

Circolare: Aprile 2011

Data: 8 aprile 2011

**Indice**

<i>Definitivo il primo decreto attuativo del federalismo fiscale: la "cedolare secca" sui redditi da locazione</i>	<i>Pag.1</i>
<i>Monitoraggio delle imprese in perdita (CM 15 febbraio 2011, n. 4/E)</i>	<i>Pag.3</i>
<i>5 per mille: iscrizione nell'elenco dei beneficiari entro il 7 maggio 2011</i>	<i>Pag.3</i>
<i>Dal 01 aprile applicazione del reverse charge per cellulari e dispositivi a circuito integrato</i>	<i>Pag.4</i>
<i>Sistri e Mud 2011: soggetti obbligati, tempi e modalità di comunicazione</i>	<i>Pag.7</i>
<i>Conferme e novità dopo la conversione in legge del decreto "Milleproroghe"</i>	<i>Pag.8</i>
<i>La compensazione in presenza di debiti erariali iscritti a ruolo e i nuovi chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate</i>	<i>Pag. 11</i>
<i>Trattamento IVA dei "Buoni acquisto/regalo"</i>	<i>Pag. 17</i>
<i>Il rimborso iva trimestrale e il mod. IVA TR</i>	<i>Pag. 20</i>

**Definitivo il primo decreto attuativo del federalismo fiscale:  
la "cedolare secca" sui redditi da locazione**

*E' stata introdotta, con effetto dal 2011, la tassazione facoltativa con la cosiddetta "cedolare secca sugli affitti".*

Tale regime è applicabile solo dalle **persone fisiche** e in relazione agli **immobili adibiti ad abitazione** e loro **pertinenze**.

Sono pertanto esclusi in ogni caso:

- i soggetti diversi dalle persone fisiche, a prescindere dal tipo di immobile (e pertanto anche se concedono in locazione immobili abitativi);
- le persone fisiche che detengono l'immobile abitativo in regime di impresa;
- le persone fisiche che concedono in locazione un immobile abitativo per natura ma destinato ad uso diverso dal conduttore (strumentale per destinazione): è il caso ad esempio, del privato che concede in locazione un immobile di categoria A/2 ad un soggetto che lo adibisce ad uso ufficio.

La "cedolare secca" è **un'imposta sostitutiva dell'Irpef, delle addizionali, dell'imposta di registro e dell'imposta di bollo**. Resta fermo l'obbligo di registrazione del contratto.

Sono previste due aliquote:

- **19%** sui canoni di locazione relativi a contratti a canone concordato (di cui agli artt. 2, comma 3, e 8 della legge 9 dicembre 1998, n. 431);
- **21%** sui canoni di locazione in base ad altri contratti (canone libero).

La **base imponibile** è costituita dal **100%** del canone di locazione, senza le deduzioni previste nel caso di tassazione ordinaria (pari al 15%, con ulteriore deduzione del 30% per i contratti a canone concordato).

Trattandosi di imposta sostitutiva, in caso di sua applicazione i redditi di locazione non concorrono al reddito complessivo del contribuente.

E' un regime facoltativo, pertanto i proprietari di immobili concessi in locazione ad uso abitativo potranno scegliere se applicare la nuova imposta fissa o se continuare ad applicare le regole di tassazione ordinarie.

Tra i **vantaggi** del nuovo regime si possono segnalare:

- la semplicità di applicazione: calcolo di una percentuale fissa e versamento annuale negli ordinari termini previsti per gli adempimenti Irpef; non è più necessario il pagamento annuale dell'imposta di registro;
- la semplicità di calcolo: il contribuente conosce fin da principio l'importo della tassazione che grava sul reddito da locazione, non dipendendo dal reddito complessivo (non concorre alla formazione del reddito complessivo, soggetto alle aliquote progressive).

Per contro, occorre considerare i **possibili svantaggi**:

- non convenienza per i contribuenti con redditi molto bassi (da valutare caso per caso);
- perdita della facoltà di chiedere l'aggiornamento del canone, inclusa la variazione ISTAT, per la durata del contratto.

La finalità delle nuove disposizioni è quella di ridurre l'evasione dei redditi da locazione immobiliare, mediante la riduzione dell'imposizione quale incentivo all'emersione di redditi non dichiarati.

Di conseguenza, è previsto anche un **inasprimento delle sanzioni**.

In caso di mancata registrazione o di registrazione con indicazione di un canone inferiore a quello effettivo, si applicano le seguenti misure:

- si assume una durata minima di quattro anni, con rinnovo tacito per ulteriori quattro anni;
- si assume un canone di locazione pari al più basso tra quello indicato nel contratto stipulato e quello pari al triplo della rendita catastale dell'immobile, oltre all'adeguamento annuale pari al 75% dell'indice ISTAT dei prezzi al consumo delle famiglie.

In caso invece di reddito omesso, si applica la sanzione dal 240% al 480% dell'imposta.

Infine, se il reddito è dichiarato in misura inferiore si applica la sanzione dal 200% al 400% dell'imposta dovuta (con un minimo da euro 516 a euro 2.064).

Nei quattro anni successivi, inoltre, viene imposto un canone massimo pari al triplo della rendita catastale.

#### **ADEMPIMENTI PER L'APPLICAZIONE**

Per i nuovi contratti di locazione, l'opzione per la "cedolare secca" può essere effettuata in sede di registrazione del contratto di locazione, utilizzando:

- il "**modello SIRIA**", reperibile sul sito Internet dell'Agenzia delle Entrate;
- il **nuovo modello 69** (approvato anch'esso dal provvedimento), se non sussistono le condizioni specifiche richieste per l'utilizzo del modello SIRIA.

L'opzione per la cedolare secca può essere esercitata anche:

- in sede di proroga del contratto di locazione;
- in sede di dichiarazione dei redditi o mediante registrazione volontaria, nel caso di contratto non soggetto ad obbligo di registrazione (in quanto stipulato con scrittura privata non autenticata e con durata inferiore a 30 giorni nell'anno);
- per le annualità successive alla prima.

L'opzione per la cedolare secca è valida per l'intero periodo di durata residua del contratto o della proroga, salvo **revoca**.

**Condizione per l'efficacia dell'opzione** è che il locatore comunichi preventivamente, **con lettera raccomandata** al conduttore, la propria **rinuncia** alla facoltà di chiedere l'**aggiornamento del canone di locazione**, anche se prevista nel contratto.

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che il regime della cedolare secca **non** si applica alle **società semplici** ed **enti non commerciali**. E ciò ancorché i relativi redditi fondiari siano tassati con i medesimi criteri previsti per le persone fisiche.

## **TERMINI**

**Termini** per l'opzione per i contratti i cui termini di registrazione sono già scaduti o scadono **entro il 6 giugno 2011**:

- contratti scaduti o già registrati alla data del **7 aprile 2011**: il locatore può applicare la cedolare secca in sede di dichiarazione dei redditi da presentare nell'anno 2012 per i redditi 2011 (non rimborsabili le imposte di registro e di bollo già versate);
- contratti il cui termine di registrazione o proroga scade **tra il 7 aprile ed il 6 giugno 2011**: la registrazione o proroga può avvenire entro il 6 giugno 2011, utilizzando gli appositi moduli (SIRIA o 69) ed esercitando l'opzione.
- contratti il cui termine di registrazione o proroga scade dopo il **7 giugno 2011**: registrazione o proroga utilizzando gli appositi moduli (SIRIA o 69) ed esercitando l'opzione.

### **Monitoraggio delle imprese in perdita (CM 15 febbraio 2011, n. 4/E)**

*Con la CM 4/2011 L'Agenzia delle Entrate ha fornito indicazioni circa l'attività di controllo sulle imprese in perdita fiscale.*

Secondo le disposizioni introdotte dall'art. 24 c. 1 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 (Manovra 2010), la **programmazione dei controlli fiscali** deve assicurare una vigilanza sistematica sulle imprese che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per più di un periodo d'imposta.

**Non sono soggette a monitoraggio** le imprese che dichiarano perdite determinate da compensi erogati ad amministratori e soci e quelle che deliberano e interamente liberano, nello stesso periodo, uno o più aumenti di capitale a titolo oneroso di importo almeno pari alle perdite fiscali.

L'Agenzia delle Entrate sottolinea che per le imprese in perdita sistematica il rischio di evasione è del tutto evidente, in quanto il protrarsi di una situazione in perdita esula dalla logica imprenditoriale e non giustificano la sopravvivenza dell'impresa.

Ha inoltre precisato che saranno sottoposte a monitoraggio nell'ambito dell'attività di controllo le **imprese che dichiarano, ai fini delle imposte sui redditi, perdite per almeno due esercizi consecutivi**.

Sono espressamente escluse dalla norma le perdite fiscali determinate da compensi erogati ad amministratori e soci, trattandosi di componenti reddituali tassati in capo ai percettori.

La vigilanza sistematica riguarda tutte le imprese, a prescindere dalla forma giuridica e dal regime di contabilità; sono invece esclusi gli esercenti arti e professioni e le società semplici.

In caso di controllo, **l'impresa può fornire la prova contraria** dimostrando la effettiva sussistenza delle perdite dichiarate.

### **5 per mille: iscrizione nell'elenco dei beneficiari entro il 7 maggio 2011**

*Anche per il **2011** è possibile destinare il 5 per mille alle onlus, associazioni di promozione sociale, associazione riconosciute..*

*Con la Circolare 9/E del 3.03.2011, l'Agenzia delle Entrate ha stabilito le scadenze per quest'anno.*

#### **Soggetti destinatari del 5 per mille:**

- Onlus (art. 10 D.Lgs. 460/1997);
- Associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionali, regionali e provinciali (art. 7 Legge 383/2000);
- Associazioni riconosciute e fondazioni di cui all'art. 10 D. Lgs. 460/1197.

#### **Procedura:**

- **dal 15 marzo ed entro il 7 maggio 2011:** iscrizione mediante invio di apposito modulo in via telematica;
- entro il **30 giugno 2011:** invio a mezzo raccomandata con ricevuta di ritorno alla Direzione Regionale dell'Agenzia di una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà attestante la persistenza dei requisiti che danno diritto all'iscrizione, allegando alla stessa la copia di un documento di identità del sottoscrittore.

