

Iva

# CREDITO IVA

## UTILIZZO in COMPENSAZIONE OLTRE il LIMITE di € 516.456,90

di Sergio Foti

### QUADRO NORMATIVO

Le disposizioni tributarie vigenti stabiliscono che la **compensazione** tra **imposte diverse** possa avvenire **sino** al limite di **€ 516.456,90** per ciascun **anno solare** e con riferimento ad ogni **singolo anno** di imposta (artt. 17 e 25, D.Lgs. 241/1997 [CFF ● 7418 e 7426], e art. 34, co. 1, L. 388/2000 [CFF ● 7656b]). <sup>(1)</sup> Il predetto limite è **elevato** ad **€ 1.000.000** per i **subappaltatori** che nell'anno precedente hanno effettuato **operazioni** soggette a **reverse charge** di cui

all'art. 17, co. 6, lett. a), D.P.R. 633/1972 [CFF ● 217] per **almeno l'80%** del **volume d'affari** ex art. 35, co. 6-ter, D.L. 223/2006, conv. con modif. dalla L. 248/2006 [CFF ● 1806].

In materia di compensazione dei tributi lo **Statuto del contribuente** (L. 212/2000) **non** reca alcuna **limitazione** <sup>(2)</sup> in tema di **crediti** che possono essere opposti in compensazione ai fini dell'estinzione dell'obbligazione tributaria.

**UTILIZZO di CREDITI IVA – SANZIONI PREVISTE per lo «SPLAFONAMENTO» – DOTTRINA e PRASSI:** nel caso di **utilizzo** di **crediti Iva oltre il limite massimo** previsto (€ 516.456,90 o € 1.000.000 in caso di subappaltatori edili il cui volume di affari deriva per almeno l'80% da operazioni soggette a reverse charge) secondo le disposizioni ministeriali continua a trovare applicazione la **sanzione** del **30%** <sup>(3)</sup> dell'importo **compensato in misura eccedente** il predetto limite, mentre la giurisprudenza delle Commissioni tributarie ritiene non applicabile la sanzione del 30%, bensì quella **ridotta** del **10%**.

Nella fattispecie di utilizzo e «splafonamento» del credito Iva **non** si configurano **sanzioni penali** come nel caso di **utilizzo** di **crediti inesistenti**, <sup>(4)</sup> per il quale la **sanzione** è fissata **dal 100% al 200%** dell'imposta, con elevazione al 200% nell'ipotesi in cui l'importo dei crediti

utilizzati risulti superiore a € 50.000 (art. 27, co. 18, D.L. 185/2008, conv. con modif. dalla L. 2/2009 [CFF ● 7702a]). Infatti, la nuova fattispecie penale ex art. 10-quater, D.Lgs. 74/2000 [CFF ● 9527M] stabilisce che «*la disposizione di cui all'art. 10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti o inesistenti*».

**RAVVEDIMENTO OPEROSO:** nel caso in cui venga **utilizzato in compensazione un credito effettivamente esistente**, ma venga **superato il limite** previsto, è possibile effettuare il **ravvedimento** secondo quanto stabilito dell'art. 13, D.Lgs. 472/1997 [CFF ● 9476] e dalla R.M. 4.6.2002, n. 166/E. È, quindi, possibile effettuare:

- il **ravvedimento breve** nel caso in cui vengano riversati, **entro trenta giorni** dalla

(1) Si veda *l'Esperto Risponde-Sole 24 Ore* n. 2138 del 14.6.2010.

(2) *La disposizione di cui all'art. 34, L. 388/2000 – che limita la compensazione ad € 516.456,90 – si pone in contrasto con lo Statuto del contribuente perché adottata in violazione dell'art. 1 dello stesso [CFF ● 7120a] (cioè adottata non in deroga espressa allo Statuto medesimo). Si veda la Sentenza 24.11.2009, n. 183 (udienza del 26.6.2009) della Ctr di Roma, Sez. XX.*

(3) Si vedano: C.M. 19.5.2000, n. 101/E-107598; R.M. 4.6.2002, n. 166/E; R.M. 27.11.2008, n. 452/E; C.M. 13.3.2009, n. 8/E.

(4) *Con riferimento alla nozione di credito non spettante non sarebbero compresi quei crediti che, pur se sussistenti, non potevano essere oggetto di compensazione. Infatti, essendo il credito, pur non compensabile, comunque esistente, ad esso non è applicabile la fattispecie in esame in quanto diretta a punire unicamente chi compensa un credito che non spetta e non anche chi compensa un credito esistente.*

commissione della violazione:

- l'**imposta** indebitamente utilizzata;
- gli **interessi** al saggio legale con maturazione giorno per giorno;
- la **sanzione** nella misura ridotta del **2,5%** (1/12 del 30%) utilizzando il codice tributo 8911 «*sanzioni pecuniarie per altre violazioni tributarie*» (R.M. 166/E/2002);
- il **ravvedimento lungo** nel caso in cui vengano riversati, **entro il termine** per la **presentazione** della **dichiarazione** relativa all'anno nel quale è stata commessa la violazione:
  - l'**imposta** indebitamente utilizzata;
  - gli **interessi** al saggio legale con maturazione giorno per giorno;
  - la **sanzione** nella misura ridotta del **3%** (1/10 del 30%) utilizzando il suddetto codice tributo 8911.

