



Circolare informativa per la clientela  
n. 23/2014 del 17 luglio 2014

## CREDITI d'IMPOSTA COMPENSAZIONE e VISTO di CONFORMITÀ

In questa Circolare

1. Iva
2. Altre imposte

In linea generale, i crediti che trovano esposizione in una dichiarazione annuale possono essere utilizzati **sin dal 1° gennaio dell'anno** in cui la dichiarazione stessa verrà presentata, ancorché essa – al momento dell'utilizzo del credito – non sia ancora stata trasmessa (C.M. 26.4.1999, n. 92/E; Comunicato Min. Finanze 11.2.1999).

Ad esempio, per i crediti d'imposta del 2013 l'utilizzo degli stessi – per compensare debiti relativi ad altre imposte e contributi – è iniziato già **dal 1° gennaio 2014**.

In pratica, per i crediti annuali l'utilizzo può avvenire fin dal primo giorno dell'anno successivo a quello in cui il credito è maturato.

**STRETTA sulle COMPENSAZIONI:** nel tempo, però, il Legislatore ha introdotto normativamente delle strette all'utilizzo in compensazione dei crediti, al fine di contrastare gli abusi in materia di compensazione di **crediti inesistenti**.

In particolare, è stata prevista una restrizione per quanto concerne i crediti Iva e, più di recente, anche per i crediti tributari diversi dall'Iva (es. Irpef, Ires, Irap, ritenute alla fonte, imposte sostitutive).

Dunque, in questi giorni di chiusura delle dichiarazioni annuali (in special modo ai fini delle imposte dirette, per determinare le imposte dovute a saldo 2013 e acconto 2014), in attesa di poter essere trasmesse telematicamente a settembre, il tema delle compensazioni diventa molto attuale.

**RUOLI SCADUTI:** solo per completezza di trattazione, ricordiamo anche che dal 1° gennaio 2011 l'art. 31, D.L. 31.5.2010, n. 78 ha introdotto il **blocco** alla possibilità di utilizzare in **compensazione** i crediti relativi alle imposte erariali (tra cui anche i crediti Iva) qualora il contribuente presenti **ruoli scaduti** (per imposte erariali e relativi accessori; cfr. C.M. 13/E/2011) di importo superiore ad euro 1.500.

**ACCERTAMENTI ESECUTIVI:** l'inibizione riguarda anche i debiti – per imposte sui redditi, Irap e Iva – scaduti risultanti dagli **accertamenti esecutivi** di cui all'art. 29, D.L. 78/2010, emessi dall' 1.10.2011, in quanto il Legislatore ha esteso a tali accertamenti quanto previsto per ruoli e cartelle di pagamento.

La compensazione dei crediti torna ad essere possibile, quindi, solo dopo aver provveduto al pagamento dei ruoli scaduti, oppure alla loro compensazione da effettuarsi tramite modello di pagamento F24 e utilizzando il codice tributo «Ruol» istituito dalla R.M. n. 18/E/2011.

**LIMITE ANNO SOLARE:** si premette anche che le compensazioni sono ammesse nel **limite di 700.000 euro** annui (art. 9, co. 2, D.L. 8.4.2013, n. 35; fino al 2013 il limite era fissato a 516.456,90 euro): il limite è per anno solare (art. 34, L. 388/2000). La soglia è elevata a **1.000.000 euro** per i **subappaltatori** edili, qualora il volume d'affari registrato nell'anno precedente sia costituito, per almeno l'80%, da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto.

## 1. IVA

Quanto all'Iva, dal 2010 la compensazione orizzontale (credito Iva con altre imposte e contributi; i vincoli che andremo a commentare non interessano mai le compensazioni verticali, cioè quelle «Iva da Iva», anche se superano le soglie indicate) di crediti Iva annuali superiori ad una certa soglia (inizialmente fissata a 10.000 euro) è ammessa – utilizzando uno speciale **canale telematico** messo a disposizione dall'Agenzia delle Entrate (Entratel o Fisconline) – **dal giorno 16** del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale Iva (art. 10, D.L. 78/2009).

Per poter compensare il credito Iva annuale per importi superiori a 15.000 euro annui è richiesto il rilascio del visto di conformità da parte di un soggetto abilitato, che comporta il rispetto di una serie di controlli.