Si ricorda che i soggetti destinatari del 5 per mille, **entro un anno dalla ricezione degli importi**, sono tenuti a redigere **un rendiconto** (utilizzando apposito modulo), nonché una relazione illustrativa.

**Se l'importo del 5 per mille ricevuto è superiore a euro 15.000**, il rendiconto e la relazione devono essere inviati al Ministero competente per l'erogazione delle somme, entro 30 giorni dalla data ultima per la compilazione (quindi redazione rendiconto e relazione entro 1 anno da ricezione somme + invio nei successivi 30 giorni);

**Se l'importo del 5 per mille ricevuto è inferiore a euro 15.000**, il rendiconto e la relazione devono essere redatti nello stesso termine di 1 anno dalla ricezione delle somme, e poi conservate per eventuali controlli, senza invio al Ministero.

**Dal 01 aprile applicazione del reverse charge per cellulari e dispositivi a circuito integrato**

*Dal 01.04.2011 alle cessioni di telefoni cellulari e dispositivi a circuito integrato effettuate nelle fasi precedenti la vendita al dettaglio è applicabile il regime del "reverse charge".*

A partire **dal 1° aprile 2011** le **cessioni di telefoni cellulari e di microprocessori**, effettuate **nelle fasi che precedono il commercio al dettaglio**, saranno regolate dalle norme del **reverse charge**. La fattura emessa dal cedente senza Iva, sarà poi integrata dal cessionario e registrata nel registro degli acquisti e in quello delle vendite. La **norma**, prevista in origine dalla Finanziaria 2007, **entra in vigore grazie all'autorizzazione comunitaria**, arrivata lo scorso novembre.

La Legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007) aveva previsto, infatti, all'art. 17, co. 6, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, tutta una serie di cessioni di beni e prestazioni di servizi da fatturare senza addebito di imposta da parte del cedente o del prestatore e con assolvimento dell'Iva da parte del cessionario o del committente. Secondo tale disposizione, sottoposta alla preventiva autorizzazione dell'Unione europea, il **reverse charge** sarebbe stato applicabile in queste ipotesi:

- cessioni di telefonini;
- cessioni di personal computer e dei loro componenti ed accessori;
- cessioni di materiali e prodotti lapidei, direttamente provenienti da cave e miniere.

La preventiva autorizzazione, richiesta dall'art. 395, par. 1 della Direttiva 2006/112/Ce, è arrivata solo **limitatamente ad alcuni beni**. Infatti, la Decisione del Consiglio n. 710/2010/Ue del 22 novembre 2010, pubblicata sulla Guce del successivo 25 novembre, ha autorizzato l'Italia a designare quale debitore dell'Iva il soggetto passivo destinatario di una **cessione solo per:**

- telefoni **cellulari**, concepiti come dispositivi fabbricati o adattati per essere connessi a una rete munita di licenza e funzionanti a frequenze specifiche, con o senza altro utilizzo;
- **dispositivi a circuito integrato** quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale.

Beni interessati	
<b>Art. 17, co. 6, lett. b), c), d), D.P.R. 633/1972</b>	<b>Decisione del consiglio n. 710/2010/Ue del 22 novembre 2010</b>
"(...) b) alle cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative di cui all'articolo 21 della tariffa annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641, come	"(...) a) telefoni <b>cellulari</b> , concepiti come dispositivi fabbricati o adattati per essere connessi a una rete munita di licenza e funzionanti a frequenze specifiche, con o senza altro utilizzo;  b) dispositivi a circuito integrato quali

<p>sostituita, da ultimo, dal decreto del Ministro delle finanze 28 dicembre 1995, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 303 del 30 dicembre 1995, nonché dei loro componenti ed accessori; c) alle cessioni di personal computer e dei loro componenti ed accessori; d) alle cessioni di materiali e prodotti lapidei, direttamente provenienti da cave e miniere (...)"</p>	<p>microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale (...)"</p>
--	---

REVERSE CHARGE (art. 17, co. 6, D.P.R. 633/1972)		
Operazione	Decorrenza	Osservazioni
Cessioni di telefoni <b>cellulari</b>	<b>01.04.2011</b>	L'autorizzazione comunitaria menziona i telefoni <b>cellulari</b> , ma non i relativi componenti e accessori (es. batterie, auricolari)
Cessioni di <b>dispositivi a circuito integrato</b>	<b>01.04.2011</b>	L'autorizzazione comunitaria menziona i dispositivi a circuito integrato prima della loro installazione in prodotti destinati a consumatori finali, ma non fa riferimento alle cessioni di computer e relativi accessori

#### Ambito applicativo

**Sono escluse dall'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile che qui ci interessa le cessioni dei beni effettuate nella fase del commercio al dettaglio: non conta la qualifica dell'acquirente (privato o soggetto passivo Iva), ma la sola attività del cedente.** Ciò, in quanto, obiettivo della deroga richiesta dall'Italia, autorizzata dal Consiglio Ue, è quello di rendere debitore dell'Iva il cessionario "passivo", per contrastare le frodi che si verificano, di regola, nelle cessioni che precedono il commercio al dettaglio, nel quale i beni sono venduti all'ultimo acquirente, ossia all'utilizzatore finale del ciclo distributivo.

Ne deriva **che:**

➤ **l'acquisto di un cellulare o di un microprocessore da parte di un soggetto passivo Iva presso un detagliante, ancorché per scopi legati all'attività economica svolta, e indipendentemente dal numero o dal valore dei pezzi acquistati, non deve essere assoggettato a reverse charge, ma al sistema ordinario di applicazione dell'Iva a titolo di rivalsa.** In altre parole la società, imprenditori, professionisti o organismi pubblici o privati dotati di partita Iva se acquistano per uso professionale o d'impresa un telefonino, sono esclusi dall'obbligo del **reverse charge** ed i cedenti applicheranno le regole ordinarie del tributo addebitando l'Iva in fattura.

➤ **diversamente, se l'acquisto avviene presso un grossista, si applica il meccanismo dell'inversione contabile.**

**Tra gli esclusi** dall'applicazione del reverse charge per le cessioni di cellulari e microprocessori vi sono, inoltre, i **soggetti che operano nel regime dei contribuenti minimi**, disciplinato dall'articolo 1, commi da 96 a 117, della legge 244/2007. Questi soggetti, infatti, sono esonerati dal versamento dell'imposta e dagli altri adempimenti previsti dal Dpr 633/1972, a eccezione degli obblighi di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali e degli obblighi da assolvere per le operazioni intra-Ue. È

previsto, tuttavia, l'obbligo di certificazione del corrispettivo, che dovrà essere adempiuto dal cedente senza recare l'addebito dell'imposta. Infine, **qualora il contribuente minimo assuma la veste di cessionario dei beni in discorso, la fattura emessa nei suoi confronti in regime di reverse charge comporta l'obbligo di integrazione del documento e di versamento dell'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.**

#### Adempimenti

Sotto il profilo degli **adempimenti connessi all'introduzione del meccanismo dell'inversione contabile** nelle ipotesi in esame, sempre conformemente alla decisione del Consiglio, **nelle dichiarazioni modello Unico 2012 e annuale Iva 2012, saranno previsti dei campi specifici da compilare**, nei quali dare evidenza delle operazioni attive e passive aventi a oggetto i beni in argomento.

#### Sanzioni

Sanzioni per l'errata applicazione del "reverse charge"		
Soggetti	Violazione sanzione	Cessionario o committente
Cessionario o committente	Mancato assolvimento dell'imposta relativa agli acquisti di beni o servizi, connessa all'errata applicazione del meccanismo dell'inversione contabile	Dal 100 al 200% dell'imposta non assolta, con un minimo di euro 258
Cedente o prestatore	Addebito irregolare dell'imposta in fattura senza effettuare il versamento	Dal 100 al 200% dell'imposta non pagata, con un minimo di euro 258. Il cessionario/committente risponde in solido della sanzione e del pagamento dell'imposta non versata dal cedente/prestatore
Cessionario o committente - Cedente o prestatore	Irregolarità nell'applicazione del <b>reverse charge</b> , ma regolare assolvimento dell'imposta	3% dell'imposta irregolarmente assolta, con un minimo di euro 258 ( dal 1 gennaio 2011 senza il limite massimo di euro 10.000 previsto invece per il triennio 2008-2010). Al pagamento delle sanzioni sono tenuti solidalmente entrambi i soggetti obbligati all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile
Cedente o prestatore	Mancata emissione della fattura senza applicazione dell'imposta	Dal 5 al 10% dell'imponibile non fatturato. Il cessionario o committente è obbligato a regolarizzare l'omissione applicando, comunque, il meccanismo dell'inversione contabile

**Sistri e Mud 2011: soggetti obbligati, tempi e modalità di comunicazione**

*Il Ministero dell'Ambiente, in data 03 marzo u.s. ha pubblicato la Circolare 2 marzo 2011, prot. n. 6774 con la quale vengono fornite le indicazioni operative per l'assolvimento degli obblighi di comunicazione annuale.*

A seguito dell'introduzione del sistema di controllo della tracciabilità dei rifiuti Sistri, è venuta meno, per i **soggetti tenuti ad aderire al Sistri**, la necessità di comunicazione, ai sensi della legge 70/94, dei dati relativi ai rifiuti prodotti, gestiti e movimentati già inseriti nel sistema informatico. In particolare, con il decreto legislativo 3 dicembre 2010, n. 205, che, modificando il decreto legislativo n. 152/2006, ha introdotto, tra l'altro, l'articolo 264-bis, **sono state abrogate, con decorrenza dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo medesimo, le norme concernenti le parti del modello unico di dichiarazione ambientale (Mud)** di cui al Dpcm 27 aprile 2010 riguardanti i produttori di rifiuti e le imprese e gli enti che effettuano il trasporto di rifiuti speciali, nonché i soggetti che effettuano operazioni di recupero e smaltimento dei rifiuti e gli intermediari e commercianti di rifiuti senza detenzione, ora tenuti ad iscriversi al Sistri.

