


**Criticità e considerazioni operative nella compensazione
“orizzontale” del credito Iva emergente dalla dichiarazione
annuale 2012***a cura di Luca Caramaschi***Premessa**

A partire dalle importanti limitazioni introdotte con il D.L. n.78/09, la compensazione dei crediti derivanti dalla dichiarazione Iva annuale (così come, in relazione a tale disciplina, quella dei crediti Iva emergenti dalle denunce TR trimestrali) è stata oggetto di particolare attenzione da parte dell'Amministrazione Finanziaria, in considerazione dell'elevata quantità di frodi che negli anni passati si è consumata con riferimento a tale fenomeno¹⁴.

In tempi più recenti, poi, con l'art.31 del D.L. n.78/10, è stata introdotta una ulteriore limitazione all'utilizzo dei crediti fiscali (in questo caso non solo per il credito Iva, ma anche per gli altri crediti erariali) in presenza di somme iscritte a ruolo di importo superiore a € 1.500.

 In presenza di ruoli scaduti che fanno scattare il divieto alla compensazione orizzontale dei crediti erariali mediante il modello F24, quindi, è opportuno che ciascun contribuente verifichi la propria posizione debitoria con Equitalia, accedendo al sito *web* mediante la consultazione dell'Estratto conto *on-line* (che necessita, preventivamente, di un'autenticazione con rilascio di *password*) oppure richiedendo un estratto conto cartaceo della propria posizione debitoria presso gli sportelli della sede di Equitalia competente per territorio.

Al fine di “liberare” la possibilità di compensare i crediti erariali (nel caso qui esaminato il credito Iva annuale) con tributi diversi (nessun vincolo è, invece, previsto per la compensazione verticale) è necessario estinguere le cartelle di pagamento scadute (ovvero estinguerle parzialmente di modo che il debito residuo scaduto sia inferiore ad € 1.500) mediante:

- pagamento diretto del ruolo presso la sede di Equitalia competente per territorio;
- presentazione del modello F24 Accise in cui utilizzare i crediti erariali in compensazione con le somme iscritte a ruolo.

Il modello F24 Accise è utilizzabile per compensare i debiti iscritti a ruolo dal 22 febbraio 2011, mediante l'indicazione del codice tributo “RUOL”, istituito dalla R.M. n.18/E/11.

Da ultimo, con l'art.3 co.36-*duodecies* del D.L. n.138/11, viene ulteriormente “implementata” la schiera dei soggetti organizzati in forma societaria che possono considerarsi non operativi o “di comodo” e per i quali, storicamente, si producono conseguenze negative importanti tra cui le limitazioni alla spendibilità del credito Iva in tutte le forme diverse da quella “verticale” (compensazione “orizzontale”, rimborso e cessione del credito).

Si tratta della nuova fattispecie rappresentata dalla società che si presenta in perdita fiscale per tre esercizi consecutivi (o che in uno dei tre presenta anche un utile ai fini fiscali ma che si attesta al di sotto di quello minimo determinato in base alle previsioni contenute nell'art.30 della L. n.724/94, istitutiva della disciplina delle società non operative).

¹⁴ Si segnala che la bozza del decreto fiscale allo studio del Governo, prevede il dimezzamento da € 10.000 a € 5.000 del limite per compensare entro il 16 di ogni mese successivo e il dimezzamento della soglia che obbliga a passare attraverso i canali informatici dell'Agenzia delle Entrate. Se le misure allo studio saranno confermate, si applicheranno a partire dalle compensazioni effettuate ai crediti annuali relativi all'anno d'imposta 2011 e ai crediti infrannuali del 2012. Si veda M. Mobili e G. Parente, “Nel mirino anche le compensazioni dei crediti Iva”, in il Sole24 Ore del 17 febbraio, pag.2.

Posto che la nuova disciplina decorre dal 2012, in relazione a tale fattispecie permangono ancora numerosi dubbi applicativi, soprattutto con riferimento alla individuazione del periodo a partire dal quale “scattano le limitazioni all’utilizzo del credito Iva derivante dalla dichiarazione annuale.

