

Direzione Centrale Normativa

---

Direzione Centrale Servizi ai Contribuenti

Roma, 15 gennaio 2010

***OGGETTO: Controllo preventivo delle compensazioni dei crediti relativi all'imposta sul valore aggiunto – art. 10 del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102.***

**INDICE**

<b>1. PREMESSA .....</b>	<b>3</b>
<b>2. LA NUOVA DISCIPLINA SULL'UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DI CREDITI IVA DI IMPORTO SUPERIORE A 10.000 EURO .....</b>	<b>5</b>
2.1. <i>Crediti IVA annuali</i> .....	8
2.2. <i>Crediti IVA infrannuali</i> .....	9
<b>3. MODIFICHE ALLE PROCEDURE ED AGLI ADEMPIMENTI DICHIARATIVI.....</b>	<b>12</b>
<b>4. UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DEI CREDITI IVA MATURATI IN CAPO AD ALTRI SOGGETTI .....</b>	<b>13</b>
<b>5. ULTERIORI SEMPLIFICAZIONI E MODIFICHE NORMATIVE .....</b>	<b>14</b>

## 1. PREMESSA

L'articolo 10 del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78 (convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102), prevede alcune importanti novità in merito alla cosiddetta "compensazione orizzontale" dei crediti IVA, disciplinata dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ossia sull'uso dei crediti IVA (annuali e trimestrali) per il pagamento, mediante modello F24, di imposte, contributi INPS, premi INAIL, e delle altre somme dovute allo Stato, alle regioni e ad altri enti previdenziali.

In particolare, l'articolo 10, comma 1, lettera a), numero 1, introduce il principio secondo cui l'utilizzo in compensazione orizzontale dei crediti IVA di importo superiore a 10.000 euro, può avvenire solo successivamente alla presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui gli stessi risultano, e può essere operato esclusivamente attraverso i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate (secondo le modalità tecniche definite dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 21 dicembre 2009), consentendo in tal modo all'Amministrazione finanziaria il controllo tempestivo tra i crediti indicati in dichiarazione e quelli utilizzati in compensazione nel modello F24.

Inoltre, l'articolo 10, comma 1, lettera a), numero 7, dispone che i contribuenti i quali intendono utilizzare in compensazione crediti IVA per importi superiori a 15.000 euro annui, hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lettera a), del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, relativamente alle dichiarazioni dalle quali emerge il credito. In alternativa, la dichiarazione può essere sottoscritta anche da parte dei soggetti che compilano la relazione di revisione per i contribuenti soggetti al controllo contabile *ex* articolo 2409-*bis* del codice civile (cfr. circolare n. 57/E del 23 dicembre 2009).

Lo scopo delle modifiche normative sopra richiamate - espressamente dichiarato dal legislatore - è quello di contrastare gli abusi dello strumento della compensazione orizzontale di crediti IVA che non risultano dalla dichiarazione

annuale e dalle istanze trimestrali, ossia di crediti artatamente “creati” per essere utilizzati in compensazione nel solo modello F24.

La norma in commento si colloca, quindi, nel quadro del contrasto all’indebito utilizzo in compensazione nel modello F24 di crediti inesistenti, e completa le disposizioni contenute nell’articolo 27, commi da 16 a 20, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185 (convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2). Tali disposizioni, si ricorda, hanno allungato i termini per la riscossione dei crediti inesistenti (consentendo che l’atto di recupero di cui all’articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, sia notificato entro il 31 dicembre dell’ottavo anno successivo a quello dell’indebito utilizzo), ed hanno previsto la sanzione nella misura dal 100 al 200 per cento del loro importo.

Al riguardo si evidenzia che l’articolo 7, comma 2, del decreto legge n. 5 del 2009, inasprisce la predetta sanzione, fissandola al 200 per cento nell’ipotesi di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per un ammontare superiore a cinquantamila euro, mentre l’articolo 10, comma 1, lettera a), numero 8 del decreto legge n. 78 del 2009 esclude, in generale, la definizione agevolata di cui agli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (pagamento di un quarto della sanzione irrogata).

