

CIRCOLARE N. 4
14 GENNAIO 2014

**Le regole di compensazione del credito IVA
relativo all'anno 2013
Il "visto di conformità" per la
compensazione del credito annuale IVA
eccedente i 15.000 euro**

© Copyright 2014 Acerbi & Associati®

In vista dei prossimi utilizzi in compensazione del credito Iva relativo all'anno 2013 emergente dalla dichiarazione annuale Iva 2014, nonché dei crediti trimestrali risultanti dai modelli TR da presentare nel 2014, occorre ricordare le restrittive regole introdotte con il D.L. n. 78/2009, attuato per il tramite dell'aggiunta di un nuovo periodo all'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997 e ad una serie di interventi operati sul D.P.R. n. 322/1998 e sul D.P.R. n. 542/1999.

In pratica, per effetto di tali regole, **gli utilizzi del credito Iva emergente dalla dichiarazione annuale per importi superiori ad €5.000, possono essere eseguiti solo a decorrere dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui esso emerge** (per utilizzi in compensazione superiori alla soglia di €15.000, invece, è necessaria anche l'apposizione del visto di conformità).

Con riferimento alla originaria soglia di €10.000 va segnalato che a seguito delle modifiche apportate dal D.L. n. 16/2012 – a decorre dal 1 aprile 2012 – la stessa è stata ridotta appunto ad €5.000.

Di tale limite, quindi, se ne deve essere già tenuto conto con riferimento alle compensazioni orizzontali relative sia al credito Iva dell'anno 2011 che ai crediti trimestrali emersi dai modelli TR presentanti nell'anno 2012.

Va, infine, ricordato che tali vincoli temporali interessano solo le compensazioni "orizzontali" (ovvero quelle effettuate con altri tributi diversi dall'Iva o contributi) mentre non interessano mai le compensazioni verticali, cioè quelle "Iva da Iva", anche se superano le soglie sopra indicate.

Si devono inoltre tenere presenti altre situazioni limitative della compensazione, quali la presenza di debiti erariali, iscritti a ruolo e scaduti, nonché la situazione di "non operatività" in relazione alla disciplina delle cd. "società di comodo" (si veda alla fine paragrafo 6.2).

Naturalmente deve sempre essere monitorato il **limite massimo annuale di compensazioni orizzontali (art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997) che è fissato a decorrere dal 1 gennaio 2014 in euro 700.000,00** per ciascun anno solare (cfr art. 9 comma 2 del D.L. n. 35/2013).

La compensazione di crediti (esistenti) superiori al tetto annuo è punita con la sanzione per l'omesso versamento (30%) e non invece con la più pesante penalità stabilita per la compensazione nel modello F24 di crediti inesistenti (dal 100% al 200%).

In sintesi le regole da applicare.

1. Compensazione "libera" per i crediti Iva annuali non superiori a 5.000 euro

Chi intende utilizzare in compensazione per l'intero anno 2014 il credito Iva per importi non superiori ad €5.000, può presentare il modello F24:

- ▶ già dal 1 gennaio 2014 (e, quindi, già in occasione della prima scadenza "tipica" del 16 gennaio 2014);
- ▶ senza alcuna preventiva presentazione della dichiarazione annuale Iva;

- ▶ potendo utilizzare per il versamento sia i canali telematici di Entratel/Fisconline (direttamente o tramite intermediario abilitato) sia un sistema di *home* o *remote banking*.

Tali compensazioni per importi non superiori ad €5.000 sono possibili indipendentemente dall'ammontare del credito complessivo risultante dalla dichiarazione annuale: in pratica i "primi" €5.000 del credito Iva annuale possono essere compensati anche orizzontalmente senza alcun tipo di vincolo.

In materia di compensazioni tra debiti e crediti Iva, come chiarito dalla C.M. n. 29/E/2010:

- non ricadono nel monitoraggio (quindi solo liberi) gli utilizzi del credito Iva per pagare debiti d'imposta che sorgono successivamente (es.: credito Iva dell'anno 2013 risultante dalla dichiarazione Iva 2014 utilizzato per pagare il debito Iva di gennaio 2014);
- devono essere conteggiate nel limite, invece, le compensazioni che riguardano il pagamento di un debito Iva sorto precedentemente (es.: debito Iva ottobre 2013 ravveduto utilizzando in compensazione il credito Iva dell'anno 2013 risultante dalla dichiarazione Iva 2014).

2. Compensazione dei crediti superiori a 5.000 euro

Chi intende compensare il credito Iva per importi **superiori** ad €5.000, invece, dovrà prima presentare la dichiarazione annuale Iva e poi procedere alla compensazione presentando il modello F24 con la seguente tempistica:

- non prima del giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale;
- occorre, inoltre, attendere 10 giorni dalla data di presentazione della dichiarazione (quindi non è possibile presentare la dichiarazione Iva 2014 il 28 febbraio 2014 e compensare il 3 marzo 2014).

