

LA NUOVA COMPENSAZIONE IVA

LE NUOVE REGOLE DA ADOTTARE DAL 2010

Le altre novità dell'articolo 10 del D.L.78/2009

Numerose le modifiche tributarie introdotte dall'articolo 10 del D.L.78/2009 che interessano in particolare il comparto impositivo dell'IVA.

La novità più significativa dispone una nuova procedura che dovrà essere adottata per poter utilizzare in compensazione i crediti IVA per importi superiori ad € 10.000,00 annui.

Le nuove disposizioni, a partire dal 2010, provocheranno un cambio nel calendario delle dichiarazioni, un cambio nei metodi di invio telematico degli F24, un cambio nei termini e nelle modalità di presentazione delle istanze di rimborso.

Si rende opportuno elaborare un quadro di sintesi delle novità introdotte dall'articolo 10 del D.L. 78/2009:

1. Nuova procedura per le compensazioni dei crediti IVA eccedenti € 10.000,00 annui;
2. Nuovo obbligo concernente l'apposizione del Visto di conformità quando si intendono utilizzare crediti IVA per importi superiori ad € 15.000,00 annui;
3. Nuova modalità di Versamento telematico con utilizzo in compensazioni di crediti IVA;
4. Nuovi adempimenti da adottare per poter effettuare la compensazione di crediti IVA riferiti a periodi inferiori all'anno;
5. Previsti nuovi termini di presentazione delle dichiarazioni IVA annuale;
6. Nuovi termini di esonero per l'IVA COM;
7. Nuovi termini e modalità per la presentazione delle istanze dei rimborsi IVA;
8. Introdotte modifiche alle disposizioni sanzionatorie per le violazioni che trovano causa nella indebita compensazione.

Secondo le nuove disposizioni, per ottenere rapidamente la compensazione del Credito IVA per un importo superiore ad € 10.000,00, sarà quindi necessario procedere alla presentazione preventiva delle relative dichiarazioni anche in via autonoma e fuori dal modello UNICO.

Per poter beneficiare dell'utilizzo dei crediti IVA in compensazione, per importi superiori ad € 15.000,00 annui, sarà necessaria inoltre l'apposizione del visto di conformità sulle dichiarazioni dalla quali derivano tali crediti IVA.

Questi gli effetti principali delle nuove disposizioni che, come comunicato dall'Agenzia delle Entrate, assumono efficacia a decorrere e con riferimento alle compensazioni che saranno effettuate dal 1 gennaio 2010.

1 - La compensazione IVA

Le modifiche introdotte per poter utilizzare in compensazione i crediti IVA cambieranno il calendario e la modalità di presentazione delle dichiarazioni dei Redditi ed IVA.

Gli operatori che intendono realizzare il credito IVA annuale o infrannuale mediante lo strumento della compensazione orizzontale dovranno fare i conti con le nuove disposizioni di cui all'articolo 10 del D.L. 78/2009.

Secondo le nuove disposizioni, per ottenere rapidamente la compensazione del Credito IVA per un importo superiore ad € 10.000,00, sarà necessario procedere alla presentazione preventiva delle relative dichiarazioni anche in via autonoma e fuori dal modello UNICO.

Per poter beneficiare dell'utilizzo dei crediti IVA in compensazione, per importi superiore ad € 15.000,00 annui, sarà necessaria inoltre l'apposizione del visto di conformità sulle dichiarazioni dalla quali derivano tali crediti IVA.

Le nuove disposizioni non si applicano a tutte le compensazioni IVA, ma anzi i nuovi adempimenti, in parte propedeutici ed in parte accessori, scattano solo al perfezionarsi dell'ipotesi richiesta dalla norma. In sostanza solo quando le compensazioni, mediante l'utilizzo di crediti IVA, nel periodo di un anno, superano l'importo di € 10.000,00 allora occorre aver espletato correttamente tutti gli adempimenti.