Resta inteso che, nel caso di utilizzo in compensazione di crediti, di cui sia constatata l’esistenza, in misura superiore al limite di 10.000 euro in data precedente a quella di presentazione della dichiarazione annuale, ovvero in misura superiore al limite di 15.000 euro senza che sia stato apposto sulla dichiarazione il prescritto visto di conformità, continua ad applicarsi la sanzione di cui all’articolo 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, ossia quella prevista nel caso di omesso versamento (pari al 30 per cento del credito indebitamente utilizzato in compensazione).

Si rileva, infine, che a fronte dell’introduzione di un sistema più rigoroso per effettuare la compensazione dei crediti IVA di importo superiore a 10.000 euro, il legislatore ha previsto la possibilità di innalzare il limite massimo dei

crediti compensabili (attualmente fissato a 516.456,90 euro) con decreto del Ministro dell'economia e finanze.

Le nuove disposizioni si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2010 e riguardano i crediti esposti nelle dichiarazioni e nelle istanze presentate a partire da tale data.

Tanto premesso, si esaminano di seguito le novità principali introdotte dalla norma in commento.

## **2. LA NUOVA DISCIPLINA SULL'UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DI CREDITI IVA DI IMPORTO SUPERIORE A 10.000 EURO**

Come già premesso, l'articolo 10, comma 1, lett. a), numero 1, del decreto legge, modifica l'articolo 17, comma 1, del citato decreto legislativo n. 241 del 1997, prevedendo che il credito IVA annuale ed infrannuale di importo superiore a 10.000 euro possa essere utilizzato in compensazione – solo tramite i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate<sup>1</sup> – a decorrere dal sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale IVA o dell'istanza di rimborso/compensazione trimestrale (modello IVA TR) di cui all'articolo 8, comma 2, del d.P.R. n. 542 del 1999.

Pertanto, per l'utilizzo in compensazione dei crediti IVA il legislatore introduce una sorta di “doppio binario”, distinguendo tra crediti IVA eccedenti l'importo di 10.000 euro, cui si applica la nuova disciplina, rispetto a quelli di importo pari o inferiore, cui continuano ad applicarsi le “vecchie regole”.

Il “tetto” di 10.000 euro è riferito all'anno di maturazione del credito e non all'anno solare di utilizzo in compensazione, ed è calcolato distintamente per ciascuna tipologia di credito IVA (annuale o infrannuale).

I contribuenti che possono compensare sia i crediti IVA annuali sia quelli maturati trimestralmente, nello stesso anno solare hanno, quindi, a disposizione

---

<sup>1</sup> Si precisa che, in tutti i casi in cui il contribuente intende destinare alla compensazione crediti Iva di importo superiore a 10.000 euro 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 ai 10.000 euro ovvero la cui somma non ha ancora raggiunto il limite dei 10.000 euro.

crediti IVA relativi a due anni di imposta, ossia due distinti *plafond* cui fare riferimento, il primo relativo al credito IVA annuale, il secondo relativo alla sommatoria dei crediti IVA trimestrali.

Così, ad esempio, il contribuente che nel 2010 presenta:

1. la dichiarazione IVA relativa all'anno d'imposta 2009 da cui emerge un credito Iva da utilizzare in compensazione pari a 80.000 euro;
2. due modelli IVA TR (secondo e terzo trimestre) relativi all'anno 2010 con richiesta di compensazione di crediti pari rispettivamente a 20.000 e 30.000 euro;

disporrà di un *plafond* riferito al credito annuale pari a 80.000 euro, spendibile in F24 con codice tributo 6099 (anno di riferimento 2009), nonché di un *plafond* riferito alla somma dei crediti trimestrali pari a 50.000 euro spendibile rispettivamente con i codici tributo 6037 e 6038 (anno di riferimento 2010).

Come già anticipato nella premessa, le nuove disposizioni si applicano al credito IVA annuale relativo all'anno 2009 (che emerge dalla dichiarazione mod. IVA 2010) ed ai crediti IVA trimestrali relativi all'anno 2010 (che emergono dalle istanze mod. IVA TR presentate nel corso del 2010).

