Limiti alla compensazione dei crediti IVA annuali e trimestrali

di Stefano Chirichigno e Gabriele Tancioni

L'**Assonime**, con la **circolare n. 14** del **2010**, affronta il tema dei nuovi **limiti** alla **compensazione** dei crediti **IVA** annuali e trimestrali, evidenziando non solo i punti aperti della disciplina, ma anche le sue **contraddizioni** di fondo. Alla luce di tale panoramica è ben possibile proporre talune **considerazioni**, in senso lato «**de iure condendo**», su un **orizzonte** più **ampio** rispetto agli apparentemente circoscritti obiettivi della **normativa attuale**.

L'art. 10 del D.L. 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, ha introdotto alcune regole (restrittive) per l'utilizzo del credito IVA annuale od infrannuale ai fini dell'estinzione di debiti tributari o contributivi mediante l'istituto della compensazione «orizzontale», modificando, tra l'altro, l'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241. Ai sensi del comma 1, lett. a), n. 1 dell'art. 10 del D.L. n. 78/2009, allo scopo - espressamente confermato anche nella Relazione tecnica - di contrastare abusi nell'utilizzo della compensazione e di prevenire fenomeni evasivi mediante il controllo della spettanza e dell'esistenza dei crediti IVA superiori a determinate soglie, la compensazione del credito IVA annuale od infrannuale per importi superiori ad 10.000 euro annui può essere effettuata solo a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui emerge il credito (da effettuare esclusivamente tramite i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate secondo le modalità tecniche definite con provvedimento del direttore) (1). L'art. 10 in esame, al comma 2, ha altresì modificato l'art. 3, comma 1, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, prevedendo la possibilità di presentare la dichiarazione IVA in via autonoma rispetto alla dichiarazione unificata per i soggetti che intendano procedere alla compensazione od alla richiesta di rimborso del credito IVA e, al comma 7, ha introdotto l'ulteriore obbligo, a carico dei soggetti che intendano utilizzare in compensazione crediti IVA per importi superiori ad 15.000 euro annui, della preventiva richiesta di apposizione del visto di conformità da parte di un CAF (od altro soggetto abilitato) relativamente alla dichiarazione da cui emerge il credito IVA (2).

L'Agenzia delle entrate ha chiarito che tali nuove regole restrittive, che prevedono una soglia di importo minimo annuo per la loro applicazione, decorrono a far data dal 1° gennaio 2010, hanno un

Stefano Chirichigno - *Dottore Commercialista in Roma*
Gabriele Tancioni - *Avvocato in Roma*

Note:

(1) Cfr. art. 10, comma 6, del D.L. n. 78/2009 e provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 21 dicembre 2009.

(2) Come è stato chiarito nella circolare 15 gennaio 2010, n. 1/E, par. 2 (in *Banca Dati BIG*, IPSOA), «la nuova disciplina sulla compensazione dei crediti IVA riguarda soltanto la compensazione "orizzontale" o "esterna" dei crediti IVA, e non anche la compensazione cd. verticale o interna, ossia la compensazione dei predetti crediti con l'IVA dovuta a titolo di acconto, di saldo o di versamento periodico. 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'art. 30 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633»; riguardo a tale ultimo rilievo, come sottolineato da Assonime (circolare 20 aprile 2010, n. 14, pag. 15), l'Agenzia ha ulteriormente chiarito che tale metodo di utilizzo del credito IVA in compensazione in F24 con debiti IVA scaturenti dalle liquidazioni periodiche non concorre alla determinazione dei «tetti» fissati dalle norme di recente introduzione.

effetto legato all'intero anno solare di utilizzo del credito e valgono anche per le compensazioni degli importi derivanti dalle istanze di rimborso trimestrali (3).

Tuttavia, già nei primi mesi successivi all'entrata in vigore delle nuove disposizioni normative sono sorti non pochi dubbi in merito alle concrete modalità applicative della nuova disciplina, in particolare, dal momento che essa è intervenuta in una materia già di per sé articolata e complessa, introducendo, in taluni casi, ulteriori elementi di complicazione o di aggravio per i contribuenti. Prova ne sia la circostanza che in meno di un anno di tempo l'Amministrazione è dovuta intervenire a più riprese mediante molteplici pronunce tese a fornire chiarimenti riguardo a vari aspetti critici emersi in sede di prima applicazione (4).