Tuttavia, nelle more della piena entrata a regime (a decorrere dall'1.06.2011), del Sistri quale unico strumento per la registrazione e la tracciabilità dei rifiuti, il Dm 17 dicembre 2009, istitutivo del Sistri, ha **previsto, a carico dei soli produttori iniziali di rifiuti e delle imprese ed enti che effettuano operazioni di recupero e di smaltimento dei rifiuti che erano tenuti a presentare il Mud, l'obbligo di comunicare al Sistri determinate informazioni.**

Stante il disposto dell'articolo 12 del Dm 17 dicembre 2009, come modificato con Dm 22 dicembre 2010, **le informazioni da comunicare sono riferite anche al periodo cosiddetto del "doppio binario"**, nel quale è stato mantenuto anche l'obbligo di tenuta del registro di carico e scarico e del formulario di identificazione dei rifiuti di cui agli articoli 190 e 193 del Dlgs n. 152/2006.

Alla luce di ciò, i **soggetti obbligati**, sopra indicati, dovranno presentare la **comunicazione Sistri per tutto il 2010 e per il periodo dal 1° gennaio al 31 maggio 2011.**

Stante il sopra richiamato disposto normativo, **rimangono tenuti a presentare il Mud** di cui al Dpcm 27 aprile 2010:

- **il Consorzio nazionale degli imballaggi** di cui all'articolo 224 del Dlgs n. 152/2006 e i sistemi di cui all'articolo 221, comma 3, lettere a) e c) del medesimo decreto legislativo, riconosciuti ai sensi del comma 5 del citato articolo 221;
- **i Comuni o loro consorzi e le Comunità montane**, ai sensi dell'articolo 189, comma 3 del decreto legislativo n. 152 del 2006, come modificato con Dlgs n. 205/2010. Tuttavia, ai sensi dello stesso articolo 189, commi 4 e 5, a decorrere dall'entrata a regime del Sistri (1° giugno 2011) i Comuni della Regione Campania, tenuti ad aderire al Sistri, e i Comuni che aderiranno su base volontaria al Sistri, non saranno più tenuti a presentare il Mud di cui al Dpcm 27 aprile 2010, salvo quanto disposto per le informazioni relative ai costi di cui all'articolo 189, comma 3, lettera d);
- **i soggetti**, di cui all'articolo 13, commi 6 e 7, del decreto legislativo 25 luglio 2005, n. 151, **iscritti al Registro nazionale dei produttori di apparecchiature elettriche ed elettroniche** di cui all'articolo 14 del medesimo decreto legislativo.

**Tempi della comunicazione**

**Le informazioni relative all'anno 2010, da parte dei soggetti obbligati, devono essere comunicate**, secondo le modalità di seguito illustrate, **entro il 30 aprile 2011**, mentre **le informazioni relative al periodo 01.01.2011-31.05.2011 dovranno essere comunicate entro il 31 dicembre 2011.**

<b>I TEMPI DELLA COMUNICAZIONE</b>	
<b>Informazioni relative all'anno 2010</b>	<b>Entro il 30 aprile 2011</b>
<b>Informazioni relative al periodo 01.01.2011-31.05.2011</b>	<b>Entro il 31 dicembre 2011.</b>

### Modalità della comunicazione SISTRI

In considerazione della limitatezza dell'arco temporale di riferimento e della non ripetibilità dell'adempimento della dichiarazione Sistri, che riguarda unicamente il 2010 e parte del 2011, è concesso ai soggetti tenuti al suo espletamento di utilizzare, nelle parti pertinenti, la medesima modulistica che era riportata nel Dpcm 27 aprile 2010.

**La presentazione della dichiarazione Sistri** potrà dunque avvenire con le seguenti modalità alternative, a scelta dell'interessato:

- ✎ **compilando in via telematica gli appositi modelli, che saranno pubblicati sul portale [www.sistri.it](http://www.sistri.it).** A tale proposito i tecnici ministeriali hanno più volte assicurato, nel corso di incontri istituzionali con i rappresentanti delle associazioni imprenditoriali, che i modelli telematici ricalcheranno fedelmente le informazioni previste dai modelli tradizionalmente usati e richiamati dal DPCM 27 aprile 2010;

oppure

- ✎ **compilando e trasmettendo alla Camera di commercio territorialmente competente,** previo pagamento del diritto di segreteria e con le modalità **utilizzate per la presentazione del Mud** di cui alla legge n.70/94, le schede del Capitolo 1 — Rifiuti del Dpcm 27 aprile 2010 relative alla specifica attività svolta.

Le Camere di commercio provvederanno ad inoltrare le informazioni raccolte al Sistri e all'Ispra, deputato all'elaborazione dei dati nell'ambito del Catasto dei rifiuti.

Stante la specificità dell'argomento, lo Studio consiglia di rivolgersi alle proprie associazioni di categoria ovvero a soggetti appositamente qualificati in materia.

### **Conferme e novità dopo la conversione in legge del decreto "Milleproroghe"**

*La conversione del decreto "Milleproroghe" è stata pubblicata sul supplemento ordinario n. 53 della «Gazzetta Ufficiale» n. 47 del 26 febbraio u.s.. Dopo il via libera definitivo del Senato all'approvazione del DL, il testo è stato firmato dal presidente della Repubblica. La legge di conversione, la numero 10 del 2011, è in vigore da domenica 27 febbraio.*

Tra conferme e novità, è stato convertito in legge il D.L. 29 dicembre 2010, n. 225 (c.d. "Decreto Milleproroghe").

Riguardo alle **conferme** delle norme contenute nel testo originario del D.L., tra le altre, si citano:

- quasi tutte le proroghe al 31 marzo 2011, con la previsione di un **successivo slittamento al 31 dicembre 2011**, contenute nella tabella allegata al D.L.; su questo punto, tuttavia, si registra una importante novità: infatti ora viene disposto che i termini e i regimi giuridici indicati nella suddetta tabella (ad eccezione di alcuni, tra cui quelli relativi all'approvazione degli studi di settore) la cui scadenza è fissata in data successiva al 31 marzo 2011, **sono prorogati al 30 aprile 2012**;
- il rifinanziamento, per il periodo d'imposta 2010 (quindi, in relazione a UNICO 2011) della possibilità di destinare il 5 per mille IRPEF;
- la **proroga**, per il 2011, delle **agevolazioni per le imprese esercenti distributori di carburante per autotrazione**;
- **l'autorizzazione di PS per gli internet point** (ma solo per quelli che svolgono tale attività in via principale) e la cessazione degli obblighi di "registrazione" e "monitoraggio" dei clienti di tali attività.

Invece, molte sono le **novità** inserite in sede di conversione tra cui:

- la proroga dei **crediti d'imposta per il settore cinematografico** slitta ulteriormente al 31 dicembre 2013; con la legge di conversione, inoltre, viene introdotto un contributo di un euro sul biglietto di ingresso alle sale cinematografiche (ad eccezione di quelle parrocchiali);
- lo slittamento al **30 aprile 2011 del termine ultimo per accatastare gli immobili "fantasma"**;
- la proroga al **20 marzo 2012** dell'entrata in vigore della **mediazione obbligatoria** ma solo per la risoluzione delle controversie aventi ad oggetto il **condominio e il risarcimento del danno derivante dalla circolazione di veicoli e natanti**;

- la possibilità, per i **contribuenti in grave crisi finanziaria**, che hanno chiesto la **rateazione** dei debiti tributari e non hanno pagato non più di due rate, di ottenere una **ulteriore proroga**;
- l'introduzione di alcune **disposizioni fiscali di maggior favore** per le **imprese bancarie e creditizie**;
- la radicale **modifica del sistema di tassazione dei fondi comuni d'investimento**.

*In attuazione del D.L. 29.12.2010 n. 225 (c.d. "milleproroghe"), convertito nella L. 26.2.2011 n. 10, con due DPCM 25.3.2011 (pubblicati sulla G.U. 31.3.2011 n. 74) sono stati ulteriormente differiti alcuni termini in materia fiscale e di lavoro. Di seguito si analizzano alcune novità di maggior rilievo riguardanti il c.d. "770 mensile", la possibilità di svolgere lavoro accessorio e gli ammortizzatori sociali.*

### **Presentazione del modello "770 mensile" - ulteriore differimento della decorrenza**

Viene ulteriormente differita **dal 31.3.2011 all'1.1.2012** la decorrenza **dell'obbligo, per i sostituti d'imposta, di comunicare mensilmente all'Agenzia delle Entrate:**

- i dati retributivi;
- le informazioni necessarie per:
  - il calcolo delle ritenute fiscali e dei relativi conguagli;
  - il calcolo dei contributi;
  - la rilevazione della misura della retribuzione e dei versamenti eseguiti;
  - l'implementazione delle posizioni assicurative individuali e l'erogazione delle prestazioni.

La suddetta comunicazione (c.d. "770 mensile") dovrà essere effettuata:

- esclusivamente in via telematica, direttamente o tramite gli intermediari abilitati (es. dottori commercialisti, esperti contabili e consulenti del lavoro);
- entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di riferimento.

Pertanto, salvo ulteriori differimenti, il **primo "770 mensile" dovrà essere trasmesso telematicamente entro il 29.2.2012**, con riferimento alle retribuzioni di gennaio 2012.

### ***Sperimentazione***

Nel 2011 sarà però avviata una fase di sperimentazione delle nuove procedure.

### **Percettori di ammortizzatori sociali e lavoratori part-time: ulteriore proroga della possibilità di svolgere prestazioni di lavoro accessorio.**

Viene ulteriormente prorogata **dal 31.3.2011 al 31.12.2011** la possibilità di utilizzare per lo **svolgimento di prestazioni di lavoro occasionale di tipo accessorio, retribuite attraverso il sistema dei buoni lavoro (o "voucher")**, rese dai seguenti soggetti:

#### **i lavoratori titolari di un contratto di lavoro a tempo parziale:**

- nell'ambito di qualsiasi settore produttivo;
- purché il committente sia diverso dal datore di lavoro titolare del contratto *part time*;
- nel rispetto del limite di 5.000,00 euro netti di compensi nel corso di un anno solare, con riferimento a ciascun committente, stabilito per la generalità dei prestatori;

#### **i percettori di prestazioni integrative del salario o di sostegno al reddito** (es. cassintegrati, titolari di disoccupazione ordinaria o disoccupazione speciale per l'edilizia, lavoratori in mobilità):

- nell'ambito di qualsiasi settore produttivo (compresi gli enti locali);
- nel limite complessivo di 3.000,00 euro netti di compensi per anno solare, anche da parte di più committenti (interamente cumulabili con il trattamento integrativo percepito);
- fermo restando che il diritto a percepire qualsiasi trattamento di sostegno al reddito è subordinato alla dichiarazione del lavoratore di immediata disponibilità al lavoro o ad un percorso di riqualificazione professionale (c.d. "DID").