Alla luce di quanto sopra risulta necessario esaminare le nuove disposizioni analizzando i due seguenti elementi:

- Ambito operativo ove operano le nuove disposizioni;
- Adempimenti necessari per effettuare la compensazione IVA.

1.2 Ambito Operativo

L'individuazione dell'ambiente in cui operano i nuovi adempimenti costituisce aspetto essenziale per la corretta applicazione delle disposizioni.

L'art. 10 comma 1 lett.a) aggiunge, all'art. 17 comma 1 del D.LGS. 241/1997, il seguente periodo:

la compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'IVA, per importi superiori a 10.000,00 euro annui, omissis . . .

Il precedente periodo individua l'ambito operativo laddove gli operatori dovranno espletare i nuovi adempimenti.

L'analisi dell'ambito operativo conduce ad analizzare due concetti proposti dalla stessa norma:

- La compensazione per importi superiori a 10.000,00 euro annui;
- Il calcolo dei crediti utilizzati in compensazione.

1.2.1 La compensazione per importi superiori ad € 10.000,00 annui.

Dalla lettera della norma si evince che la compensazione in F24 di crediti IVA, a prescindere dalla causa di derivazione degli stessi (ossia da credito annuale o da crediti infrannuali), quando nel periodo di un anno supera l'importo di € 10.000,00 comporta l'applicazione delle nuove misure.

La disposizione introduce quindi un periodo di sorveglianza all'interno del quale si dovrà verificare se si siano perfezionate compensazioni per importi superiore ad € 10.000,00.

Tuttavia proprio l'individuazione di tale periodo di sorveglianza non risulta così serena.

La problematica consiste nell'interpretare il riferimento all'anno, utilizzato dalla norma, come anno solare o diversamente come anno civile.

A - Interpretazione dell'Agenzia dell'Entrate

Secondo l'agenzia dell'entrate (comunicato stampa 2 luglio 2009) il riferimento all'anno dell'utilizzo del credito IVA deve intendersi all'anno solare e non al periodo di imposta.

In pratica, secondo l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate, la norma introduce **un periodo di sorveglianza**, che è compreso tra il giorno in cui si intende effettuare la compensazione e tutto l'anno solare precedente. All'interno di tale periodo di sorveglianza dovrà essere verificata la condizione che nelle compensazioni si siano utilizzati crediti IVA per un importo superiore ad € 10.000,00.

Per fare un esempio, se intendo effettuare un versamento con F24 il giorno 16 febbraio 2010 utilizzando IVA in compensazione, dovrò verificare gli importi dei crediti IVA utilizzati in compensazione dal 17 febbraio 2009 al 16 febbraio 2010, tenendo anche conto della compensazione che si intende perfezionare.

Tale impostazione però produce una serie considerevole di problemi applicativi.

Si propone un ulteriore esempio.

Il contribuente ha presentato una dichiarazione IVA con credito pari ad € 10.000,00 nell'anno 2010 (periodo imposta 2009) e nel 2011 (periodo di imposta 2010) ha presentato una dichiarazione IVA con credito pari ad € 5.000,00.

Il contribuente utilizza interamente il credito IVA 2009 in compensazione per i versamenti dovuti a luglio 2010.

Qualora intendesse utilizzare il credito derivante dalla dichiarazione IVA 2011 (periodo di imposta 2010) già a partire dal mese di gennaio 2011 dovrà quindi osservare tutti i nuovi adempimenti.

Tale meccanica dovrà tenere conto, inoltre delle compensazioni effettuate mediante l'utilizzo dei crediti Iva trimestrali.

B - Interpretazione prevalente in dottrina

Sembra più corretta l'interpretazione emersa in dottrina laddove si intende il riferimento al concetto di anno utilizzato dalla norma quale riferimento all'anno civile.

In tale ipotesi la norma introduce un periodo di sorveglianza che è compreso tra la data del 1 gennaio e il 31 dicembre di ciascun anno. Tale interpretazione trova causa nel fatto che l'IVA in sostanza è imposta annuale.