In tale contesto, l'Assonime, con la circolare n. 14 del 20 aprile 2010, ha fornito una chiara ed approfondita analisi critica della disciplina normativa in materia di utilizzo dei crediti IVA, annuali e trimestrali, in compensazione dei debiti relativi alle imposte, ai contributi e ai premi indicati nell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997; tale lavoro è stato svolto evidenziando tutte le novità rispetto al regime previgente e sollevando le criticità connesse all'applicazione di quello nuovo, non mancando di commentare, altresì, le circolari e le risoluzioni emanate dall'Agenzia delle entrate a chiarimento delle nuove norme, dando conto dei dubbi che sono stati risolti e non, dei quali di seguito verranno trattati quelli di maggiore interesse (non ci si soffermerà, invece, sull'approfondimento del regime applicabile alle singole fattispecie oggetto di analisi ampiamente riepilogato nella circolare e che ci pare non necessiti di ulteriore commento).

Nella circolare in oggetto, come già rilevato anche da parte della dottrina (5), l'Assonime ha posto in evidenza come le modifiche normative apportate dal D.L. n. 78/2009 siano suscettibili di introdurre veri e propri freni, o addirittura ostacoli, all'utilizzo dello strumento della compensazione dei crediti IVA, divenuto nel corso degli ultimi anni una soluzione concreta e conveniente, cui (soprattutto) le imprese hanno fatto ricorso in maniera progressivamente più ampia, per l'acquisizione rapida di liquidità; convenienza particolarmente apprezzabile soprattutto per soggetti che, per il tipo di attività esercitata, si trovano strutturalmente in posizioni di IVA a credito per ingenti importi (come agevolmente intuibile, ci si riferisce a soggetti che svolgono per lo più operazioni esenti, che limitano od escludono il diritto alla detrazione, ovvero operazioni per le quali è stabilita un'aliquota IVA ridotta, ad esempio gli esportatori abituali) (6). Infatti, la compensazione orizzontale, di cui al menzionato art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, costituisce una procedura alternativa di recupero dei crediti d'imposta, notevolmente più efficace e più rapida rispetto a quella del rimborso, nonché meno onerosa per le imprese, in quanto, non solo non prevede la prestazione delle garanzie richieste dall'art. 38-*bis* ss. del

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Decorrenza della disciplina

L'art. 10 del D.L. n. 78/2009 ha introdotto **regole restrittive** per l'**utilizzo** del **credito IVA** annuale od infrannuale ai fini dell'estinzione di debiti tributari o contributivi mediante l'istituto della **compensazione** «**orizzontale**».

L'**Agenzia** delle **entrate** ha chiarito che tali nuove regole restrittive, che prevedono una soglia di importo minimo annuo per la loro applicazione, decorrono a far data dal **1° gennaio 2010**, hanno un **effetto** legato all'intero **anno solare** di utilizzo del credito e valgono anche per le compensazioni degli importi derivanti dalle **istanze** di **rimborso trimestrali**.

Note:

(3) Cfr. Comunicato stampa del 2 luglio 2009.

(4) Tra i quali i più rilevanti sono il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 21 dicembre 2009 e la circolare 23 dicembre 2009, n. 57/E, in *Banca Dati BIG*, IPSOA; Id., 12 marzo 2010, n. 12/E, *ivi*; Id. n. 1/E del 2010, cit., nella quale sono raccolte le risposte (numerose) fornite dall'Agenzia in occasione degli incontri con la stampa specializzata.

(5) Cfr. tra gli altri S. Pellegrino e G. Valcarenghi, «Compensazione dei crediti IVA: profili problematici», in *il fisco*, 2009, pag. 6561.

(6) A tale proposito l'Assonime richiama quanto indicato nella circolare 9 aprile 2009, n. 13/E, par. 3.4.2 (in *Banca Dati BIG*, IPSOA): «i dati relativi alle compensazioni effettuate nel triennio 2006-2008 per il pagamento di imposte, contributi e altre somme dovute mediante l'utilizzo di crediti IVA, IRPEG, IRAP, IRPEF e addizionali regionale e comunale all'IRPEF nonché, più in generale, di crediti derivanti dalla normativa agevolativa (tra i quali i crediti d'imposta concessi alle imprese), fanno emergere la presenza sempre più rilevante dell'utilizzo di tale istituto, anche in presenza di crediti d'imposta non indicati nelle dichiarazioni presentate ovvero relativi a periodi di formazione per i quali le dichiarazioni risultano omesse».

