

CIRCOLARE N. 17  
2 NOVEMBRE 2009

---

## **Modifiche al regime delle compensazioni I.V.A. (art. 10 D.L. n. 78/2009)**

---

© Copyright 2009 Acerbi & Associati®

L'art. 10 del D.L. n. 78/2009 (cosiddetta Manovra d'estate convertita con Legge n. 102/2009) ha introdotto nuove regole, **con decorrenza 1 gennaio 2010** (cfr Comunicato stampa dell'Agenzia delle entrate del 2 luglio 2009), in tema di utilizzo in compensazione tramite modello F24 sia del **credito IVA** derivante dalla dichiarazione **annuale**, che dei **crediti IVA infrannuali** evidenziati nelle denunce trimestrali (modelli TR).

Si fa notare che **le nuove disposizioni riguardano solo i crediti IVA annuali e infrannuali**, mentre non muta la disciplina relativa alle compensazioni di altri crediti tributari o previdenziali.

Ne consegue che nulla cambia, per esempio, per l'utilizzo dei crediti Ires, Irpef ed Irap, che possono essere scomputati dei debiti tributari o previdenziali senza necessità di preventiva presentazione della relativa dichiarazione (si veda oltre il commento relativo a tale nuova previsione per quanto riguarda l'IVA).

Per tali crediti, rimane quindi la possibilità di compensazione con modello F24 con decorrenza ordinaria, ossia dal 1 gennaio dell'anno successivo alla maturazione del credito.

In particolare, a decorrere dal 1 gennaio 2010:

- la compensazione con F24 dei crediti IVA per oltre 10.000 euro annui sarà effettuabile solo dopo la presentazione della dichiarazione IVA annuale o, per i crediti trimestrali, dell'istanza infrannuale modello TR; a tal fine la dichiarazione annuale potrà essere presentata in via autonoma, a partire dal 1 febbraio;
- viene introdotta la possibilità di escludere dal modello UNICO la dichiarazione IVA laddove il contribuente intenda utilizzare in compensazione il credito IVA annuale per importi superiori a 10.000 euro annui; ciò vale anche per le richieste di IVA a rimborso;
- chi presenta la dichiarazione IVA in forma autonoma entro il mese di febbraio, è esonerato dalla presentazione della Comunicazione dei dati IVA;
- per l'utilizzo in compensazione di crediti IVA per importi superiore a 15.000 euro annui, i contribuenti hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del "visto di conformità" relativamente alla dichiarazione dalla quale emerge il credito, ovvero, in alternativa per i contribuenti per i quali è esercitato il controllo contabile, la dichiarazione deve essere sottoscritta anche dal/i soggetto/i che effettuano il controllo contabile;
- viene introdotto l'obbligo, per effettuare compensazioni di crediti IVA per importi superiore a 10.000 euro annui, di utilizzare esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate;
- le sanzioni per l'indebita compensazione di crediti inesistenti (per un commento si veda la Circolare di Studio n. 12/2009 disponibile nella sezione "Iscritti" del sito [www.fiscoimpresa.com](http://www.fiscoimpresa.com)), introdotte dal D.L. n. 185/2008, non potranno essere definite in via agevolata con il pagamento di un quarto della sanzione.

Il citato articolo, inoltre, rinvia ad un decreto ministeriale il compito di innalzare il limite massimo per le compensazioni fino ad euro 700.000,00, (il limite attuale è fissato ad euro 516.456,90).

Resta fermo, invece, il limite di 1.000.000,00 di euro previsto dall'art. 35 comma 6-ter del D.L. n. 223/2006, per i subappaltatori (soggetti al reverse charge) qualora il volume d'affari registrato nell'anno precedente sia costituito per almeno l'80% da prestazioni in esecuzione di contratti di subappalto.

Prima di procedere ad una analisi puntuale delle novità soprariportate, si ricorda che il contribuente ha a disposizione le seguenti opzioni di utilizzo di un credito IVA:

- chiederne il *rimborso*, se sussistono le condizioni previste dall'art. 30 del D.P.R. n. 633/1972;

- attuare la cosiddetta *compensazione interna (verticale)*, in tal caso il credito IVA annuale viene portato direttamente a diminuzione del debito, o ad aumento del credito risultante dalle liquidazioni IVA periodiche mensili o trimestrali successive (tale modalità di compensazione rimane libera, pertanto non sono applicabili i nuovi limiti alle compensazioni oggetto di commento nella presente circolare);
- attuare la cosiddetta *compensazione esterna (orizzontale)*, in tale ipotesi il credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale, può essere utilizzato entro il termine della presentazione della dichiarazione successiva per ridurre, tramite compensazione, sia debiti IVA sorti successivamente, sia altri tributi e/o contributi di diversa natura; in tal caso è necessario presentare un modello F24 in compensazione;
- attuare il *sistema misto (verticale/orizzontale)*, in tal caso il credito IVA viene integralmente riportato a nuovo nei registri IVA e se ne preleva ogni volta l'importo necessario per la compensazione di altri tributi, annotando sul registro l'utilizzo del credito avvenuto mediante compensazione esterna (con mod. F24) e la conseguente diminuzione del credito IVA disponibile (cfr. C.M. n. 127/E del 9 giugno 1999).