Fermo restando quest'ultima soglia, il limite di 10.000 euro entro cui le compensazioni orizzontali sono libere è stato **ridotto, dall'1.4.2012, a euro 5.000** (art. 8, co. 18 e 19, D.L. 16/2012, cd. decreto «semplificazioni fiscali»; Provv. Agenzia Entrate 16.3.2012).

Nella tabella che segue vengono sintetizzati i **limiti** all'utilizzo in **compensazione** dei crediti Iva annuali secondo la disciplina attualmente in vigore.

| COMPENSAZIONI IVA                                          |                                                                                                                                                                                      |
|------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Credito posto in compensazione orizzontale nel Modello F24 | Adempimento / Tempistica                                                                                                                                                             |
| Fino a 5.000 euro                                          | Nessun adempimento preliminare: la compensazione con altri tributi può avvenire liberamente dall'1.1.2014 e senza necessità di inviare preventivamente la dichiarazione Iva annuale. |

|                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|--------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                  | <p>Quindi la compensazione Iva è libera sia circa il momento di utilizzo sia circa il canale utilizzato (quindi anche tramite l'ordinario <i>home banking</i>), e non necessita di altri adempimenti (come l'apposizione del visto di conformità di cui si dirà oltre).</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p><b>Attenzione</b><br/> Il limite alla compensazione si riferisce all'importo del credito utilizzato in compensazione e non all'ammontare complessivo risultante dalla dichiarazione annuale.<br/> Quindi, anche in caso di credito indicato in dichiarazione superiore a 5.000 euro, entro questa soglia la compensazione non è sottoposta ad alcun vincolo.</p> </div>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| <b>Oltre 5.000 euro<br/>e fino a 15.000 euro</b> | <p>La compensazione con altri tributi può avvenire a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello in cui avviene la presentazione della dichiarazione annuale Iva in cui il credito è esposto.</p> <p>Tali soggetti, per la compensazione di importi superiori a 5.000 euro, sono tenuti ad utilizzare esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate (Entratel o Fisconline).</p> <p>Per agevolare i tempi di utilizzo del credito Iva in compensazione, è previsto che il contribuente possa escludere la dichiarazione annuale Iva dall'unificazione con la dichiarazione dei redditi, e, quindi, possa presentarla in anticipo (dall'1.2) rispetto alla canonica scadenza del modello Unico (C.M. 25.1.2011, n. 1/E).</p> <p>Quindi, i soggetti che hanno presentato la dichiarazione Iva per il 2013 nel mese di febbraio 2014 hanno potuto utilizzare il credito in essa evidenziato a partire dal 16.3.2014, mediante presentazione del modello di pagamento F24 trasmesso tramite i canali di Entratel o Fisconline (non è ammesso il tradizionale canale bancario; es. <i>home banking</i>).</p> |
| <b>Oltre 15.000 euro</b>                         | <p>La compensazione con altri tributi può avvenire a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello in cui avviene la presentazione della dichiarazione annuale Iva. È altresì necessario che per quest'ultima sia rilasciato il visto di conformità da parte di un soggetto abilitato (di cui all'art. 35, co. 1, lett. a), D.Lgs. 241/1997) relativamente alle dichiarazioni da cui il credito stesso emerge.</p> <p>Tali soggetti, per la compensazione di importi superiori a 5.000 euro, sono tenuti ad utilizzare esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate (Entratel o Fisconline).</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |

**COMPENSAZIONI ORIZZONTALE e VERTICALE:** in merito alla distinzione fra **compensazione verticale** e **compensazione orizzontale**, la C.M. 3.6.2010, n. 29/E ha precisato che:

- l'utilizzo per pagare debiti sorti successivamente al credito (es. credito Iva del 2013 usato per compensare un debito Iva del gennaio 2014) è **libero** e non ricade nel monitoraggio della soglia di compensazione in commento;
- l'utilizzo per pagare debiti sorti prima del credito (es. debito Iva del mese di settembre 2013 «pagato» con il credito Iva 2013 risultante dalla dichiarazione annuale) va **conteggiato** nella determinazione delle soglie stabilite.