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per l'esecuzione dei rimborsi annuali e trimestrali, ma, soprattutto, perché fino all'entrata in vigore delle recenti novità poteva essere esperita in tempi molto ristretti, anche per ammontari rilevanti (con l'unico limite del tetto massimo fissato nel miliardo di vecchie lire, tuttora valido) (7).

IL PARERE DELL'ASSONIME

Soglie di rilevanza
Nella **circolare n. 14** del **2010**, l'**Assonime** rileva come le soglie di importo previste di 10 e di 15 mila euro per far scattare gli **obblighi** della preventiva **presentazione** della **dichiarazione** od **istanza** da cui risulta il **credito** (10.000 euro) ovvero dell'apposizione del **visto** di **conformità** sulla stessa (15.000 euro), sono da una parte troppo **esigui** e dall'altra **indifferentemente applicabili** per tutti i soggetti IVA, attesa la portata generale delle norme rilevanti.

Soglie di rilevanza

A supporto di quanto dedotto, l'Assonime rileva come le soglie di importo previste dalle nuove norme, segnatamente di 10 e di 15 mila euro, per far scattare gli obblighi della preventiva presentazione della dichiarazione od istanza da cui risulta il credito (10.000 euro) ovvero dell'apposizione del visto di conformità sulla stessa (15.000 euro), siano da una parte troppo esigui e dall'altra indifferentemente applicabili per tutti i soggetti IVA, attesa la portata generale delle norme rilevanti (8). In effetti, proprio l'utilità e la convenienza che hanno reso lo strumento della compensazione orizzontale così popolare tra i contribuenti - anche quelli più «virtuosi» dal punto di vista della «*compliance* fiscale» - avrebbe dovuto essere tenuta in maggiore considerazione ed indurre il legislatore a mitigare l'esigenza di contrasto agli abusi adottando una soluzione meno onerosa. Come accennato, infatti, i limiti introdotti alla compensazione «orizzontale» sono previsti per tutti i soggetti IVA indistintamente, a prescindere da qualsiasi preventiva valutazione della «pericolosità fiscale» di ciascun contribuente. Constatazione, questa, che si ritiene pienamente condivisibile: ben avrebbe potuto il legislatore prevedere meccanismi di esclusione o, quantomeno, di mitigazione dei limiti in argomento, adottando sistemi premiali per i «contribuenti virtuosi». A tale proposito e a conforto di quanto testè affermato, si ritiene opportuno ricordare che simili meccanismi premiali sono, invece, (giustamente) previsti in materia di rimborsi e si traducono nell'esclusione, a determinate condizioni, dall'obbligo di prestare le garanzie ordinariamente richieste per l'esecuzione dei rimborsi, che può essere riconosciuta a contribuenti provvisti di determinati requisiti di solvibilità ed affidabilità o ritenuti «virtuosi», sulla base di taluni specifici elementi ricapitolati dai commi primo e sesto dell'art. 38-*bis* del D.P.R. n. 633/1972.

In merito alla determinazione delle soglie rilevanti ai fini dell'applicazione delle nuove disposizioni, inoltre, va rilevato come sulla base dell'interpretazione letterale delle stesse risultasse assolutamente poco chiaro il meccanismo stesso di calcolo di dette soglie: l'art. 10, comma 1, del D.L. n. 78/2009 (che ha modificato il comma 1 dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997), fa riferimento, infatti, alla compensazione del credito IVA annuale od infrannuale per importi superiori a 10.000 euro annui (esperibile solamente a partire dal 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione od istanza da cui risulta il credito). Tale dato testuale, letto alla luce di quanto chiarito nella Relazione tecnica di accompagnamento al decreto-legge riguardo alla *ratio* della norma, sembrava indurre necessariamente all'interpretazione (a dir poco restrittiva e suscettibile di configurare vere e proprie discriminazioni) secondo la quale la compensazione del credito IVA per importi inferiori ad 10.000 euro effettuata prima del termine individuato dalla norma implicasse l'assunzione di una sorta di impegno da parte del contribuente a compensare, nell'anno, crediti IVA per un totale inferiore a tale soglia, precludendo, pertanto, la possibilità di compensare - ancorché in un mo-

