

CASI CONTROVERSI

Omessi versamenti periodici e credito Iva: ancora dubbi

di **Comitato di redazione**

Gli ultimi giorni di gestione della **dichiarazione Iva** vengono lasciati normalmente alla ricerca, *in extremis*, della soluzione dei casi incagliati. A dispetto di quanto poteva apparire da una prima lettura della soluzione tracciata dalla [circolare 42/E/2016 § 4.3](#), anche quest'anno si ripresenta l'annosa questione di come gestire la presentazione della dichiarazione del soggetto con **versamenti omessi** (ad esempio a marzo) che ha maturato, nell'ultima parte dell'anno (ad esempio a dicembre), un **credito** scaturente dall'eccedenza di Iva acquisti sulle vendite. La situazione non è infrequente e si presenta quando il contribuente:

- non ha colto l'occasione, laddove avesse avuto i requisiti ([articolo 30](#) e [38-bis del D.P.R. 633/1972](#)), di presentare il **modello TR** (in applicazione dell'[articolo 8 del D.P.R. 542/1999](#)) per far emergere il **credito trimestrale** (per i primi tre trimestri) da utilizzare in compensazione orizzontale a ravvedimento del debito precedente (con sanzioni e interessi calcolati sul lordo);
- non dispone, entro la scadenza della dichiarazione annuale, della provvista per **ravvedere** gli versamenti omessi.

In merito al primo caso va osservato che la [circolare 42/E/2016](#) ha avallato tale possibilità circoscrivendo letteralmente la praticabilità per il "**credito Iva maturato in un trimestre successivo a quello violato**". A noi sembra, tuttavia, che la soluzione possa funzionare anche nel caso di un soggetto mensile che sia a debito in uno (o anche due) dei mesi dello stesso trimestre ma chiuda comunque, senza riporti precedenti, il **trimestre a credito** (es.: gennaio eccedenza debito 15.000; febbraio 5.000; marzo credito 50.000; credito da TR = 30.000). Ciò premesso va ricordato che la **compensazione orizzontale** del credito da TR:

- fino ad € 5.000 annui (soglia riferita cumulativamente a tutti i TR), può essere effettuata già nel mese di presentazione dell'istanza ma non prima della presentazione stessa;
- sopra tale soglia occorre attendere il 16 del mese successivo senza che sia tuttavia necessario apporre il visto *over* € 15.000 (nel TR, come conferma la circolare, il visto serve solo per evitare la garanzia in caso di rimborso);
- non può spingersi oltre la scadenza della presentazione della dichiarazione Iva annuale nel limite comunque, se precedente, della data di presentazione effettiva (l'eventuale credito residuo va rigenerato nella dichiarazione annuale).

In assenza di eccedenze di credito da TR, un po' più complesse si fanno invece le regole dettate dalla [circolare 42/E/2016](#). Innanzitutto (aspetto importante) è confermato che un

omesso versamento di Iva periodico è ravvedibile ai sensi dell'[articolo 13 del D.Lgs. 472/1997](#) (con relative sanzioni ridotte ed interessi) **utilizzando il credito emergente dalla dichiarazione annuale in compensazione F24 orizzontale** (quindi nel rispetto dei vincoli e dei consueti *plafond*), **a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di maturazione**. Ciò premesso l'Agenzia elenca le seguenti regole a seconda del momento in cui avviene la **compensazione** fra debito periodico violato e credito Iva annuale maturato successivamente:

- se tale compensazione avviene **prima della presentazione della dichiarazione**, allora l'importo del debito regolarizzato va indicato in **VL29** fra i versamenti eseguiti ed il credito utilizzato andrà indicato in VL9 della dichiarazione dell'anno successivo; per inciso tale situazione si verifica sempre nel caso di utilizzo di crediti da TR ma (anche se la circolare non lo ricorda) non può spingersi oltre la compensazione di € 5.000 per il credito Iva annuale (pena lo scarto del modello F24 laddove ritualmente gestito attraverso i canali dell'Agenzia);
- qualora la compensazione avvenga, invece, **successivamente alla presentazione della DAI**, "sarà necessario presentare una **dichiarazione rettificativa** (correttiva nei termini o integrativa) per dare evidenza dell'ulteriore versamento periodico (non indicato nella dichiarazione originaria) e del conseguente incremento del credito annuale compensato" con l'espressa avvertenza che qualora il credito da compensare sia superiore a € 15.000 serve il **visto di conformità**.