Si segnala che la nuova norma è inserita nell'ambito dell'articolo 17 comma 1 del D.Lgs 241/1997 che regola **la compensazione dei crediti. In tal senso il credito IVA è spendibile a far corso dalla data del 1 gennaio dell'anno in cui dovrà essere presentata la dichiarazione e fino alla data di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo.** Periodo questo, in genere, superiore all'anno solare (secondo le attuali disposizioni è di 21 mesi).

In definitiva se si intende effettuare un versamento con F24 il giorno 16 febbraio 2010 utilizzando un credito IVA in compensazione, dovrà verificare gli importi dei crediti IVA utilizzati in compensazione dal 1 gennaio 2010 al 16 febbraio 2010, tenendo anche conto della compensazione che si intende perfezionare.

1.2.2 Il calcolo dei crediti utilizzati in compensazione – Sistema unitario

Le nuove disposizioni, scattano qualora il contribuente, con riferimento al periodo di sorveglianza, effettui compensazioni utilizzando crediti IVA annuali e/o infrannuali per un importo superiore ad € 10.000,00.

In sostanza il riferimento all'utilizzo del credito IVA deve essere inteso in senso Unitario a prescindere dalla fonte di derivazione dello stesso.

Pertanto sia esso un credito IVA annuale, sia esso un credito IVA infrannuale, il credito IVA utilizzato in compensazione nel periodo di sorveglianza dovrà essere apprezzato unitariamente.

In tale senso si segnala che, laddove prevalga l'interpretazione già proposta dall'Agenzia delle Entrate con il comunicato stampa del 2 luglio 2009, la somma dei crediti IVA utilizzati in compensazione nel periodo di sorveglianza potrà interessare anche due crediti IVA annuali.

1.3 Conclusioni – Procedura di controllo

Alla luce di quanto sopra quando si intende effettuare una compensazione con un credito IVA si dovrà procedere come segue:

- Verificare dell'importo delle compensazioni effettuate, nel periodo di sorveglianza, utilizzando crediti IVA tenendo conto anche della compensazione che si intende perfezionare;
- Se il totale degli importi IVA utilizzati in compensazione nel periodo di sorveglianza sono superiori all'importo di € 10.000,00 scattano i nuovi adempimenti:
 - o Il contribuente si deve sincerare che tutti i crediti utilizzati in compensazione siano stati oggetto di dichiarazione annuale IVA o di istanza di compensazione infrannuale, presentate entro il termine dell'ultimo giorno del mese precedente al giorno 16 in cui si perfeziona l'utilizzo di tale credito;
 - o La presentazione dell'F24 dovrà seguire i nuovi tracciati in corso di emanazione.

In particolare si sottolinea che il credito IVA in compensazione, oggetto di verifica, è inteso in modo unitario, pertanto quando la norma chiede la preventiva presentazione della dichiarazione e della istanza, si riferisce alle dichiarazioni annuali ed alle istanze da cui tale credito unitario emerge.

Quindi sarà la compensazione che comporta un utilizzo di crediti IVA, nell'anno di riferimento, superiori ad € 10.000,00 che perfeziona l'applicazione delle nuove disposizioni.

Il contribuente ogni volta che presenta un modello F24 utilizzando in compensazione un credito IVA, dovrà verificare tutte le compensazioni effettuate, utilizzando crediti IVA, prodotte nel periodo di sorveglianza.

Ad esempio, adottando l'interpretazione maturata in dottrina, se il contribuente intende effettuare una compensazione il giorno 16 febbraio 2010 utilizzando un credito IVA dell'anno 2009 per un importo superiore ad € 10.000,00, dovrà aver presentato entro il 31 gennaio 2010 la dichiarazione IVA annuale 2010 per il periodo di imposta 2009. Si segnala che attualmente le dichiarazioni IVA possono essere presentate solo a decorrere dal 1 febbraio di ciascun anno. La norma quindi richiede un'ulteriore modifica a tale disposizione.