Note:
(7) Con riferimento al quale le perplessità nutrite dall'Assonime circa la nuova normativa sono solo parzialmente attenuate dalla considerazione che, ai sensi dell'ultimo comma, lett. b), dell'art. 10 del D.L. n. 78/2009, il limite annuo massimo per la compensazione potrebbe essere elevato a 700.000 euro con un apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, la cui emanazione, d'altronde, non è soggetta ad alcun termine, in quanto espressamente subordinata alle «esigenze di bilancio» dello Stato.
(8) Cfr. Assonime circolare n. 14 del 2010, par. 6, pag. 32.

mento successivo a detto termine - il credito IVA per importi ulteriori, tale da determinare lo sforamento della stessa soglia (9). Ciò evidentemente si sarebbe tradotto in un aggravio per un contribuente che, in ipotesi, al 1° gennaio 2010 avesse maturato un credito IVA pari a 20.000 euro, dal momento che, mentre sotto la vigenza della precedente disciplina questi avrebbe potuto utilizzare detto credito in compensazione orizzontale sin da subito, anche per intero - anche prima, cioè, di presentare la dichiarazione, all'unica condizione di indicarlo nella stessa (10) - a seguito dell'entrata in vigore della nuova disciplina avrebbe dovuto attendere per lo meno fino al 16 marzo (11).

Ebbene, tale dubbio è stato confutato in maniera (a dire il vero inaspettatamente) «largheggiante» e *pro* contribuente da parte dell'Agenzia delle entrate, la quale, nella circolare 15 gennaio 2010, n. 1/E (12) ha chiarito non solo che il «tetto di 10.000 euro è riferito all'anno di maturazione del credito e non all'anno solare di utilizzo in compensazione», ma anche, più nel dettaglio, che «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» (13).

Si ritiene che tale chiarimento sia da accogliere con plauso, attesa la chiara presa di posizione dell'Agenzia in merito ad un aspetto che, invero, avrebbe potuto anche liquidare (come purtroppo più volte accaduto in passato) adottando «machiavelliche» soluzioni *pro* Fisco.

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Credito IVA superiore a 10.000 euro
Con la **circolare n. 1/E** del **2010** l'Agenzia delle entrate ha chiarito che da **gennaio 2010** il **credito IVA** annuale maturato nell'**anno 2009**, se superiore a 10.000 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**.

Efficacia temporale

Un ulteriore dubbio circa l'applicazione delle norme in materia, modificative della disciplina della compensazione orizzontale dei crediti IVA recate dal D.L. n. 78/2009, riguardava «l'età» (*rectius*, il periodo di maturazione cui fare riferimento per l'individuazione) del credito IVA con riferimento al quale ritenere efficaci i nuovi limiti alla compensazione orizzon-

Note:

(9) Cfr. S. Pellegrino e G. Valcarenghi, «Compensazione dei crediti Iva: profili problematici», cit., *loc. ult. cit.*, i quali rilevano come una diversa interpretazione si tradurrebbe in uno svilimento dello «intento della norma, consentendo di fatto utilizzi in carenza delle cautele ritenute, invece, necessarie. Affermando ciò, si è anche coscienti che, di fatto, si verificherebbe una disparità di trattamento tra operatori; tali disparità, invero, sono presenti «di diritto» nel sistema tributario dal 2010 semplicemente riscontrando il discrimine tra utilizzo del credito IVA ed utilizzi di altri crediti». Sul punto si veda anche la circolare 8 febbraio 2010, n. 14/IR emanata dall'Istituto di Ricerca del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, par. 2.4, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

(10) Cfr. «Istruzioni per la compilazione del modello UNICO 2009 - Società di Capitali», pag. 173: «in base all'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, può essere effettuata nei confronti dei diversi enti impositori (Stato, INPS, Regioni, INAIL, ENPALS) la compensazione tra i crediti e i debiti risultanti dalla dichiarazione e dalle denunce periodiche contributive, compilando il modello di pagamento F24. Possono avvalersi di tale facoltà anche i contribuenti che non sono tenuti alla presentazione della dichiarazione in forma unificata. I crediti risultanti dal modello UNICO 2009 possono essere utilizzati in compensazione dal giorno successivo a quello in cui si è chiuso il periodo d'imposta per il quale deve essere presentata la dichiarazione nella quale sono indicati i predetti crediti».

(11) Ammettendo, in ipotesi, che optasse per la presentazione anticipata della dichiarazione in via autonoma rispetto ad UNICO, nel mese di febbraio.

(12) Cit. nota 2.