Ed è proprio in relazione al credito emergente dalla dichiarazione Iva 2012 per l’anno 2011, in quanto utilizzabile a partire dal 1° gennaio 2012, che sorgono le maggiori perplessità. Vi è chi da un lato ne sostiene la limitata utilizzabilità privilegiando l’aspetto soggettivo (il contribuente risulta effettivamente non operativo – salvo far valere successive condizioni di disapplicazione di tale disciplina - a partire dal 1° gennaio 2012); mentre al contrario, altri commentatori privilegiando l’aspetto oggettivo (cioè il credito) ne affermano il libero utilizzo in quanto il credito Iva fa riferimento ad un differente anno di maturazione (il 2011) rispetto a quello per il quale il contribuente è considerato non operativo.

Pur propendendo per tale ultima soluzione si ritiene utile consigliare la massima cautela nell’utilizzo in compensazione del predetto credito, nell’attesa di un necessario intervento chiarificatore da parte dell’Amministrazione Finanziaria.

E’, quindi, tenendo in considerazione tutte queste variabili che si dovrà procedere alla valutazione circa il corretto utilizzo in compensazione “orizzontale” del credito Iva emergente dalla dichiarazione annuale relativa al periodo d’imposta 2011.

Tralasciando l’analisi delle questioni che attengono ai profili sanzionatori conseguenti alla effettuazione di una indebita compensazione (argomento sul quale si segnala, in quanto recente, la [C.M. n.18/E del 10 maggio 2011](#) in tema di ravvedibilità delle sanzioni a tali violazioni), si andranno di seguito ad analizzare le regole che impongono limitazioni alla compensazione del credito Iva alla luce dei chiarimenti ufficiali forniti dall’Amministrazione Finanziaria nel corso del 2011.

Va da ultimo segnalata, quale indicazione operativa nella gestione dei predetti crediti Iva compensabili, l’istituzione ad opera della [C.M. n.16/E del 19 aprile 2011](#) dell’indirizzo di posta elettronica certificata dc.sac.compensazioni.ivaf24@pce.agenziaentrate.it, utilizzabile dai contribuenti, ma soprattutto dagli intermediari abilitati, per risolvere problematiche che possono sorgere in materia di compensazione dei crediti Iva: chiarimenti circa lo scarto di pagamenti telematici recanti compensazioni di crediti Iva ma anche segnalazioni di avvenute regolarizzazioni tramite ravvedimento di indebite compensazioni. In tali casi viene richiesta l’allegazione, rispettivamente, di una copia in formato pdf della ricevuta di scarto nonché del modello con cui è stato eseguito il ravvedimento.

Le regole previste dal decreto legge n.78/2009

I due documenti di prassi che fanno “il punto” degli adempimenti necessari a garantire la corretta compensazione dei crediti Iva di importo superiore alla soglia degli importi di € 10.000 e € 15.000, introdotti dall’art.10 del D.L. n.78/09 sono i seguenti:

- [C.M. n.1/E del 15 gennaio 2010](#);
- C.M. n. 16/E del 19 aprile 2011.


Con tali documenti l’Agenzia delle Entrate fornisce, nell’ordine, le indicazioni necessarie alla prima applicazione delle nuove previsioni normative (la disciplina si applica, infatti, con riferimento alle compensazioni poste in essere a partire dal 1° gennaio 2010) e più di recente, chiarisce numerosi aspetti soprattutto legati ai rapporti esistenti tra crediti annuali di differenti annualità nonché gli inevitabili rapporti tra il credito annuale ed i crediti infra annuali che altro non rappresentano che il medesimo credito annuale in corso di formazione.

Con l’ulteriore [circolare n.29/E del 3 giugno 2010](#) strutturata nella forma domanda/risposta l’Agenzia delle Entrate fornisce ulteriori indicazioni pratiche nella gestione delle compensazioni, con riferimento alle diverse e particolari ipotesi di compilazione del modello F24 (compensazioni “verticali” e cioè Iva da Iva, effettuate adottando la modalità “orizzontale”, utilizzo in compensazione di crediti generati da

soggetti diversi, fattispecie quest'ultima riscontrabile in talune operazioni straordinarie o nei casi di applicazione del consolidato nazionale).

⇒ I termini di presentazione della richiesta di compensazione

Un primo aspetto da considerare attiene alla corretta gestione del credito Iva annuale che, al pari degli altri crediti fiscali emergenti dalla relativa dichiarazione, può essere utilizzato fino al termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

 Nel merito l'Agenzia delle Entrate precisa che i limiti individuati dal D.L. n.78/09 vanno necessariamente riferiti all'anno di maturazione del credito Iva e non all'anno solare di utilizzo in compensazione dello stesso.