Per agevolare i tempi di utilizzo del credito Iva in compensazione, è previsto che il contribuente possa escludere la dichiarazione annuale Iva dall'unificazione con la dichiarazione dei redditi, e, quindi, possa presentarla in anticipo rispetto alla canonica scadenza del modello Unico.

Stante l'attuale termine iniziale per la presentazione della dichiarazione annuale (fissato al 1° febbraio), risulta pertanto **impossibile presentare prima del 16 marzo** un modello F24 con utilizzo in compensazione di crediti Iva per importi superiori ad €5.000.

- ➔ **Gli F24 contenenti utilizzi in compensazione del credito Iva annuale per importi superiori ad €5.000 potranno essere trasmessi unicamente tramite i canali di Entratel o Fisconline** (direttamente o tramite intermediario abilitato), quindi **NON** si può utilizzare il canale bancario (*home banking* o *remote banking*);
- ➔ Gli F24 presentati senza osservare tali regole (prima delle tempistiche o con canali difforni da quelli previsti) verranno scartati dalla procedura.

3. Residuo credito Iva relativo all'anno 2012

Infine, per una corretta applicazione di tali regole si ricorda che:

- il residuo credito Iva relativo al periodo d'imposta 2012, emerso dalla precedente dichiarazione Iva annuale ed utilizzato nel 2014 fino al termine di presentazione della

dichiarazione Iva 2014 relativa all'anno 2013, non deve sottostare alle regole descritte, a condizione che non venga fatto confluire nella prossima dichiarazione annuale Iva (in pratica, nel modello F24, deve ancora essere indicato "2012" come anno di riferimento); ciò in quanto per questo credito relativo al 2012 la dichiarazione annuale già è stata presentata nel 2013 e quindi le tempistiche sono già state rispettate (l'unica cautela riguarda il caso di superamento del limite di €15.000, laddove la dichiarazione Iva relativa al 2012 non sia stata "vistata"; in questo caso, per poter compensare il residuo credito 2012 nel 2014 oltre tale limite occorre procedere all'apposizione del visto tramite ripresentazione (integrativa) nella dichiarazione relativa al 2012);

- ⇒ al contrario, il residuo credito Iva relativo al periodo d'imposta 2012, emerso dalla precedente dichiarazione Iva annuale e fatto confluire nella prossima dichiarazione annuale Iva viene a tutti gli effetti "rigenerato" nella dichiarazione Iva 2014 come credito Iva relativo all'anno 2013 e come tale soggetto alle regole di monitoraggio in precedenza descritte.

Per evitare di incorrere in sanzioni, si invita, pertanto, la gentile Clientela a valutare molto attentamente la presentazione di modelli F24 recanti utilizzi in compensazione "orizzontale" del credito Iva relativo all'anno 2013 o del residuo credito Iva relativo all'anno 2012.

4. Regole di compensazione dei crediti Iva trimestrali

Il limite dei €5.000 riguardante la compensazione dei crediti Iva annuali trova applicazione, per la parte eccedente i limiti di €5.000, anche con riferimento ai crediti risultanti dalla presentazione delle denunce trimestrali (modelli TR). Va, in proposito precisato che il limite di €5.000 deve intendersi "unitario" per tutti i modelli TR presentati nell'anno: ciò significa che se dal primo modello TR emerge un credito Iva trimestrale di €5.000 da utilizzare in compensazione, i crediti trimestrali emergenti dai successivi modelli TR dovranno seguire le regole previste per l'utilizzo in compensazione dei crediti eccedenti la soglia.

Non vale, invece, per i crediti trimestrali il limite dei €15.000, atteso che per essi non è prevista l'applicazione della disciplina del visto di conformità.

Con riferimento ai rapporti esistenti tra credito Iva annuale e crediti Iva trimestrali, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che:

- ⇒ al raggiungimento del limite (oggi pari €5.000) riferito al credito annuale 2013, non concorrono le eventuali compensazioni di crediti Iva relativi ai primi tre trimestri dello stesso anno (risultanti, quindi, dalle istanze mod. Iva TR presentate nel corso del 2013);
- ⇒ il limite di €5.000 è riferito all'anno di maturazione del credito e viene calcolato distintamente per ciascuna tipologia di credito Iva (annuale o infrannuale); ciò significa che il credito annuale evidenziato nella dichiarazione Iva 2014 relativa al 2013 presenta un tetto pari ad €5.000, da spendere liberamente anche prima della presentazione della dichiarazione e allo stesso modo per i crediti trimestrali evidenziati nei modelli TR da presentare nel corso del 2014 è a disposizione un ulteriore tetto di €5.000, valido complessivamente per tutti i TR che vengono presentati nel corso del 2014.