Ciò significa che il credito IVA annuale del 2008 (che è emerso dalla dichiarazione mod. IVA 2009), nonché i crediti trimestrali relativi all'anno 2009 (che sono emersi dalle istanze mod. IVA TR presentate nel corso del 2009), potranno continuare ad essere utilizzati in compensazione anche nel corso dell'anno 2010, senza scontare i vincoli della disposizione in esame.

In particolare, il credito IVA del 2008 potrà essere liberamente compensato fino a quando non sarà presentata la dichiarazione annuale IVA per il 2009, all'interno della quale il credito dell'anno precedente sarà – per così dire – “rigenerato” andandosi a sommare al credito IVA maturato nel 2009.

Si osserva, inoltre, che la nuova disciplina sulla compensazione dei crediti IVA riguarda soltanto la compensazione “orizzontale” o “esterna” dei crediti IVA, e non anche la compensazione cosiddetta “verticale” o “interna”, ossia la compensazione dei predetti crediti con l'IVA dovuta a titolo di acconto, di saldo

o di versamento periodico<sup>2</sup>. Ciò in quanto l'esposizione nel mod. F24 di tale tipo di compensazioni configura, di fatto, solo una diversa modalità di esercitare la detrazione dell'eccedenza IVA a credito ammessa, senza condizioni, dall'articolo 30 del d.P.R. n. 633 del 1972.

In altri termini, l'utilizzo del credito IVA in compensazione in F24 con debiti IVA scaturenti dalle liquidazioni periodiche non concorre al "tetto" dei 10.000 euro, né a quello dei 15.000 euro ai fini dell'apposizione del visto di conformità. Detta compensazione sarà, comunque, oggetto di controllo al fine di verificare il corretto utilizzo dei crediti IVA disponibili emergenti dalla dichiarazione annuale e/o dall'istanza trimestrale.

Si precisa che, se nella medesima delega di pagamento il contribuente utilizza in compensazione crediti IVA, anche maturati in anni diversi, con debiti relativi ad IVA e ad altre imposte, premi o contributi, la compensazione sarà prioritariamente attribuita a copertura dei debiti IVA, a partire dai crediti esposti di più remota formazione.

Si ricorda, infine, che il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 21 dicembre 2009, al fine di consentire la corretta esecuzione dei controlli, ha stabilito che la trasmissione telematica delle deleghe di pagamento recanti compensazioni di crediti IVA che superano l'importo annuo di 10.000 euro, può essere effettuata non prima che siano trascorsi dieci giorni dalla presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge, indipendentemente dalla data di addebito indicata che, in ogni caso, non può essere inferiore al sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione e/o dell'istanza.

In seguito alla trasmissione telematica di una delega di pagamento, infatti, il contribuente (o l'intermediario preposto) riceve una prima comunicazione attestante l'avvenuta acquisizione del *file* da parte dei servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate. Nel caso di utilizzo di un credito IVA, la delega è

---

<sup>2</sup> I codici tributo interessati sono i seguenti: 6001, 6002, 6003, 6004, 6005, 6006, 6007, 6008, 6009, 6010, 6011, 6012, 6013, 6031, 6032, 6033, 6034, 6035, 6099, 6720, 6721, 6722, 6723, 6724, 6725, 6726, 6727.

successivamente sottoposta ad ulteriori controlli finalizzati alla verifica del rispetto dei requisiti previsti dall'articolo 10 del decreto legge n. 78 del 2009, a fronte dei quali è prodotta una seconda comunicazione attestante l'esito di accettazione o di scarto<sup>3</sup>. E' pertanto prudente procedere alla trasmissione delle deleghe contenenti compensazioni IVA con alcuni giorni di anticipo rispetto alla scadenza dei termini di versamento, così da avere la possibilità, in caso di scarto della delega, di ritrasmetterla previa rimozione dell'errore che ne ha determinato la mancata accettazione, evitando di incorrere nelle conseguenti sanzioni.

