D.L. n.78/2010-Compensazione di crediti erariali e altre misure d'interesse-Chiarimenti ministeriali

23 Febbraio 2011

Operativa l`estinzione dei debiti per tributi erariali iscritti a ruolo, di importo superiore a 1.500 euro, mediante compensazione con crediti d`imposta erariali e possibilità di utilizzo in compensazione degli ulteriori crediti d`imposta. Obbligo di comunicazione all`Agenzia delle Entrate delle operazioni rilevanti ai fini IVA di importo pari, o superiore, a 3.000 euro.

Questi, in estrema sintesi, i principali chiarimenti della **Circolare n.4/E del 15 febbraio 2011**, con la quale l`Agenzia delle Entrate illustra le novità introdotte dal D.L. 78/2010, convertito, con modificazioni, dalla legge 122/2010, in particolare, in materia di compensazione delle imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo. Sul tema, è stato, altresì, emanato il **Decreto 10 febbraio 2011 del Ministero dell`economia e finanze**, pubblicato in *Gazzetta Ufficiale* n.40 del 18 febbraio 2011, che dà attuazione all`art.31 del D.L. 78/2010.

1. Compensazione di crediti relativi ad imposte erariali
1.1 Ambito applicativo
2. Comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA
3. Ulteriori chiarimenti

1. Compensazione di crediti relativi ad imposte erariali

Come noto, l`art.31, comma 1, del D.L. 78/2010 stabilisce, a decorrere dal **1° gennaio 2011**, il **divieto** di **compensare crediti** d`**imposta** fino a concorrenza dei **debiti tributari iscritti a ruolo per imposte erariali** e relativi accessori, di **importo superiore** a **1.500 euro**, per i quali è scaduto il termine di pagamento.

La citata disposizione ammette il pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali mediante la compensazione dei crediti relativi alle stesse imposte, con le modalità stabilite da un apposito Decreto del Ministero dell`economia e delle finanze[1].

In attuazione di tale disposizione, è stato emanato il D.M. 10 febbraio 2011[2], in vigore dal 18 febbraio 2011.

Circa l`**applicabilità** del **divieto** di **compensazione**, con un orientamento assai restrittivo[3], la C.M. n.4/E/2011 chiarisce che la **disposizione deve essere interpretata nel senso** che, in presenza di **crediti d`imposta d`importo superiore a quello iscritto a ruolo**, il **contribuente non può effettuare** alcuna **compensazione se non assolve**, preventivamente, l`**intero debito** per il quale è scaduto il termine di pagamento, unitamente ai relativi oneri accessori[4].

In sostanza, il divieto di compensazione comporta, a parere dell`Agenzia delle Entrate, un «*obbligo di preventiva estinzione dei debiti iscritti a ruolo e non una "riserva indisponibile"" del credito pari all`ammontare di tali debiti*», mentre dal dettato normativo sembra operare, invece, l`obbligo di un mero accantonamento.

La posizione dell`Agenzia delle Entrate suscita perplessità in quanto supera la stessa formulazione della disposizione, che, anche in presenza di ruoli scaduti, vieta la possibilità di effettuare la compensazione unicamente «*fino a concorrenza dell`importo dei debiti*».

Il divieto, chiarisce l`Agenzia delle Entrate, si applica anche per le cartelle già notificate nel 2010 e, in ogni caso, per tutte quelle il cui termine di pagamento sia scaduto anteriormente al 1° gennaio 2011.

All`inosservanza del divieto è correlata una sanzione, che si rende applicabile unicamente al momento in cui il ruolo sia divenuto definitivo[5], ovverosia non più contestabile in via giudiziale od amministrativa, con la conseguenza che, in caso di compensazione in pendenza di giudizio[6], la sanzione non può essere applicata.

In tal ambito, la C.M. n.4/E/2011 precisa che, in questo caso, i termini per applicare la penale[7] decorrono dal giorno successivo alla definizione della contestazione.

Con riferimento alla **misura** della **sanzione** prevista in caso di indebita compensazione[8], la C.M. n.4/E/2011, chiarendo la formulazione letterale della disposizione, di non facile lettura[9], precisa che la stessa:

- **è pari al *"50%*** *dell`**importo** dei **debiti iscritti a ruolo** per imposte erariali e relativi accessori e per i quali è scaduto il termine di pagamento""* **e**
- **non può**, comunque, **superare il** limite del **50%** dell`**ammontare** indebitamente **compensato**.

In termini quantitativi, ciò significa che la sanzione sarà pari al 50% del minore tra l`importo del debito iscritto a ruolo e l`ammontare del credito compensato.