In ogni caso l'utilizzo di crediti IVA in compensazione per importi superiori ad € 10.000,00 già a decorrere dal mese di gennaio sono sostanzialmente inibiti e bloccate. In assenza di una modifica alle attuali disposizioni in materia di presentazione delle dichiarazioni IVA, che prevedono la possibilità di presentare le dichiarazioni a decorrere dal 1 febbraio di ciascun anno, le compensazioni per importi superiori ad € 10.000,00 risultano bloccate fino al giorno 16 marzo di ciascun anno.

Si segnala inoltre che non è rilevante l'importo del credito IVA indicato nelle dichiarazioni e non richiesto a rimborso ma l'importo dello stesso utilizzato in compensazione durante il periodo di sorveglianza.

Le nuove disposizioni non producono alcun limite all'utilizzo verticale del credito IVA, qualora tale utilizzo avvenga all'interno delle liquidazioni periodiche o annuali dell'IVA.

Infatti la norma come detto è inserita nel comma 1 dell'articolo 17 del D.Lgs. 241/1997 che regola le compensazioni IVA.

1.4 I nuovi adempimenti

Chiarito l'ambito applicativo occorre ora analizzare i nuovi adempimenti richiesti dall'articolo 10 del D.L. 78/2009.

Le compensazioni IVA eccedenti l'importo di € 10.000,00 annui comportano i seguenti adempimenti:

- Possibilità dell'utilizzo in compensazione del credito IVA a partire (quindi non prima) del giorno 16 del mese successivo a quello della presentazione della dichiarazione annuale o della istanza per la compensazione del credito IVA Trimestrale;
- Utilizzo esclusivo dei servizi telematici (Entrate o FiscoOnLine) messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate per l'invio dei modelli di versamento (vedi infra).

2 - Visto di conformità

Ulteriore e significativo adempimento è previsto con riferimento all'obbligatorietà dell'apposizione del visto di conformità sulle dichiarazioni IVA annuali qualora il contribuente **intenda** utilizzare i crediti IVA emergenti dalle stesse per importi superiori ad € 15.000,00.

La norma dispone che *i contribuenti **che intendono utilizzare in compensazione** crediti relativi all'IVA per importi superiori ad e 15.000,00 annui, hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità relativamente alle dichiarazioni dalle quali emerge il credito.*

Va subito premesso che la disposizione in esame è autonoma rispetto alle disposizioni previste per l'effettuazione delle compensazioni per importi superiori ad € 10.000,00.

Ferma restando l'autonoma applicazione della norma in rassegna, diversi sono gli elementi di criticità sorti dai primi esami della disposizione.

Di seguito si è elaborato un elenco di sintesi dei principali aspetti contraddittori e che necessitano di un chiarimento da parte dell'Amministrazione:

1 – Poiché la dichiarazione dovrebbe intendersi regolarmente presentata anche qualora risulti carente della firma inerente il visto di conformità, si dovrebbe concludere che la violazione della

mancata apposizione dello stesso non determina (l'eventuale) violazione delle nuove disposizioni in materia di compensazione IVA che, come noto, richiedono la preventiva presentazione della dichiarazione.

2 - L'adempimento in esame è obbligatorio a prescindere dall'utilizzo del credito in misura superiore ad € 15.000,00 annui. E' sufficiente che il contribuente intenda utilizzare in compensazione il credito IVA per importi superiori alla soglia di € 15.000,00 annui. Va da se che la violazione all'obbligo si perfeziona quando il contribuente effettua compensazioni per importi superiore ad € 15.000,00 annui.

3 - La norma non fa esatto riferimento alla tipologia della compensazione. Il riferimento generico potrebbe quindi attrarre in considerazione anche le compensazioni verticali.

4 - La norma non fa esatto riferimento alla tipologia dei crediti che dovranno essere presi a base di calcolo per la verifica del superamento della soglia di € 15.000,00 annui.

5 - Infine la norma richiede l'apposizione del visto di conformità quando il contribuente intende utilizzare in compensazione crediti IVA per importi superiori ad € 15.000,00 con riferimento all'anno. Per quanto al termine anno a cui fa riferimento la norma valgono le considerazioni già sopra espresse con riferimento alle nuove disposizioni in materia di compensazioni IVA.