Le nuove disposizioni in materia di compensazione esterna (orizzontale) IVA decorrenti dal **1 gennaio 2010** sono di seguito commentate:

**1. Obbligo di dichiarazione preventiva (cfr art. 17 comma 1 del D.Lgs. n. 241/1997 e art. 8 comma 3 del D.P.R. n. 542/1999)**

La compensazione dei crediti I.V.A. per un **importo annuo superiore a € 10.000,00** è effettuabile solo a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale o, per i crediti trimestrali, dell'istanza infrannuale dalla quale il credito emerge (modello TR).

Il modello TR deve essere presentato entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento esclusivamente per via telematica, direttamente dal contribuente o tramite intermediari abilitati di cui all'art. 3, commi 2-bis e 3 del DPR n. 322/1998.

Di conseguenza **per il 2010**:

- il credito risultante dalla dichiarazione annuale I.V.A. 2010 (anno 2009) presentata nel mese di febbraio 2010 è utilizzabile in compensazione dal 16 marzo 2010;
- il credito I.V.A. relativo al I trimestre 2010, il cui modello TR deve essere presentato (esclusivamente in via telematica) entro il 30.04.2010, è utilizzabile in compensazione dal 16 maggio 2010 (ossia il 16 del secondo mese successivo a quello di chiusura del trimestre);
- il credito I.V.A. relativo al II trimestre 2010, il cui modello TR deve essere presentato (esclusivamente in via telematica) entro il 31.07.2010, è utilizzabile in compensazione dal 16 agosto 2010;
- il credito I.V.A. relativo al III trimestre 2010, il cui modello TR deve essere presentato (esclusivamente in via telematica) entro il 30.10.2010, è utilizzabile in compensazione dal 16 novembre 2010.

L'obbligo di presentazione della dichiarazione preventiva qui commentato, rileva solo per l'importo eccedente i 10.000,00 euro, poiché entro tale importo l'utilizzo in compensazione è libero, ferma restando la necessità che il credito sia certo e risultante dalla dichiarazione annuale (es: un contribuente con un credito I.V.A. annuale relativo al 2009 di € 60.000,00 può compensare dal 1 gennaio 2010 senza alcuna formalità, i primi 10.000,00 euro, mentre per ogni ulteriore compensazione deve rispettare le nuove norme).

Ne consegue che ciò che rileva non è all'ammontare del credito compensabile quanto piuttosto l'importo effettivamente utilizzato in compensazione; inoltre, in presenza di crediti I.V.A. sia annuali che infrannuali, la soglia dei 10.000,00 euro si deve considerare unica.

Sembra questa l'interpretazione da dare al dettato legislativo in relazione alle modalità di applicazione del limite; resta naturalmente auspicabile un espresso intervento chiarificatore da parte dell'Agenzia delle entrate sul punto.

Nuove regole per la compensazione del credito IVA		
periodo	importo del credito	regole per la compensazione
fino al 31 dicembre 2009	qualsiasi (entro il limite annuo di euro 516.456,90)	compensazione possibile a partire dal 1 gennaio dell'anno successivo a quello in cui il credito è maturato (ovvero, per i crediti infrannuali, dal 1 giorno del mese successivo al trimestre in cui il credito è maturato)
	sino ad euro 10.000 annui	compensazione possibile a partire dal 1 gennaio dell'anno successivo a quello in cui il credito è maturato
dal 1 gennaio 2010	oltre euro 10.000 annui	compensazione possibile a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui risultano

#### La compensazione del credito IVA superiore a 10.000 euro, dal 1 gennaio 2010 funziona così:

il credito IVA superiore a 10.000 euro non sarà più compensabile a partire dal 1 giorno del periodo di imposta successivo a quello da cui deriva	la compensazione potrà avvenire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione delle dichiarazioni annuali	per i crediti superiori a 10.000 euro relativi a periodi inferiori all'anno, il credito potrà essere utilizzato in compensazione dal giorno 16 del mese successivo alla presentazione dell'istanza da cui il credito emerge	possibilità di presentare la dichiarazione IVA annuale in forma autonoma dal 1 febbraio; in tal caso non dovrà essere presentata la Comunicazione dati IVA
--	---	---	--

## 2. Obbligo di dichiarazione con apposizione del "visto di conformità" (cfr art. 10 comma 7 del D.L. n. 78/2009)

I contribuenti che intendono utilizzare in compensazione crediti IVA (annuali o trimestrali) per un **importo annuo superiore a € 15.000,00** hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione sulla dichiarazione del "**visto di conformità**" di cui all'art. 35 comma 1 lett. a) del D.Lgs. n. 241/1997.

