

LA COMPENSAZIONE DEL CREDITO IVA

**Tavole sinottiche a cura di
Angelo Tubelli**

**Dottore Commercialista
Studio Tributario e Societario “Andreani”**

LA COMPENSAZIONE DEL CREDITO IVA

A decorrere dal 1° gennaio 2010, la compensazione dei crediti IVA, annuale o infrannuale, di ammontare maggiore a **10.000 euro annui**, è ammessa solo a partire dal **giorno 16** del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza, dalle quali il credito deriva.

Dunque, il credito di tale consistenza non può più essere portato anticipatamente in diminuzione dei versamenti dovuti, ma deve essere indicato nella relativa dichiarazione Iva prima di essere utilizzato.

LA COMPENSAZIONE DEL CREDITO IVA

L'art. 3, comma 1, del D.P.R. n. 322/1998 è stato modificato per consentire, al contribuente che voglia "utilizzare in compensazione ovvero chiedere a rimborso il credito risultante dalla dichiarazione annuale" ai fini IVA, di escludere la stessa dal modello UNICO.

La presentazione della dichiarazione Iva in via autonoma (dalla quale risulti l'esistenza di un credito) è ammessa dal 1° febbraio di ciascun anno; quindi, il credito Iva emergente da essa non è utilizzabile in compensazione prima del 16 marzo di ciascun anno.

I contribuenti che presentano la dichiarazione IVA entro febbraio sono esonerati dalla presentazione della Comunicazione Dati IVA annuale.

IL VISTO DI CONFORMITÀ

Se dalla dichiarazione IVA risultano crediti superiori a **15.000 euro**, per l'utilizzo in compensazione è necessaria l'attestazione di conformità da parte dei soggetti indicati nell'art. 35 del D.Lgs. n. 241/1997 (responsabili dell'assistenza fiscale dei CAF-impres; iscritti negli albi dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e in quello dei consulenti del lavoro; iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle CCIAA per la subcategoria tributi)*.

Per i contribuenti sottoposti a controllo contabile ai sensi dell'art. 2409 – *bis c.c.*, il visto di conformità può essere sostituito dalla sottoscrizione della dichiarazione da parte dei soggetti che redigono la relazione di revisione.

* Il rilascio del visto di conformità da parte dei professionisti è subordinato all'iscrizione degli stessi nell'apposito elenco tenuto dalla DRE competente.

(segue)

IL VISTO DI CONFORMITÀ

Con l'apposizione del visto di conformità (o con la sottoscrizione da parte dei revisori contabili) viene attestata l'esecuzione dei controlli indicati dall'art. 2 del D.L. n. 164/1999.

Tali controlli (della cui effettuazione è bene mantenere copia documentale) non riflettono valutazioni di merito, ma implicano il solo riscontro formale della corrispondenza tra i dati esposti nella dichiarazione e la documentazione contabile.

Essi devono essere estesi a tutta la documentazione contabile, nel particolare caso in cui l'ammontare del credito Iva risulti superiore all'intero volume d'affari dell'anno (questa ipotesi si può verificare qualora il credito Iva derivi da crediti residui di annualità precedenti).

Negli altri casi, oggetto della verifica sono le fatture con imposta superiore al 10% dell'Iva portata complessivamente in detrazione.

(segue)

IL VISTO DI CONFORMITÀ

Tali controlli consistono nella verifica (formale):

1. della correttezza delle dichiarazioni (presenza di eventuali errori materiali e di calcolo; riporto dei crediti residui dell'anno precedente e delle relative compensazioni; corrispondenza tra il codice attività dichiarato e quello risultante dalla documentazione contabile);
2. della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie a fini dell'imposta sul valore aggiunto;
3. della corrispondenza tra i dati esposti nelle scritture contabili e la relativa documentazione;
4. della sussistenza di cause che possono originare eccedenze di credito (per esempio: effettuazione di operazioni attive ad aliquote inferiori rispetto alle operazioni passive; effettuazione di operazioni attive senza applicazione dell'imposta o non soggette; acquisto di beni ammortizzabili).

LA COMPENSAZIONE DEL CREDITO IVA TRIMESTRALE

Con la modifica apportata all'art. 8, comma 3, del D.P.R. n. 542/1999 è stata altresì coordinata la procedura da seguire per l'utilizzo in compensazione dei crediti IVA ammessi al rimborso infrannuale.