#### POSSIBILE SOLUZIONE allo «SPLAFONAMENTO»:

nel caso in cui la **compensazione** del **credito Iva** abbia **superato** il **limite** annuale per singolo periodo di imposta, ad es. credito Iva 2007 compensato nel 2008, e nel caso in cui vi sia una parte di credito Iva 2006 teoricamente compensabile – fino a concorrenza del limite annuo massimo di € 516.456,90 – si potrà valutare la legittima possibilità di presentare una **dichiarazione integrativa** Iva per l'anno d'imposta 2007 e 2008, <sup>(5)</sup> e un'**istanza di variazione dei Modelli F24 precedentemente presentati**. Detto comportamento potrebbe essere seguito sulla base dei principi inseriti nello Statuto del contribuente (in particolare, l'art. 10, L. 212/2000 [CFF 7120]) e sulla base di una valutazione logico-sistematica di emendabilità della dichiarazione, che rappresenta l'espressione, nonché la conquista della dottrina e della giurisprudenza.

**SENTENZE delle COMMISSIONI TRIBUTARIE:** le sentenze delle Commissioni tributarie offrono lo spunto per riflettere sulla **disapplicazione** in sede di **contenzioso** della **sanzione** del **30%** (si vedano fra tutte le indicazioni fornite dalla R.M. 27.11.2008, n. 452/E) sulla parte di **credito Iva utilizzato in eccesso** oltre il limite massimo previsto di € 516.456,90 o € 1.000.000.

In particolare, si segnalano:

- l'Ordinanza 25.1.2010, n. 22, depositata in Cancelleria il 28.1.2010, che ha dichiarato la manifesta **inammissibilità** della questione di **legittimità costituzionale** degli artt. 17 e 25, D.Lgs. 241/1997 [CFF 7418 e 7426] e dell'art. 34, L. 388/2000 [CFF 7656b], sollevata, in riferimento agli artt. 3, 53 e 97 della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Brescia;
- la Sentenza 24.11.2009, n. 183 (udienza del

26.6.2009) della Commissione tributaria regionale di Roma, Sez. XX, che **non** ha condiviso la **qualificazione** ipotizzata dall'Amministrazione finanziaria di **omesso versamento di imposte** in riferimento ad un comportamento riconducibile a quello della compensazione. La sentenza, inoltre, condanna alle spese del contenzioso l'Amministrazione finanziaria e dichiara inoperante la limitazione prevista dall'art. 34, L. 388/2000, e cioè il limite di € 516.456,90 o € 1.000.000 in quanto non «*espressamente dichiarato che tale limitazione veniva introdotta in deroga allo Statuto citato, così come impone l'art. 1 dello stesso, – è inoperante con la conseguenza che tutti gli atti impositivi che risultino adottati in applicazione della stessa sono illegittimi e, comunque, inefficaci. Alla luce delle considerazioni che precedono, il contribuente ha legittimamente compensato il credito di imposta, dovendosi ritenere pertanto palesemente «contra legem» l'atto di recupero effettuato dall'Amministrazione fiscale*»;

- la Sentenza 5.3.2009, n. 34/31/09 (udienza del 5.2.2009) della Commissione tributaria regionale di Firenze, Sez. 31, che conferma l'**applicazione** della **sanzione ridotta** del **10%** (anziché del 30%) ex art. 36-bis, D.P.R. 600/1973 [CFF 6336a] in riferimento alle disposizioni agevolative in materia sanzionatoria per la compensazione del credito Iva oltre il limite massimo previsto;
- la Sentenza 4.6.2008, n. 49 della Commissione tributaria di Modena, Sez. III, che **annulla** l'**atto di irrogazione** della **sanzione** del **30%** sulla **somma eccedente** il limite annuale del **credito Iva 2005**, **senza** la possibilità della **riduzione** ad **1/3**, previo pagamento dell'importo ridotto nei trenta giorni dalla notifica dell'atto di accertamento, non condividendo la tesi dell'Amministrazione finanziaria su «splafonamento» e mancato pagamento dell'imposta, applicando all'uno la conseguenza prevista per l'altro, con un'interpretazione arbitraria che non trova riscontro in alcuna previsione legislativa. Infatti, la compensazione del credito Iva oltre il limite massimo previsto **non è autonomamente ed espressamente sanzionata**, e ad essa non può applicarsi per analogia la sanzione del 30% di cui all'art. 13, D.Lgs. 471/1997 [CFF 9461];
- la Sentenza 8.5.2007, n. 67/03/07 (udienza del 3.4.2007) della Commissione provinciale di Prato, Sez. 3, che ha dichiarato **applicabili** le **disposizioni agevolative** in materia **sanzionatoria** in merito al **credito Iva recuperato ed utilizzato in eccesso**, ma comunque **spettante e non contestato** nel merito.

<sup>(5)</sup> Ovviamente nel caso in cui il credito Iva per l'anno 2007 non sia stato compensato nel periodo solare oltre il limite di legge di € 516.456,90.