

Informativa per gli associati

Informativa n. 11
del 22 febbraio 2011

Novità in materia di compensazione in presenza di imposte iscritte a ruolo - Chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate e provvedimento attuativo

1 PREMESSA

L’art. 31 del D.L. 31.5.2010 n. 78 convertito nella L. 30.7.2010 n. 122 (c.d. “manovra correttiva”) ha previsto, a decorrere dall’1.1.2011, il divieto di compensazione, nel modello F24, dei crediti relativi alle imposte erariali, in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, di ammontare superiore a 1.500,00 euro, per i quali sia scaduto il termine di pagamento.

Con il DM 10.2.2011, pubblicato sulla *G.U.* 18.2.2011 n. 40, è stato emanato il provvedimento attuativo che consente il pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, mediante la compensazione dei crediti relativi alle stesse imposte.

Secondo quanto chiarito dall’Agenzia delle Entrate, con la pubblicazione del DM 10.2.2011 il divieto di compensazione in esame diventa operativo a regime.

2 DIVIETO DI COMPENSAZIONE NEL MODELLO F24 IN PRESENZA DI IMPOSTE ISCRITTE A RUOLO

L’art. 31 del D.L. 78/2010 convertito ha introdotto il divieto di compensazione:

- dei crediti relativi alle imposte erariali;
- in presenza di debiti:
 - iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori (es. sanzioni e interessi);
 - di ammontare superiore a 1.500,00 euro;
 - per i quali sia scaduto il termine di pagamento.

Compensazioni “orizzontali” e “verticali”

Il nuovo divieto dovrebbe riguardare le sole compensazioni c.d. “orizzontali” (o “esterne”), cioè quelle che riguardano crediti e debiti di diversa natura (es. credito IVA con debito IRPEF, credito IRES con contributi INPS, ecc.) e che avvengono necessariamente nel modello F24.

Le nuove disposizioni non dovrebbero quindi riguardare le c.d. compensazioni “verticali” (o “interne”), cioè quelle che riguardano la stessa imposta (es. credito IVA con IVA a debito da versare, saldo IRES a credito con acconti IRES, ecc.), anche se esposte nel modello F24.

Compensazione dei crediti IVA

Restano comunque applicabili le limitazioni, introdotte a decorrere dal 2010, in relazione alla compensazione “orizzontale” nel modello F24 dei crediti IVA (annuali o infrannuali).

2.1 FINALITÀ

Come evidenziato dalla relazione di accompagnamento al D.L. 78/2010, la disciplina in esame intende quindi impedire *“la compensazione immediata nel modello F24 (e dunque il mancato versamento delle imposte dovute) a chi è nel contempo debitore di altri importi iscritti a ruolo, anche di considerevole ammontare e risalenti nel tempo, e che si ostina a non pagare, costringendo gli organi della riscossione a defatiganti attività esecutive, spesso vanificate da deliberate spoliazioni preventive del patrimonio”*.

2.2 LIMITAZIONE ALLE SOLE “IMPOSTE ERARIALI”

La disciplina in esame si applica ai crediti e ai debiti relativi alle sole “imposte erariali” (es. IRPEF, IRES, IVA, ecc.).

Tuttavia, dovrebbero rientrare nell’ambito della disciplina in esame anche:

- l’IRAP;
- le addizionali alle imposte dirette.

Sono pertanto escluse dall’ambito applicativo del nuovo divieto di compensazione tutte le altre entrate che non hanno natura di imposte erariali, quali, ad esempio:

- i tributi locali (es. ICI);
- i contributi previdenziali (es. INPS dipendenti, artigiani, commercianti, gestione separata ex L. 335/95);
- i premi INAIL contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali.

2.3 LIMITE DI 1.500,00 EURO

La disciplina in esame si applica a condizione che l’importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori sia di ammontare superiore a 1.500,00 euro.

Pertanto, il divieto di compensazione in esame non sussiste qualora gli importi iscritti a ruolo e non pagati siano pari o inferiori a 1.500,00 euro.

Tuttavia, il suddetto limite di 1.500,00 euro deve ritenersi costituito dall’ammontare complessivo degli importi iscritti a ruolo e non pagati, anche se i debiti derivanti dalle singole cartelle di pagamento non superano tale soglia.

