

Piazza Cavour n.29, 60100 Ancona (AN)
Tel.: 071-202538 071-204315
Fax: 071-57360
Posta elettronica: laura.biagioni@consulenti-associati.com

LAURA BIAGIONI
Dottore commercialista
Revisore contabile

ACB GROUP
Studio Integrato

CONSULENTI ASSOCIATI
ASSISTENZA COMMERCIALE E TRIBUTARIA

Ancona, lì 7 gennaio 2010

Ai Sigg.ri Clienti

Gli ultimi chiarimenti in materia di compensazione dei crediti Iva dal 1° gennaio 2010

Come già anticipato nella circolare sulla c.d. "manovra estiva" nonché in quella dello scorso 21 dicembre 2009, a seguito delle modifiche apportate dall'art.10, D.L. n.78/2009 al sistema delle compensazioni fiscali, **a decorrere dal 1° gennaio 2010 la compensazione del credito IVA annuale o trimestrale per importi superiori ad €. 10.000 può essere effettuata dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale o dell'istanza trimestrale.** Inoltre, per poter compensare il credito annuale Iva per importi superiori ad €. 15.000 è necessario anche il rilascio del visto di conformità da parte di un soggetto abilitato. Vi ricordo altresì che:

- **qualora il credito Iva sia di importo pari o inferiore ad €.10.000, non è prevista alcuna limitazione** alla compensazione, ovvero sono applicabili le consuete regole previste per la compensazione dei crediti tributari/previdenziali;

- **le suddette restrizioni non operano per le cosiddette "compensazioni interne"** (Iva con Iva).

L'Agenzia delle Entrate ha fornito un importante contributo all'effettiva applicazione delle nuove regole introdotte dall'art.10 del D.L. n.78/09 in tema di compensazione dei crediti Iva mediante l'emanazione, negli ultimi giorni del 2009, di tre documenti (un provvedimento direttoriale, una circolare ed una risoluzione). In particolare, è intervenuta – in relazione ad una disciplina che è entrata in **vigore dal 1° gennaio 2010** – sui seguenti aspetti:

- con il **Provvedimento del Direttore dell'A.E. Prot. 2009/185430 del 21/12/09** vengono stabilite le modalità e i termini di effettuazione della compensazione

del credito Iva emergente dalla dichiarazione annuale e/o dalle denunce trimestrali (modelli TR);

- con la **C.M. n.57/E del 23 dicembre 2009** vengono forniti i primi chiarimenti in relazione all'obbligo di apposizione del visto di conformità nel frontespizio della dichiarazione annuale per quei contribuenti che intendono compensare orizzontalmente crediti Iva di importo superiore ad € 15.000;
- con la **R.M. n.286/E del 22 dicembre 2009** vengono fornite indicazioni operative necessarie alla corretta compilazione del modello F24 nel caso in cui il credito utilizzato in compensazione afferisca ad un soggetto diverso rispetto a quello che lo utilizza (questo intervento di prassi, per la verità, non interessa solo i crediti Iva ma riveste un'importanza generalizzata con riferimento a tutti i crediti utilizzabili in compensazione tramite il modello di pagamento unificato F24).

Per completare lo scenario mancono ancora gli ulteriori chiarimenti che afferiscono la "natura" dei limiti di compensazioni di crediti Iva (€ 10.000 o € 15.000) oltre i quali si verifica l'applicazione delle nuove regole e la loro composizione.

In pratica, l'Agenzia delle Entrate dovrà chiarire:

- se alla formazione dei predetti limiti concorrono o meno le compensazioni riguardanti crediti Iva formati in anni precedenti rispetto a quello oggetto di dichiarazione;
- e se, al superamento dei predetti limiti, le nuove disposizioni scattano in relazione a tutto il credito compensato oppure solo con riferimento alle eccedenze.

In attesa dell'ultimo tassello interpretativo che consentirà la corretta applicazione delle nuove disposizioni, Vi riepilogo di seguito il contenuto degli ultimi provvedimenti emanati.