### **Nozione di lavoro occasionale di tipo accessorio**

In estrema sintesi, si ricorda che il lavoro occasionale di tipo accessorio **consiste nello svolgimento di attività di natura occasionale**, non riconducibili a tipologie contrattuali tipiche di lavoro subordinato, autonomo o parasubordinato, in quanto **svolte, al di fuori di un normale contratto di lavoro, in modo del tutto saltuario**.

Esso si caratterizza per la **flessibilità di utilizzo** e per **l'estrema semplificazione degli obblighi** tipicamente connessi all'instaurazione e alla gestione di un rapporto lavorativo (non sono previsti, ad esempio, obblighi di comunicazione al Centro per l'impiego, di iscrizione nel libro unico del lavoro, di consegna del prospetto paga).

### **Ambito di applicazione del lavoro occasionale di tipo accessorio**

In generale, possono essere committenti di lavoro occasionale accessorio:

- famiglie;
- soggetti non imprenditori;
- imprese familiari;
- imprenditori agricoli;
- imprenditori operanti in altri settori produttivi;
- committenti pubblici o enti locali, negli specifici ambiti stabiliti dalla legge.

### **Pagamento delle prestazioni mediante buoni lavoro (o voucher)**

Il pagamento delle prestazioni di lavoro accessorio avviene, nel rispetto dei limiti di compenso sopra indicati, attraverso **"buoni lavoro" (o "voucher") prepagati del valore nominale di 10, 20 o 50 euro**, le cui modalità di acquisto da parte del committente e di riscossione da parte del prestatore variano a seconda che si scelga di utilizzare:

la procedura con **"voucher telematici"**, accessibile dal sito [www.inps.it](http://www.inps.it);

oppure **"voucher cartacei"**, reperibili presso le sedi INPS o presso le tabaccherie.

### **Regime previdenziale, assicurativo e fiscale dei buoni lavoro**

Il valore nominale di un buono è comprensivo:

della contribuzione previdenziale a favore della Gestione separata INPS, pari al 13%;

della contribuzione a favore dell'INAIL, pari al 7%, ai fini dell'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro;

del compenso spettante al concessionario (l'INPS) per la gestione del servizio, pari al 5%.

Fanno eccezione le prestazioni occasionali accessorie svolte a favore di imprese familiari nell'ambito dell'attività normalmente esercitata dalle stesse, remunerate attraverso buoni soggetti al regime del lavoro subordinato (contribuzione al Fondo pensioni lavoratori dipendenti pari al 33%, contribuzione all'INAIL pari al 4%).

In ogni caso, il valore netto del *voucher*, cioè il **corrispettivo netto della prestazione** incassato dal lavoratore, è **esente da ogni imposizione fiscale e non incide sullo stato di disoccupazione** dell'interessato.

### **Ulteriore proroga di disposizioni in materia di ammortizzatori sociali**

Viene ulteriormente prorogata **dal 31.3.2011 al 31.12.2011** la possibilità di:

- **utilizzare le risorse del Fondo per l'occupazione**, al fine di garantire un **trattamento di sostegno al reddito** equivalente a quello spettante ai lavoratori destinatari di ammortizzatori sociali in deroga, **ai beneficiari**:
  - **dell'indennità ordinaria di disoccupazione non agricola** (con requisiti normali o ridotti) prevista a favore dei lavoratori dipendenti da aziende non destinatarie di trattamenti di integrazione salariale, sospesi per crisi aziendali od occupazionali;
  - **del trattamento integrativo sperimentale**, pari all'indennità ordinaria di disoccupazione con requisiti normali, **previsto a favore dei lavoratori assunti con la qualifica di apprendisti**, in

caso di sospensione per crisi aziendali od occupazionali o di licenziamento;

- o **emanare eccezionalmente, mediante DM, norme in deroga ai regolamenti in materia di ammortizzatori sociali (Fondi di solidarietà), per settori non coperti dalla cassa integrazione guadagni.**

**La compensazione in presenza di debiti erariali iscritti a ruolo e i nuovi chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate**

*I principali chiarimenti possono essere così sintetizzati:*

- *tra le imposte rilevanti per la limitazione in esame vanno anche considerate l'IRAP, le addizionali, le ritenute alla fonte relative alle imposte erariali, nonché l'imposta di registro;*
- *non assume rilevanza il tipo di ruolo (ordinario o straordinario, a titolo definitivo o provvisorio);*
- *la presenza di un debito erariale iscritto a ruolo di importo superiore a € 1.500 inibisce la compensazione dell'intero credito a disposizione;*
- *la limitazione non opera in presenza di sospensione e di rateizzazione (ciò che rileva è il mancato pagamento delle rate).*

Come noto, a decorrere **dall'1.1.2011**, è stato introdotto, ad opera dell'art. 31, comma 1, DL n. 78/2010 il **divieto di utilizzo dei crediti in compensazione** nel mod. F24, **in presenza di imposte erariali iscritte a ruolo e non pagate di importo superiore a € 1.500.**

Con il DM 10.2.2011 sono state definite le **modalità di estinzione dei debiti iscritti a ruolo**, con conseguente possibilità di "liberare" i crediti disponibili ai fini dell'utilizzo degli stessi in compensazione.

Ora l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare 11.3.2011, n. 13/E ha fornito nuovi chiarimenti, peraltro già in parte anticipati nella Circolare 15.2.2011, n. 4/E, in merito alla disposizione in esame.

**DIVIETO DI COMPENSAZIONE DEI CREDITI**

Il divieto di utilizzo in compensazione riguarda i **crediti "erariali" in presenza di debiti:**

- **iscritti a ruolo per imposte erariali** e relativi accessori;
- di ammontare **superiore a € 1.500;**
- per i quali è **scaduto** il termine di pagamento.

***INDIVIDUAZIONE DEI CREDITI/DEBITI ERARIALI***

**Crediti erariali**

I **crediti "erariali"** per i quali opera la limitazione alla compensazione sono, come confermato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 13/E in esame, quelli relativi:

- **alle imposte dirette (ad esempio, IRPEF, IRES), all'IVA e alle altre imposte indirette;**
- **all'IRAP e alle addizionali IRPEF.**

Il divieto di compensazione non sussiste con riguardo alle altre imposte quali, ad esempio, i **tributi locali (ICI, Tarsu, TOSAP)**, i **contributi previdenziali ed assistenziali** (contributi **INPS**, premi **INAIL**), ecc.

**Debiti erariali**

Secondo quanto precisato nella citata Circolare n. 13/E, tra i **debiti "erariali" che ostacolano** la compensazione rientrano, oltre a quelli relativi alle imposte dirette, all'IVA e alle altre imposte indirette, all'IRAP e alle addizionali IRPEF, anche quelli riferiti:

- alle **ritenute alla fonte, a titolo di acconto o di imposta**, relative ad imposte erariali (ad esempio,

**ritenute IRPEF** su redditi di lavoro dipendente / autonomo, ecc.);

- ad **imposte erariali** per le quali non è prevista la compensazioni, quali, ad esempio, l'**imposta di registro**. Peraltro in presenza di un debito iscritto a ruolo relativo a tali imposte il contribuente, al fine di rimuovere l'ostacolo all'utilizzo dei crediti disponibili, può compensare il debito stesso;
- agli **importi accessori** delle somme iscritte a ruolo, ossia:
  - sanzioni, interessi;
  - aggi, interessi di mora;
  - altre spese collegate al ruolo ossia le spese di notifica della cartella e quelle sostenute dall'Agente della riscossione per le procedure esecutive nonché, in generale, tutte le spese rimborsabili all'Agente stesso.

Come specificato dall'Agenzia, *"la norma è finalizzata, infatti, alla copertura integrale dei ruoli scaduti, senza operare differenze tra le voci che lo compongono"*.

**Non costituisce ostacolo** alla compensazione la presenza di debiti iscritti a ruolo relativi ai **contributi** e **agevolazioni** erogati a qualsiasi titolo **sotto forma di credito d'imposta**, ancorché indicati nella sezione "Erario" del mod. F24.

#### ***CARTELLE DI PAGAMENTO "Rilevanti" ai fini del divieto***

Come accennato, per trovare applicazione il divieto alla compensazione deve essere **scaduto il termine di pagamento** delle somme iscritte a ruolo, ossia deve essere **decorso il termine di 60 giorni dalla notifica** della cartella di pagamento.

Secondo quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 13/E in esame la compensazione è **preclusa** in presenza di **cartelle**:

- il cui **termine di pagamento è già scaduto**, anche se anteriormente all'1.1.2011, a prescindere dalla data in cui la cartella è stata notificata (dall'1.1.2011 ovvero antecedentemente);
- riferite a **ruoli ordinari / straordinari**;
- riferite ad **iscrizioni a ruolo** a titolo **definitivo** ovvero **provvisorio**.

Infatti, secondo l'Agenzia *"qualificante ai fini della preclusione è solamente l'avvenuta scadenza del termine di pagamento del debito iscritto a ruolo"*.

Pertanto, la **compensazione** è ancora **possibile entro 60 giorni dalla notifica** della cartella, ovvero qualora il pagamento del ruolo sia eseguito tempestivamente.

In **pendenza del ricorso**, l'effettuazione della compensazione in violazione del divieto in esame non comporta l'immediata irrogazione delle **sanzioni** che saranno **eventualmente** applicate soltanto a seguito della **definizione della controversia**.

#### **Sospensione del ruolo**

Qualora sia stata concessa la **sospensione della riscossione** delle somme iscritte a ruolo, il **divieto di compensazione in esame non opera** e pertanto il contribuente può liberamente utilizzare eventuali crediti disponibili senza incorrere in sanzioni.

