

ADEMPIMENTI

La “natura” delle compensazioni dei crediti fiscali

di Luca Caramaschi

Come è noto, seppur con le limitazioni normative imposte tanto sotto il profilo Iva quanto sotto il profilo reddituale, i crediti che emergono da un determinato periodo d'imposta (nel caso di coincidenza con l'anno solare) risultano compensabili **“orizzontalmente”** solo a partire dal **1° gennaio dell'anno successivo** a quello cui si riferiscono.

Ma proprio per poter valutare correttamente la concorrenza della **compensazione** effettuata ai limiti imposti, ad esempio sotto il profilo Iva, dal **D.L. 78/2009** (così come novellati di recente dal **D.L. 50/2017**) è opportuno soffermarsi sulla corretta individuazione della “natura” della compensazione che si va a porre in essere.

Sul tema, nel corso del 2017, è intervenuta l'Agenzia delle Entrate la quale, con la [**risoluzione 68/E/2017**](#), proprio in relazione alle recenti modifiche introdotte con il D.L. 50/2017, convertito nella L.96/2017, si è voluta soffermare sulla tipologia di **crediti** fiscali per i quali, se utilizzati in **compensazione “orizzontale”**, trovano applicazione le nuove regole ma anche su quelle situazioni nelle quali l'utilizzo dei crediti fiscali configura **compensazione “verticale”** o “interna” che, oltre a consentire il ricorso alla modalità di pagamento tramite **home banking** e similari, non prevede l'applicazione della disciplina relativa all'applicazione del **visto di conformità**.

In proposito pare opportuno richiamare quanto già precisato dalla stessa Agenzia delle Entrate e cioè che una **compensazione “verticale”** resta tale anche se volontariamente esposta nel **modello F24** (si veda per una conferma la [**circolare Ade 1/E/2010**](#)).

Nell'[**allegato 3**](#) alla predetta **risoluzione AdE n.68/E/2017** si elencano quindi quei crediti fiscali che se utilizzati in compensazione “interna” o “verticale” (anche in F24) non richiedono l'obbligatorio utilizzo dei servizi telematici messi a disposizione dell'Agenzia bensì **consentono** l'utilizzo anche della modalità **home banking** e similari.

Si veda di seguito la parte relativa ai **crediti** derivanti dalla presentazione del **modello TR** e dal modello di **dichiarazione annuale Iva**.

Allegato 3 alla RM 68/E/2017 (stralcio)

IVA 6036	Credito IVA 1° trimestre	6001, 6002, 6003, 6004, 6005, 6006, 6007, 6008, 6009, 6010, 6011, 6012, 6013, 6031, 6032,
----------	--------------------------	---

6037	Credito IVA 2° trimestre	6033, 6034, 6035, 6099, 6720,
6038	Credito IVA 3° trimestre	6721, 6722, 6723, 6724, 6725,
6099	Credito IVA dichiarazione annuale	6726, 6727

Detta tabella, quindi, ci è utile anche per comprendere quando l'utilizzo di un credito trimestrale emergente dai modelli TR (codici tributo 6036, 6037 e 6038) configura una **compensazione “verticale” o “interna”** e pertanto potenzialmente esclusa dalla disciplina del **visto di conformità**.

E' il caso di un **credito trimestrale** emergente da TR che viene utilizzato per la **compensazione** di un debito emergente dalla **liquidazione Iva periodica**.

Ad **esempio**, si pensi ad un contribuente che presenta il modello TR relativo al 2° trimestre 2018 dal quale emerge un credito di euro 20.000. Lo stesso viene interamente utilizzato per compensare – mediante presentazione del modello F24 – una parte del debito Iva derivante dalla liquidazione periodica del mese di luglio 2018 e pari ad euro 25.000.

Seguendo quanto evidenziato nella citata [**risoluzione 68/E/2017**](#) dovrebbe trattarsi di **compensazione “verticale”** e quindi, in quanto tale, la predetta **compensazione** non dovrebbe scontare l'applicazione dei nuovi obblighi, tra i quali appunto l'obbligo di apporre il **visto di conformità** sul modello TR relativo al secondo trimestre 2018.