**CREDITI IVA INFRANNUALI:** i **crediti Iva trimestrali**, sussistendone le condizioni, possono essere utilizzati dal primo giorno successivo a ciascun trimestre solare se fino a 5.000 euro o a partire dal 16 del mese successivo a quello di presentazione del **Modello TR** se superiore a detta soglia (per i crediti infrannuali non opera la soglia di 15.000 euro, giacché sul Modello TR non è richiesta l'apposizione del visto di conformità).

Sotto tale profilo si precisa che il limite di 5.000 euro deve intendersi unico per tutti i Modelli TR presentati nell'anno.

Così, se per il primo trimestre 2014 viene presentata una istanza che espone un credito di 5.000 euro (da utilizzarsi liberamente), l'eventuale presentazione del modello TR per un altro trimestre richiede il rispetto delle regole previste per l'utilizzo in compensazione dei crediti eccedenti la soglia.

| <b>COMPENSAZIONE dei CREDITI IVA TRIMESTRALI</b> |                                                                                                                                   |
|--------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Fino a 5.000 euro</b>                         | La compensazione è libera: non occorre attendere il giorno 16 del mese successivo alla presentazione del Modello TR.              |
| <b>Oltre 5.000 euro</b>                          | Per l'utilizzo del credito in compensazione occorre attendere il giorno 16 del mese successivo alla presentazione del Modello TR. |

**CREDITI ANNUALI ed INFRANNUALI:** con riferimento ai rapporti esistenti tra credito Iva annuale e crediti Iva trimestrali, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che (C.M. 19.4.2011, n. 16/E):

- al raggiungimento del limite di 5.000 euro relativo al credito annuale 2013 **non** concorrono **eventuali compensazioni** di crediti Iva relativi ai **primi 3 trimestri** dello stesso anno (istanze infrannuali presentate nel corso del 2013);
- il limite di 5.000 euro è riferito all'anno di **maturazione del credito**; pertanto, viene calcolato distintamente per ciascuna tipologia di credito Iva (annuale o infrannuale). Quindi, un credito annuale Iva del 2013 (che, ad esempio, verrà evidenziato nella dichiarazione da presentarsi entro il 30.9.2014) potrà essere utilizzato liberamente in compensazione fino al limite di 5.000 euro, limite che si somma a quello di altri 5.000 euro a disposizione del contribuente per i crediti infrannuali del 2014 (da esporre nel Modello TR).

## 2. ALTRE IMPOSTE

Così come già previsto per i crediti Iva, la L. 27.12.2013, n. 147 (cd. Legge di stabilità 2014), art. 1, co. 574, richiede anche per i crediti risultanti:

- dal **Modello Unico**: Irpef, Ires, addizionale regionale e comunale all'Irpef, addizionale Ires, imposte sostitutive (es. cedolare secca sui canoni di locazione immobiliare, Ivi e Ivafe);
- dal **Modello Irap**: la stessa imposta regionale sulle attività produttive Irap;
- dal **Modello 770**: ritenute alla fonte,

per importi **superiori a 15.000 euro annui** l'apposizione del **visto di conformità** ex art. 35, co. 1, lett. a), D.Lgs. 241/1997 alla relativa dichiarazione per l'utilizzo **in compensazione** nel Modello F24.

| <b>COMPENSAZIONE di CREDITI DIVERSI dall'IVA</b> |                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|--------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Fino a 15.000 euro</b>                        | La compensazione è libera: non occorre che sulla dichiarazione annuale venga apposto il visto di conformità.                                                                                                                                                     |
| <b>Oltre 15.000 euro</b>                         | In caso di utilizzo del credito in compensazione occorre apporre il visto di conformità sulla dichiarazione che espone il credito stesso, anche se l'utilizzo avviene prima della presentazione della dichiarazione stessa (C.M. 14.5.2014, n. 10/E, risp. 9.2). |

**CREDITI RIATTRIBUITI da SOCI e ASSOCIATI:** l'obbligo del visto scatta anche qualora il credito d'imposta derivi dalla **riattribuzione di eccedenze d'imposta** Irpef spettanti ai partecipanti a società di persone o ad associazioni professionali (art. 22, co. 1, lett. c), D.P.R. 917/1986; C.M. 23.12.2009, n. 56/E), qualora il credito riattribuito e utilizzato in compensazione dall'ente collettivo superi i 15.000 euro.