Si segnala che la norma non afferma che l'obbligo del visto di conformità scatti qualora, risultando dalla dichiarazione IVA un credito superiore ad € 15.000,00, si intende utilizzare lo stesso in compensazione.

A conferma di ciò la stessa disposizione richiede il visto di conformità non relativamente alla dichiarazione (singolare) dalla quale emerge il credito sopra la soglia minima, ma relativamente alle dichiarazioni (plurale) dalle quali emerga il credito.

Tale lettura potrebbe portare alla seguente conclusione che si esprime con un esempio:

- Presentazione di Unico 2009 con un credito IVA pari ad € 10.000,00 che si utilizza in compensazione il 5 agosto 2009;
- Nel periodo 2009 si matura un credito IVA pari ad € 6.000,00 che andrà indicato in IVA 2010;
- Qualora si intenda utilizzare il giorno 16 marzo 2010 il credito IVA 2009 in compensazione si dovrà procedere come segue:
 - o Presentazione della dichiarazione IVA 2010 in via autonoma entro il 28 febbraio 2010;
 - o Porre il visto di conformità alla dichiarazione IVA 2010;
 - o Si Dovrà apporre il visto di conformità anche alla dichiarazione Unico 2009.

Come si vedrà oltre, le nuove disposizioni entrano in vigore il 1 gennaio 2010, pertanto anche qualora si intende utilizzare in compensazione un credito IVA 2008 (Mod. IVA 2009) per un importo superiore ad € 15.000,00 nel mese di gennaio 2010, la dichiarazione IVA 2009 deve essere dotata del visto di conformità. Tale dichiarazione, alla data di gennaio risulta già presentata (entro il 30 settembre 2009). Ci si chiede quindi quale debba essere il comportamento del contribuente in tale ipotesi.

Si auspica che consti nella presentazione di una dichiarazione integrativa senza sanzioni che tra l'altro potrà essere prodotta entro il termine del 30 settembre 2010, ovvero ancora meglio che la decorrenza delle nuove disposizioni che prevedono l'obbligo di apposizione del visto di conformità, interessi le dichiarazioni da presentare a partire dal 1 gennaio 2010.

In alternativa al visto di conformità, la dichiarazione per i soggetti diversi dalle persone fisiche e più precisamente per le società di capitali sottoposte ai controlli contabili ai sensi del Codice civile, dovrà essere sottoscritta oltre che dai rappresentanti legali anche dai soggetti che operano tale controllo contabile.

In sostanza avremo che qualora si intendano utilizzare in compensazione crediti IVA per importi superiori ad € 15.000,00 le relative dichiarazioni, dalle quali emergono tali crediti, dovranno contenere per la generalità dei contribuenti l'apposizione del visto di conformità, mentre per le società di capitali sottoposte al controllo contabile potranno, in alternativa al visto di conformità, essere sottoscritte dai soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione.

Si avrà quindi che per le persone fisiche (imprese o lavoratori autonomi), per le società di persone e per le società e gli enti non sottoposti al controllo contabile sarà sempre necessaria l'apposizione del visto di conformità.

3 - Nuova modalità di presentazione dell' F24.

Il comma 6 dell'articolo 10 del D.L. 78/2009 prevede inoltre che coloro **che intendono** effettuare versamenti utilizzando in compensazione il credito IVA annuale o il credito relativo a periodi inferiori all'anno, per importi superiore ad € 10.000,00 annui sono tenuti ad utilizzare esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate secondo modalità tecniche definite con provvedimento del direttore della medesima Agenzia delle Entrate. Pertanto non potranno più essere utilizzati, per tali compensazioni, modalità di presentazione dell'F24 telematico diverse, quali quelle in remote Banking.

Si segnala che anche tale adempimento è dovuto a prescindere dall'utilizzo del credito in misura eccedente i limiti imposti.