Le nuove compensazioni

Con il **Provvedimento direttoriale del 21 dicembre 2009** vengono stabilite le modalità e i termini di effettuazione della compensazione del credito relativo all'imposta sul valore aggiunto di cui all'art.17, co.1, del D.Lgs. n.241/97, in applicazione della disposizione contenuta nell'art.10 del D.L. n.78/09, convertito con modificazioni dalla L. n.102/09. In base a tali disposizioni, i contribuenti che intendono **effettuare compensazioni di crediti Iva nei casi di applicazione delle nuove regole hanno l'obbligo di utilizzare esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate.**

Le deleghe di versamento, in base a quanto previsto dal Provvedimento in esame, **possono essere quindi trasmesse:**

- A) **direttamente dai contribuenti** per il tramite dei canali *Entratel* o *Fisconline*;
- B) **tramite gli intermediari abilitati al servizio Entratel**; in tal caso l'addebito delle somme dovute viene effettuato sul conto corrente bancario o postale del contribuente, ovvero con addebito delle somme sul conto corrente bancario o postale dell'intermediario.
- Un primo aspetto importante da sottolineare, quindi, è che **viene negata al contribuente la possibilità di utilizzare i servizi di home banking messi a disposizione dalle banche e da Poste Italiane, ovvero dei servizi di remote banking (CBI) offerti dalle banche**. Tali strumenti saranno utilizzabili esclusivamente da coloro che effettuano compensazioni di crediti Iva inferiori a €10.000.
- Il par.3.1. del Provvedimento direttoriale precisa che **per poter effettuare la compensazione del credito annuale/trimestrale di importo superiore a €. 10.000, il modello F24 deve essere trasmesso dal 10° giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o istanza trimestrale da cui il credito emerge**. Tale previsione non attiene al momento a partire dal quale è possibile operare la compensazione del credito Iva (stabilito dalla norma al sedicesimo giorno del mese successivo quello di presentazione della dichiarazione) bensì a quello di presentazione telematica del modello F24 all'Agenzia delle Entrate.
- Il Provvedimento direttoriale, infine, **precisa opportunamente il contenuto dei controlli e le conseguenze pratiche che si verificheranno in relazione alla presentazione delle deleghe di pagamento F24**. In particolare, vengono ben delineate le situazioni nelle quali si determina lo scarto del modello F24 da parte del sistema telematico gestito dall'Amministrazione Finanziaria. In tali casi, di seguito rappresentati in forma schematica, si determina un'oggettiva impossibilità alla effettuazione della compensazione orizzontale con conseguente mancata effettuazione del pagamento delle somme oggetto di compensazione.

Situazione	Conseguenze
Mancata presentazione preventiva della dichiarazione annuale o delle denunce trimestrali (modelli TR) da cui emerge il credito	Le deleghe contenenti compensazioni di crediti Iva superiori a euro 10.000 <u>sono oggetto di scarto</u>
Dichiarazione da cui emerge il credito Iva non è conforme alle prescrizioni relative all'apposizione del visto di conformità	Le deleghe contenenti compensazioni di crediti Iva superiori a euro 15.000 <u>sono oggetto di scarto</u>
Deleghe contenenti compensazioni di crediti Iva che superano l'importo del credito risultante dalla dichiarazione o istanza presentata, decurtato di quanto eventualmente già utilizzato in compensazione	Le deleghe sono oggetto di scarto.
Pagamento mediante addebito sul conto corrente bancario e/o postale	Le deleghe sono oggetto di scarto e viene stornato l'ammontare dei saldi

dell'intermediario abilitato, qualora eventuali pagamenti con modello F24 non soddisfino i requisiti indicati nei punti precedenti	dall'importo dell'addebito complessivamente richiesto.
--	--

La verifica in merito alla bontà della compensazione eseguita non può che essere monitorata successivamente alla scadenza indicata nel modello F24 telematico; il Provvedimento dispone che lo scarto delle deleghe avviene successivamente all'accettazione delle stesse da parte del sistema informativo dell'Anagrafe tributaria ed è evidenziato nelle relative ricevute telematiche con le motivazioni della mancata accettazione.