**DETERMINAZIONE della SOGLIA:** il limite di 15.000 euro non va inteso come limite complessivo riguardante la somma di tutti crediti utilizzati in compensazione orizzontale nel Modello F24 (per Ires, Irap, ritenute, ecc.), bensì va inteso come **soglia riguardante autonomamente ogni tipologia di credito** d'imposta emergenti dalla dichiarazione.

| <b>ESEMPIO n. 1</b>                                                                                                                                                                       |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Un contribuente con esercizio coincidente con anno solare ha maturato nel 2013 i seguenti crediti d'imposta: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ires pari a 13.000 euro;</li> </ul> |

- Irap pari a 6.000 euro.

Se intendesse utilizzare – già dall'1.1.2014 – detti crediti in compensazione orizzontale in F24 non avrebbe obbligo di ottenere il visto di conformità nella dichiarazione che sarà presentata entro il 30.9.2014, in quanto non verrebbe superata la soglia dei 15.000 euro da riferirsi alle singole tipologie di crediti emergenti dalla dichiarazione.

In pratica, ciascuno tributo a credito va identificato dal relativo codice tributo (C.M. 14.5.2014, n. 10/E, risp. 9.1).

## ESEMPIO n. 2

Un contribuente con esercizio coincidente con anno solare ha maturato nel 2013 i seguenti crediti d'imposta:

- Ires pari a 33.000 euro;
- Irap pari a 6.000 euro.

In questo caso il visto interessa il solo Modello Unico SC, sempreché si intenda compensare effettivamente un importo sopra la soglia di 15.000 euro.

**DECORRENZA:** la novità – che non riguarda i crediti d'imposta derivanti da agevolazioni fiscali, indicati nel Quadro RU del Modello Unico esistente per essi già una copertura di legge (R.M. 5.12.2003, n. 218/E) – si applica a partire dal 2014, **relativamente ai crediti maturati nel 2013**.

Come già osservato con riguardo ai crediti Iva, si sottolinea che l'**obbligo del visto di conformità non dipende dall'importo** del credito (fino a 15.000 euro ovvero oltre) esposto nella dichiarazione fiscale, ma dipende solo dall'**ammontare** del suo **utilizzo** per le compensazioni orizzontali nel Modello F24.

Giacché l'utilizzo di un credito esposto in una dichiarazione annuale può essere utilizzato entro il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo, la soglia di 15.000 euro va monitorata fino a tale momento di presentazione.

## ESEMPIO n. 3

Un contribuente vanta un credito Irpef di 30.000 euro per eccedenza d'imposta versata nell'anno 2013.

Il credito viene utilizzato per ridurre l'acconto Irpef dovuto per il 2014.

In questo caso non occorre l'apposizione del visto di conformità in dichiarazione, in quanto il credito è utilizzato in compensazione verticale (ossia per pagare un debito tributario identico a quello del credito vantato; Irpef con Irpef, nel nostro esempio), anche se – per comodità espositiva – il contribuente espone l'avvenuta compensazione nel Modello F24.

Infatti, al pari dei limiti alla compensazione dei crediti Iva, anche per crediti di altre imposte i vincoli riguardano solo l'utilizzo in compensazione orizzontale (C.M. 14.5.2014, n. 10/E, risp. 9.1).

Così, ad esempio, il Modello F24 nel quale è esposto il versamento dell'acconto Irpef (codice tributo 4033, anno 2014) utilizzando il credito Irpef 2013 (codice tributo 4001, anno 2013) non concorre al raggiungimento del limite di 15.000 euro, in quanto tale compensazione può essere effettuata direttamente in dichiarazione, ossia senza l'esposizione nel Modello F24.

Si ricorda che l'utilizzo del Modello F24 in questo caso non è obbligatorio, in quanto rappresenta una compensazione interna (infatti essa può essere evidenziata direttamente in dichiarazione). L'utilizzo volontario del modello di pagamento unificato non modifica la natura della compensazione, che resta di tipo verticale, mentre la stretta sull'utilizzo dei crediti riguarda le compensazioni orizzontali (art. 17, D.Lgs. 241/1997).