### ***2.1. Crediti IVA annuali***

Da gennaio 2010, quindi, in base alle nuove regole, il credito IVA annuale maturato nell'anno 2009, se superiore a 10.000 euro (ad esempio 50.000 euro) comporta determinati adempimenti propedeutici al suo utilizzo in compensazione orizzontale. In particolare, tale credito fino all'ammontare di 10.000 euro può essere utilizzato in compensazione orizzontale senza attendere la presentazione della dichiarazione; raggiunto il predetto limite, ogni ulteriore compensazione (anche se d'importo inferiore a 10.000 euro) può avvenire dal sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale IVA 2010.

Peraltro, se il contribuente intende destinare alla compensazione somme superiori a 15.000 euro, la dichiarazione deve, altresì, essere dotata del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lettera a) del d.lgs. n. 241 del 1997 o della firma dei soggetti che compilano la relazione di revisione per i contribuenti

---

<sup>3</sup> Si ricorda che, secondo quanto previsto dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 21 dicembre 2009, le deleghe contenenti compensazioni di crediti IVA possono essere scartate per i seguenti motivi:

- 1) l'importo compensato sia superiore a 10.000 euro annui e non sia stata preventivamente presentata la dichiarazione ovvero l'istanza da cui emerge il credito stesso;
- 2) l'importo compensato sia superiore a 15.000 euro annui e la dichiarazione da cui emerge il credito non sia corredata del visto di conformità o della sottoscrizione richiesti dalla norma;
- 3) l'importo compensato superi l'importo del credito risultante dalla dichiarazione o istanza presentata, decurtato di quanto eventualmente già utilizzato in compensazione.



soggetti al controllo contabile *ex* articolo 2409-*bis* del codice civile (cfr. circolare n. 57/E del 23 dicembre 2009).

Si evidenzia che, al fine di non condizionare il contribuente nella scelta dell'utilizzo del credito sin dal momento della presentazione della dichiarazione, continua ad essere presente nei quadri VX e VY del mod. IVA 2010 e nel quadro RX del mod. UNICO 2010 un unico campo in cui indicare la parte di credito che si intende utilizzare in detrazione o compensazione. Ovviamente, la presentazione anticipata della dichiarazione ovvero l'apposizione del visto di conformità saranno indici dell'intenzione del contribuente.

Qualora il contribuente presenti più dichiarazioni annuali (correttive o integrative di quella originariamente presentata), il *plafond* di riferimento per l'esecuzione dei controlli sarà quello emergente dall'ultima dichiarazione presentata.

Il contribuente che presenta la propria dichiarazione senza visto di conformità (intendendo, in tal modo utilizzare il credito in compensazione non oltre il limite di 15.000 euro), può modificare la propria scelta mediante presentazione di una dichiarazione correttiva/integrativa, completa di visto, al più tardi entro 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione (30 settembre dell'anno successivo a quello di riferimento), ai sensi dell'articolo 2, comma 7, del d.P.R. n. 322 del 1998. A tal riguardo, si evidenzia che non saranno applicate sanzioni al contribuente che presenti la dichiarazione correttiva entro il termine di scadenza ordinario, mentre sarà applicabile la sanzione amministrativa per la tardiva presentazione nel caso in cui il contribuente presenti la dichiarazione sostitutiva/integrativa entro i 90 giorni successivi al termine di scadenza (si veda risoluzione n. 325/E del 14 ottobre 2002).

## **2.2. Crediti IVA infrannuali**

Come è noto, ai sensi dell'articolo 8, comma 3, del DPR n. 542 del 1999, “*i contribuenti in possesso dei requisiti indicati dal secondo comma dell'articolo 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, per*

*la richiesta dei rimborsi di imposta relativi a periodi inferiori all'anno, possono, in alternativa, effettuare la compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, per l'ammontare massimo corrispondente all'eccedenza detraibile del trimestre di riferimento, presentando all'ufficio competente, in via telematica entro l'ultimo giorno del mese di riferimento l'istanza di cui al comma 2" (modello IVA TR). Il medesimo comma 3, secondo periodo, prevede che "Gli enti e le società controllanti che si avvalgono delle disposizioni di cui all'articolo 73, ultimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, possono, in alternativa alla richiesta di rimborso infrannuale delle eccedenze detraibili risultanti dalle annotazioni periodiche riepilogative di gruppo, effettuare la compensazione prevista dal citato articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997".*