#### **Rateazione delle somme iscritte a ruolo**

Come disposto dall'art. 19, DPR n. 602/73, in presenza di una temporanea situazione di obiettiva difficoltà, al contribuente può essere concessa una **dilazione del pagamento**, ossia la ripartizione delle somme iscritte a ruolo.

In tale ipotesi, qualora le **rate** vengano **regolarmente pagate** alle rispettive scadenze, **non** sussiste alcun **divieto** di compensazione dei crediti disponibili.

Il divieto può scattare in caso di **mancato pagamento delle rate**. In particolare, secondo quanto precisato nella Circolare n. 13/E in esame:

- in caso di **mancato pagamento di una sola rata**, soltanto la rata scaduta dovrà essere considerata ai fini del calcolo del limite di € 1.500 al cui raggiungimento si determina l'ostacolo alla compensazione. Di conseguenza:
  - se la rata scaduta e non pagata è di importo non superiore a € 1.500 il divieto non opera;
  - se la rata scaduta e non pagata è di importo superiore a € 1.500 il divieto opera e pertanto è necessario procedere all'estinzione della stessa per poter compensare i crediti a disposizione;
- in caso di **mancato pagamento della prima rata**, o successivamente, **di 2 rate**, il contribuente **decade automaticamente** dal beneficio della **rateazione**, come sancito dal comma 3 del citato art. 19. Di conseguenza, essendo l'intero importo immediatamente riscuotibile, il divieto di compensazione riguarda l'importo complessivo del debito residuo non pagato. Il contribuente dovrà estinguere l'intero debito iscritto a ruolo prima di poter procedere all'utilizzo dei crediti disponibili.

### **Procedure concorsuali**

Confermando quanto già chiarito nella Risoluzione 12.8.2002, n. 279/E, in relazione alle procedure concorsuali l'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 13/E precisa che qualora siano presenti **debiti erariali iscritti a ruolo nei confronti del fallito**, scaduti e non pagati, **maturati prima** dell'apertura della procedura, **non scatta il divieto di compensazione** tra i crediti ed i debiti che si sono formati nel corso della stessa. Infatti, *"le posizioni del rapporto debitorio e del rapporto creditorio sono relative a soggetti diversi (fallito e massa fallimentare) e a momenti diversi rispetto alla dichiarazione di fallimento..."*.

### **COMPENSAZIONI OGGETTO DEL DIVIETO**

L'Agenzia nella Circolare n. 13/E in esame, dopo aver specificato che il citato art. 31, comma 1, nell'introdurre il divieto di compensazione dei crediti erariali fa riferimento al divieto di **compensazione c.d. "orizzontale"** da effettuare nel mod. F24 ai sensi dell'art. 17, comma 1, D.Lgs. n. 241/97 conferma che rimane esclusa dal divieto la compensazione c.d. *"verticale"* ancorché esposta nel mod. F24 (ad esempio, *"IVA con IVA"* o *"acconti IRES con saldi IRES a credito"*). In particolare è affermato che:

*"La compensazione all'interno dello stesso tributo è ... disciplinata nell'ambito di norme specifiche, peraltro precedenti all'articolo 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997, e si realizza nei fatti indipendentemente dalla sua successiva evidenziazione nel modello di pagamento"*.

### **DEBITI ISCRITTI A RUOLO SCADUTI**

#### **VALORE / DETERMINAZIONE DEL LIMITE DI € 1.500**

Con riguardo al limite di € 1.500 dei debiti erariali iscritti a ruolo scaduti al cui superamento scatta il divieto di compensazione, la Circolare n. 13/E ribadisce che tale importo:

*"deve intendersi come un **limite assoluto**, e quindi, nel caso in cui il contribuente abbia crediti erariali di importo superiore a quello iscritto a ruolo, **non potrà effettuare alcuna compensazione se non provvede prima al pagamento del debito scaduto**."*

*La disposizione configura, quindi, un **obbligo di preventiva estinzione** del debito iscritto a ruolo e scaduto"*.

È importante evidenziare che, al fine di determinare tale limite, è necessario fare riferimento agli **importi** (comprensivi sia delle imposte che dei relativi accessori) **scaduti in essere al momento del versamento**.

In presenza di più cartelle con **importi e scadenze diverse** va verificato il **complessivo debito scaduto ancora in essere al momento dell'effettuazione del versamento**. Pertanto, l'Agenzia precisa che in caso di **pagamento parziale** effettuato in data anteriore a quella della compensazione, è necessario tener conto **dell'importo del debito residuo nel giorno di presentazione del mod. F24**.

Il divieto alla compensazione rileva con riferimento **ai singoli versamenti in compensazione**, e di conseguenza, il permanere di un debito superiore al predetto limite di € 1.500 comporta in ogni modo la preclusione della compensazione di un versamento successivo.

#### **Modalità di verifica dei debiti iscritti a ruolo scaduti**

Il contribuente può verificare l'esistenza di debiti iscritti a ruolo scaduti, che impediscono la compensazione, attraverso le seguenti modalità alternative:

- riscontrando le **cartelle notificate**;
- accedendo al proprio "**Estratto conto Equitalia**" consultabile sul sito Internet <http://www.equitaliaonline.it>, al fine di verificare l'elenco delle cartelle e degli avvisi di pagamento relativi al proprio codice fiscale / partita IVA;
- direttamente presso lo **sportello dell'Agente della riscossione**.

#### **ESTINZIONE DEI DEBITI ISCRITTI A RUOLO**

L'estinzione del debito iscritto a ruolo scaduto, al fine di "liberare" gli eventuali crediti d'imposta disponibili, è possibile:

- 1** mediante **pagamento diretto** all'Agente della riscossione;
- 2** in compensazione, nel mod. F24, con i crediti relativi ad imposte erariali, in base alle modalità fissate dal DM 10.2.2011.

L'Agenzia delle Entrate nella citata Circolare n. 13/E chiarisce che la **compensazione è ammessa anche** con riguardo:

- agli **oneri accessori** relativi alle imposte e facenti parte delle "voci" che compongono il ruolo;
- alle **imposte erariali** la cui **riscossione è affidata all'Agente della riscossione** ex art. 29, DL n. 78/2010, ossia scaturenti da avvisi di accertamento non impugnati ovvero da iscrizioni a ruolo provvisorie in presenza di ricorso avverso l'avviso di accertamento.

Per compensare le somme iscritte a ruolo il contribuente deve utilizzare il **mod. F24 Accise**, riportando, tra l'altro, nella sezione "**Accise / Monopoli ed altri versamenti non ammessi in compensazione**", il **codice tributo "RUOL"**, istituito dall'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione 21.2.2011, n. 18/E.

Tale modalità di compensazione può essere utilizzata anche per effettuare il pagamento delle cartelle per le quale **non è scaduto il relativo termine** ossia **entro 60 giorni** dalla relativa notifica (c.d. pagamento tempestivo).

**Eventuali errori nell'indicazione di tale codice tributo non possono essere corretti dagli Uffici**, poiché sono errori che incidono sostanzialmente sull'azione dell'Agenzia.

L'Agenzia delle Entrate conferma che, come previsto dall'art. 6 del citato DM, l'utilizzo in compensazione di crediti disponibili a fronte di debiti iscritti a ruolo è soggetto alle ordinarie regole, ossia:

- i titolari di partita IVA devono presentare il **mod. F24 Accise in via telematica**;
- l'utilizzo del **credito IVA** richiede il rispetto delle disposizioni di cui al DL n. 78/2010 e pertanto:
  - la compensazione del credito IVA annuale / trimestrale per **importi superiori a € 10.000 annui**, è possibile **dal giorno 16 del mese successivo** a quello **di presentazione della dichiarazione annuale o dell'istanza trimestrale**;

- la compensazione del credito IVA annuale per **importi superiori a € 15.000 annui** necessita l'apposizione del **visto di conformità** sulla dichiarazione annuale.

La presenza del visto di conformità non influisce sull'operatività del divieto di compensazione in presenza di ruoli scaduti.

### **Pagamento parziale**

Il pagamento delle somme iscritte a ruolo può essere effettuato **anche parzialmente**. In tal caso è necessario **comunicare "preventivamente" all'Agente della riscossione le posizioni debitorie da estinguere** con le modalità definite dall'Agente stesso.

In mancanza della comunicazione l'Agente della riscossione imputa il pagamento ai sensi dell'art. 31, DPR n. 602/73 (per le rate già scadute, l'imputazione è effettuata, a partire dalla rata scaduta più remota, al debito d'imposta, soprattassa, pena pecuniaria e al debito per indennità di mora; per i debiti d'imposta già scaduti, l'imputazione è effettuata alle imposte / quote di imposta ugualmente garantite, con precedenza a quella più remota).

L'Agenzia delle Entrate chiarisce che la **comunicazione preventiva non è necessaria** qualora il contribuente provveda, nel medesimo mod. F24, a versare la **totalità delle somme dovute** pagando:

- una **parte del debito scaduto mediante compensazione**;
- le **somme residue con altro mezzo**, ad esempio, in contanti.

Recentemente Equitalia spa, nel Comunicato stampa 11.3.2011, ha messo a disposizione il modello da utilizzare ai fini della predetta comunicazione, precisando altresì che **la scelta dell'ammontare degli importi da compensare** può essere eseguita:

- entro 3 giorni dal conferimento del mod. F24, nel caso in cui tale modello sia presentato tramite banche, poste ed Entratel;
- contestualmente, nel caso in cui il contribuente presenti il mod. F24 allo sportello dell'Agente della riscossione.

### **Pagamento eccedente**

Se il contribuente effettua un **pagamento in misura superiore** rispetto alle somme iscritte a ruolo, al fine di ottenere il rimborso di tale eccedenza deve presentare un'apposita istanza all'Agente della riscossione.

Quest'ultimo, per essere autorizzato ad eseguire il rimborso, deve verificare presso l'Ente creditore l'effettiva esistenza del credito utilizzato in compensazione.

## **REGIME SANZIONATORIO PER INDEBITA COMPENSAZIONE**

La violazione del divieto di compensazione è sanzionata nella misura del **50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali ed accessori**, per i quali è scaduto il termine di pagamento, fino a **concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato**.