La C.M. 15.1.2010, n. 1/E, con riferimento alle limitazioni all'utilizzo del credito Iva (ma il medesimo ragionamento vale per le altre imposte a credito), ha chiarito che costituisce compensazione «orizzontale» la compensazione che necessariamente deve essere esposta nel Modello F24, ossia la compensazione del credito Iva con imposte, contributi, premi o altri versamenti diversi dall'Iva dovuta a saldo, acconto e versamento periodico.

L'utilizzo (esposizione) del credito Iva nel Modello F24 con la medesima imposta (Iva) dovuta a saldo, acconto e versamento poiché «*configura, di fatto, solo una diversa modalità di esercitare la detrazione dell'eccedenza Iva a credito*», non identifica una compensazione «orizzontale» in quanto può essere evidenziata nella dichiarazione Iva annuale.

Così, per meglio chiarire il concetto, si consideri che il contribuente non deve necessariamente utilizzare i crediti in via prioritaria per compensare i debiti risultanti dalla dichiarazione.

Ad esempio, un credito di Iva per 20.000 euro e un credito di Irpef per 25.000 euro possono essere utilizzati in compensazione verticale (il credito Iva per abbattere il debito derivante dalle liquidazioni periodiche Iva

dell'anno successivo a quello di maturazione del credito e il credito Irpef per ridurre gli acconti, anch'essi dovuti per l'annualità successiva). In questo modo non vi sarebbero limiti all'utilizzo del credito, neppure quello relativo alla soglia di 700.000 euro segnalata in premessa.

#### ESEMPIO n. 4

Un contribuente vanta un credito Irpef di 20.000 euro di cui chiede il rimborso.  
Anche in questa ipotesi non va apposto il visto di conformità, in quanto il credito non viene utilizzato in compensazione orizzontale.

#### ESEMPIO n. 5

L'obbligo del visto non sussiste neppure se il contribuente di cui al precedente esempio riportasse il credito «a nuovo» (ossia, lo riportasse al periodo d'imposta successivo) senza mai utilizzarlo in compensazione orizzontale. In altri termini, solo il concreto utilizzo di un credito d'imposta per un importo superiore a 15.000 euro fa scattare l'obbligo di apposizione del visto di conformità sulla dichiarazione, anche se quest'ultima verrà presentata successivamente all'utilizzo medesimo.

#### ESEMPIO n. 6

Un contribuente ha esposto nel Modello Unico SC 2013 (per l'anno 2012), presentato il data 30.9.2013, un credito Ires di 100.000 euro. L'utilizzo del credito è avvenuto:

- nel 2013: per 30.000 euro in compensazione verticale per pagare l'acconto Ires 2013 e per 25.000 in compensazione orizzontale a riduzione dei debiti periodici Iva;
- nel 2014: per 45.000 euro in compensazione orizzontale a riduzione dei debiti periodici Iva (l'anno di riferimento è sempre 2012).

Anche in questo caso non va apposto alcun il visto di conformità, poiché esso trova applicazione a partire dalle dichiarazioni relative al periodo d'imposta 2013 (es. Unico SC 2014).

Non rientrano, quindi, nella nuova disciplina i crediti derivanti da dichiarazioni già presentate per periodi d'imposta anteriori al 2013, anche se utilizzati in compensazione dall' 1.1.2014 (la compensazione è ammessa fino al termine della dichiarazione successiva).

Il credito troverà il vincolo in commento solo quando verrà incluso nella dichiarazione annuale 2014 relativa all'anno 2013: in questo momento il credito viene «rigenerato» e concorrerà a formare l'intero ammontare del credito maturato nel 2013 (C.M. 14.5.2014, n. 10/E, risp. 9.3).

**SOCIETÀ SOTTOPOSTE alla REVISIONE LEGALE:** in alternativa al visto di conformità apposto da Caf-Imprese o da professionisti abilitati (commercialisti, consulenti del lavoro, ecc.; cfr C.M. 23.12.2009, n. 57/E e C.M. 12.3.2010, n. 12/E) ex art. 35, D.Lgs. 9.7.1997, n. 241, per le società di capitali assoggettate al controllo contabile di cui all'art. 2409-bis, c.c., il visto di conformità applicato «*alle singole dichiarazioni dalle quali emerge il credito*» può essere sostituito dalla **sottoscrizione** della dichiarazione dal soggetto che esercita il **controllo contabile** (Collegio sindacale, revisore contabile o società di revisione) attestante l'esecuzione dei controlli previsti dall'art. 2, co. 2, D.M. 164/1999.