(13) Cfr. pag. 16 della circolare in commento; circolare n. 1/E del 2010, cit., par. 2.1, e Id., n. 12/E del 2010, cit., par. 2.6.

tale (14). A tale proposito, il giorno successivo alla pubblicazione del decreto-legge, con il comunicato stampa del 2 luglio 2009, l'Agenzia delle entrate chiariva che: «le nuove regole sulle compensazioni avranno effetto a decorrere dal 1° gennaio 2010, anche per evitare disparità di trattamento per i contribuenti che hanno già effettuato i versamenti di UNICO, tramite compensazione, entro il 16 giugno scorso».
Ciononostante, continuavano a sussistere dubbi per gli operatori circa tale aspetto, tanto che il 15 gennaio 2010 l'Agenzia delle entrate si vedeva costretta ad intervenire nuovamente sul punto, con la circolare n. 1/E del 2010, nella quale non soltanto ribadiva che «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», ma, soprattutto, aggiungeva che «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 (il cui termine ultimo scade il 30 settembre 2010 - *N.d.A.*), all'interno della quale il credito dell'anno precedente sarà - per così dire - "rigenerato" andandosi a sommare al credito IVA maturato nel 2009».
Alla luce di tali chiarimenti resi dall'Amministrazione, l'Assonime rileva come i crediti di maturazione più remota sui quali avranno effetto i nuovi limiti alla compensazione «esterna» sono quelli annuali emergenti dalla dichiarazione relativa al 2009 (15).

IL PARERE DELL'ASSONIME

Visto di conformità
Nella **circolare n. 14** del **2010**, l'**Assonime** ha espresso **perplessità** circa l'**obbligo** di apposizione del **visto** di **conformità** relativamente alle dichiarazioni dalle quali emerge il credito per i contribuenti che intendano **compensare crediti IVA** di importo **superiore** alla soglia di **15.000 euro**: tale adempimento può costituire un disincentivo all'utilizzo della compensazione orizzontale, dal momento che la procedura implica, oltre ad inevitabili **costi** ad essa **connessi**, anche la **verifica** dei **dati** indicati nella dichiarazione con quelli riportati nella contabilità del contribuente.

Visto di conformità

Altro aspetto che ha suscitato notevoli perplessità da parte di Assonime e della dottrina riguarda le implicazioni scaturenti dall'obbligo di apposizione del visto di conformità relativamente alle dichiarazioni dalle quali emerge il credito per i contribuenti che intendano compensare crediti IVA di importo superiore alla soglia di 15.000 euro (16). In particolare - oltre al nodo relativo ai soggetti abilitati al rilascio di detta attestazione (17) - è stato da più parti rilevato come tale nuovo adempimento possa costituire un effettivo disincentivo, se non un ostacolo, all'utilizzo della compensazione orizzontale, dal momento che la procedura implica, oltre ad inevitabili costi ad es-

Note:
(14) Anche con riferimento a questo punto, infatti, l'art. 10 del D.L. n. 78/2009 risultava assolutamente carente. Cfr. circolare n. 14/IR del 2010, cit. (par. 1), e relativi commenti: A. Cotto e M. Negro, «Circolare CNDEC n. 14/IR dell'8 febbraio 2010 - novità in materia di compensazione dei crediti IVA», in *il fisco*, 2010, pag. 1050; R. De Pirro, «Compensazione dei crediti IVA: i chiarimenti dell'Agenzia delle entrate e del CNDCEC», in *Pratica Fiscale e Professionale* n. 9/2010, pag. 21.
(15) Cfr. pag. 15 della circolare in commento.
(16) Si rammenta che non è richiesto il visto di conformità per le compensazioni di crediti infrannuali (scaturenti da Mod. IVA TR) di importo superiore a 15.000 euro, cfr. circolare n. 1/E del 2010, cit., par. 2.2, e Assonime, circolare in commento, par. 4.3. Si veda anche N. Forte, «Il controllo preventivo delle compensazioni dei crediti IVA: i chiarimenti del Fisco», in *Pratica Fiscale e Professionale* n. 6/2010, pag. 16.
(17) Che solo di recente è stato chiarito: ancorché la circolare n. 57/E del 2009, cit., fosse interamente focalizzata su tale aspetto, infatti, è solo in data 21 aprile 2010, nel corso di un incontro presso la Commissione finanze della Camera, che il Ministero dell'economia ha chiarito che gli avvocati ed i revisori contabili non sono compresi tra i soggetti abilitati, tali essendo, dunque, i responsabili dei CAF-imprese, i dottori commercialisti, gli esperti contabili ed i consulenti del lavoro iscritti ai relativi Albi, nonché i periti ed esperti tributari iscritti nei ruoli camerali al 30 settembre 1993; cfr. Interr. e risp. parl. n. 5-02779 del 21 aprile 2010.