Accessori del debito d’imposta

L’Agenzia delle Entrate ha chiarito che rientrano tra gli “accessori” del debito d’imposta iscritto a ruolo:

- le sanzioni;
- gli interessi;
- gli aggi spettanti all’Agente della Riscossione;
- le altre spese collegate al ruolo, come quelle di notifica della cartella o relative alle procedure esecutive sostenute dall’Agente della Riscossione.

Per superare la soglia “limite” è quindi sufficiente un’imposta erariale non pagata decisamente inferiore a 1.500,00 euro.

Pertanto, è necessario verificare presso l’Agente della Riscossione l’effettivo ammontare del debito “pendente”.

2.4 SCADENZA DEL VERSAMENTO DELLE SOMME ISCRITTE A RUOLO

Ai fini dell'applicazione del divieto di compensazione in esame, deve essere scaduto il termine di pagamento delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, cioè deve essere decorso il termine di 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento.

La compensazione è quindi possibile nell'arco dei 60 giorni dalla notifica della cartella.

2.5 SOSPENSIONE DELLA RISCOSSIONE

Secondo quanto indicato dalla relazione di accompagnamento al D.L. 78/2010, l'applicazione della disciplina in esame presuppone che non sia intervenuta una sospensione della riscossione.

In tal caso, infatti, non può configurarsi un inadempimento del contribuente iscritto a ruolo.

2.6 DILAZIONE DELLA RISCOSSIONE

Analoghe conclusioni dovrebbero applicarsi anche in caso di dilazione delle somme iscritte a ruolo.

In caso di concessione della dilazione e di regolare pagamento delle rate, infatti, il contribuente iscritto a ruolo non può considerarsi inadempiente.

2.7 DECORRENZA

Il nuovo divieto di compensazione si applica a decorrere **dall'1.1.2011**. Tuttavia, fino al 17.2.2011, cioè anteriormente alla pubblicazione del citato DM 10.2.2011, si è applicato un particolare "regime transitorio".

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il divieto di compensazione opera anche in relazione alle cartelle il cui termine di pagamento sia già scaduto anteriormente all'1.1.2011.

Pertanto, deve ritenersi confermato che il divieto di compensazione riguardi i modelli F24 presentati a partire dall'1.1.2011, indipendentemente:

- dall'anno di riferimento delle imposte erariali iscritte a ruolo;
- dall'anno di formazione del ruolo;
- dall'anno di scadenza del pagamento della relativa cartella.

Inoltre, non appare rilevante neppure l'anno di maturazione del credito relativo ad imposte erariali.

2.8 MODALITÀ APPLICATIVE DEL DIVIETO DI COMPENSAZIONE

2.8.1 Disciplina "a regime" applicabile dal 18.2.2011

Secondo l'Agenzia delle Entrate, la compensazione nel modello F24 è sempre preclusa se il contribuente non provvede preventivamente al pagamento dell'intero debito scaduto iscritto a ruolo, anche se il credito è di ammontare superiore al debito stesso.

Quindi, ad esempio, in presenza di:

- un credito compensabile di 10.000,00 euro e di una iscrizione a ruolo non pagata di 12.000,00 euro, il contribuente non può utilizzare il credito nel modello F24 per compensare altri importi a debito da versare (es. IVA, ritenute, contributi INPS, ecc.), se non provvede al pagamento del debito scaduto iscritto a ruolo;
- un credito compensabile di 10.000,00 euro e di una iscrizione a ruolo non pagata di 4.000,00 euro, se il contribuente non provvede preventivamente al pagamento del debito scaduto iscritto a ruolo non può utilizzare nel modello F24, per compensare altri importi a debito da versare (es. IVA, ritenute, contributi INPS, ecc.), neppure l'importo di 6.000,00 euro (eccedenza di credito rispetto al debito iscritto a ruolo).

Per effetto del DM 10.2.2011, il pagamento degli importi iscritti a ruolo può avvenire anche mediante compensazione con il credito disponibile relativo ad imposte erariali.

Con tale compensazione, il contribuente può azzerare le proprie posizioni debitorie iscritte a ruolo, in modo da poter poi procedere alla compensazione "ordinaria". In pratica, i crediti erariali devono essere utilizzati prioritariamente per estinguere i relativi debiti iscritti a ruolo.

