

ADEMPIMENTI

Check list crediti tributari: aspetti generali e verifiche preliminari

di Leonardo Pietrobon

Con il chiaro obiettivo di contrastare l'indebito utilizzo in compensazione dei crediti nel modello F24 e di "trasferire" alcuni controlli preventivi sulla spettanza del credito a soggetti diversi dalla Pubblica Amministrazione, il Legislatore, con due distinti interventi normativi ormai già sperimentati, introdotti in due momenti differenti e aventi ad oggetto il primo l'Iva e il secondo le imposte dirette, ha stabilito che l'utilizzo in compensazione dei citati crediti tributari deve essere "asseverato" da un soggetto competente.

Le due norme a cui si fa riferimento sono rispettivamente:

- **per l'Iva, l'art. 10 del D.L. n. 78/2010**, secondo cui si ricorda che la compensazione nel modello F24 dei crediti Iva di importo **superiore ad € 5.000,00** annui può essere effettuata solo **dal giorno 16 del mese successivo** a quello di presentazione della dichiarazione annuale o dell'istanza trimestrale (modello TR) attraverso gli appositi servizi telematici. Mentre, l'utilizzo in compensazione di crediti Iva per **importi superiori ad € 15.000,00** annui comporta, oltre **all'invio preventivo del modello dichiarativo** Iva, l'apposizione nella dichiarazione stessa del **visto di conformità**, oppure la sottoscrizione del soggetto cui è demandata la revisione legale di cui all'art. 2409-bis Cod. Civ. (es. Collegio sindacale).
- **per le imposte dirette, il comma 574 dell'art. 1 della L. n. 147/2013**, secondo cui i contribuenti che, ai sensi dell'articolo 17 del D. Lgs. n. 241/1997, utilizzano in **compensazione i crediti** relativi alle **imposte** sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte di cui all'articolo D.P.R. n. 602/1973 alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'imposta regionale sulle attività produttive, per **importi superiori ad € 15.000** annui, hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lettera a), D. Lgs. n. 241/1997, relativamente alle singole dichiarazioni dalle quali emerge il credito".

Mentre per quanto concerne il visto di conformità attinente il **credito Iva**, l'Agenzia delle entrate ha fornito tempestivamente alcuni interessanti chiarimenti (sul punto si veda la **C.M. n. 13/E/2011**), le indicazioni relative al visto di conformità **per le imposte dirette** sono giunte dall'Agenzia solo in data 25.09.2014, con la pubblicazione della **C.M. n. 28/E/2014**.

Rinviano a due successivi interventi nei quali saranno trattati gli aspetti riguardanti le due "tipologie" di visto di conformità – quello per l'Iva e quello per le imposte dirette – lo scopo del presente articolo è quello di cercare di mettere in luce alcuni **aspetti generali e verifiche comuni** ad entrambe le discipline.

Oltre alle regole relative all'utilizzo in compensazione dei crediti è necessario, innanzitutto, ricordare anche le disposizioni introdotte dall'**art. 31 del D.L. n. 78/2010**, che vieta in modo assoluto la **compensazione** di crediti fiscali (quindi non solo Iva), nel caso in cui lo stesso contribuente abbia delle **somme iscritte a ruolo** per importi **eccedenti € 1.500**.

Il citato art. 31, come chiarito dalla relazione di accompagnamento, è finalizzato ad evitare che i contribuenti possano **compensare immediatamente** crediti fiscali nel modello F24 **quando sono debitori** di altri importi iscritti a ruolo.

Il divieto si applica in presenza, e fino a concorrenza, di debiti tributari di ammontare superiore a € 1.500, iscritti in ruoli, per i quali è **scaduto il termine di pagamento** e sempre che **non sia intervenuto un provvedimento di sospensione** della riscossione.

Per evidenti e necessari intenti dissuasivi, si ricorda che **l'inoservanza** del divieto è **punita** con la **sanzione pari al 50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo** per imposte erariali (con i relativi accessori) per i quali è scaduto il termine di pagamento, fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato.

Preventivamente, quindi, il contribuente, che vanta crediti fiscali verso l'Erario e che intende effettuare operazioni di autocompensazione nel mod. F24, deve provvedere ad una **verifica** per accertare che non sia gravato da **ruoli definitivi**, inerenti a debiti per tributi erariali, i cui termini per il pagamento siano già scaduti.

Su tale questione, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la **C.M. n. 13/E/2011**, la limitazione in commento:

- si applica alle **sole compensazioni c.d. "orizzontali"** (o "esterne"), cioè quelle che riguardano crediti e debiti di diversa natura (es. credito Iva con ritenute Irpef, credito Ires con contributi INPS, ecc.) e che avvengono mediante la presentazione del modello F24;
- **non si applica, invece, alle compensazioni c.d. "verticali"** (o "interne"), cioè quelle che riguardano la stessa imposta (es. credito Iva con Iva, saldo Ires a credito con acconti Ires, ecc.), anche se effettuate mediante la presentazione del modello F24.

Come accennato, l'applicazione della disciplina in esame presuppone anche che **l'iscrizione a ruolo sia avvenuta "a titolo definitivo"**. Tale ultimo concetto – con riferimento al "ruolo definitivo" – trova una definizione nell'**art. 14 del D.P.R. n. 602/1973**, secondo cui **sono iscritte a titolo definitivo**:

1. **le imposte e le ritenute** alla fonte **liquidate in base alle dichiarazioni**, ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973 e dell'**art. 54-bis** del D.P.R. n. 633/1972;
2. **le imposte, le maggiori imposte** e le ritenute alla fonte **liquidate in base ad accertamenti definitivi**;
3. **i redditi dominicali** dei terreni e i redditi agrari **determinati dall'ufficio** in base alle

risultanze catastali;

4. i relativi interessi e pene pecuniarie.

Una volta verificata l'inesistenza di importi iscritti a ruolo eccedenti la somma di € 1.500 da un punto di vista operativo, si ricorda che, come chiarito dalla **C.M. n. 28/E/2014**, la **volontà di apporre il visto** di conformità ai fini delle imposte dirette, di cui all'articolo 1, comma 574 della L. n. 147/2013, **non presuppone la presentazione di una nuova comunicazione** all'Agenzia delle entrate contenente la richiesta di essere incluso nell'elenco di soggetti abilitati all'apposizione del visto di conformità, **a condizione che la polizza assicurativa** già presentata all'Agenzia delle entrate **non sia limitata a determinate dichiarazioni** (ad, esempio, visto di conformità ai fini Iva). In quest'ultimo caso la documentazione deve essere integrata con una polizza assicurativa che garantisca anche l'ulteriore attività di visto.

In conclusione, le fasi preliminari all'apposizione del visto ti conformità che accomuna entrambe le discipline sono sostanzialmente:

- il controllo circa l'insussistenza di debiti erariali scaduti, iscritti a ruolo, di importo superiore ad € 1.500;
- la sussistenza di una polizza assicurativa la cui copertura non sia circoscritta solo a determinati modelli dichiarativi.