Il visto di conformità, che potrà essere rilasciato da dottori commercialisti, consulenti del lavoro, CAF, consulenti del lavoro, soggetti iscritti nei ruoli degli esperti delle C.C.I.A.A. aventi i requisiti di cui all'art. 3 comma 3 lett. b) del D.P.R. n. 322/1998, implica:

- il riscontro della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze della relativa documentazione;

- la verifica della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi e delle imposte sul valore aggiunto (si ritiene che rilevi solo la seconda parte, posto che si tratta di attestare l'esistenza di un credito IVA, per cui sul punto sono auspicabili dei chiarimenti da parte dell'Agenzia delle entrate)
- la verifica della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione.

In **alternativa** all'apposizione del visto di conformità, la dichiarazione da cui emerge il credito IVA per compensazioni oltre euro 15.000 potrà essere sottoscritta dal soggetto incaricato al controllo contabile (ex art. 2409 bis del codice civile) ove sussistano i requisiti di legge previsti per la sua nomina.

Resta naturalmente inteso, che resta confermato comunque l'obbligo di presentazione preventiva della dichiarazione annuale o periodica (si vada paragrafo precedente).

Il visto non è richiesto, invece, per le richieste di rimborso dei crediti IVA.

CREDITO IVA Dal 1 gennaio 2009	COMPENSAZIONE ESTERNA (modello F24)	COMPENSAZIONE INTERNA (IVA su IVA)
Fino a € 10.000,00	<b>LIBERA</b> dal primo giorno dell'anno o del mese successivo alla maturazione	<b>LIBERA</b>
Da € 10.000,01 a € 15.000,00	Dal giorno 16 del mese successivo alla presentazione del modello IVA <b>senza visto di conformità</b> Inoltre, obbligo di presentazione di dichiarazione preventiva	<b>LIBERA</b>
Da € 15.000,01	Dal 16 del mese successivo alla presentazione del modello IVA <b>con visto di conformità</b> Inoltre, obbligo di presentazione di dichiarazione preventiva	<b>LIBERA</b>

### 3. Dichiarazione I.V.A. in forma autonoma e comunicazione dati IVA (cfr art. 3 comma 1 e art. 8-bis comma 2 del D.P.R. n. 322/1998)

Come già in precedenza commentato, per consentire di abbreviare i tempi di utilizzo in compensazione con F24 del credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale, è prevista la possibilità di anticipare la presentazione della dichiarazione IVA, escludendola dal modello Unico.

La dichiarazione IVA in forma autonoma, relativa all'anno 2009, può quindi essere presentata già dal mese di febbraio del 2010 in modo che il credito risultante possa essere utilizzato in compensazione con F24 dal 16 marzo 2010.

Se la presentazione della dichiarazione annuale avviene entro il mese di febbraio, il contribuente è **esonerato dall'obbligo della Comunicazione annuale dati IVA**

#### **4. Nuove regole in materia di rimborso I.V.A. (cfr art. 38-bis del D.P.R. n. 633/1972)**

Le modalità ed i termini per l'esecuzione dei rimborsi vengono rimandate ad un provvedimento direttoriale di futura emanazione.

Come si desume dal contenuto della relazione accompagnatoria al D.L. n. 78/2009, dovrebbe essere soppresso il modello di rimborso VR privilegiando la presentazione della dichiarazione annuale IVA come strumento anche per la richiesta di rimborso.

#### **5. Procedura per la compensazione (cfr art. 37 comma 49-bis del D.L. n. 223/2006)**

I contribuenti che intendono compensare crediti annuali o infrannuali IVA per importi superiori a euro 10.000 devono utilizzare esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate (non sarà più consentita la presentazione del modello F24 in banca).

Sarà un Provvedimento direttoriale da emanare entro 60 gg. dall'entrata in vigore della L. n. 102/2009 (di conversione del D.L. n. 78/2009 in commento) a fissare le relative modalità tecniche (alla data odierna non è stato emanato nessun provvedimento).

#### **6. Inasprimento delle sanzioni per compensazioni di crediti inesistenti (cfr art. 27 comma 18 del D.L. n. 185/2008)**

Le nuove disposizioni inaspriscono le sanzioni per utilizzo di crediti inesistenti (si veda anche la circolare di Studio n. 12/2009 disponibile nella sezione "Iscritti" del sito [www.fiscoimpresa.com](http://www.fiscoimpresa.com)) previste con il D.L. n. 185/2008 (sanzione dal 100% al 200% dell'importo indebitamente compensato) e con il D.L. n. 5/2009 (sanzione del 200% per utilizzi indebiti superiori a 50.000,00 euro annui, con rilevanza penale ai sensi degli artt. 10-bis e 10-quater del D.Lgs. n. 74/2000), stabilendo che tali sanzioni non possano godere della "definizione agevolata" di cui agli artt. 16 e 17 del D.Lgs. n. 472/1997, consistente nella riduzione ad un quarto delle sanzioni irrogate dall'ufficio.

Tale disposizione è già applicabile alle violazioni commesse a partire dal 1 luglio 2009, data di entrata in vigore del decreto legge.