5. Visto di conformità obbligatorio per compensazioni di crediti IVA eccedenti i 15.000 euro

Il credito che scaturisce dalle dichiarazioni Iva, come peraltro già avveniva lo scorso anno, non è liberamente utilizzabile.

Come commentato nei paragrafi precedenti, è necessario presentare la dichiarazione Iva prima di poter effettuare compensazioni superiori ad € 5.000; in aggiunta a tale limite, se il credito Iva che si intende utilizzare in compensazione derivante dalla dichiarazione annuale supera la soglia di € 15.000, sarà necessario che sulla dichiarazione venga apposto il "**visto di conformità**" che certifichi la "qualità" del credito (si veda anche la circolare di Studio n. 17/2009 disponibile nella sezione "Iscritti" del sito www.fiscoeimpresa.com).

Si ricorda, al contrario, che i crediti Iva scaturenti dalla richieste trimestrali (modello TR) non richiedono l'apposizione del visto di conformità.

Pertanto, al fine di poter utilizzare il credito Iva annuale per un importo superiore ad €15.000, l'impresa dovrà alternativamente ottenere:

- il visto di conformità di un professionista abilitato ed iscritto all'apposito elenco presso la Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate che assume il diretto controllo e la responsabilità delle scritture contabili tenute direttamente dal contribuente, che predisporre la dichiarazione annuale Iva e quindi la trasmette telematicamente;
- il visto di conformità da parte del Responsabile di un CAF Imprese che assume il diretto controllo e la responsabilità delle scritture contabili tenute direttamente dal contribuente, con la precisazione che l'assistenza fiscale dei CAF è esclusa per le imprese soggette all'Ires tenute alla nomina del collegio sindacale e alle quali non sono applicabili le disposizioni concernenti gli studi di settore;
- l'attestazione dal parte dell'organo preposto al controllo contabile di cui all'art. 2409-bis del c.c. (società di capitali, nei casi previsti). Come chiarito dalla R.M. n.90/E/2010, nel caso di enti locali, tale attestazione viene apposta dai revisori.

Appare pertanto importante ricordare quanto segue:

- i nuovi adempimenti comporteranno prestazioni aggiuntive e nuove responsabilità in capo al soggetto che dovrà rilasciare il visto di conformità;
- i soggetti che matureranno crediti Iva di poco superiori ai €15.000, onde evitare inutili aggravii, avranno convenienza a procedere alla eventuale compensazione solo entro tale limite, rinviando la quota eccedente a riporto;
- gli stessi soggetti con crediti Iva rilevanti dovranno attivarsi al più presto per la chiusura annuale dell'Iva, al fine di consentire allo Studio la predisposizione e l'invio della dichiarazione, nonché consentire di porre in essere le necessarie verifiche per l'eventuale apposizione del visto di conformità (qualora lo Studio venga incaricato di tale adempimento).

6. Situazioni che inibiscono la compensazione: la presenza di ruoli scaduti e la situazione di "non operatività"

6.1 Debiti per imposte erariali ed accessori, iscritti a ruolo e scaduti

Dal 1 gennaio 2011 l'art. 31 del D.L. n. 78/2010 ha introdotto il blocco alla possibilità di utilizzare in compensazione i crediti relativi alle imposte erariali (tra cui anche i crediti Iva) qualora il contribuente presenti ruoli scaduti di importo superiore ad €1.500.

La compensazione dei crediti torna ad essere possibile, quindi, solo dopo aver provveduto al pagamento dei ruoli scaduti, oppure alla loro compensazione da effettuarsi tramite modello di pagamento F24 e utilizzando il codice tributo "RUOL" istituito dalla R.M. n. 18/E/2011.

Posto che l'inosservanza di tale divieto viene punita con la sanzione pari al 50% dell'importo indebitamente compensato, si invita la gentile Clientela a segnalare e nel caso consegnare

allo Studio con la massima sollecitudine le cartelle relative a ruoli notificati ai fini delle verifiche necessarie. In mancanza, lo Studio non potrà ritenersi responsabile delle sanzioni che saranno irrogate.

6.2 Le società "non operative"

La compensazione del credito Iva è inibita alle società non operative, cd. "società di comodo" (art. 30 comma 4 della L. n. 724/1994). La norma si applica con riferimento al credito che emerge dalla dichiarazione Iva relativa all'anno in cui la società è qualificata come "di comodo", anche se indistintamente formato da eccedenze riportate a nuovo da anni precedenti (R.M. n. 225/E/2007).

E' quindi opportuno che le società a rischio di non operatività (e per le quali non sussistono cause di esonero o di disapplicazione), svolgano il test sui ricavi minimi per il 2012 prima di effettuare la compensazione del relativo credito Iva.