2.8.2 Disciplina "transitoria" applicabile dall'1.1.2011 e fino al 17.2.2011

Si ricorda che, in via transitoria, fino all'emanazione del DM 10.2.2011, l'Agenzia delle Entrate aveva chiarito che non sono sanzionabili le compensazioni:

- effettuate in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, di ammontare superiore a 1.500,00 euro, di cui era scaduto il pagamento;
- a condizione che l'operazione di compensazione non sia andata ad intaccare i crediti necessari per pagare i ruoli esistenti.

In sostanza, dall'1.1.2011 e fino al 17.2.2011 (giorno antecedente alla pubblicazione in *G.U.* del DM 10.2.2011), era possibile utilizzare nel modello F24 i crediti:

- eccedenti l'ammontare degli importi a debito iscritti a ruolo e non pagati;
- per compensare altri importi a debito da versare (es. IVA, ritenute, contributi INPS, ecc.).

3 COMPENSAZIONE TRA SOMME ISCRITTE A RUOLO PER IMPOSTE ERARIALI E RELATIVI ACCESSORI E CREDITI RELATIVI ALLE STESSA IMPOSTE

Con l'emanazione del DM 10.2.2011 è stata disciplinata la possibilità di pagamento:

- delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori;
- mediante la compensazione dei crediti relativi alle stesse imposte.

È stata quindi introdotta una particolare forma di compensazione "interna" tra crediti compensabili (in quanto non chiesti a rimborso) relativi a imposte erariali e debiti iscritti a ruolo relativi alle stesse imposte, in precedenza non consentita.

Tale compensazione può avvenire:

- con riferimento a somme iscritte a ruolo di qualunque ammontare e anche se non è ancora scaduto il relativo termine di pagamento;
- anche in forma parziale.

3.1 AMBITO DI APPLICAZIONE

La disciplina in esame si applica ai crediti e ai debiti relativi alle sole "imposte erariali" (es. IRPEF, IRES, IVA, ecc.).

Tuttavia, è stato chiarito che rientrano nell'ambito della disciplina in esame anche:

- l'IRAP;
- le addizionali alle imposte dirette.

3.1.1 Oneri accessori

Il pagamento mediante compensazione è ammesso anche per gli oneri accessori relativi alle imposte erariali iscritte a ruolo, quali:

- sanzioni e interessi;
- aggi e spese a favore dell'Agente della Riscossione.

3.1.2 Riforma dell'iscrizione a ruolo

Ai sensi dell'art. 29 comma 1 del D.L. 78/2010, non vi sarà più la necessità, per l'Agente della Riscossione, di notificare la cartella di pagamento, in relazione agli avvisi di accertamento:

- riguardanti le imposte sui redditi e l'IVA;
- relativi ai periodi d'imposta in corso al 31.12.2007 e successivi;
- che verranno notificati a partire dall'1.7.2011.

L'avviso di accertamento, infatti, conterrà l'intimazione ad adempiere al versamento delle somme ivi indicate, entro il termine per la proposizione del ricorso (cioè entro 60 giorni dalla sua notifica), scaduto il quale l'accertamento diventa titolo esecutivo. Decorsi 30 giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, sarà affidata in carico agli Agenti della Riscossione anche ai fini dell'esecuzione forzata.

Il DM 10.2.2011 prevede espressamente che il pagamento mediante compensazione si applicherà anche in relazione:

- alle imposte sui redditi e all'IVA, nonché alle relative sanzioni, derivanti dagli avvisi di accertamento notificati dall'1.7.2011;
- la cui riscossione sarà affidata all'Agente della Riscossione.

3.2 MODALITÀ DI COMPENSAZIONE

Il pagamento delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, mediante compensazione, avviene:

- nel modello "F24 Accise";
- indicando la Provincia dell'ambito di competenza dell'Agente della Riscossione che ha in carico il debito che si intende compensare;
- utilizzando il codice tributo "RUOL", istituito dalla risoluzione Agenzia delle Entrate 21.2.2011 n. 18.

3.3 PAGAMENTO PARZIALE

Nel caso in cui il pagamento mediante compensazione riguardi solo una parte delle somme dovute iscritte a ruolo (ad esempio per insufficienza del credito disponibile), il contribuente è tenuto a comunicare preventivamente all'Agente della Riscossione le posizioni debitorie da estinguere, con le modalità definite dall'Agente della Riscossione stesso.