L'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 13/E in esame dopo aver precisato che la sanzione:

- è *misurata sull'intero importo del debito, ma trova un **limite nell'ammontare compensato***;
- è irrogata con riferimento a **ciascuna indebita compensazione**;

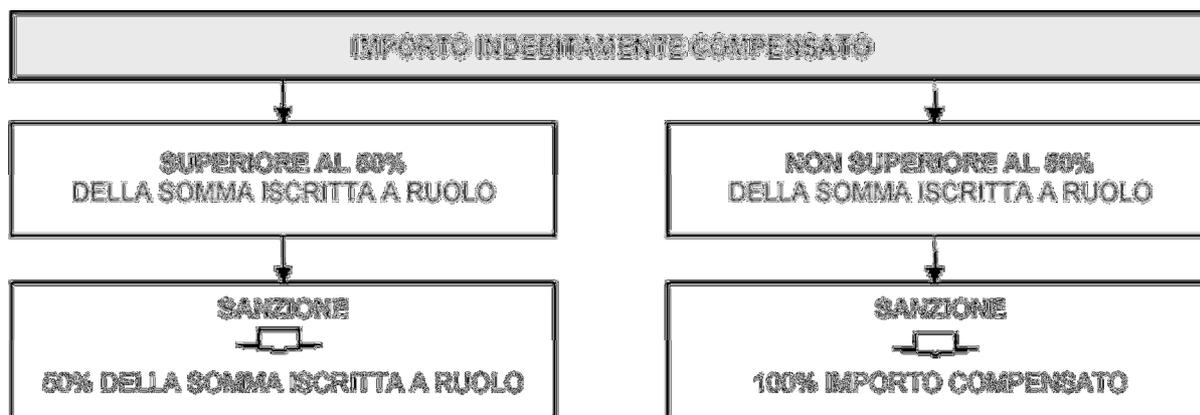
illustra il regime sanzionatorio avvalendosi di alcune esemplificazioni di seguito sintetizzate.

	DEBITI ERARIALI SCADUTI ISCRITTI A RUOLO	INDEBITA COMPENSAZIONE	SANZIONE
CASO 1	€ 25.000	€ 25.000	€ 12.500 (25.000 x 50%)
CASO 2	€ 25.000	€ 18.000	€ 12.500 (25.000 x 50%)
CASO 3	€ 70.000	€ 25.000	€ 25.000 [25.000 < (70.000 x 50%)]

L'Agenzia fornisce quindi un'interpretazione restrittiva alla disposizione sanzionatoria. Infatti, dalla lettura della norma si poteva ritenere che la sanzione fosse pari al minore importo tra il 50% del debito iscritto a ruolo scaduto e il 50% di quanto indebitamente compensato (di conseguenza, nel caso 2 la sanzione sarebbe stata pari a € 9.000).

Secondo l'Agenzia invece la sanzione è individuata nel **minor importo tra il 50% delle somme iscritte a ruolo e l'intero importo utilizzato in compensazione** (che pertanto non va mai ridotto al 50%!). Di conseguenza:

- se l'importo compensato è superiore al 50% della somma iscritta a ruolo, la sanzione corrisponde al **50% del debito scaduto**;
- se l'importo compensato è non superiore al 50% della somma iscritta a ruolo, la sanzione corrisponde al **100% dell'importo compensato**.



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 per applicare la sanzione decorrono **dal giorno successivo alla definizione della contestazione**.

In merito l'Agenzia precisa che:

- per **contestazione pendente** si intende **qualsiasi controversia relativa all'iscrizione a ruolo** come, ad esempio, l'impugnazione della cartella di pagamento e "*degli atti presupposti che tale iscrizione a ruolo hanno prodotto*" come, ad esempio:
  - gli avvisi di accertamento;
  - gli atti di contestazione;
- la suddetta disposizione persegue finalità differenti a seconda dell'esito del contenzioso, infatti in caso di:
  - **soccombenza del contribuente**, viene salvaguardato l'interesse dell'Erario "*in termini di valenza del debito, rinviando ... l'applicazione della sanzione ad un momento successivo*";

- **vittoria del contribuente**, vengono evitate allo stesso le sanzioni.

### **DISCIPLINA "TRANSITORIA"**

L'Agenzia delle Entrate nella citata Circolare n. 13/E evidenziando che solo a seguito della pubblicazione sulla G.U. del DM 10.2.2011 "è stata garantita la piena operatività della disposizione dell'art. 31, comma 1" precisa che **non sono sanzionabili le compensazioni nel periodo antecedente al 18.2.2011** (data di entrata in vigore del Decreto) "a condizione che l'utilizzo dei crediti in compensazione **non abbia intaccato quelli destinati al pagamento dei predetti ruoli**"; così come anticipato nel Comunicato stampa 14.1.2011:

*"fino a tale data il contribuente titolare di crediti erariali, al quale non era consentito effettuare alcuna compensazione prima di assolvere l'intero debito iscritto a ruolo e scaduto, si trovava in una condizione obiettiva di impossibilità di esercitare pienamente il diritto di pagare questo debito anche mediante compensazione".*

### **Trattamento IVA dei "Buoni acquisto/regalo"**

L'Agenzia delle Entrate ha recentemente illustrato il corretto trattamento IVA delle cessioni (onerose o gratuite) aventi ad oggetto i c.d. "buoni acquisto o regalo", nonché delle cessioni/prestazioni effettuate dai punti vendita convenzionati nei quali detti buoni sono utilizzati.

In particolare, l'Agenzia giunge alla conclusione che la cessione dei buoni acquisto/regalo è fuori campo IVA in considerazione del fatto che gli stessi non sono "titoli rappresentativi di merce" ma "semplici documenti di legittimazione ai sensi dell'articolo 2002 del codice civile".

Diversamente, la cessione di beni/prestazione di servizi da parte dell'esercizio convenzionato a favore del detentore del buono va certificata da scontrino/ricevuta fiscale ed assoggettata ordinariamente ad IVA.

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 21/E, individua due elementi da analizzare al fine di inquadrare fiscalmente i "buoni acquisto o regalo":

- **individuare i diversi soggetti che possono essere coinvolti** nelle operazioni che prevedono l'emissione e l'utilizzo dei citati buoni nonché **i rapporti che intercorrono tra gli stessi**;
- **definire la natura giuridica dei c.d. "buoni acquisto o regalo"**.

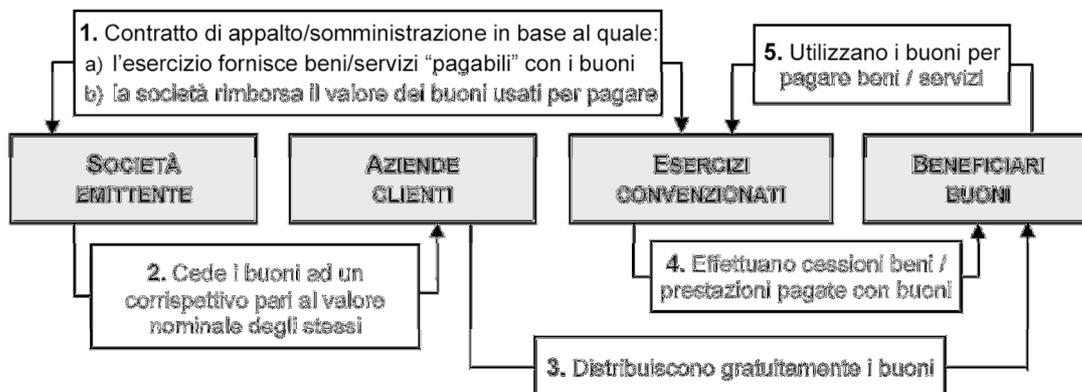
#### **I POSSIBILI SOGGETTI COINVOLTI ED I RAPPORTI INTERCORRENTI TRA GLI STESSI**

Nel caso di specie, come spesso accade, l'operazione in esame riguarda:

- una **SOCIETÀ EMITTENTE** che:
  - **si "accorda" con determinati esercizi commerciali per l'acquisto di beni e/o servizi** stipulando un contratto di appalto o somministrazione;
  - **emette buoni d'acquisto utilizzabili in detti esercizi** convenzionati;
  - **vende detti buoni ad aziende clienti** ad un corrispettivo pari al valore nominale dei buoni stessi;
  - provvede a **rimborsare agli esercizi convenzionati i buoni "ritirati" come pagamento** dei beni ceduti / servizi resi ai beneficiari dei buoni;
- **AZIENDE CLIENTI** che **acquistano i buoni** dalla società emittente e li **distribuiscono gratuitamente a terzi** (loro dipendenti, clienti, fornitori, ecc.) **che potranno utilizzare gli stessi** per effettuare acquisti di beni / servizi negli esercizi convenzionati;
- **ESERCIZI CONVENZIONATI** che:
  - **cedono beni / effettuano prestazioni** di servizi "incassando", quale pagamento (totale o parziale) della cessione / prestazione resa, i buoni acquisto;
  - **verranno rimborsati**, dalla società emittente, per il valore nominale dei buoni ritirati come pagamento dei beni ceduti / servizi resi;
- **BENEFICIARI DEI BUONI** che ricevono gli stessi a titolo gratuito ed acquistano beni / servizi pagando il relativo ammontare (in tutto o per una parte) con detti buoni.