Per maggiore chiarezza, si fornisce l`esempio seguente.

CREDITO D`IMPOSTA	ISCRIZIONE A RUOLO	COMPENSAZIONE INDEBITA	SANZIONE

30.000 euro	4.000 euro	30.000 euro	2.000 euro*

*** Tale importo è il minore tra il 50% di 30.000 (15.000) ed il 50% di 4.000 (2.000)**

1.1 Ambito applicativo

Sotto tale profilo, sia la C.M. n.4/E/2011, sia il D.M. 10 febbraio 2011 confermano che i **crediti** per i quali è preclusa la compensazione, in presenza di iscrizioni a ruolo superiori a 1.500 euro, sono quelli **relativi** alle **imposte erariali** (imposte dirette, IVA, ecc).

Per quanto riguarda la **tipologia** dei **tributi** iscritti a ruolo,compensabili con i suddetti crediti,la C.M. n.4/E/2011 conferma che si tratta delle **imposte dirette**, dell`**IVA** e delle altre **imposte indirette**, con esclusione dei tributi locali e dei contributi di qualsiasi natura.

In merito, ilD.M. 10 febbraio 2011 ammette la **possibilità** di **compensare**:

– **le imposte erariali iscritte a ruolo**, comprensive degli **oneri accessori** e degli **aggi** spettanti all`agente della riscossione e le **spese** da lui sostenute.

In tal ambito, nel Comunicato stampa dello scorso 10 febbraio[10], il Ministero ha chiarito che sono compensabili anche l`**IRAP** e le **addizionali** alle **imposte dirette**.

– le **imposte erariali** (ossia imposte dirette ed IVA), per le quali sono ammessi gli "accertamenti esecutivi"" di cui all`art.29 dello stesso D.L. 78/2010 (*cfr*. il successivo paragrafo 3).

In sostanza, per quanto riguarda l`**operatività** di tale nuova **regola**, il citato Decretoconsente il **pagamento**, anche parziale, delle **somme iscritte a ruolo attraverso** il meccanismo della **compensazione** con "**crediti relativi ad imposte erariali**", con il sistema del **versamento unificato** (ai sensi dell`art.17 del D.Lgs. 241/1997, con Modello F24).

Per quanto riguarda le modalità operative della compensazione, l`art.2 del Decreto prevede che i contribuenti dovranno indicare (nello stesso Modello F24) la provincia di competenza dell`agente della riscossione che ha in carico il debito per il quale si opera la compensazione.

A tal fine, con la **R.M. n.18/E del 21 febbraio 2011** è stato istituito il codice "RUOL"[11], che dovrà essere inserito, nel **Modello F24-Accise**, nella sezione "*Accise-Monopoli ed altri versamenti non ammessi in compensazione*", in corrispondenza degli "*importi a debito versati*".

Inoltre, l`Agenzia delle Entrate specifica che:

– nel campo "*ente*" deve essere inserita la lettera "*R*";

– nel campo "*prov*" deve essere inserita la sigla della provincia di competenza dell`agente della riscossione, come previsto dal Decreto attuativo;

– i campi "*codice identificativo*", "*mese*" ed "*anno di riferimento*" non devono essere compilati.

In un`ottica di semplificazione, il Decreto prevede che gli agenti della riscossione e l`Agenzia delle Entrate possono stipulare una convenzione per la trasmissione telematica dei Modelli F24, in nome e per conto dei contribuenti, mediante il servizio *Entratel*.

Tale disposizione, se effettivamente attuata, potrebbe attenuare i costi amministrativi in capo ai contribuenti, relativamente all`estinzione di eventuali debiti tributari pendenti in capo agli stessi.

A tal riguardo, l`Agenzia delle Entrate chiarisce che l`integrale **compensazione** di **crediti d`imposta** erariali **è ammessa unicamente entro 60 giorni** dalla **notifica** della **cartella**, ovvero quando il pagamento delle imposte iscritte a ruolo sia eseguito tempestivamente.

Con riferimento, alla **compensazione parziale** dei debiti iscritti a ruolo, l`art. 4 del D.M. 10 febbraio 2011 stabilisce che il contribuente è tenuto a comunicare preventivamente all`agente della riscossione le posizioni debitorie cui imputare i pagamenti, il quale, in mancanza della comunicazione dell`interessato, individuerà autonomamente i debiti da estinguere mediante il pagamento.

Per quanto riguarda i **versamenti eccedenti l`importo del debito**, il Decreto prevede il rimborso da parte dell`agente della riscossione, previa istanza da parte del contribuente (art.5).

