000,00 (e quindi, ovviamente, anche per quelli superiori ad € 15.000,00) è possibile solo a seguito della presentazione della dichiarazione IVA annuale che, a questo fine, potrà essere inviata in via autonoma (quindi non compresa nel modello Unico) già dal 1° febbraio di ogni anno;
 - b. la compensazione “orizzontale” **dei crediti IVA trimestrali** di importo superiore a € 5.000,00 (e quindi, ovviamente, anche per quelli superiori ad € 15.000,00) è possibile solo a seguito di presentazione di un’apposita istanza infrannuale;
 - c. l’utilizzo del credito IVA in compensazione superiore a € 5.000,00 (e quindi, ovviamente, anche per quelli superiori ad € 15.000,00) annui potrà avvenire solo dal giorno 16 del mese successivo alla presentazione della dichiarazione IVA o dell’istanza di rimborso infrannuale da cui il credito emerge (e non più a partire dal primo giorno del periodo, anno, o trimestre successivo a quello in cui il credito emerge);
- 2) inoltre, in sede di presentazione della dichiarazione annuale IVA, il contribuente **ha l’obbligo di richiedere e la necessità di ottenere l’apposizione di un apposito visto di conformità** che può essere rilasciato esclusivamente da un Professionista o comunque da un soggetto abilitato. Per i contribuenti soggetti al controllo contabile ex art. 2409-bis C.C. (svolto dal Collegio Sindacale, o dal Revisore o dalla Società di Revisione a seconda dei casi), l’apposito visto di conformità è sostituito da un’apposita dichiarazione rilasciata dal soggetto che esegue il controllo contabile.

Stante i numerosi dubbi interpretativi ed operativi, la circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 1 del 15 gennaio 2010 ha fornito taluni chiarimenti che di seguito lo Studio si reputa opportuno richiamare in quanto di interesse generale:

- fino a € 5.000,00 annui le compensazioni IVA “orizzontali” in F24 sono libere e non serve presentare la dichiarazione o l’apposita istanza infrannuale;
- anche quando il credito IVA supera la citata soglia, (e quindi anche se successivamente si utilizzerà per importi superiori a detto limite) l’utilizzo fino a € 5.000,00 è “libero” e pertanto utilizzabile a partire dal primo giorno del periodo (anno o trimestre) di riferimento successivo;
- l’apposizione del visto di conformità non è necessariamente obbligatoria per coloro che vantano un credito IVA superiore a € 15.000,00 annui, in quanto potrebbe non essere utilizzato o essere utilizzato in compensazione “verticale”; la stessa, però, diventa obbligatoria nel momento in cui si intenda utilizzare in compensazione “orizzontale” crediti IVA superiori a € 15.000,00 annui.

La Circolare 29/E del 03/06/2010 ha chiarito che non soggiacciono ai limiti di €. 5.000,00 (nuovo limite in vigore dal 1° aprile 2012) e di €. 15.000,00 **esclusivamente** quelle compensazioni che sono utilizzate per il pagamento di un debito della medesima imposta relativo ad un periodo successivo rispetto a quello in cui è maturato il credito. Invece, se il credito è maturato successivamente al debito, tale compensazione concorre al raggiungimento della soglia.

Inoltre, con particolare riferimento alle modalità alle quali il Professionista abilitato deve obbligatoriamente attenersi al fine di rilasciare il visto di conformità di cui sopra, la circolare n. 57/E del 23 dicembre 2009 dell’Agenzia delle Entrate, distingue due casi:

- nel caso in cui il credito IVA destinato dal contribuente **all’utilizzo in compensazione “orizzontale” sia non solo superiore ad € 15.000,00 annui ma sia anche pari o superiore al volume d’affari, deve essere effettuata, da parte del Professionista, l’integrale verifica** della corrispondenza tra la documentazione e i dati esposti nelle scritture contabili, e ciò tenuto conto che a parere dell’Amministrazione Finanziaria si tratta 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;

- in tutti gli altri casi il Professionista **ha l'obbligo di verificare** la sola documentazione "rilevante ai fini dell'IVA" e cioè quella caratterizzata da una imposta IVA superiore al 10% dell'ammontare complessivo dell'IVA detratta, riferita al periodo d'imposta a cui si riferisce la dichiarazione.

I suddetti controlli, in disposto della normativa in essere avallata dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 57/E del 23/12/2009, saranno accompagnati da un'apposita check list – quale prova documentale – appositamente sottoscritta dal Professionista verificatore e dal Legale Rappresentante della società.

La circolare 57/E precisa inoltre che il Professionista che ha rilasciato il visto di conformità (in capo al quale sorgono precise e significative responsabilità civili, penali e deontologiche) ha in ogni caso l'obbligo di conservare copia della documentazione verificata e copia della documentazione che dimostra i controlli effettivamente eseguiti al fine di attestare, in caso di successive verifiche, la correttezza dell'esecuzione dei controlli.

Il Provvedimento Dirigenziale del 21.12.2009 prevede inoltre che l'utilizzo in compensazione "orizzontale" dei crediti IVA di importo superiore a € 5.000,00 deve essere eseguito presentando il modello F24 unicamente tramite i canali Fisconline o Entratel (diretto o tramite il professionista intermediario) ed esclude quindi la presentazione del modello F24 con l'home banking di Poste e Banche e quello del sistema (Cbi) di remote banking; questi ultimi canali, che vengono definiti "bancari", sono pertanto utilizzabili solo se con il mod. F24 si compensano crediti IVA di importo inferiore a € 5.000,00 non soggetti alle nuove restrizioni.

Anche con riferimento a detta importante novità, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1 del 15 gennaio 2010 ha chiarito che "in tutti casi in cui il contribuente intende destinare alla compensazione crediti Iva di importo superiore a € 5.000,00 annui, è opportuno utilizzare i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate anche per la trasmissione di deleghe contenenti singolarmente compensazioni Iva inferiori a € 5.000,00 ovvero la cui somma non ha ancora raggiunto il limite di € 5.000,00" (nuovo limite in vigore dal 1° aprile 2012).

È importante sottolineare, inoltre, che per effetto delle disposizioni introdotte dal comma 2 dell'art. 11 del D.L. 66/2014 (convertito dalla Legge n. 89/2014) e con riferimento alla Circolare n. 27/2014 dell'Agenzia delle Entrate, a decorrere dal 1° ottobre 2014, sussiste l'obbligo di invio tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (direttamente dal contribuente tramite Fisconline o Entratel o per il tramite di un intermediario abilitato) anche per gli F24 che presentano un saldo uguale a zero.

Pertanto se, per effetto dell'utilizzazione del credito Iva in compensazione, l'F24 presenta un saldo uguale a zero, si dovranno utilizzare obbligatoriamente i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate anche se l'utilizzo di tale credito non ha superato il limite di 5.000 €.

Si ricorda che dal **1° gennaio 2011**, per effetto dell'art. 31 del D.L. 78/2010, i **crediti erariali** (perciò anche il credito IVA) **non** possono essere utilizzati in compensazione in presenza di debiti erariali e relativi accessori risultanti da iscrizioni a ruolo di importo superiore a € 1.500,00 per i quali è scaduto il termine di pagamento e non sono stati onorati.

Distinti saluti.

Per **AGISCO**

Studio Bondavalli