## TRATTAMENTO IVA DELLA CESSIONE DEI "BUONI ACQUISTO/REGALO"

I soggetti coinvolti ed i rapporti intercorrenti tra gli stessi possono quindi essere così schematizzati:



1. Contratto di appalto/somministrazione in base al quale:

- a) l'esercizio fornisce beni/servizi "pagabili" con i buoni
- b) la società rimborsa il valore dei buoni usati per pagare

2. Cede i buoni ad un corrispettivo pari al valore nominale degli stessi

3. Distribuiscono gratuitamente i buoni

5. Utilizzano i buoni per pagare beni / servizi

4. Effettuano cessioni beni / prestazioni pagate con buoni

### LA NATURA GIURIDICA DEL "BUONO ACQUISTO O REGALO"

Conformemente ai chiarimenti forniti in passato dall'Amministrazione finanziaria con riferimento ai "buoni benzina" (Circolari 1.8.74, n. 502598 e 9.8.76, n. 27), l'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione in esame ribadisce che:

*"i buoni/voucher utilizzabili per l'acquisto di beni e/o servizi **non possono qualificarsi quali titoli rappresentativi di merce, bensì quali semplici documenti di legittimazione ai sensi dell'articolo 2002 del codice civile.** In sostanza, il buono può essere considerato alla stregua di un documento che consente l'identificazione dell'avente diritto all'acquisto di un bene o di un servizio, con la possibilità di trasferire tale diritto senza l'osservanza delle forme proprie della cessione".*

Dalla natura giuridica dei buoni in esame sopra individuata deriva direttamente che:

**"la circolazione del buono medesimo non comporta anticipazione della cessione del bene cui il buono stesso dà diritto e non assume rilevanza ai fini IVA".**

In generale, quindi, l'Agenzia delle Entrate giunge alla conclusione che le **cessioni aventi ad oggetto un "buono/voucher acquisto o regalo"** sono da considerarsi **fuori campo IVA** in quanto le stesse vanno ricondotte nell'ambito di applicazione dell'art. 2, comma 3, lett. a), DPR n. 633/72, ai sensi del quale **non sono considerate cessioni di beni rilevanti ai fini IVA** le cessioni che hanno **per oggetto denaro o crediti in denaro**.

In merito, l'Agenzia precisa altresì che:

*"tali conclusioni si rendono **applicabili anche con riferimento ai «buoni acquisto o regalo» acquistati dalle aziende per la successiva consegna gratuita a propri dipendenti o a clienti e fornitori per finalità promozionali ...**".*

In altre parole, quindi, l'Agenzia riconosce l'**irrelevanza ai fini IVA** della cessione dei buoni/voucher in esame **a prescindere:**

- **dall'onerosità o meno della cessione;**
- **dallo stadio e dalle parti tra le quali avviene la cessione**, ossia indipendentemente dal fatto che la cessione sia effettuata **a favore del consumatore finale** (beneficiario del buono) **ovvero a favore del soggetto che acquista i buoni per poi cederli a sua volta.**

Applicando tale "principio generale" allo specifico caso analizzato nella Risoluzione n. 21/E in esame e sopra schematizzato, l'Agenzia precisa che:

- è **fuori campo IVA** la **cessione dei buoni effettuata dalla società emittente alle aziende clienti a titolo oneroso** (punto 2) in quanto, come sopra evidenziato, *"la circolazione del documento di legittimazione non integra alcuna cessione di beni o prestazione di servizi"*. Il **pagamento** effettuato dalle aziende clienti, pari al valore nominale dei buoni acquistati, rappresenta una **"mera movimentazione di carattere finanziario"**.

Qualora l'emittente dovesse addebitare uno **specifico corrispettivo** per un **servizio correlato alla cessione dei buoni** in esame, quale, ad esempio, la consegna a domicilio dei buoni o la loro personalizzazione, **detto servizio assume la natura di prestazione di servizi rilevante ai fini IVA** e come tale va autonomamente fatturato ed assoggettato ad imposta con l'aliquota ordinaria (20%);

- è **fuori campo IVA** la **cessione gratuita dei buoni effettuata dalle aziende a favore dei propri dipendenti, clienti e fornitori** (punto 3). Anche tali cessioni (gratuite) sono infatti riconducibili alla *"circolazione del documento di legittimazione"* e non alla cessione di un bene o alla prestazione di un servizio;
- sono **rilevanti ai fini IVA** le **cessioni di beni / prestazioni di servizi effettuate dagli esercizi convenzionati** a favore di coloro che acquistano i beni / servizi pagando (in tutto o in parte) con i "buoni acquisto" (punto 4). In tale "fase", infatti, si realizza una cessione / prestazione rilevante ai fini IVA, **indipendentemente dalla modalità di pagamento** e quindi, sia quando l'importo dovuto è pagato interamente con il buono, sia quando il pagamento avviene in parte con il buono e, per la parte eccedente il valore nominale dello stesso, con denaro o simili.

In ogni caso, quindi, l'Agenzia ritiene che:

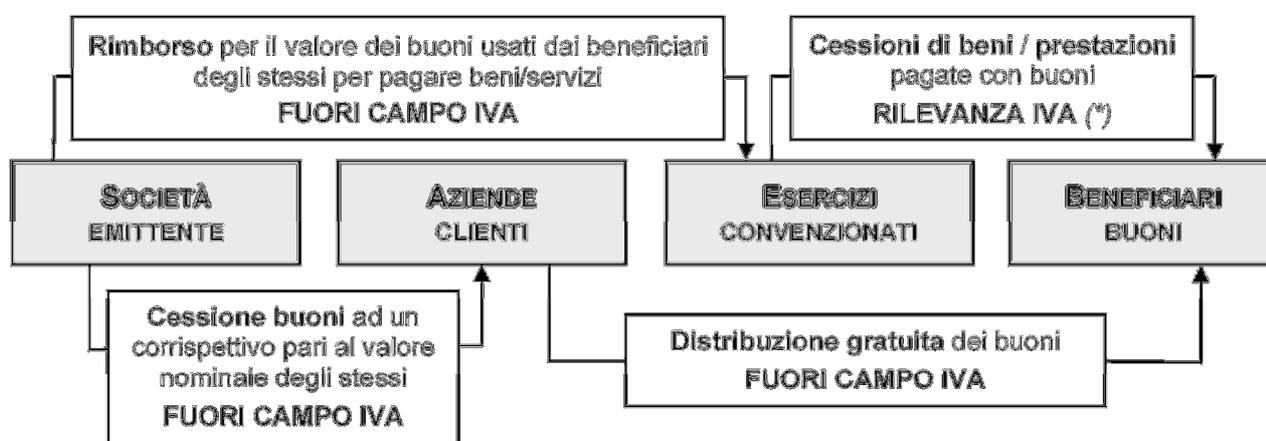
*"la **base imponibile per l'esercizio commerciale** a fronte della vendita/prestazione a favore di un consumatore finale sia **costituita dall'intero prezzo al minuto**, comprensivo sia del prezzo effettivamente versato dal consumatore finale in contanti (o con modalità analoghe) che dal valore facciale dei buoni acquisto"*.

A "supporto" di tale posizione, nella Risoluzione n. 21/E in esame, l'Agenzia delle Entrate richiama anche la sentenza della Corte di Giustizia Europea 15.10.2002, causa C-427/98, in base alla quale *"il fatto che una parte del corrispettivo percepito per la cessione del bene non sia stata materialmente versata dal consumatore finale stesso, ma sia stata messa a sua disposizione, per conto del consumatore finale, da un terzo, estraneo a tale operazione, non assume alcuna rilevanza ai fini della determinazione della base imponibile di tale dettagliante"*.

Conseguentemente:

**"l'esercizio convenzionato, al momento di effettuazione dell'operazione – da determinarsi ai sensi dell'articolo 6 del DPR n. 633 del 1972 – emette regolare scontrino/fattura con IVA per l'intero prezzo del bene/servizio dovuto dal consumatore finale, a prescindere dalle modalità di pagamento dello stesso (integralmente con buoni ovvero in parte con buoni e in parte con contanti o altri mezzi)"**

- **fuori campo IVA** il rimborso che la società emittente effettua a favore degli esercizi convenzionati (punto 1.b) per l'ammontare pari al **valore facciale dei buoni** che gli esercizi hanno "ritirato" quale pagamento delle cessioni/prestazioni effettuate. Anche tale operazione, infatti, è da considerare una **"mera movimentazione di carattere finanziario"** alla quale è applicabile il citato art. 2, comma 3, lett. a), DPR n. 633/72.



### Il rimborso iva trimestrale e il mod. IVA TR

*I soggetti che, in possesso di determinati requisiti, intendono recuperare il **credito IVA trimestrale** (rimborso e/o compensazione) devono presentare un'apposita istanza utilizzando il mod. IVA TR.*

A seguito delle novità applicabili dal 2010 in materia di territorialità ai fini IVA delle prestazioni di servizi dalle istruzioni si desume che non devono essere indicate le prestazioni di servizi, rese da un operatore italiano a favore di un soggetto passivo non residente, territorialmente rilevanti nello Stato UE del committente.

Tali prestazioni non consentono, infatti, di richiedere il rimborso / compensazione del credito IVA trimestrale.

Si rammenta che l'utilizzo in compensazione nel mod. F24 del credito IVA trimestrale per importi superiori a € 10.000 è possibile dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione dell'istanza.

### I REQUISITI PER IL RIMBORSO / COMPENSAZIONE

I soggetti che presentano determinati requisiti possono chiedere il **rimborso** e/o effettuare la **compensazione nel mod. F24** del credito IVA maturato nel **primo, secondo e terzo trimestre**, indipendentemente dalla periodicità di liquidazione dell'imposta (mensile o trimestrale).