**ENTI LOCALI:** per gli **enti locali** il visto di conformità non è necessario per procedere con la compensazione del credito Iva oltre i 15.000 euro: è sufficiente che la dichiarazione a credito sia **sottoscritta** dall'**organo di revisione** di cui all'art. 234, D.Lgs. 18.8.2000, n. 267 (R.M. 17.9.2010, n. 90/E).

**VISTO della PROPRIA DICHIARAZIONE:** secondo un parere espresso nel 2014 dalla Direzione Regionale delle Entrate del Piemonte, non dovrebbero esserci **incompatibilità** al fatto che il **professionista** apponga il **visto di conformità** sulla **propria dichiarazione**, al fine di consentire l'utilizzo in compensazione dei crediti per imposte dirette superiori a 15.000 euro – con l'effetto che il lavoratore autonomo abilitato al rilascio non debba rivolgersi ad altro soggetto abilitato – anche se viene precisato che è «*fatta comunque riserva di formulare ulteriori precisazioni non appena intervengano interpretazioni a livello di Direzione Centrale*».

**POLIZZA ASSICURATIVA:** in tale occasione è stato, inoltre, precisato che la **polizza assicurativa** obbligatoria prevista per il rilascio dei visti di conformità (art. 22, D.M. 164/1999) è valida anche per i visti da

rilasciare ai fini delle imposte dirette se in essa non è specificato che si tratti di visti «*solo ai fini Iva*», salvo che la Direzione Centrale non richieda in futuro l'emissione di apposite appendici.

**CREDITI del PERIODO d'IMPOSTA 2012:** è opportuno far notare che la stretta opera «*relativamente ai crediti maturati nel 2013*». Il che significa che esistendo un **residuo credito di imposte** (es. Ires) relativo al periodo d'imposta **2012**, emerso dalla precedente dichiarazione dei redditi ed utilizzato nel 2014 fino alla presentazione della dichiarazione relativa all'anno 2013 (in genere settembre 2014), **non** deve sottostare alle **regole descritte** (nel Modello F24 si continuerà ad indicare come anni di riferimento del credito il «2012»).

**MOMENTO INIZIALE della COMPENSAZIONE:** circa il **momento a partire dal quale la compensazione è ammessa**, per i crediti da imposte dirette **non** esistono disposizioni come quelle previste per i crediti Iva (ossia dall'1.1 di ogni anno fino a 5.000 euro e solo dal giorno 16 del mese successivo alla presentazione della dichiarazione annuale o trimestrale per i crediti eccedenti tale soglia; oltre all'utilizzo dello speciale canale telematico di pagamento), per cui detti crediti possono essere compensati nel Modello F24 anche **prima** della presentazione della dichiarazione da cui emergono.

### ESEMPIO n. 7

Un contribuente vanta un credito relativo al 2013 pari a 6.000 euro per Iva e per 17.000 per Ires. L'utilizzo in compensazione orizzontale del credito Iva – se per un importo superiore a 5.000 euro – richiede la preventiva presentazione della dichiarazione, oltre all'utilizzo dello speciale canale telematico messo a disposizione dall'Agenzia delle entrate; inoltre, l'utilizzo potrà avvenire solo a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione (almeno per la parte eccedente i 5.000 euro; la parte sotto questa soglia è libera ed utilizzabile sin dall'1.1.2014). L'utilizzo del credito per Ires – se per un importo superiore a 15.000 euro – non richiede la preventiva presentazione della dichiarazione rispetto al momento della compensazione orizzontale del credito (C.M. 14.5.2014, n. 10/E), ma quando questa verrà presentata dovrà avere il visto di conformità o la sottoscrizione dell'organo che esercita la revisione legale; inoltre, l'utilizzo potrebbe essere avvenuto già a partire dall'1.1.2014 e, in assenza di una specifica previsione, senza utilizzare gli speciali canali Entratel o Fisconline (resta fermo l'obbligo di utilizzo dei sistemi telematici messi a disposizione da banche e poste, come *home banking*, per i soggetti titolari di partita Iva).