Esemplificando, facendo riferimento al credito Iva relativo al periodo d'imposta 2010 e risultante dalla dichiarazione Iva 2011, può accadere che lo stesso:

- ➔ sia stato utilizzato nell'anno 2011
- ➔ venga utilizzato nel 2012, ma non oltre la data di presentazione della dichiarazione annuale Iva relativa al periodo d'imposta 2011 (il termine ultimo di presentazione del modello Iva sia in forma autonoma che unificata scade il 01/10/12).

In tali situazioni, la scelta di presentare o meno la dichiarazione annuale non è priva di conseguenze: nel momento in cui la stessa viene presentata, infatti, pur residuando del credito Iva derivante dalla precedente dichiarazione, il credito perde la sua "identità" assumendo di fatto, con l'inserimento nella dichiarazione annuale successiva, la natura di credito relativo al periodo d'imposta successivo.

Tale "rigenerazione", come viene chiamata dalla stessa Amministrazione Finanziaria, fa sì che tale eccedenza residua sconti le regole applicabili al nuovo credito in termini di verifica delle limitazioni imposte dal D.L. n.78/09 e che si necessiti una diversa modalità di compilazione del modello F24 posto che viene a mutare anche l'anno di riferimento del predetto credito.

Vediamo alcuni esempi per meglio precisare il concetto.

Esempio 1 Utilizzo integrale del credito annuale precedente

Dal modello di dichiarazione Iva 2011 relativo al 2010 risulta un credito pari ad € 100.000. Nel corso del 2011 il contribuente compensa tale credito utilizzando il modello F24 per complessivi € 70.000.

Il residuo credito pari ad € 30.000 viene utilizzato nel mese di gennaio 2012 prima di presentare il modello di dichiarazione Iva 2012 relativo al 2011. Il credito Iva relativo all'anno 2011 ammonta ad € 10.000.

La compilazione del quadro VL della dichiarazione Iva 2012

Sez. 2 - Credito anno precedente	VL8	Credito risultante dalla dichiarazione per il 2010 o credito annuale non trasferibile (*)	100.000	,00
	VL9	Credito compensato nel modello F24	100.000	,00
	VL10	Eccedenza di credito non trasferibile (*)		,00

La compilazione del quadro VX della dichiarazione Iva 2012

VX5	Importo da riportare in detrazione o in compensazione	10.000	,00
-----	---	--------	-----

In questo caso il credito da considerare ai fini dell'applicazione delle limitazioni introdotte dal D.L. n.78/09 è pari a € 10.000 e, quindi, l'utilizzo in compensazione orizzontale di tale credito non risulta vincolato al rispetto della disciplina in commento

Esempio 2 Rigenerazione del residuo credito annuale precedente

Dal modello di dichiarazione Iva 2011 relativo al 2010 risulta un credito pari a € 100.000. Nel corso del 2011 il contribuente compensa tale credito utilizzando il modello F24 per complessivi € 70.000.

Il residuo credito pari a € 30.000 viene utilizzato solo dopo aver presentato il modello di dichiarazione Iva 2012 relativo al 2011. Il credito Iva formatosi nell'anno 2011 ammonta a € 10.000.

La compilazione del quadro VL della dichiarazione Iva 2012

Sez. 2 - Credito anno precedente	VL8	Credito risultante dalla dichiarazione per il 2010 o credito annuale non trasferibile (*)	100.000	,00
	VL9	Credito compensato nel modello F24	70.000	,00
	VL10	Eccedenza di credito non trasferibile (*)	30.000	,00
			100.000	

La compilazione del quadro VX della dichiarazione Iva 2012

VX5	Importo da riportare in detrazione o in compensazione	40.000	,00
-----	---	--------	-----

In questo caso il credito da considerare ai fini dell'applicazione delle limitazioni introdotte dal D.L. n.78/09 è pari a € 40.000 e, quindi, l'utilizzo in compensazione orizzontale di tale credito risulta vincolato al rispetto della disciplina in commento sia per quanto attiene all'eccedenza rispetto ai primi € 10.000 e fino a € 15.000, che per quanto riguarda l'utilizzo delle eccedenze rispetto a € 15.000 (situazione che richiede l'esecuzione dei relativi controlli finalizzati all'apposizione del visto di conformità nel frontespizio della dichiarazione annuale Iva preventivamente presentata).