Ciò posto, l'articolo 10, comma 1, lettera a), numero 5, integra il comma 3 del richiamato articolo 8, con un ulteriore periodo secondo cui *"Tali compensazioni possono essere effettuate solo successivamente alla presentazione dell'istanza di cui al comma 2"*.

La richiamata disposizione va, peraltro, coordinata con quelle contenute nell'articolo 17, comma 1, del d.lgs. n. 241 del 1997, come modificate dall'articolo 10, comma 1, lett. a), numero 1, del decreto legge, secondo cui *"la compensazione del credito ... relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, per importi superiori a 10.000 euro annui, può essere effettuata a partire dal giorno sedici del mese successivo a quello di presentazione ... dell'istanza da cui il credito emerge"*.

Da una lettura congiunta delle richiamate disposizioni si ricava che – fermo restando l'obbligo di presentazione all'ufficio competente, in via telematica entro l'ultimo giorno del mese di riferimento, dell'istanza (modello IVA TR) -, il contribuente può utilizzare in compensazione i crediti IVA infrannuali di importo inferiore al "tetto" di 10.000 euro senza attendere il sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione dell'istanza; la condizione innanzi

richiamata deve, invece, essere rispettata per compensare gli importi che superano il limite di 10.000 euro annui.

Come già in precedenza anticipato, i contribuenti hanno due “tetti” di 10.000 euro, uno riferito al credito IVA annuale maturato nell’anno precedente, ed uno riferito all’ammontare complessivo dei crediti dei tre trimestri dell’anno in corso.

Così, ad esempio, ai fini del calcolo del limite di 10.000 euro, il credito IVA maturato nel 2009 va distinto dai crediti IVA maturati nei tre trimestri del 2010, ancorché gli importi di entrambe le tipologie di credito possano essere utilizzati in compensazione nel corso del 2010.

Peraltro, per i crediti trimestrali il rispetto del limite di 10.000 euro deve essere verificato con riferimento alla sommatoria degli importi maturati nei tre trimestri.

Così, ad esempio, un contribuente con un credito IVA infrannuale relativo al primo trimestre 2010 di 5.000 euro, può utilizzare in compensazione detta somma senza dover attendere il sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione dell’istanza.

Qualora nel successivo trimestre il contribuente abbia maturato un credito di 8000 euro, può utilizzare in compensazione tale somma, fino all’importo di 5000 euro, senza dover attendere il sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione dell’istanza, mentre può compensare l’ulteriore credito IVA di 3000 euro solo a decorrere dal predetto sedicesimo giorno, ed esclusivamente mediante i servizi telematici di pagamento dell’Agenzia delle Entrate.

Nell’ipotesi in cui il credito IVA trimestrale compensabile sia superiore a 15.000 euro, non ricorre l’obbligo di apposizione del visto di conformità sull’istanza trimestrale (modello IVA TR), atteso che il dato letterale della norma prevede l’apposizione del visto di conformità di cui all’articolo 35, comma 1, lettera a), del d.lgs. n. 241 del 1997, “*relativamente alle dichiarazioni dalle quali emerge il credito*”.

### **3. MODIFICHE ALLE PROCEDURE ED AGLI ADEMPIMENTI DICHIARATIVI**

Al fine di consentire l'applicazione delle nuove disposizioni, l'articolo 10 è intervenuto anche sulle procedure e gli adempimenti "formali" propedeutici all'utilizzo dei crediti IVA, modificando le disposizioni che disciplinano la presentazione della dichiarazione annuale IVA e dell'istanza di rimborso/compensazione trimestrale (modello IVA TR) (cfr. d.lgs. n. 241 del 1997, d.P.R. n. 322 del 1998, d.P.R. n. 633 del 1972, d.P.R. n. 542 del 1999).