Prima di procedere al rimborso, l`agente verifica presso la P.A. competente l`effettiva sussistenza del credito utilizzato in compensazione dal contribuente.

Restano ferme, in ogni caso, le disposizioni relative al controllo preventivo dell`utilizzo in compensazione dei crediti IVA[12], nonchè all`obbligo, per i titolari di partita IVA, di presentazione dei Modelli F24 esclusivamente con modalità telematiche (art.6).

2. Comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA

In materia di tracciabilità dei pagamenti, l`art.21 del D.L. 78/2010 prevede che le operazioni rilevanti ai fini IVA, di importo superiore a 3.000 euro, debbano essere comunicate all`Agenzia delle Entrate, mediante termini e modalità stabilite da un apposito Provvedimento del Direttore della medesima Agenzia ("cd. elenco clienti e fornitori"").

Come ribadito dalla C.M. n.4/E/2011, tale disposizione stabilisce, inoltre, che per l`omissione delle comunicazioni, ovvero per l`invio con dati incompleti, o non veritieri, si applica la sanzione amministrativa da un minimo di 258 euro a 2.065 euro (*cfr*. art.11 del D.Lgs. 471/1997).

In attuazione di tale disposizione è stato emanato il **Provvedimento 22 dicembre 2010 Prot. n.2010/184182**, il quale stabilisce che:

– sono **obbligati** all`**invio** della Comunicazione, entro il **30 aprile** dell`**anno successivo a quello di riferimento**, tutti i **soggetti passivi IVA** (cedente/cessionario, committente/prestatore), che **effettuano o ricevono cessioni** di **beni** e **prestazioni** di **servizi** con **corrispettivi pari**, **o superiori**, a **3.000 euro** (da calcolare **al netto** dell`IVA).

Il predetto **limite** è **elevato** a **3.600 euro** (da calcolare **al lordo** dell`IVA), per le operazioni per le quali non vi è l`obbligo di emissione di fattura[13].

Tuttavia, per **il periodo d`imposta 2010**, la **Comunicazione** deve essere **inviata**, entro il **31 ottobre 2011**, **unicamente** per le

operazioni con **corrispettivi pari**, o **superiori**, **a 25.000 euro**, **e solo per** le **operazioni soggette** all`obbligo di **fatturazione**.

In ogni caso, ai fini del calcolo del limite in presenza di contratti collegati tra loro, si considera l`ammontare complessivo dei corrispettivi previsti per tutti i contratti;

– per i contratti d`**appalto**, **fornitura**, **somministrazione** e per gli altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, i **dati** devono essere **inviati solo** nell`ipotesi in cui, nell`anno solare, i **corrispettivi complessivi** siano **pari**, o **superiori** a **3.000 euro** (ovvero agli importi precedentemente individuati)[14];

– nella **Comunicazione** devono essere **indicati**, per ciascuna operazione[15]:

- l`**anno** di riferimento;
- la **partita IVA** o il **codice fiscale** del **cedente/prestatore**, e del **cessionario/committente**.

  Per quanto riguarda le operazioni non soggette all`obbligo di fatturazione, il committente/cessionario deve fornire i propri dati identificativi al cedente/prestatore;
- i **corrispettivi** dovuti dal cessionario/committente, ovvero al cedente/prestatore, secondo le condizioni contrattuali, e l`**importo** dell`**IVA** applicata, o l`indicazione che si tratta di operazioni non imponibili o esenti;
- i **corrispettivi comprensivi** dell`**IVA**, per le **operazioni senza obbligo** di **fattura**;

– la **trasmissione** del Modulo deve essere effettuata mediante i **servizi *Entratel* o *Fisconline***, direttamente dal soggetto passivo, ovvero per il tramite di soggetti abilitati (art.3, commi 2-*bis* e 3 del D.P.R. 322/1998)[16], mediante un apposito *software* messo a disposizione dell`Agenzia delle Entrate, che rilascerà una ricevuta informatica.

Nell`ipotesi di errori od omissioni, è possibile trasmettere una nuova Comunicazione, sostitutiva della precedente, a condizione che la stessa si riferisca al medesimo periodo temporale e il nuovo invio avvenga, previo annullamento della precedente Comunicazione, non oltre 30 giorni dalla scadenza del termine previsto per la trasmissione dei dati;

– sono **escluse** dall`**obbligo** di Comunicazione:

- le importazioni e le esportazioni, le operazioni effettuate o ricevute verso Paesi black list, ovvero le operazioni già comunicate all`Anagrafe tributaria, che sono già monitorate dall`Amministrazione finanziaria;
- le **operazioni** effettuate **fino al 30 aprile 2011**, per le quali **non** è previsto l`**obbligo** di emissione della **fattura** (l`obbligo, pertanto, scatterà dal 1° maggio 2011).