Poiché l'utilizzo precede la dichiarazione – sulla quale andrà apposto il visto – il soggetto che effettua la compensazione dovrà essere certo che il professionista (o l'organo che esercita la revisione legale al quale è richiesta l'apposizione della firma) **non** intraveda **cause ostative** al suo rilascio, non sussistendo dubbi circa la reale maturazione del credito. Ad esempio, se il credito deriva anche dalla deduzione – opinabile – di componenti negativi di reddito (es. costi con operatori *black list* ex art. 110, co. 10 e segg., D.P.R. 917/1986) è opportuno che il contribuente ottenga il preventivo parere favorevole della sua deduzione da parte del soggetto che rilascerà il visto ovvero apporrà la firma in dichiarazione.

**NATURA del CONTROLLO per APPORRE il VISTO:** ciò anche se, secondo le indicazioni ricavabili dalle disposizioni in tema di visto di conformità (art. 2, co. 2, D.M. 31.5.1999, n. 164), con il rilascio dello stesso viene attestata la **corrispondenza dei dati esposti in dichiarazione** con le **risultanze della documentazione** ovvero la correttezza formale della dichiarazione, nonché la regolarità delle scritture contabili. Si tratta, insomma, di controllo di **natura formale e non sostanziale o di merito** (C.M. 17.6.1999, n. 134/E e C.M. 23.12.2009, n. 57/E) destinati ad evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione dell'imponibile e dell'imposta, nonché del riporto del credito dell'anno precedente, oltre che del controllo circa la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili e la corrispondenza dei dati esposti in dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e della documentazione.

**DICHIARAZIONE UNIFICATA:** non è chiaro come si possa individuare per quale dichiarazione sia stato apposto il visto di conformità in caso di dichiarazione dei redditi e dichiarazione Iva presentata in **forma unificata**.

Ad esempio, se un contribuente vanta un credito Ires di 20.000 euro e un credito Iva di 30.000 euro e presenta una dichiarazione unificata (che include sia la sezione relativa ai redditi sia la dichiarazione Iva), esiste una sola casella nel frontespizio finalizzata all'apposizione della firma attestante il rilascio del visto.

Eppure, il contribuente potrebbe essere interessato al solo visto per l'Ires – da usarsi in compensazione orizzontale – e non anche per il credito Iva – che magari intende utilizzare in compensazione verticale o comunque per importi non superiori a 15.000 euro. In questa ipotesi, o si

ritiene che il visto valga comunque per entrambe le dichiarazioni oppure il contribuente sarebbe tenuto a presentare la dichiarazione Iva in forma autonoma.

**SANZIONI a CARICO del PROFESSIONISTA:** relativamente al **quadro sanzionatorio**, si ricorda che l'**infedele rilascio del visto di conformità** (ovvero l'infedele attestazione da parte dell'organo di controllo) è punita con la **sanzione amministrativa da 258 a 2.582 euro** oltre che, a seguito di violazioni ripetute o di violazioni particolarmente gravi, l'inibizione di rilasciare il visto per un periodo da uno a tre anni (art. 39, co. 1, D.Lgs. 241/1997), ferma restando la possibilità, da parte degli Ordini professionali di appartenenza, di adottare ulteriori provvedimenti di natura disciplinare.

**SANZIONI a CARICO del CONTRIBUENTE:** il contribuente che, invece, utilizza in compensazione **crediti inesistenti** è soggetto ad una **sanzione amministrativa** che va **dal 100% al 200%** (la misura è quella del 200% se il credito inesistente utilizzato è superiore a 50.000 euro), senza possibilità di fruire della definizione agevolata delle sanzioni (artt. 16, co. 3 e 17, co. 2, D.Lgs. 472/1997).

L'Erario può recuperare gli importi indebitamente compensati entro termini doppi rispetto a quelli ordinari (entro il 31.12 dell'ottavo anno successivo a quello in cui è avvenuta la compensazione), ai sensi dell'art. 1, co. 421, L. 30.12.2004, n. 311.

Diversamente, se il **credito è esistente ma indebitamente utilizzato** – come nel caso di utilizzo dello stesso in assenza dell'apposizione del richiesto visto di conformità – si applica la **sanzione amministrativa del 30%** prevista per l'omesso versamento (art. 13, D.Lgs. 471/1997; C.M. 1/E/2010; C.M. 10.5.2011, n. 18/E).