In particolare, per consentire ai contribuenti di anticipare la compensazione del credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale IVA, se di importo superiore a 10.000 euro, è stato in parte modificato il regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.

L'articolo 10, comma 1, lettera a) numero 2.1, infatti, prevede che i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione ovvero chiedere a rimborso il credito IVA emergente dalla dichiarazione annuale IVA, possono anticipare tale dichiarazione presentandola in forma autonoma, anziché unificata (all'interno del modello UNICO), dal 1° febbraio al 30 settembre di ciascun anno.

Si evidenzia che in base al tenore letterale della norma, tale nuova ipotesi di esonero dalla presentazione della dichiarazione IVA all'interno del modello UNICO riguarda tutti i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione ovvero chiedere a rimborso il credito IVA annuale, anche se di importo inferiore o pari a 10.000 euro.

Ciò non toglie che i contribuenti possano continuare a presentare la dichiarazione annuale IVA all'interno del modello UNICO, fermo restando l'obbligo di dover attendere la presentazione prima di poter utilizzare in compensazione crediti IVA se superiori a 10.000 euro.

In conclusione, gli unici soggetti obbligati a presentare la dichiarazione IVA all'interno del modello UNICO restano i contribuenti che determinano un saldo IVA a debito.

La previsione di una dichiarazione annuale IVA autonoma va coordinata con le disposizioni recate dall'articolo 38-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972 in materia di richiesta dei rimborsi dell'eccedenza IVA detraibile previsti dall'articolo 30 del d.P.R. n. 633 del 1972.

In particolare, deve essere rivista l'attuale modalità di richiesta di rimborso – effettuata tramite l'apposita dichiarazione (modello di rimborso “VR”) – da presentare ai competenti agenti della riscossione a decorrere dal 1° febbraio dell'anno successivo a quello di riferimento.

A tal fine, l'articolo 10, comma 1, lettera a), numero 3.1, ha sostituito l'ottavo e nono periodo del primo comma del citato articolo 38-*bis*, prevedendo che con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate siano definite “*le ulteriori modalità ed i termini per l'esecuzione dei rimborsi*” previsti dal citato articolo 38-*bis*.

Tuttavia, ai sensi del successivo numero 4, fino all'emanazione di tale provvedimento, continuano ad applicarsi “*le disposizioni vigenti prima dell'entrata in vigore del presente decreto*”, ossia le disposizioni di cui all'ottavo e nono periodo del primo comma dell'articolo 38-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, sopra citati. Ne deriva che, nelle more del provvedimento, i rimborsi dell'IVA annuale continueranno ad essere richiesti tramite il modello VR nei modi ordinari.

#### **4. UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DEI CREDITI IVA MATURATI IN CAPO AD ALTRI SOGGETTI**

In alcuni casi le norme tributarie consentono che il credito IVA possa essere utilizzato in compensazione da un soggetto diverso rispetto a quello in capo a cui il credito è maturato. Tale circostanza si verifica per i soggetti coinvolti in operazioni straordinarie (fusioni, scissioni), per i soggetti aderenti al regime di tassazione di gruppo di cui agli artt. 117 e ss. del TUIR (c.d. consolidato fiscale), ovvero per i soggetti che si avvalgono della procedura di liquidazione IVA di gruppo di cui all'articolo 73, ultimo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Con riferimento alle prime due fattispecie, sono stati previsti specifici codici identificativi da utilizzare nel modello F24, che consentono di individuare i casi in cui il contribuente utilizza un credito IVA emergente dalla dichiarazione di un altro soggetto. Tali codici sono stati istituiti con la risoluzione n. 286/E del 22 dicembre 2009.

Con riguardo ai crediti IVA disponibili in seguito ad operazioni straordinarie si precisa che, i crediti maturati in capo a più soggetti (diversi dall'utilizzatore) costituiscono ciascuno un autonomo *plafond* a disposizione del soggetto risultante dall'operazione, che potrà disporre utilizzando modelli F24 distinti, in ciascuno dei quali dovrà indicare anche il codice fiscale del soggetto in capo a cui il credito si è originariamente generato.