⇒ Il rapporto con i crediti infra annuali

Un secondo aspetto rilevante da considerare è quello attinente al rapporto esistente tra credito annuale e crediti infra annuali riferiti alla medesima annualità.


Nel primo anno di applicazione delle nuove regole la soluzione pareva ovvia considerato che i crediti infra annuali ed il credito annuale si riferivano a differenti anni di maturazione. Nell'occasione, quindi, la C.M. n.1/E/10 affermò opportunamente l'esistenza di un doppio ed autonomo "plafond" di € 10.000 per crediti annuali e crediti trimestrali.

Il problema si presenta invece critico quando credito annuale e crediti trimestrali sono riferiti alla medesima annualità, argomento sul quale si deve riscontrare la posizione critica espressa dal Consiglio Cndcec con la [circolare n.14/IR dell'8 febbraio 2010](#).

Seguendo le affermazioni contenute nella c.m. n.1/E/10, secondo cui il *plafond* di € 10.000 è riferito all'anno di "maturazione", era lecito pensare che nell'utilizzare il credito relativo al 2011, emergente dalla dichiarazione annuale Iva 2012, si dovesse tenere conto di quanto credito Iva sempre relativo al 2011 fosse stato già utilizzato tramite i modelli TR presentati nel corso del 2011.

Così ragionando, tuttavia, si arriverebbe ad affermare che l'utilizzo del credito emergente dalla dichiarazione Iva 2012 sarebbe "libero" e quindi, utilizzabile già a partire dal 1° gennaio 2012, solo per la parte che non eccede € 10.000 ma tenendo anche conto di quanto già utilizzato con riferimento ai crediti emersi dai modelli TR presentati nel 2011.

Nell'esaminare in concreto tale fattispecie la stessa Agenzia delle Entrate, con la citata C.M. n.16/E/11, afferma, in apparente contrasto con il principio in precedenza enunciato, ma con soluzione che facilita enormemente l'operato dei contribuenti che:

 il concetto di "*plafond*" va distinto per il credito annuale rispetto a quelli trimestrali (ancorché relativi alla medesima annualità).

In pratica, quindi, i crediti trimestrali 2011 ed il credito risultante dalla dichiarazione annuale Iva 2012 relativa all'anno 2011, pur condividendo l'anno di maturazione, sono crediti del tutto autonomi e distinti.

A maggior ragione, dunque, il credito risultante dalla dichiarazione annuale Iva 2012 relativo all'anno 2011 ed i crediti derivanti dalle istanze trimestrali presentate nel 2012 non devono essere cumulativamente considerati in quanto riferiti a due distinti periodi di maturazione.

Balza subito all'occhio l'incoerenza di una tale soluzione, che si ripete estremamente semplificatrice per il contribuente: nel caso in cui la compensazione dei crediti Iva trimestrali del 2011 si sia "conclusa" prima della presentazione del successivo modello di

dichiarazione annuale Iva 2012 per l'anno 2011, laddove tale credito annuale risulti inferiore alle soglie previste dal D.L. n.78/09 nessuna limitazione risulterebbe applicabile. Nella analoga situazione in cui la compensazione dei crediti trimestrali non si esaurisca prima della presentazione del modello di dichiarazione annuale, rigenerandosi quindi nel credito annuale, laddove tale misura per effetto dei crediti trimestrali "rigenerati" ecceda le soglie previste dal D.L. n.78/09, potrebbe accadere non solo che il contribuente sia tenuto al rispetto dei vincoli per l'utilizzo del credito (preventiva trasmissione della dichiarazione annuale Iva e F24 presentato tramite i canali ufficiali dell'Agenzia), ma che in caso di superamento del limite di € 15.000 lo stesso sia tenuto a far eseguire i controlli finalizzati alla necessaria apposizione del visto di conformità. In tale situazione ciò appare ancora più "strano" se si considera che l'utilizzo in compensazione dei crediti infra annuali, a prescindere dall'importo, non richiede mai l'effettuazione dei controlli finalizzati al rilascio del visto di conformità ma solo il rispetto degli altri vincoli (preventiva trasmissione e modello F24 tramite i canali ufficiali dell'Agenzia).