Da tale sequenza emerge quindi che per l'Agenzia **non è ammesso forzare la compilazione del rigo VL29** (versamenti eseguiti) indicando come versato il versamento omesso in modo da far emergere, fin dalla dichiarazione originaria, l'intero credito sorto a fine anno da utilizzare successivamente in compensazione orizzontale a ravvedimento dei precedenti versamenti omessi. Vediamo quindi con alcuni esempi quando la procedura descritta dall'Agenzia funziona e quando, invece, rimangono problematiche.

Caso 1 – debito integralmente compensabile ante dichiarazione

Versamenti periodici eseguiti regolarmente = € 15.000

Versamento marzo omesso = € 5.000

Credito Iva sorto a dicembre (eccedenza Iva acquisti su Iva vendite) = € 25.000

In questo caso è possibile presentare a gennaio 2017 (o comunque prima della presentazione della dichiarazione) il **modello F24** con i seguenti codici: 6003/2016 Debito 5.000; 6099/2016 Credito 5.000; il tutto con aggiunta degli interessi (cod. 1991) e della sanzione (8904) da ravvedimento.

La dichiarazione Iva 2017 chiude quindi con i seguenti dati:

- **VL29** (versamenti eseguiti) = 20.000 (15.000 versati nel 2016 + 5.000 ravveduti a

gennaio 2017)

- **VX5** (credito a riporto/compensazione) = € 25.000 (di cui € 5.000 già utilizzati)

In tal caso **non è necessario presentare alcuna dichiarazione integrativa** giacché non serve effettuare compensazioni orizzontali *over* € 5.000.

Caso 2 – debito compensabile con dichiarazione integrativa senza obbligo visto

Stesso caso precedente con la sola variante che il **versamento omesso** a marzo ammonta a € 10.000.

Tralasciando (per semplicità espositiva) la possibilità di effettuare ante dichiarazione la compensazione dei primi 5.000 euro, la dichiarazione Iva di febbraio 2017 chiuderà come segue:

- **VL29** (versamenti eseguiti) = 15.000 (15.000 versati nel 2016 + 0 ravveduti a gennaio 2017);
- **VX5** (credito a riporto/compensazione) = € 15.000 (compensazione implicita avvenuta nel quadro VL: 25.000 meno 10.000).

Dopo la presentazione della dichiarazione il 16 marzo può essere presentato l'**F24** per compensare con ravvedimento il debito di marzo di € 10.000.

A seguito della compensazione va presentata **dichiarazione integrativa** che chiude come segue:

- **VL29** (versamenti eseguiti) = 20.000 (15.000 versati nel 2016 + 10.000 ravveduti a marzo 2017);
- **VX5** (credito a riporto/compensazione) = € 25.000 (di cui € 10.000 già utilizzati), pari al credito sorto a dicembre.

Nel caso in analisi è possibile presentare la dichiarazione (tanto originaria quanto integrativa) **senza visto di conformità** poiché il debito Iva da compensare non supera la soglia; va da sé tuttavia che in tal caso il credito Iva annuale residuo (€ 15.000) potrà essere utilizzato in **compensazione orizzontale** solamente per altri € 5.000 mentre gli ulteriori € 10.000 solo verticalmente per debiti Iva successivi.

Caso 3 – debito compensabile con obbligo visto

Versamenti periodici eseguiti regolarmente = € 15.000

Versamento marzo omesso = € 20.000

Credito Iva sorto a dicembre (eccedenza Iva acquisti su Iva vendite) = € 45.000

Tralasciando (per semplicità espositiva) la possibilità di effettuare ante dichiarazione la compensazione dei primi 5.000 euro, la dichiarazione Iva di febbraio 2017 chiude come segue:

- **VL29** (versamenti eseguiti) = 15.000 (15.000 versati nel 2016 + 0 ravveduti a gennaio 2017);
- **VX5** (credito a riporto/compensazione) = € 25.000 (compensazione implicita avvenuta nel quadro VL: 45.000 meno 20.000).

Dopo la presentazione della dichiarazione il 16 marzo può essere presentato l'**F24** per compensare con **ravvedimento** il debito di marzo di € 20.000 a condizione, però, che nella dichiarazione sia stato apposto il **visto di conformità**.