In particolare, come disposto dall'art. 38-bis, comma 2, DPR n. 633/72 tale possibilità è riconosciuta a condizione che:

- il credito IVA maturato sia di importo **superiore a € 2.582,28**;
- sia **soddisfatto, nel singolo trimestre, uno dei requisiti** di cui all'art. 30, comma 3, lett. a), b) c) ed e), DPR n. 633/72, ossia:

<b>lett. a)</b>	<p>Effettuazione, in via esclusiva o prevalente, di <b>operazioni attive con aliquota media (aumentata del 10%) inferiore all'aliquota media degli acquisti e importazioni</b>. A tal fine vanno considerate tutte le operazioni registrate, ad esclusione di quelle relative ai beni ammortizzabili.</p> <p>Le <b>operazioni attive</b> poste in essere dalle <b>imprese subappaltatrici nel settore edile che applicano il reverse charge</b> ex art. 17, comma 6, DPR n. 633/72 sono considerate <b>"ad aliquota zero"</b>, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 29.12.2006, n. 37/E.</p> <p>Analoga considerazione vale <b>anche per le altre ipotesi di applicazione del reverse charge</b>, tra le quali le cessioni di immobili strumentali ex art. 10, n. 8-ter, lett. b) e d), DPR n. 633/72.</p>
<b>lett. b)</b>	<p>Effettuazione di <b>operazioni non imponibili</b> (artt. 8, 8-bis e 9, DPR n. 633/72, art. 41, DL n. 331/93, ecc.) per un <b>ammontare superiore al 25% delle operazioni effettuate</b>.</p> <p>Si rammenta che per effetto della soppressione dei commi 4-bis, 5 e 6, dell'art. 40, DL n. 331/93, dal 2010 le prestazioni di servizi intraUE non consentono di beneficiare della possibilità in esame. Tali prestazioni infatti sono ora considerate "fuori campo" IVA ex art. 7-ter, DPR n. 633/72.</p> <p>L'effettuazione prevalente di operazioni non soggette ad IVA ai sensi degli artt. da 7 a 7-septies, DPR n. 633/72 permette la richiesta di rimborso soltanto in dichiarazione IVA annuale. Va evidenziato che in data 9.2.2011 il Consiglio dei Ministri ha approvato un <b>disegno di legge</b> contenente, tra l'altro, l'estensione anche a tale fattispecie del rimborso IVA trimestrale.</p>
<b>lett. c)</b>	<p>Effettuazione di <b>acquisti e/o importazioni di beni ammortizzabili per un ammontare superiore ai 2/3 del totale degli acquisti/importazioni di beni e servizi imponibili</b>.</p> <p>In tale ipotesi il recupero del credito IVA riguarda esclusivamente l'imposta afferente gli acquisti di beni ammortizzabili del trimestre.</p> <p>Al riguardo si rammenta l'orientamento espresso dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione 28.12.2007, n. 392/E, recepito anche nelle istruzioni per la compilazione del quadro VR (relativo al rimborso annuale), in base al quale l'acquisizione di un bene ammortizzabile tramite <b>leasing</b>, non potendo annoverarsi tra i beni di proprietà di chi lo utilizza, <b>non dà diritto</b> al rimborso in base al requisito in esame.</p> <p>In aggiunta a quanto sopra, va considerato anche quanto specificato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 13.3.2009, n. 8/E in merito al rimborso del credito IVA connesso all'acquisto di un fabbricato, nella quale è stato affermato che dal calcolo dell'IVA rimborsabile ex art. 30, comma 3, lett. c), DPR n. 633/72 <b>è necessario escludere "l'importo riferibile al costo (non ammortizzabile) dell'area occupata dalla costruzione e di quella che ne costituisce pertinenza"</b>.</p>
<b>lett. e)</b>	<p><b>Soggetti non residenti identificati direttamente in Italia</b> ex art. 35-ter, DPR n. 633/72 ovvero <b>con rappresentante fiscale in Italia</b>, indipendentemente dalla verifica dei presupposti sopra specificati.</p>

Il rimborso/compensazione può avere ad oggetto solo il **credito maturato nel trimestre** e non può comprendere l'eventuale credito del trimestre precedente.

Per richiedere il rimborso / compensazione è necessario **presentare un'apposita istanza** utilizzando il mod. IVA TR:

- **esclusivamente in via telematica;**
- **entro l'ultimo giorno del mese successivo** al trimestre di riferimento, tenendo presente che,

se il termine cade di sabato o giorno festivo, lo stesso è prorogato al primo giorno feriale successivo. Pertanto, con riferimento al credito IVA del primo trimestre 2011 il mod. IVA TR va presentato entro il 2.5.2011, quello del secondo trimestre entro l'1.8.2011 mentre quello del terzo trimestre entro il 31.10.2011.

### **CONTRIBUENTI MENSILI POSTICIPATI**

I contribuenti mensili che affidano a terzi (centri di elaborazione, studi professionali, società di servizi) la tenuta della contabilità possono optare, ai sensi dell'art. 1, comma 3, DPR n. 100/98, per la c.d. liquidazione mensile "posticipata" assumendo a riferimento, ai fini della determinazione della liquidazione periodica, le operazioni effettuate nel secondo mese precedente (così, ad esempio, la liquidazione del mese di aprile, il cui versamento va eseguito entro il 16 maggio, è effettuata sulla base delle operazioni annotate nel mese di marzo).

Tali soggetti, secondo quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione 11.1.2011, n. 6/E, al fine di verificare la sussistenza dei presupposti per la richiesta di rimborso / compensazione del credito IVA trimestrale nonché di individuare l'ammontare rimborsabile, devono avere riguardo all'imposta relativa alle operazioni registrate nei mesi del trimestre di riferimento.

Così, ad esempio, per il rimborso / compensazione dell'IVA relativa al primo trimestre 2011, l'Agenzia ritiene che non si debba avere riguardo alle operazioni dei mesi di dicembre 2010, gennaio e febbraio 2011 ma:

"occorra fare riferimento alla differenza tra l'imposta esigibile relativa alle operazioni attive registrate nei mesi di gennaio, febbraio e marzo e all'imposta detraibile relativa agli acquisti registrati nello stesso periodo.

Del pari, alle medesime operazioni occorrerà fare riferimento ai fini della verifica dell'esistenza dei presupposti di cui all'articolo 30 del DPR n. 633 del 1972".

La medesima "regola" dovrà essere applicata per i rimborsi riferiti ai trimestri successivi (ad esempio, per il secondo trimestre dovrà aversi riguardo all'IVA relativa alle operazioni dei mesi di aprile, maggio e giugno).

### **IL MOD. IVA TR E LA RICHIESTA DI RIMBORSO / COMPENSAZIONE**

Con il Provvedimento 18.3.2010 l'Agenzia delle Entrate ha approvato le **nuove istruzioni** alla compilazione del **mod. IVA TR** al fine di recepire le novità applicabili dal 2010 per l'individuazione della territorialità ai fini IVA delle prestazioni di servizi.

In particolare, dalle istruzioni si evince che nel **quadro TA**, destinato all'indicazione delle operazioni attive, e nel **quadro TC**, destinato alla determinazione del credito rimborsabile / compensabile, **non devono più essere riportate le prestazioni di servizi rese da operatori nazionali a favore di operatori UE** relativamente alle quali, per effetto dell'abrogazione delle disposizioni di cui all'art. 40, commi 4-bis, 5 e 6, DL n. 331/93 e della riformulazione dell'art. 7, DPR n. 633/72, la **territorialità** è ora individuata **nello Stato UE del committente** (ad esempio, prestazioni relative a beni mobili, comprese le perizie, trasporti di beni, prestazioni accessorie).

Va inoltre evidenziato che per l'utilizzo in compensazione del credito IVA trimestrale è necessario tenere conto altresì delle novità introdotte dal DL n. 78/2009.

Infatti, come specificato nelle istruzioni, dal 2010, analogamente a quanto previsto per il credito IVA annuale, l'utilizzo in compensazione nel mod. F24 del **credito IVA trimestrale** con altre imposte, contributi e premi per **importi superiori a € 10.000 annui** può essere effettuato:

- **a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione dell'istanza;**
- esclusivamente attraverso i **servizi telematici** forniti dall'Agenzia delle Entrate. L'invio telematico dei mod. F24 contenenti compensazioni del credito IVA superiore ad € 10.000 annui va effettuato **almeno 10 giorni dopo la presentazione dall'istanza.**

Si rammenta che, come specificato dall’Agenzia delle Entrate nella Circolare 15.1.2010, n. 1/E il limite di € 10.000 va calcolato **distintamente** a seconda che il credito IVA sia annuale o trimestrale.

In presenza di un **utilizzo del credito IVA trimestrale di importo pari o inferiore a € 10.000** non è prevista alcuna limitazione alla compensazione. Il contribuente pertanto può utilizzare in compensazione, il credito IVA trimestrale di importo inferiore al “tetto” di € 10.000, **senza attendere il giorno 16 del mese successivo** a quello di presentazione dell’istanza.

Tuttavia, va considerato che, secondo quanto specificato nelle istruzioni al mod. IVA TR, *“l’utilizzo in compensazione del credito Iva infrannuale è consentito, in linea generale, **solo dopo la presentazione dell’istanza** da cui lo stesso emerge”.*

Di conseguenza, ancorché l’importo del credito utilizzato in compensazione sia di ammontare inferiore a € 10.000, è opportuno, prima dell’utilizzo, presentare l’istanza. Qualora il credito IVA trimestrale **sia superiore a € 15.000, non** sussiste l’obbligo di apposizione del **conformità** sull’istanza (il visto di conformità è richiesto solo nella dichiarazione IVA annuale).

Ai fini della compensazione nel mod. F24 vanno riportati i seguenti codici tributo:

<b>6036</b>	CREDITO IVA MATURATO NEL <b>1° TRIMESTRE</b>
<b>6037</b>	CREDITO IVA MATURATO NEL <b>2° TRIMESTRE</b>
<b>6038</b>	CREDITO IVA MATURATO NEL <b>3° TRIMESTRE</b>

Come sopra accennato, il contribuente che dispone sia di un credito IVA annuale che di crediti IVA trimestrali, **sorti in 2 anni differenti**, potrà utilizzare in compensazione tali crediti (annuale / trimestrali) **nello stesso anno solare**, in quanto dispone di 2 “*plafond*” distinti a cui “*attingere*” (il primo riferito al credito annuale ed il secondo riferito ai crediti trimestrali).

L’importo del credito trimestrale che si intende utilizzare in **compensazione nel mod. F24** concorre al raggiungimento del **limite annuo di € 516.456,90 (elevato a € 1.000.000** per le **imprese subappaltatrici del settore edile** con volume d’affari dell’anno precedente costituito **per almeno l’80%** da prestazioni rese a seguito di contratti di subappalto).

I crediti IVA trimestrali, come precisato dall’Agenzia delle Entrate nel Comunicato stampa 20.7.2004, sono **soggetti al limite** di € 516.456,90 (o € 1.000.000) **se utilizzati in compensazione**, mentre **non vi sono limiti se richiesti a rimborso**.

Infatti, poiché il limite si applica ai crediti relativi alle imposte annotate sul conto fiscale, ed i **rimborsi infrannuali** sono **disposti direttamente dall’Ufficio** e non dall’Agente della riscossione, il limite non è applicabile.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni eventuale chiarimento e porge cordiali saluti.

**LS Lexjus Sinacta - Avvocati e Commercialisti Associati**