Al fine di consentire l'opportuno monitoraggio circa l'applicazione delle nuove regole, il provvedimento annuncia un'implementazione delle informazioni rese disponibili attraverso il "Cassetto fiscale". Sullo stesso – in relazione ai crediti Iva – verranno messe a disposizione le seguenti informazioni:

- l'importo del credito risultante dalla dichiarazione e/o istanza;
- le compensazioni effettuate;
- l'importo del credito ancora disponibile con evidenza degli estremi degli atti (dichiarazioni e/o istanza e deleghe di pagamento) che lo determinano.

L'apposizione del visto di conformità

Con la **C.M. n.57/E del 23 dicembre 2009**, l'Agenzia Entrate fornisce gli attesi chiarimenti in merito al rilascio del visto di conformità in dichiarazione annuale Iva, procedura necessaria per consentire ai contribuenti l'utilizzo in compensazione dei crediti Iva per importi superiori a €15.000. Nella suddetta Circolare vengono forniti chiarimenti sia in relazione agli adempimenti preliminari cui sono tenuti i soggetti che intendono rilasciare il visto di conformità, che con riferimento agli aspetti prettamente operativi e cioè al contenuto dei controlli necessari ai fini del suo rilascio.

Compensazioni effettuate da soggetti diversi dal contribuente

Con la **R.M. n.286/E del 22 dicembre 2009**, l'Agenzia delle Entrate ha fornito le indicazioni operative necessarie alla compilazione del modello F24 nel caso in cui il credito utilizzato in compensazione afferisca ad un soggetto diverso rispetto a quello che lo utilizza. Tali modalità di compilazione, precisano le Entrate, vanno utilizzate in tutte le ipotesi in cui sussistono i presupposti per l'utilizzo di crediti maturati in capo a soggetti diversi. Pertanto, qualora ne ricorrano i presupposti normativi, le anzidette modalità di compilazione del modello F24 vanno adottate anche nel caso di utilizzo di crediti diversi dall'imposta sul valore aggiunto (quindi Ires, Irpef, Irap, ecc.). Al fine, quindi, di consentire l'individuazione del soggetto cui il credito utilizzato in

compensazione afferisce, qualora detto credito emerga da dichiarazioni o istanze riferite a soggetti diversi rispetto all'utilizzatore, sono istituiti i seguenti codici identificativi:

codice 61, denominato "soggetto aderente al consolidato";

codice 62, denominato "soggetto diverso dal fruitore del credito".

In sede di compilazione del modello F24, i codici "61" e "62" sono indicati nella sezione "Contribuente", nel campo "codice identificativo", unitamente al codice fiscale del soggetto cui il predetto credito si riferisce da riportare nel campo "CODICE FISCALE del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare".

Il codice identificativo "61" va utilizzato nel caso di un soggetto consolidante che utilizza in compensazione, per il versamento dell'Ires determinata nel modello CNM, il credito d'imposta ceduto da una società aderente al consolidato. In tal caso, il modello di versamento F24, va compilato indicando, nella sezione "Contribuente", il codice fiscale della società consolidante e i relativi dati anagrafici e domiciliari, e il codice fiscale della società aderente al consolidato, esponendolo nel campo "CODICE FISCALE del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare". Qualora il credito d'imposta della stessa natura (ad esempio credito Iva annuale) utilizzato in compensazione dell'Ires dovuta sia stato ceduto da più soggetti aderenti al consolidato, la società consolidante nel campo "CODICE FISCALE del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare" indica il codice fiscale del soggetto consolidato che ha ceduto l'ammontare del credito più elevato.

Il codice identificativo "62" va utilizzato, ad esempio, nel caso di una società incorporante che utilizza in compensazione il credito Iva annuale della società incorporata relativo all'anno d'imposta antecedente l'operazione straordinaria. In tal caso, il modello di versamento F24, va compilato indicando, nella sezione "Contribuente", il codice fiscale della società incorporante e i relativi dati anagrafici e domiciliari, e il codice fiscale della società incorporata, esponendolo nel campo "CODICE FISCALE del coobbligato, erede, tutore o curatore fallimentare".

In attesa di ulteriori chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, rimango a disposizione per eventuali approfondimenti e delucidazioni e colgo l'occasione per porgere i migliori saluti.

Dott. Laura Biagioni