In pratica tutte quelle volte che il contribuente intende effettuare compensazioni IVA, con riferimento al periodo di sorveglianza, per importi superiori ad € 10.000,00, dovrà utilizzare il

canale di presentazione del modello F24 telematico indicato per tutti i versamenti per i quali si è prodotto l'utilizzo di tale credito IVA.

Si deve notare che la disposizione fa riferimento al termine "che intendono". Da ciò sembra derivare che la modalità che dovrà essere utilizzare per le compensazioni superiori ad € 10.000,00, dovrà essere adottata fin dalla prima compensazione.

Secondo tale interpretazione risulta che il contribuente che intende utilizzare in compensazione un credito IVA per un importo pari ad un importo complessivo di € 11.000,00, in tre soluzioni (per esempio: 4.000,00 il 16 marzo – 6.000,00 il 16 aprile – 1.000,00 il 16 maggio) dovrà adottare la particolare procedura di versamento per tutti e tre versamenti.

Anche in riferimento a questa disposizione emerge un aspetto critico che deriva dall'ipotesi in cui il contribuente abbia un credito IVA annuale per il periodo 2009 pari ad € 9.000,00, che utilizza in compensazione fin dai primi mesi dell'anno 2010, e poi matura un credito infrannuale nel secondo trimestre pari ad € 6.000,00.

Volendo utilizzare anche tale credito avrebbe dovuto utilizzare anche per il credito IVA annuale 2009 il servizio telematico messo a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, pur non potendo prevedere il superamento della soglia di controllo nel periodo di sorveglianza.

4 - Compensazioni Infrannuali

Il comma 5 dell'articolo 10 del D.L. 78/2009, con una modifica al comma 3 dell'articolo 8 del DPR 542/1999, dispone che "i contribuenti in possesso dei requisiti indicati dal secondo comma dell'articolo 38 bis del DPR 633/72, per la richiesta di rimborsi infrannuali, possono, in alternativa effettuare la compensazione prevista dall'articolo 17 del D.Lgs. 241/1997, per l'ammontare massimo corrispondente all'eccedenza detraibile del trimestre di riferimento, presentando all'ufficio competente in via telematica entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento un'apposita istanza. Tali compensazioni possono essere effettuate solo successivamente alla presentazione dell'istanza (di cui al comma 2)".

La disposizione in esame si sovrappone a quella generale della preventiva presentazione delle dichiarazioni annuali e del modello IVA TR per le eccedenze di credito IVA riferite a periodi inferiori all'anno.

Si osserva che la norma in esame dispone la preventiva presentazione del modello IVA TR a prescindere dall'importo che si intende utilizzare in compensazione.

Si determina pertanto che non sarà possibile utilizzare il credito IVA infrannuale in compensazione se non dopo la presentazione del modello IVA TR anche qualora non sia superata la soglia di controllo (€ 10.000,00) nel periodo di sorveglianza.

Va ricordato che, a decorrere dal secondo trimestre del 2008, il modello Iva TR può essere presentato solo per via telematica.

5 - Entrata in vigore delle nuove disposizioni

Il comunicato dell'Agenzia delle entrate del 2 luglio 2009 ha precisato che le nuove disposizioni che interessano le compensazioni dei crediti IVA hanno decorrenza dal 1 gennaio 2010.

Si segnala che nel comunicato in argomento l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'effetto delle nuove misure è conseguentemente legato all'intero anno solare di utilizzo del credito.

Pertanto, fino al 31 dicembre 2009 le attuali modalità di esercizio delle compensazioni non saranno soggette a modifiche.

Quanto sopra interessa sia la compensazione del credito IVA derivante dalle dichiarazioni annuali che il credito IVA trimestrale.

Pertanto le nuove disposizioni scatteranno per le compensazioni che si perfezioneranno a decorrere dal 1 gennaio 2010.

Si segnala che tali compensazioni potranno avere ad oggetto però anche crediti IVA emergenti dalla dichiarazione IVA 2009.