Sennonché con una successiva pronuncia, la [**risoluzione AdE 103/E/2017**](#), l'Agenzia delle Entrate ha affermato il principio per cui, **nelle istanze trimestrali, il visto di conformità è obbligatorio tutte le volte in cui viene chiesto di compensare il credito Iva infrannuale di importo superiore a 5.000 euro, anche quando alla richiesta non faccia seguito alcun effettivo utilizzo in compensazione**.

Con medesimo documento, tuttavia, viene ulteriormente precisato che *“laddove sia stato presentato un modello IVA TR con un credito chiesto in compensazione di importo superiore a 5.000 euro erroneamente senza apposizione del visto, l'utilizzo in misura inferiore a detto limite non ne inficerà la spettanza”* e che *“Va da sé che, nell'eventualità in cui il contribuente decida di compensare l'intero ammontare indicato nel modello, potrà farlo previa presentazione di un modello IVA TR “integrativo” con il visto di conformità, barrando la casella “modifica istanza precedente”.*

Alla luce di tali considerazioni si tratta quindi di capire se, in assenza di visto di conformità sul modello TR, la predetta compensazione qualificata **“verticale” o “interna”** dalla [**risoluzione 68/E/2017**](#) assuma rilevanza ai fini della verifica del superamento della soglia dei 5.000 euro e renda quindi necessaria l'integrazione della istanza trimestrale.

Sempre in relazione alle compensazioni tra **crediti** e debiti della stessa “natura” (nel nostro caso Iva da Iva) occorre comunque fare attenzione.

Ciò in quanto l'Agenzia delle Entrate ha in passato precisato, con la [**circolare 29/E/2010**](#), risposta 1.1, che “*le compensazioni che non soggiacciono alle limitazioni introdotte dal decreto [D.L. 78/2009] sono esclusivamente quelle utilizzate per il pagamento di un debito della medesima imposta, relativo ad un periodo successivo rispetto a quello di maturazione del credito*”.

Riprendendo proprio gli esempi forniti dalla citata [**circolare 29/E/2010**](#), tra l'altro riferiti ai crediti trimestrali emergenti dal modello TR:

- nell'esempio in precedenza richiamato, il credito relativo al secondo trimestre è relativo ad un periodo successivo rispetto al debito periodico riferito al mese di luglio dello stesso anno;
- nell'esempio invece che riportiamo in seguito, il **credito** relativo al secondo trimestre è relativo ad un **periodo successivo** rispetto al debito, riferito all'imposta dovuta per il mese di gennaio dello stesso anno.

Con riferito a tale ultima **compensazione** il citato documento di prassi precisa che proprio perché “*Per tale tipo di compensazioni non esiste la possibilità di esposizione in dichiarazione, esse devono necessariamente essere eseguite tramite modello F24. Ne consegue che, entrambe, rilevano ai fini del raggiungimento dei limiti di compensabilità*”.

Ciò significa, quindi, che anche la compensazione tra crediti e debiti della stessa natura va considerata necessariamente “**orizzontale**” (e quindi soggetta alle regole che prevedono l'apposizione del visto di conformità) qualora il credito sia sorto successivamente al debito che si vuole compensare.

Si pensi quindi ad un contribuente che presenta il **modello TR** relativo al 2° trimestre 2018 dal quale emerge un **credito** di euro 20.000 che il contribuente intende utilizzare per compensare in sede di ravvedimento operoso – mediante presentazione del modello F24 – il debito Iva derivante dalla liquidazione periodica del mese di gennaio 2018 e non versato all'ordinaria scadenza.

In questo caso trattasi di compensazione “**orizzontale**” e, conseguentemente, per poter utilizzare in compensazione il predetto credito trimestrale (codice tributo 6037 anno 2018) – a partire dal 10° giorno successivo a quello di trasmissione telematica del modello - il contribuente dovrà necessariamente apporre nel modello TR relativo al secondo trimestre 2018 il **visto di conformità**.

Seminario di specializzazione

LE INTEGRAZIONI E LE CORREZIONI DELLE DICHIARAZIONI FISCALI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)