In assenza di tale comunicazione, l'imputazione dei pagamenti è effettuata dall'Agente della Riscossione secondo i seguenti criteri (art. 31 del DPR 602/73):

- il pagamento deve essere prioritariamente imputato alle rate scadute;
- nei riguardi delle rate scadute, l'imputazione è fatta, rata per rata, iniziando dalla più remota, al debito d'imposta, alle sanzioni e agli interessi;
- l'imputazione ai diritti e alle spese maturati a favore dell'Agente della Riscossione può avvenire solo dopo la completa estinzione del debito per le rate scadute e relativi interessi di mora;
- per i debiti di imposta già scaduti, l'imputazione è fatta con preferenza alle imposte o quote di imposta meno garantite;
- fra imposte o quote di imposta ugualmente garantite, l'imputazione è fatta con precedenza a quella più remota.

La comunicazione in esame è quindi opportuna per evitare che il pagamento parziale venga imputato a "pendenze" (es. contributi INPS) che non impediscono la compensazione "ordinaria".

3.4 RIMBORSO DEI VERSAMENTI ECCEDENTI

Qualora il pagamento eseguito risulti superiore alle somme dovute, il rimborso dell'eccedenza versata è effettuato:

- dall'Agente della Riscossione;
- previa presentazione di apposita istanza da parte del contribuente;
- previa verifica presso la pubblica amministrazione competente dell'effettiva sussistenza del credito utilizzato in compensazione dal contribuente.

3.5 LIMITI ALLA COMPENSAZIONE DEI CREDITI IVA

Il DM 10.2.2011 prevede espressamente che restano ferme le disposizioni in materia di controllo preventivo dell'utilizzo in compensazione dei crediti IVA, applicabili dal 2010, vale a dire:

- la compensazione nel modello F24 dei crediti IVA di importo superiore a 10.000,00 euro annui può essere effettuata solo dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale o dell'istanza trimestrale (modello TR) dalla quale il credito emerge;
- l'obbligo, per i soggetti che effettuano la compensazione, nel modello F24, di crediti IVA superiori a 10.000,00 euro annui, di utilizzare per la presentazione dei modelli F24 esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, secondo le modalità tecniche definite dalla stessa Agenzia;
- l'utilizzo in compensazione nel modello F24 di crediti IVA per importi superiori a 15.000,00 euro annui comporta altresì l'obbligo che la dichiarazione annuale IVA, dalla quale emerge il credito, rechi:
 - l'apposizione del visto di conformità da parte di un soggetto abilitato (es. dottore commercialista o esperto contabile);
 - oppure la sottoscrizione del soggetto al quale è demandata la revisione legale dei conti (es. revisore o collegio sindacale).

Pertanto, i suddetti vincoli devono essere rispettati anche se si utilizzano i crediti IVA per compensare gli importi iscritti a ruolo.

4 SANZIONI

In caso di inosservanza del divieto di compensazione di cui all'art. 31 del D.L. 78/2010, si applica una sanzione pari al 50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, per i quali è scaduto il termine di pagamento.

4.1 AMMONTARE MASSIMO DELLA SANZIONE

La sanzione in esame non può comunque essere superiore al 50% di quanto indebitamente compensato.

In pratica, la sanzione è pari al minore importo tra:

- il 50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo;
- il 50% di quanto indebitamente compensato.

4.2 CONTENZIOSO SULL'ISCRIZIONE A RUOLO

La sanzione non può essere applicata fino al momento in cui sull'iscrizione a ruolo penda contestazione giudiziale o amministrativa; in tal caso, i termini di irrogazione della sanzione decorrono dal giorno successivo alla data della definizione della contestazione.

In pratica, in pendenza di un procedimento giudiziale o amministrativo contro l'iscrizione a ruolo sembra possibile operare la compensazione, ma esponendosi al rischio che, se la legittimità dell'iscrizione a ruolo verrà confermata in tutto o in parte, la compensazione eseguita venga considerata indebita e quindi soggetta all'applicazione della sanzione in esame.

Qualora, invece, il procedimento si concluda con l'annullamento dell'iscrizione a ruolo (o dell'atto "presupposto", es. avviso di accertamento), la compensazione operata diventa pienamente legittima, in quanto è venuto meno il requisito della presenza di imposte erariali iscritte a ruolo e non pagate.