Tale utilizzo è necessariamente subordinato alla preventiva presentazione all'Agenzia delle Entrate della medesima istanza prevista per il rimborso infrannuale (modello IVA TR), per il che la compensazione può essere effettuata soltanto a decorrere dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione dell'istanza.

La presentazione dell'istanza è richiesta a prescindere dall'importo che si intende compensare (quindi anche per gli importi inferiori a euro 10.000).

Se il credito da compensare è superiore a euro 15.000, l'istanza deve recare anch'essa il visto di conformità o la sottoscrizione da parte dei revisori contabili.

LE MODALITÀ DI COMPENSAZIONE

Per effetto dell'inserimento del comma 49 – *bis* nell'art. 37 del D.L. n. 223 del 4 luglio 2006, viene imposto ai contribuenti che intendono richiedere compensazioni di crediti IVA, annuali o infrannuali, per importi maggiori ai **10.000 euro** annui, di avvalersi esclusivamente di un intermediario abilitato o della procedura telematica predisposta con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 21 dicembre 2009.

Detto provvedimento stabilisce che la compensazione non può essere trasmessa prima che siano trascorsi dieci giorni dalla data di presentazione della dichiarazione annuale o del mod. IVA TR.

È consigliabile l'utilizzo di tali modalità anche per le singole compensazioni di importo inferiore a € 10.000,00, laddove l'importo complessivo del credito Iva annuale o infrannuale compensato (o che si intende compensare) nell'anno sia superiore a detto ammontare.

(segue)

LE MODALITÀ DI COMPENSAZIONE

La procedura telematica prevede l'invio di:

1. una prima comunicazione attestante l'avvenuta ricezione, da parte del sistema, della delega di pagamento trasmessa telematicamente;
2. una seconda comunicazione attestante l'accettazione della stessa o il suo scarto (ciò può accadere perché non risulta presentata preventivamente la dichiarazione Iva, oppure per la rilevata assenza del visto di conformità o dell'attestazione dei revisori contabili o perché il credito da utilizzare in compensazione risulta superiore a quello emergente dalla dichiarazione Iva).

Posto che l'invio della seconda comunicazione potrebbe richiedere qualche giorno, è dunque consigliabile trasmettere la delega qualche giorno prima della scadenza, in modo da evitare ritardi nei versamenti e verificare tempestivamente le ragioni che ne hanno determinato lo scarto.

INDEBITA COMPENSAZIONE DEI CREDITI IVA

In caso di compensazione del credito Iva per importi superiori a € 10.000,00 annui, in assenza dei presupposti richiesti, si applica la sanzione prevista nel caso di omesso versamento, corrispondente al 30% del credito Iva indebitamente utilizzato in compensazione ex art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997.

UTILIZZO DEL CREDITO IVA NELLE LIQUIDAZIONI

I vincoli introdotti valgono unicamente con riferimento all'utilizzo dei crediti Iva in compensazione nel modello F24 con altri tributi e contributi (cosiddetta compensazione "orizzontale" o "esterna").

In alcun modo essi si applicano alla compensazione dei crediti Iva con l'imposta dovuta in sede di liquidazione periodica o a titolo di acconto (cosiddetta compensazione "verticale" o "interna").

Ne discende altresì che tale utilizzo del credito Iva non concorre al computo del tetto di € 10.000,00 né a quello di € 15.000,00.

Pertanto, se il credito Iva 2009 ammonta a € 24.000,00, esso può essere utilizzato per € 10.000,00 in compensazione nel mod. F24 e per i restanti € 14.000,00 in compensazione "interna", senza rientrare nell'ambito di applicazione delle nuove regole.

COMPUTO DEI LIMITI QUANTITATIVI

I limiti di € 10.000,00 e € 15.000,00 devono essere calcolati distintamente per anno di maturazione e per ciascuna tipologia di credito Iva (che – come detto – può essere annuale o trimestrale*).