Inoltre, ai fini di una corretta gestione dei crediti IVA attribuiti al consolidato, sono stati previsti appositi campi all'interno dei quadri VX e VY del modello di dichiarazione annuale IVA in cui indicare il codice fiscale del soggetto consolidante che potrà disporre del credito complessivamente attribuito, che andrà a costituire un unico autonomo *plafond*.

Qualora il soggetto consolidante intenda utilizzare in compensazione importi superiori a 10.000 euro, costituiti da crediti IVA maturati in capo a più soggetti aderenti alla tassazione di gruppo, per poter correttamente fruire della compensazione è necessaria la preventiva presentazione delle dichiarazioni IVA dei soggetti cedenti, anche se l'importo del credito emergente dalla singola dichiarazione è inferiore a 10.000 euro.

## **5. ULTERIORI SEMPLIFICAZIONI E MODIFICHE NORMATIVE**

Al fine di semplificare gli adempimenti IVA, l'articolo 10, comma 1, lettera a), numero 2.4, modificando l'articolo 8-*bis*, comma 2, del d.P.R. n. 322 del 1998, dispone che coloro che presentano la dichiarazione annuale IVA in via autonoma entro l'ultimo giorno del mese di febbraio dell'anno successivo al periodo d'imposta di riferimento (anche al fine di utilizzare in compensazione il credito di importo superiore a 10.000 euro a decorrere dal giorno 16 del mese di

marzo) sono esonerati dal presentare la “comunicazione dati IVA”, che normalmente, ai sensi dell’articolo 8-*bis*, comma 1, deve essere presentata entro il mese di febbraio di ciascun anno.

Sempre in un’ottica di semplificazione, il numero 2.2 del comma 1, lettera a), dell’articolo 10 in commento, modificando l’articolo 8, comma 4, ultimo periodo, del d.P.R. n. 322 del 1998, estende al curatore fallimentare o al commissario liquidatore, l’obbligo di presentare in via telematica, anziché in formato cartaceo, la dichiarazione per le operazioni registrate nella parte dell’anno solare anteriore alla dichiarazione di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa, ai fini dell’eventuale insinuazione al passivo della procedura concorsuale.

L’articolo 10 contiene, infine, alcune modifiche alle attuali norme vigenti che mirano a coordinare le predette disposizioni con quelle dettate in materia di compensazione.

A tal fine l’articolo 10, comma 1, lettera a), numero 3.2 estende alle indebite compensazioni la previsione contenuta nel sesto comma dell’articolo 38-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, secondo cui, in caso di notifica di un avviso di rettifica o di un atto di accertamento conseguenti all’esecuzione di un rimborso indebito, il contribuente, entro sessanta giorni, è tenuto a versare le somme indebitamente rimborsate, insieme agli interessi del 2 per cento annuo<sup>4</sup>, salvo prestazione della garanzia prevista nell’articolo 38-*bis*, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Le modifiche recate dal numero 2.3, infine, sono volte ad un coordinamento di tipo formale. In particolare, nell’articolo 8-*bis*, comma 2, del d.P.R. n. 322 del 1998 – laddove viene previsto l’esonero dall’obbligo della comunicazione annuale IVA per lo Stato e gli enti pubblici – viene sostituito il riferimento all’articolo 88 del TUIR con quello aggiornato all’articolo 74 (cfr. modifiche introdotte dal d.lgs. n. 344 del 2003 – riforma delle imposte sulle società). Viene

---

<sup>4</sup> Misura degli interessi così rideterminata, a decorrere dal 1° gennaio 2010, dall’articolo 1, comma 2, del decreto del Ministro dell’economia e delle finanze 21 maggio 2009.

inoltre, adeguato all'euro l'importo del volume d'affari in riferimento al quale le persone fisiche beneficiano del richiamato esonero (da 50 milioni di lire a 25 mila euro).

\*\*\*

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché le istruzioni e i principi enunciati nella presente circolare vengano puntualmente osservati dagli uffici.