Esempio 1 Utilizzo integrale dei crediti trimestrali

Dai modelli TR trimestrali presentati nel 2011 emergono crediti rispettivamente pari a € 4.000 (1° trimestre), € 3.000 (2° trimestre), € 4.000 (3° trimestre).

Nel corso del 2011 il contribuente compensa tali crediti utilizzando il modello F24 per complessivi € 8.000.

Il residuo credito relativo al modello TR del 3° trimestre 2011 pari ad € 3.000 viene utilizzato nel mese di gennaio 2012 prima di presentare il modello di dichiarazione Iva 2012 relativo al 2011.

Il credito Iva relativo all'anno 2011 ammonta a € 10.000.

La compilazione del quadro VL della dichiarazione Iva 2012

Sez. 3 - Determinazione dell'IVA a debito o a credito relativa a tutte le attività esercitate		DEBITI	CREDITI
VL20	Rimborsi infrannuali richiesti (art. 38-bis, comma 2)		.00
VL21	Ammontare dei crediti trasferiti (*)		.00
VL22	Credito IVA risultante dai primi 3 trimestri del 2011 compensato nel mod. F24	11.000	.00

La compilazione del quadro VX della dichiarazione Iva 2012

VX5	Importo da riportare in detrazione o in compensazione	10.000	.00
-----	---	--------	-----

In questo caso il credito da considerare ai fini dell'applicazione delle limitazioni introdotte dal D.L. n.78/09 è pari a € 10.000 e, quindi, l'utilizzo in compensazione orizzontale di tale credito non risulta vincolato al rispetto della disciplina in commento

Esempio 2 Rigenerazione dei residui crediti trimestrali

Dai modelli TR trimestrali presentati nel 2011 emergono crediti rispettivamente pari a € 4.000 (1° trimestre), € 3.000 (2° trimestre), € 4.000 (3° trimestre).

Nel corso del 2011 il contribuente compensa tali crediti utilizzando il modello F24 per complessivi € 8.000.

Il residuo credito relativo al modello TR del 3° trimestre 2011 pari a € 3.000 viene utilizzato solo dopo aver presentato il modello di dichiarazione Iva 2012 relativo al 2011.

Il credito Iva relativo all'anno 2011 ammonta ad € 13.000.

La compilazione del quadro VL della dichiarazione Iva 2012

Sez. 3 - Determinazione dell'IVA a debito o a credito relativa a tutte le attività esercitate		DEBITI	CREDITI
VL20	Rimborsi infrannuali richiesti (art. 38-bis, comma 2)		.00
VL21	Ammontare dei crediti trasferiti (*)		.00
VL22	Credito IVA risultante dai primi 3 trimestri del 2011 compensato nel mod. F24	8.000	.00

La compilazione del quadro VX della dichiarazione Iva 2012


VX5	Importo da riportare in detrazione o in compensazione	16.000	.00
-----	---	--------	-----

In questo caso il credito da considerare ai fini dell'applicazione delle limitazioni introdotte dal D.L. n.78/09 è pari a € 16.000 e, quindi, l'utilizzo in compensazione orizzontale di tale credito risulta vincolato al rispetto della disciplina in commento sia per quanto attiene all'eccedenza rispetto ai primi € 10.000 e fino a € 15.000, che per quanto riguarda l'utilizzo delle eccedenze rispetto a € 15.000 (situazione che richiede l'esecuzione dei relativi controlli finalizzati all'apposizione del visto di conformità nel frontespizio della dichiarazione annuale Iva preventivamente presentata).

Crediti Iva emergenti dall'attività di controllo formale delle dichiarazioni

Una fattispecie non ancora affrontata dall'Agenzia delle Entrate in occasione della precedente tornata dichiarativa era quella relativa agli eventuali maggiori crediti Iva emergenti dall'attività di liquidazione delle imposte risultanti dalle dichiarazioni. In tali casi il contribuente viene invitato a dare conferma dell'effettiva spettanza del maggior credito liquidato ed a scegliere tra la richiesta di rimborso o l'utilizzo in compensazione/detraazione. Nel caso la scelta ricada sulla compensazione, il paragrafo 1.3 della C.M. n.16/E/11 precisa che l'utilizzo del credito, in osservanza di quanto disposto dall'art.17 del D.Lgs. n.241/97, deve "essere effettuato entro la data di presentazione della dichiarazione successiva".