L'agenzia dovrà chiarire se, in questo caso, la dichiarazione IVA per il periodo di imposta 2008 dovrà essere dotata del visto di conformità se il relativo credito IVA annuale, che non è stato utilizzato ancora in compensazione e che si intende utilizzare in compensazione risulti essere superiore ad € 15.000,00.

6 - Nuovi termini per la Presentazione della dichiarazione IVA

Ai sensi del comma 1 dell'articolo 10 la compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno, dell'IVA, per importi superiori ad € 10.000,00 annui potrà essere effettuata solo a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito deriva.

In sostanza il contribuente che effettua una compensazione, utilizzando crediti IVA, dovrà aver presentato la dichiarazione IVA o l'istanza per la compensazione IVA trimestrale nel mese precedente a quello di utilizzo che in ogni caso potrà avvenire solo a decorrere dal giorno 16 del mese successivo a quello di tale presentazione.

La lettera a) del comma 1 al punto 2.1 dell'articolo 10 del D.L. 78/2009 prevede a tal fine che, i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione ovvero richiedere a rimborso il credito IVA risultante dalla dichiarazione IVA annuale, possono non comprendere tale dichiarazione in quella unificata.

In pratica il contribuente potrà presentare la dichiarazione IVA in via autonoma qualora intenda far valere in compensazione o a rimborso il credito IVA derivante da tale dichiarazione annuale senza dover attendere la compilazione e l'elaborazione del modello UNICO.

La finalità è chiara ed è volta a consentire al contribuente la possibilità di presentare in via anticipata la dichiarazione IVA al fine di poter utilizzare il credito emergente da tale dichiarazione.

Si segnala che la disposizione, e la facoltà di presentazione della dichiarazione in via autonoma, è destinata solamente ai contribuenti che hanno un credito IVA annuale e che intendono utilizzare tale credito in compensazione o a rimborso a prescindere dall'importo di tale credito.

Dalla interpretazione letterale della norma sembra quindi che la possibilità, di non comprendere nel modello unico la dichiarazione IVA, non possa essere esercitata dal contribuente che rileva un debito IVA ovvero che non intenda utilizzare in compensazione o chiedere a rimborso l'eventuale credito.

In merito il riferimento alla compensazione dovrebbe essere inteso alla compensazione orizzontale.

Va segnalato che la disposizione non fa alcun riferimento all'importo da utilizzare in compensazione pari ad € 10.000,00.

Pertanto si dovrebbe concludere che il contribuente che, avendo maturato per il periodo di imposta di riferimento un credito IVA, intende utilizzare lo stesso in compensazione o richiederlo a rimborso, potrà in ogni caso, a prescindere dall'importo di tale credito, presentare in via autonoma la dichiarazione IVA annuale.

7 - La comunicazione IVA

La lettera a) del comma 1 al punto 2.4 prevede che qualora il contribuente abbia presentato la dichiarazione IVA annuale entro il mese di febbraio lo stesso sarà esonerato dalla presentazione della comunicazione IVA.

Pertanto i contribuenti con rilevanti crediti IVA, utilizzabili in compensazione, saranno portati a presentare entro il mese di febbraio direttamente la dichiarazione IVA annuale, potendo così utilizzare il credito IVA a partire dal giorno 16 del mese di marzo (se la presentazione sarà effettuata nel mese di febbraio) e contestualmente superando l'adempimento afferente la comunicazione IVA.

Il limite del volume d'affari che esonera le persone fisiche dalla presentazione della comunicazione IVA è stato modificato sostituendo l'importo pari ad Lire 50.000.000 con l'importo pari ad € 25.000,00.

8 - Rimborsi IVA

Il comma 3.1 dell'articolo 10 dispone che *“con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono definite le ulteriori modalità ed i termini per l'esecuzione dei rimborsi IVA”*.

È ragionevole attendersi l'introduzione di una nuova modalità che consentirà di presentare l'istanza di rimborso con la presentazione della dichiarazione IVA annuale.