Ne discende che se il credito Iva 2009 ammonta a € 9.900,00 e, al termine del primo trimestre dell'anno 2010, l'impresa matura un credito Iva pari a € 8.500,00, le nuove regole non si applicano a nessuno dei due crediti, i quali, essendo entrambi inferiori a € 10.000,00, sono utilizzabili in compensazione secondo le "vecchie" regole, ovvero anche tramite "home banking" o "remote banking", senza attendere la presentazione della dichiarazione Iva o dell'IVA TR.

Lo stesso vale anche se il credito Iva 2009 ammonta a € 50.000,00, ma l'importo compensato nel mod. F24 non eccede nel complesso € 10.000,00; una volta raggiunto il predetto limite, le successive compensazioni devono essere effettuate nel rispetto dei nuovi vincoli.

* Il rispetto del tetto di € 10.000,00 deve essere verificato con riguardo alla sommatoria dei crediti Iva maturati nei tre trimestri dell'anno.

(segue)

COMPUTO DEI LIMITI QUANTITATIVI

Nei quadri VX e VY della dichiarazione Iva nonché nel quadro RX del mod. UNICO non è richiesta la separata indicazione dell'importo che si intende portare in compensazione "esterna" rispetto a quello da utilizzare in compensazione "interna".

In caso di presentazione di dichiarazioni correttive o integrative, ai fini del computo dei due limiti (€ 10.000,00 e € 15.000,00) rilevano le risultanze dell'ultima dichiarazione presentata.

Se la dichiarazione originaria non contiene il visto di conformità, questo può essere aggiunto soltanto mediante l'invio di una nuova dichiarazione (cosiddetta "correttiva nei termini tardivi") entro novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, ex art. 2, comma 7, del D.P.R. n. 322/1998. Non si tratta, infatti, della correzione di un errore formale, bensì della espressione di una manifestazione di volontà (opzione).

(segue)

COMPUTO DEI LIMITI QUANTITATIVI

Qualora i crediti Iva siano maturati in capo a un soggetto (società incorporata, fusa, scissa o consolidata) diverso da quello che li utilizza in compensazione (società incorporante, risultante dalla fusione, beneficiaria o consolidante), i limiti di € 10.000,00 e € 15.000,00 vanno computati distintamente per ciascuno dei soggetti in capo ai quali sono maturati.

Inoltre, nel mod. F24 occorre indicare il codice fiscale e lo specifico codice identificativo del soggetto in capo al quale è maturato il credito Iva utilizzato in compensazione (cfr. risoluzione n. 286/E del 22 dicembre 2009).

CREDITO IVA ANNUALE 2008 CREDITI IVA TRIMESTRALI 2009

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 1 del 15 gennaio 2010, ha tenuto a precisare che le nuove disposizioni, in materia di compensazione dei crediti Iva, si applicano:

- al credito Iva annuale 2009;
- ai crediti Iva infrannuali 2010;
- ai crediti Iva (annuali e infrannuali) relativi agli anni successivi.

La compensazione del credito Iva annuale 2008 e dei crediti Iva infrannuali 2009 (che ancora residuano al 31 dicembre 2009) soggiace, invece, alle vecchie regole.

La compensazione di tali crediti con le vecchie regole deve essere effettuata nel corso dell'anno 2010 entro la data di presentazione della dichiarazione Iva 2010 (relativa al 2009) e, comunque, nel limite annuale di € 516.456,90.

(segue)

CREDITO IVA ANNUALE 2008 CREDITI IVA TRIMESTRALI 2009

In sede di compilazione del mod. F24 va indicato, come anno di riferimento, l'anno 2008 o l'anno 2009 (per i crediti trimestrali); tali compensazioni devono essere indicate nella dichiarazione Iva 2010 per l'anno 2009.

Va prestata attenzione prima di utilizzare il credito Iva 2008 in compensazione, in quanto occorre che il credito Iva che si intende utilizzare sia indiscutibilmente quello che residua alla fine del 2009.

Si pensi, per esempio, ad un'impresa che matura un credito Iva 2008 di € 100.000 e a gennaio 2009 un debito Iva di € 110.000,00, versando solo € 10.000,00 e utilizzando interamente il credito Iva 2008. Se a febbraio sorge un credito Iva di € 140.000,00, che residua fino al 31 dicembre 2009, tale credito non può essere utilizzato in compensazione con le vecchie regole, in quanto totalmente maturato nel 2009.