Posto che, come spesso accade, il maggior credito emergente è relativo ad annualità in relazione alle quali la dichiarazione successiva è stata già presentata (il documento di prassi fa l'esempio del maggior credito Iva relativo all'anno d'imposta 2008 in presenza di dichiarazione Iva relativa all'anno d'imposta 2009 già presentata) l'Agenzia precisa che:

 per poter disporre del maggior credito in compensazione, questo va necessariamente esposto nella prima dichiarazione utile, al fine di poterlo "rigenerare" equiparandolo al credito formatosi nello stesso periodo.

Nell'esempio precedente, quindi, se la dichiarazione Iva relativa all'anno d'imposta 2010 non è ancora stata presentata, l'Agenzia individua due possibili alternative.

- Presentazione di una dichiarazione Iva integrativa "a favore" ex co.8-bis dell'art.2 del DPR n.322/98 relativa all'anno d'imposta 2009, esponendo il maggior credito nel rigo VL8 "*Credito risultante dalla dichiarazione per il 2008*". Il credito emergente dalla dichiarazione integrativa potrà essere utilizzato in compensazione con codice tributo 6099 e anno di riferimento 2009.
- Esporre il maggior credito nella dichiarazione Iva relativa all'anno d'imposta 2010, nel rigo VL8 "*Credito risultante dalla dichiarazione per il 2009*" (si tratta di una evidente forzatura visto che, in questo caso, il credito è relativo all'anno ancora precedente). Il credito emergente dalla dichiarazione potrà essere utilizzato in compensazione con codice tributo 6099 e anno di riferimento 2010.

Trattandosi di soluzioni alternative la scelta non è indifferente posto che, come precisato dalla C.M. n.16/E/11, tali crediti in compensazione dovranno, in quanto rigeneratisi in successive dichiarazioni annuali, rispettare le regole stabilite dall'art.10 del D.L. n.78/09 in caso di superamento dei limiti in esso previsti.

Traslando quanto affermato dal documento di prassi dell'Agenzia si formula il seguente esempio.

Esempio

Un contribuente riceve nel mese di dicembre del 2011 l'esito del controllo formale della liquidazione della dichiarazione annuale Iva 2010 relativa al 2009 e dalla quale emerge un maggior credito di € 3.000 rispetto a quello evidenziato nella dichiarazione originaria (pari ad € 8.000). In questa situazione al contribuente si profilano tali scelte alla luce delle considerazioni espresse dall'Agenzia delle Entrate:

1. risulta comunque impedita la possibilità di procedere alla correzione della dichiarazione originaria atteso che la presentazione della dichiarazione integrativa a

favore risulta possibile solo entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva (e in questo caso il tale termine riferito alla dichiarazione per l'anno 2010 è spirato alla data del 30 settembre 2011);

2. risulta possibile al contrario provvedere, alternativamente:
 - a. alla presentazione di una dichiarazione integrativa a favore con riferimento alla dichiarazione annuale Iva 2011 riferita all'anno 2010, al fine di inserire il maggior credito di € 3.000
 - b. all'inserimento nella dichiarazione annuale Iva 2012 riferita all'anno 2011 del maggior credito di € 3.000.

Tali comportamenti, precisa l'Agenzia, condizionano modalità e tempi di utilizzo del credito annuale, posto che nel precedente **caso 2.a** il contribuente potrà provvedere alla immediata compensazione di tale credito (riservandosi di verificare le limitazioni previste dal D.L. 78/09 in relazione alla dichiarazione integrativa presentata); mentre nel caso 2.b il contribuente potrà compensare il predetto credito solo a partire dal 1° gennaio 2012, in quanto la predetta eccedenza viene inserita per la prima volta solo nella dichiarazione annuale Iva 2012 relativa all'anno 2011 e come tale deve seguire le regole di utilizzo proprie del credito emergente da tale dichiarazione. Anche in questo caso, ovviamente, i tempi e le modalità di utilizzo dovranno comunque seguire le regole previste dal D.L. n.78/09 in ragione della misura del credito emergente dal modello di dichiarazione annuale. In tali casi, l'esposizione dei dati nel modello F24 deve essere coerente con la modalità compilativa adottata nella dichiarazione annuale: come indicato dall'Agenzia Entrate, nel caso 2.a l'anno di riferimento da indicare è il 2010 mentre nel caso 2.b l'anno di riferimento da indicare è il 2011. Si tratti in entrambi i casi di una evidente "finzione" giuridica atteso che tale maggior credito è riferito all'anno 2009 ma tale soluzione appare giustificata dal fatto che tale credito subisce una "rigenerazione" in dichiarazioni successive.