Infatti tale dichiarazione, qualora il contribuente intende utilizzare in compensazione o intende richiedere a rimborso il credito IVA emergente potrà non essere compresa nel modello UNICO.

9 - Sanzioni

Il comma 8 dell'articolo 10 del D.L. 78/2009 aggiunge all'articolo 27 comma 18 del D.L. 185/2008 il seguente periodo:

per le sanzioni previste dal presente comma, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16 comma 3 (riduzione ad $\frac{1}{4}$ delle sanzioni per la definizione degli accertamenti intervenute entro il termine di 60 giorni), e 17, comma 2 (definizione agevolata delle irrogazioni immediate) del D. Lgs. 472/1997.

In sostanza, nel caso di accertamento della violazione dell'indebita compensazione non trova più applicazione la riduzione ad $\frac{1}{4}$ delle sanzioni.

Si deve osservare che la disposizione in esame si riferisce all'utilizzo indebito di tutti i tipi di crediti. Pertanto la definizione agevolata, con riduzione ad $\frac{1}{4}$ delle sanzioni, non potrà trovare più applicazione non solo con riferimento ai crediti IVA o con riferimento ai crediti IVA superiori ad una certa soglia, ma con riferimento a tutti i crediti indebitamente utilizzati in compensazione.

Il comma 1 lettera a) punto 3.2 dell'articolo 10, con una modifica all'articolo 38 Bis del PR 633/72, ha disposto che se successivamente al rimborso o alla compensazione, viene notificato avviso di rettifica o accertamento il contribuente, entro il termine di 60 giorni, deve versare all'ufficio le somme che in base all'avviso stesso risultano indebitamente rimborsate o compensate, maggiorate degli interessi del 2% annuo.

9.2 L'indebita compensazione e i nuovi adempimenti

Opportuno fare alcune osservazioni per ben individuare il concetto di indebita compensazione alla luce delle novità normative.

La nuova disposizione, in materia di compensazione di crediti IVA superiore ad € 10.000,00 annui, prevede che la stessa potrà essere effettuata se e solo se è presentata preventivamente la dichiarazione IVA o l'istanza di compensazione infrannuale.

In altri termini il credito IVA (unitario) è riconosciuto in compensazione, per importi superiore ad € 10.000,00 annui, solo quando siano perfezionati gli adempimenti dichiarativi richiesti.

Pertanto qualora gli adempimenti dichiarativi non sono osservati, la compensazione per importi superiore ad € 10.000,00 non " può essere effettuata".

Il comma 18 dell'articolo 27 del D.L. 185/2008 prevede che:

*L'utilizzo in compensazione **di crediti inesistenti** per il pagamento delle somme dovute è punito con la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi.*

Si tratta ora di capire se la violazione delle disposizioni introdotte dal comma 1 lettera a) numero 1) dell'articolo 10 del D.L. 78/2009, costituisce causa di un'ipotesi di indebita compensazione.

Il comma 18 dell'articolo 27 del D.L. 185/2008 si riferisce all'utilizzo di Crediti inesistenti.

Le nuove disposizioni introducono invece un adempimento che qualora inosservato determina l'impossibilità di utilizzare un credito, "esistente", in compensazione.

Pertanto in caso di inosservanza dei nuovi adempimenti non trovano applicazione le sanzioni per indebita compensazione.

Tali sanzioni richiedono l'accertamento dell'inesistenza del credito utilizzato.

9.3 - Decorrenza delle nuove disposizioni sanzionatorie.

Alla lettera del comunicato stampa, la decorrenza indicata dallo stesso riguarda solo le disposizioni, dell'articolo 10, che interessano le compensazioni IVA.

Le nuove disposizioni sanzionatorie, evidentemente, non interessano quelle in materia di compensazione IVA, pertanto le stesse avranno decorrenza del 1 luglio 2009.

Pertanto si ritiene che, la non applicazione della definizione agevolata, potrà interessare le sole "indebite compensazioni" consumate a decorrere dal 1 luglio 2009.