sa connessi, anche (almeno in teoria) la verifica della correttezza formale, *i.e.* la rispondenza dei dati indicati nella dichiarazione con quelli riportati nella contabilità del contribuente (18). A tale proposito, infatti, va sottolineato, come l'art. 10, comma 7, del D.L. n. 78/2009, che fa riferimento all'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui all'art. 35, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 241/1997, implichi (per espresso richiamo normativo ivi contenuto) i controlli di cui all'art. 2 del D.M. 31 maggio 1999, n. 164, recante le norme in materia di assistenza fiscale. Tali controlli si sostanziano nella: «a) verifica della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi e delle imposte sul valore aggiunto; b) verifica della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione».

In aggiunta, sempre con riferimento a tale aspetto, l'Assonime ha posto in evidenza come in determinati casi tali controlli possano sia essere mitigati (ad esempio nelle ipotesi sopra accennate di contribuenti in posizioni di credito IVA «strutturale», per i quali è riconosciuto il diritto a limitare i controlli alla «documentazione rilevante ai fini IVA con imposta superiore al 10% dell'ammontare complessivo dell'IVA detratta riferita al periodo d'imposta a cui si riferisce la dichiarazione»), sia essere resi ancora più incisivi («integrale verifica della corrispondenza tra i dati esposti nelle scritture contabili e la relativa documentazione») nel caso in cui il credito IVA destinato dal contribuente all'utilizzo in compensazione sia pari o superiore al volume d'affari «in quanto trattasi di una fattispecie in cui la genesi del credito IVA non appare direttamente giustificata dall'attività economica esercitata dal soggetto nel periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione» (19). A tale proposito l'Assonime auspica un intervento chiarificatore da parte dell'Agenzia delle entrate finalizzato (anche qui) ad escludere dall'applicazione di tali misure restrittive soggetti che si trovino in simili situazioni per cause «non anomale», come ad esempio le imprese in fase di *start up*, che a fronte di ingenti investimenti iniziali (e dei connessi costi detraibili) possono avere volumi d'affari ancora molto bassi (20).

Ambito sanzionatorio

Con l'art. 10 del D.L. n. 78/2009 è stato previsto, inoltre, anche un ulteriore inasprimento del regime sanzionatorio applicabile in ipotesi di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti, nonché in casi di apposizione del visto di conformità relativamente a dichiarazioni recanti crediti inesistenti, quindi senza l'esecuzione dei dovuti controlli. Tali novità - menzionate da Assonime nell'ultimo paragrafo (n. 7) della circolare in commento - fanno seguito a quelle già introdotte i) nel 2006, allorquando (ai sensi dell'art. 35, comma 7, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248) venne aggiunto l'art. 10-*quater* nel testo del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, disciplinante il reato di indebita compensazione (relativo, invero, non solo ai crediti IVA, ma a quelli aventi ad oggetto tutte le imposte, contributi e premi di cui all'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997 e per importi superiori a 50.000 euro) e (ii) nel 2008, con l'art. 27, comma 18, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, che ha previsto l'inasprimento della sanzione applicabile in caso di utilizzo in compensazione di crediti d'imposta inesistenti (21).

In tale contesto, l'art. 10, comma 8, del D.L. n. 78/2009 più volte citato, ha previsto l'esclusione della possibilità di definire in via agevolata le sanzioni (disciplinata dagli artt. 16, comma 3, e 17, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472) per utilizzo in compensazione di crediti inesistenti, sia al di sopra che al di sotto della soglia di 50.000 euro di importo.

L'art. 10, comma 7, del D.L. n. 78/2009, inoltre,

Note:

(18) Trattasi dei controlli previsti dal D.M. n. 164/1999 in materia di assistenza fiscale, con le cautele e modalità chiarite in C.M. 17 giugno 1999, n. 134/E, in *Banca Dati BIG*, IPSOA. Cfr. C. Carpentieri, «I nuovi vincoli alla compensazione dei crediti IVA», in *Corr. Trib.* n. 6/2010, pag. 414.