A seguito della compensazione va presentata **dichiarazione integrativa**, con conferma del visto, che chiude come segue:

- **VL29** (versamenti eseguiti) = 35.000 (15.000 versati nel 2016 + 20.000 ravveduti a marzo 2017);
- **VX5** (credito a riporto/compensazione) = € 45.000 (di cui € 20.000 già utilizzati), pari al credito sorto a dicembre.

Caso 4 – debito con compensazione orizzontale in salita

Riprendiamo gli stessi dati del caso 3 ma con la variante che a dicembre è sorto un **credito pari ad € 25.000** che (fermi restando gli altri dati) non è sufficiente a far emergere dalla dichiarazione di febbraio un importo in grado di consentire una completa compensazione con F24 del debito di marzo di € 20.000, salvo ipotizzare una paradossale presentazione di "n" F24 e altrettante dichiarazioni integrative.

La **dichiarazione Iva originariamente presentata** a febbraio 2017 chiude, infatti, come segue:

- **VL29** (versamenti eseguiti) = 15.000 (15.000 versati nel 2016 + 0 ravveduti a gennaio 2017);
- **VX5** (credito a riporto/compensazione) = € 5.000 (compensazione implicita avvenuta nel quadro **VL**: 25.000 meno 20.000) che non sono sufficienti a ravvedere integralmente il versamento omesso di marzo 2016, pena lo scarto del modello F24 (ritualmente presentato tramite canali dell'Agenzia) per insufficienza del credito in dichiarazione (**provvedimento AdE n. 185439/2009** 4.3).

Dopo la presentazione della dichiarazione, il 16 marzo è possibile comunque presentare un **F24** per **compensare parzialmente** il debito di marzo e cioè fino a € 5.000 con correlato ravvedimento proporzionato.

A seguito di tale compensazione, già nello stesso mese di marzo, è possibile presentare una **prima dichiarazione integrativa** che chiuderà come segue:

- **VL29** (versamenti eseguiti) = 20.000 (15.000 versati nel 2016 + 5.000 ravveduti a marzo 2017);
- **VX5** (credito a riporto/compensazione) = € 10.000 (di cui € 5.000 già utilizzati).

Presentata tale dichiarazione è possibile, **dal 16 del mese successivo**, effettuare la **compensazione**, sempre con ravvedimento proporzionato, degli ulteriori € 5.000 sorti con la presentazione della prima dichiarazione integrativa. Proseguendo in questo modo di integrazione in integrazione sarà pur possibile completare il ravvedimento dell'omesso versamento di marzo con l'avvertenza che per arrivare ad effettuare la compensazione sopra la soglia di € 15.000 la dichiarazione integrativa (la 3^a integrativa, nel nostro caso) dovrà altresì essere dotata di **visto**.

Caso 5 – debito con compensabile orizzontale impossibile

L'esempio di cui al caso 4 ha evidenziato i limiti e l'applicazione, se vogliamo (in tal caso) **irrazionale**, a cui può condurre l'adozione pedissequa della **procedura** delineata dalla circolare 42. Limiti che diventano, comunque, uno scoglio insuperabile nel caso in cui la **compensazione "invisibile"** operata nel VL della dichiarazione porti a chiudere il risultato con un debito (es.: versamenti periodici eseguiti regolarmente € 15.000; versamento marzo omesso € 20.000; eccedenza di dicembre Cr € 19.000; risultato della dichiarazione = Debito 1.000).

È appena il caso di osservare che in tal caso, in mancanza di provvista che consenta di effettuare il versamento omesso, non si vedono soluzioni diverse da quelle di abbandonarsi ai **meccanismi algebrici del quadro VL** (in aderenza, tutto sommato, alla formulazione dell'[articolo 6 del D.P.R. 542/1999](#)) e fermo restando che il mancato **versamento periodico verrà intercettato**, con le relative conseguenze sanzionatorie (da avviso bonario), **attraverso la fedele compilazione del quadro VH**. Sarebbe utile, a tal riguardo, un ulteriore sforzo interpretativo dell'Agenzia che confermasse la praticabilità del ravvedimento attraverso il mero **versamento dei soli interessi e sanzioni** (un po' come è stato riconosciuto nella recente [risoluzione 16/E/2017](#) per il caso del ravvedimento in liquidazione dello splafonamento dell'esportatore abituale).

Seminario di specializzazione

LA GESTIONE DELLE AGENZIE DI VIAGGIO

Scopri le sedi in programmazione >