Dichiarazioni Iva correttive nei termini: vale l'ultima dichiarazione presentata

Il caso affrontato dalla C.M. n.16/E/11 al paragrafo 1.4 è quello dell'originario invio della dichiarazione annuale Iva presentata in forma autonoma e munita del visto di conformità (in quanto è presente un credito di importo superiore a € 15.000), e poi del successivo errato invio nei termini del modello Unico, comprensivo della dichiarazione Iva, priva però del visto di conformità.


Le Entrate ricordano che la dichiarazione "*correttiva nei termini*" si deve considerare sostitutiva rispetto a quella originariamente inviata, con la conseguenza che le compensazioni oltre la soglia di € 15.000 vengono "intercettate" e scartate dalla procedura di controllo, che rileva l'assenza del visto di conformità.

Ovviamente, ribadisce l'Agenzia, rimangono valide le compensazioni operate fino alla data di presentazione del modello Unico in quanto accettate dal sistema.

In tale situazione le procedure alternative per sanare l'errore senza sanzioni sono due:

- il contribuente può annullare l'invio del modello Unico, ripristinando così la valenza della dichiarazione Iva originariamente presentata (dovendo però presentare nuovamente la dichiarazione dei redditi);
- il contribuente può inviare una nuova (terza) dichiarazione Iva in forma autonoma munita del visto.

In entrambi i casi il credito Iva viene "sbloccato" per le compensazioni eccedenti il limite di € 15.000 a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di avvenuta regolarizzazione.

 Con riferimento all'ipotesi di cui al precedente punto 2, l'Agenzia delle Entrate prosegue affermando che la dichiarazione integrativa presentata in forma autonoma "*viene considerata sostitutiva della dichiarazione Iva compresa nel modello Unico*".

Tale chiarimento è di estrema importanza sotto il profilo operativo perché fino ad allora non pareva ben chiaro se il contribuente, a fronte della facoltativa presentazione della dichiarazione annuale Iva in forma autonoma, dovesse o meno rispettare la medesima modalità di presentazione al fine di “integrare” successivamente la stessa.


Pur nella specificità del caso trattato si ritiene che tale pronuncia “apra” alla soluzione più ampia e cioè alla possibilità di procedere alla rettifica della dichiarazione annuale Iva anche con modalità differente rispetto a quella adottata per la presentazione della dichiarazione originaria.

Si pensi, ad esempio, al caso opposto a quello affrontato dalle Entrate, e cioè al contribuente che presenta il modello di dichiarazione Iva annuale ricomprendendo lo stesso in Unico e, successivamente, al fine di rettificare il modello di dichiarazione Iva presenti una dichiarazione integrativa Iva in forma autonoma (la ragione ovviamente sarebbe quella di non dover procedere alla ritrasmissione del modello dichiarativo ai fini redditi e degli eventuali dati rilevanti ai fini della disciplina degli studi di settore, atteso che gli stessi non risulterebbero modificati). Alla luce del richiamato documento di prassi tale comportamento si ritiene perfettamente lecito.

Credito Iva annuale: indicazione nel modello F24 dell'anno di riferimento non corretto

Un ultimo caso affrontato dalla C.M. n.16/E/11 al paragrafo 1.5, è quello del credito Iva relativo al periodo d'imposta 2009, utilizzato in compensazione nel mese di marzo 2011 prima di presentare la dichiarazione annuale Iva, con l'errata indicazione in F24 del 2010 come anno di maturazione del credito.

In questo caso il contribuente – per ripristinare il corretto riferimento al periodo d'imposta 2009 - deve richiedere all'Ufficio la correzione del modello F24.

 Rileva il documento di prassi che tale richiesta determina automaticamente l'assegnazione del credito ad un altro “*plafond*” : la compensazione, infatti, inizialmente imputata al monte 2010, per effetto dell'errore del contribuente viene “ricollegata” al *plafond* 2009, con la ricostituzione della disponibilità sul periodo 2010 (a partire dal secondo giorno successivo a quello di correzione).

Tali considerazioni valgono, precisa l'Agenzia, anche in caso di annullamento di un modello F24 con utilizzo di credito Iva e saldo pari a zero.