(19) Cfr. circolare n. 57/E del 2009, cit., par. 7.2.

(20) Cfr. circolare n. 12/E del 2010, cit., par. 1.2 e ss.

(21) Punita con la sanzione dal 100 al 200% della misura dei crediti stessi. Sanzione applicata sempre nella misura massima, a far data dall'11 febbraio 2009 ai sensi dell'art. 7, comma 2, del D.L. 10 febbraio 2009, n. 5, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 aprile 2009, n. 33, nei casi di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per un ammontare superiore a 50.000 euro per anno solare.

ha previsto che l'infedele attestazione dell'esecuzione dei controlli finalizzati ai fini del rilascio del visto di conformità da parte dei professionisti abilitati comporti l'applicazione della sanzione di cui all'art. 39 del D.Lgs. n. 241/1997 (sanzione amministrativa da 258 a 2.582 euro) e che, in caso di violazioni particolarmente gravi ovvero ripetute, venga effettuata una segnalazione agli «organi competenti per l'adozione di ulteriori provvedimenti».
A tale proposito, l'Agenzia delle entrate, nella circolare 23 dicembre 2009, n. 57/E (22), ha opportunamente precisato che «come chiarito dalla circolare n. 52 del 2007, alla luce del principio di colpevolezza sancito dall'articolo 5 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, la sanzione a carico dei responsabili dell'assistenza fiscale dei CAF e dei professionisti nei casi di infedeltà del visto di conformità deve essere applicata soltanto se vi sia discordanza tra quanto attestato tramite il rilascio del visto di conformità e i dati emersi a seguito della liquidazione o del controllo» (23).

Considerazioni conclusive

Alla luce del nuovo quadro normativo di riferimento, come risultante a seguito delle novità introdotte dal legislatore con il D.L. n. 78/2009, l'utilità percepita dai contribuenti dell'istituto della compensazione orizzontale dei crediti IVA risulta seriamente ridotta e non può che prevedersi un verosimile decremento del ricorso ad essa (che, invece, sino ad oggi ha conosciuto una notevole crescita); ciò non solo per le ragioni di mera convenienza economica venute meno o comunque fortemente ridimensionate (in considerazione dei costi da sostenere per il rilascio del visto di conformità, della nuova tempistica, più lunga e macchinosa, della procedura di compensazione e del rischio di incorrere in sanzioni molto gravose), ma anche in considerazione della ritrosia, diffusa tra i contribuenti italiani, a dare accesso alla propria documentazione contabile, in particolare in ipotesi di presentazione della dichiarazione in forma unificata dalla quale risulti un credito IVA, relativamente alla quale, alla luce delle sopra menzionate norme applicabili, i controlli di correttezza formale ai fini del rilascio del visto di conformità devono riguardare, in ogni caso, anche tutte le scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte dirette.

È legittimo a questo punto prevedere (e non solo auspicare) che non ci si trovi di fronte al punto di arrivo del percorso intrapreso dal legislatore a partire dalla «rivoluzione» che rappresentò l'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, fino ad un 2009 che respira aria di «restaurazione». È verosimile, infatti, che l'applicazione pratica dell'attuale assetto normativo indurrà ad acquisire la consapevolezza che le «armi» dei limiti indiscriminati e dei visti di conformità sono spuntate e antistoriche, laddove solo lo sviluppo degli strumenti telematici (anche a scapito di qualche «libertà» individuale), che non a caso erano la seconda gamba su cui ha marciato la rivoluzione del 1997, possono effettivamente modernizzare il rapporto Fisco-contribuente ben oltre gli angusti ambiti della repressione dell'evasione da riscossione. In ultima analisi, gli unici veri ostacoli che si possono frapporre alla ripresa del percorso tracciato dalla riforma del 1997 sono malintese e del tutto contingenti esigenze di gettito (contingenti, in quanto le implicazioni della compensazione, con tutta evidenza, non sono mai di gettito vero e proprio, bensì solo finanziarie) e miopi spinte corporative (a difesa di un ruolo «sostituivo» dei controlli dell'Amministrazione finanziaria) più che la vera lotta all'evasione (e non solo quella da riscossione) che, con tutta evidenza, passa attraverso le strade dell'accelerazione dell'acquisizione dei dati e della immediata ed intelligente fruizione degli stessi.

Note:
(22) Cit. nota 4.
(23) Cfr. circolare n. 14/IR del 2010, cit., par. 4.