A tal riguardo, rispondendo ad un quesito nel corso di un incontro con la stampa specializzata ("Telefisco 2011"), l`Agenzia delle Entrate ha chiarito che dall`obbligo di Comunicazione sono **escluse** le **cessioni di immobili**, che risultano già monitorate dall`Anagrafe Tributaria.

In merito, si è in attesa che il citato chiarimento venga confermato ufficialmente da parte dell`Agenzia delle Entrate[17].

3. Ulteriori chiarimenti

La Circolare n.4/E/2011 richiama, altresì, le ulteriori novità introdotte dal D.L. 78/2010, relative, in particolare, a:

– **ritenuta** del **10%** effettata dalle banche e da Poste italiane s.p.a. all`atto di accredito dei bonifici di pagamento delle spese agevolate con le detrazioni del "36%" e del "55%", le cui modalità attuative sono state stabilite dal Provvedimento del Direttore dell`Agenzia delle Entrate 30 giugno 2010, Prot. n.94288/2010, e dalla C.M. n.40/E/2010 (art.25- *cfr. Manovra 2011-2012: Convertito in Legge il D.L. 78/2010 del 2 agosto 2010*), cui espressamente la C.M. n.4/E/2011 rinvia;

– **obbligo** di **indicazione** dei **dati catastali** per le **compravendite** e le **locazioni** (art.19, commi 14-16 – *cfr. Manovra 2011-2012 – Comunicazione dati catastali – C.M. 2/2010 dell`Agenzia del Territoriodel 29 luglio 2010* e *Locazione di immobili – Modelli per la registrazione degli atti e comunicazione dei dati catastali del 13 luglio 2010*);

– dal 1° luglio 2011, **esecutività** dell`**atto** di **accertamento** decorsi 60 giorni dalla data della notifica (art.29);

– per le imprese che aderiscono a **contratti di rete**, **esclusione** dalle **imposte** sul **reddito**, fino ad 1 milione di euro, e per 3 periodi d`imposta, degli **utili** reinvestiti nel programma comune. Tale agevolazione è subordinata all`autorizzazione della Commissione europea (art.42);

– introduzione del "**regime fiscale di attrazione europea**", per le imprese UE che intraprendono in Italia nuove attività economiche, con la facoltà di applicare, in alternativa alla normativa tributaria italiana, la disciplina fiscale vigente in uno degli Stati membri UE (art.41);

– **proroga** del versamento degli acconti dell`imposta sul reddito delle persone fisiche, dovuti per i periodi d`imposta 2011 e 2012, mediante apposito DPCM, non ancora emanato (art.55, commi 1 e 2).

---

[1] Tale Provvedimento sarebbe dovuto essere emanato entro 180 giorni dall`entrata in vigore del D.L. 78/2010 (termine ordinatorio).
[2] Con proprio Comunicato stampa del 10 febbraio 2011, il Dipartimento delle finanze del Ministero aveva annunciato la pubblicazione in *G.U.* del Decreto, anticipando i principali contenuti dello stesso.

[3] In occasione di un incontro con la stampa specializzata ("Telefisco 2011") lo scorso 26 gennaio, l`Agenzia delle Entrate si era già pronunciata sul divieto di compensazione, manifestando, in sostanza, lo stesso orientamento successivamente confermato con la C.M. n.4/E/2011.

[4] A parere dell`Agenzia delle Entrate, lo scopo del divieto è quello di contrastare compensazioni immediate da parte di soggetti che, pur vantando un credito erariale, siano, allo stesso tempo, debitori di somme iscritte a ruolo che l`Amministrazione finanziaria non riesce a recuperare mediante le ordinarie procedure esecutive.

[5] *Cfr.* **D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602**

(omissis)

Art. 14. Iscrizioni a ruolo a titolo definitivo

Sono iscritte a titolo definitivo nei ruoli:

a) le imposte e le ritenute alla fonte liquidate in base alle dichiarazioni ai sensi dell`articolo 36-bis e 36-ter, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, al netto dei versamenti diretti risultanti dalle attestazioni allegate alle dichiarazioni;

b) le imposte, le maggiori imposte e le ritenute alla fonte liquidate in base ad accertamenti definitivi;

c) i redditi dominicali dei terreni e i redditi agrari determinati dall`ufficio in base alle risultanze catastali;

d) i relativi interessi, soprattasse e pene pecuniarie.

(omissis)

[6] Si tratta dei cd. "ruoli non definitivi"", con riferimento ai quali l`iscrizione a ruolo, dopo la notifica dell`atto di accertamento, è provvisoria, e di importo pari «*alla metà degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati*» – *cfr.* l`art.15 del D.P.R. 602/1973.

[7] Ai sensi dell`art.20 del D.Lgs. 472/1997.

[8] Ossia senza la preventiva estinzione dei ruoli definitivi, mediante compensazione secondo le modalità stabilite nel D.M. 10 febbraio 2011.

[9] Infatti, la norma stabilisce che la sanzione è pari al *"50% dell`importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori e per i quali è scaduto il termine di pagamento, fino a concorrenza dell`ammontare indebitamente compensato""*. Il dettato letterale della disposizione appariva fin qui coerente, mentre il successivo limite alla quantificazione della penale, posto dal successivo periodo dell`art.31 *("La sanzione... non può essere comunque superiore al cinquanta percento di quanto indebitamente compensato"")* aveva fatto emergere dubbi sull`effettiva misura della sanzione.

[10] *Cfr*. anche la relazione illustrativa all`art.31 del D.L. 78/2010.

[11] Il codice è denominato "*Pagamento mediante compensazione delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori – art.31, c.1, D.L. 31 maggio 2010, n.78"*.

[12] *Cfr*, al riguardo, l`art.10 del D.L. 78/2009, convertito, con modificazioni, dalla legge 102/2009 e *News ANCE n.249 dell`11 febbraio 2010*.

[13] In particolare, sono esonerati dall`obbligo di fatturazione i commercianti al minuto, ed assimilati (art.22 D.P.R. 633/1972), ed ulteriori categorie di soggetti (ad es. aziende di credito, imprese assicuratrici, imprese di somministrazione di acqua, gas, energia elettrica, ecc.) individuate da specifici Decreti ministeriali. Inoltre, l`obbligo di fatturazione è escluso per particolari tipologie di operazioni (ad es. le lotterie – art.10, commi 6-7, D.P.R. 633/1972). In tali ipotesi, l`effettuazione dell`operazione viene documentata mediante ricevuta o scontrino fiscale.

[14] Ossia, per il periodo d`imposta 2010, 25.000 euro nell`ipotesi di operazioni con fattura obbligatoria. In caso di operazioni per le quali non è previsto l`obbligo di fatturazione, il limite è di 3.600 euro.

[15] A tal fine, si deve far riferimento al momento della registrazione (artt.23-25 D.P.R. n.633/1972), o, in mancanza, al momento di effettuazione delle operazioni (art.6 D.P.R. n.633/1972).

[16] Le citate disposizioni individuano, tra l`altro, gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro, altri periti ed esperti in presenza di determinate condizioni normative, le associazioni sindacali di categoria tra imprenditori, i CAF, nonchè gli altri incaricati individuati con apposito Decreto del Ministro dell`economia e delle finanze.

[17] **Il Sole 24 Ore** – **Telefisco 2011 – Quesiti all`Agenzia delle Entrate**

(omissis)

Quesito

Le cessioni di immobili e di autoveicoli le quali in relazione agli obblighi pubblicistici sono già monitorate dalla anagrafe tributaria, devono essere comunicate?

Risposta

Al fine di limitare gli adempimenti ad una ristretta platea di titolari di partita IVA, il punto 2.4 del provvedimento del direttore dell`Agenzia delle entrate del 22 dicembre 2010 annovera, tra le esclusioni dall`obbligo di comunicazione, le operazioni che hanno costituito autonomo oggetto di comunicazione all`Anagrafe tributaria, ai sensi dell`art. 7 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605.

Pertanto, si ritiene che sono esenti da detto obbligo comunicativo le operazioni riguardanti le cessioni di immobili, mentre devono essere comunicate le cessioni di autoveicoli, nonostante il particolare regime pubblicistico cui sono assoggettati i predetti beni, in considerazione del fatto che esse non costituiscono oggetto di monitoraggio da parte dell`Anagrafe tributaria ai sensi del citato art. 7 del d.P.R. n. 605 del 1973.

(omissis)

4412-Provvedimento 22 dicembre 2010 Prot. n.2010-184182.pdfApri

4412-R.M. n.18-E del 21 febbraio 2011 .pdfApri

4412-Decreto 10 febbraio 2011 del MEF.pdfApri

4412-Circolare n.4-E del 15 febbraio 2011.pdfApri