

Attualità

Introduzione della compensazione e sua evoluzione in ambito tributario - 1

28 Dicembre 2006

L'articolo 17 del Dlgs 241/1997 ha avuto il pregio di modificare radicalmente le disposizioni in materia

Thumbnail
Image not found or type unknown

Premessa

Per lungo tempo, l'inesistenza di una disposizione *ad hoc* contemplante la compensazione in ambito tributario ha inciso sensibilmente sulle modalità di estinzione dell'obbligazione tributaria, informando la ripetizione dei crediti vantati dal contribuente verso lo Stato e gli altri enti pubblici alla regola del "*solve et repete*".

In altre parole, quando si verificava in capo al contribuente la contemporanea sussistenza di posizioni creditorie e debitorie verso il Fisco (ossia, a fronte di un debito per il pagamento di un tributo il soggetto d'imposta si è trovato, al tempo stesso, in una posizione creditoria verso lo stesso Fisco, avendo diritto alla ripetizione di somme indebitamente pagate), il soggetto d'imposta, secondo la tradizionale impostazione dei rapporti tributari, era costretto a versare comunque il tributo dovuto, pena l'applicazione di pesanti sanzioni, per poi attendere che venisse operato il rimborso del credito vantato verso l'Amministrazione finanziaria.

Fino all'entrata in vigore dell'articolo 17 del Dlgs n. 241/97, l'istituto della compensazione ha trovato applicazione limitatamente ai debiti e ai crediti relativi alla medesima imposta e risultanti da due dichiarazioni annuali successive.

Immedie espressioni di tale ambito applicativo si rinvencono nella cosiddetta "compensazione verticale", ammessa solo nei casi previsti in via tassativa per l'Iva⁽¹⁾ e per le imposte sui redditi⁽²⁾ e ancora oggi operante⁽³⁾. Questa prima forma di compensazione si contraddistingue per le seguenti caratteristiche:

1. è circoscritta a crediti e debiti relativi alla medesima imposta
2. è relativa a tributi di carattere periodico
3. è sempre rimessa al contribuente la facoltà di optare per la compensazione o per il rimborso
4. viene indicata la sede in cui operare la compensazione (generalmente, in dichiarazione).

Successivamente, la compensazione è stata estesa ai debiti e ai crediti relativi a imposte diverse accomunate dai seguenti elementi:

- dall'identità dei soggetti tra i quali intercorrono i contrapposti rapporti obbligatori
- dall'appartenenza al medesimo tipo di tributi
- dalla tendenziale omogeneità di determinazione della base imponibile
- dall'unicità degli obblighi di dichiarazione⁽⁴⁾.

Tuttavia, il primo vero segno tangibile di evoluzione della disciplina in materia di compensazione è individuabile nell'articolo 17⁽⁵⁾ del Dlgs n. 241/97.

Introduzione della compensazione ex articolo 17, Dlgs 241/97, e analisi del progressivo ampliamento dell'ambito di operatività dell'istituto

L'articolo 17 del Dlgs 9 luglio 1997, n. 241, ha senz'altro avuto il pregio di modificare radicalmente le disposizioni in materia di riscossione dei tributi, prevedendo espressamente la facoltà del contribuente di compensare debiti e crediti d'imposta.

Tuttavia, con tale intervento normativo, si è, comunque, legittimata l'estinzione del debito per compensazione esclusivamente se analiticamente tipizzata. Infatti, come per il passato, il legislatore non ha introdotto l'istituto della compensazione quale generale metodo di estinzione dell'obbligazione tributaria, ma si è piuttosto limitato ad ampliarne le possibilità applicative, che sono comunque rimaste sostanzialmente casistiche. Ciononostante, tale considerazione non sminuisce il valore e la portata dell'innovazione introdotta, che nel giro di pochi anni ha subito un costante rimaneggiamento:

- già nella versione iniziale il legislatore ha esteso la compensazione anche a fattispecie i cui rapporti obbligatori contrapposti attengono a tributi di tipo diverso (Iva, imposte sui redditi, ritenute alla fonte) ovvero concernenti prestazioni non aventi propriamente natura tributaria (come, ad esempio, i contributi previdenziali) e nonostante che gli obblighi di dichiarazione

relativi restino per più versi distinti⁽⁶⁾

- con l'articolo 50, comma 7, del Dlgs 15 dicembre 1997, n. 446, è stata aggiunta la lettera d-*bis*) all'articolo 17 del Dlgs 241/97, estendendo l'istituto compensativo anche all'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche⁽⁷⁾
- con l'articolo 2, comma 1, lettera b), n. 1), del Dlgs 23 marzo 1998, n. 56, con effetto dal 1° gennaio 1999, è stata aggiunta la lettera h-*bis*), che ha esteso la compensazione anche al saldo per il 1997 dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese e del contributo al Servizio sanitario nazionale⁽⁸⁾
- alla fine del 1998, con l'articolo 2, lettera a), del Dlgs 19/11/1998, n. 422, è stato eliminato dalla formula dell'articolo 17, I comma, l'inciso "titolari di partita I.V.A.", ampliando nuovamente la categoria di contribuenti ammessi a operare la compensazione
- con l'articolo 2, comma 1, lettera b), n. 2), del Dlgs 23 marzo 1998, n. 56, è stato aggiunto il comma 2-*bis*) all'articolo 17 del Dlgs 241/97, non ammettendo alla compensazione di cui al comma 2 i crediti e i debiti relativi all'imposta sul valore aggiunto da parte delle società e degli enti che si avvalgono della procedura di compensazione prevista dall'ultimo comma dell'articolo 73 del Dpr 633/72⁽⁹⁾
- con l'articolo 1, comma 10, del Dlgs 28 settembre 1998, n. 360, l'istituto della compensazione è stato esteso alle "addizionali" relative alle imposte sui redditi
- con l'articolo 34, commi I e II, della legge 23 dicembre 2000, n. 388⁽¹⁰⁾, il limite massimo dei crediti che possono essere compensati "orizzontalmente" è stato portato a 516.456,90 euro per ciascun periodo d'imposta⁽¹¹⁾.

1 - continua. La seconda puntata sarà pubblicata venerdì 29

NOTE:

1) L'articolo 30 del Dpr 633/72 dispone che, se dalla dichiarazione annuale risulta un credito, *"il contribuente ha diritto di computare l'importo dell'eccedenza in detrazione nell'anno successivo, ovvero di chiedere il rimborso [omissis]"*.

2) T.U. imposte redditi, art. 11 e art. 2 D.L. 30/12/1991, n. 417.

3) Per l'Iva, *cfr* articolo 30, Dpr 633/72; per l'imposta sul reddito, vedasi articolo 22 del Tuir.

4) E' il caso della compensazione dei debiti e dei crediti d'imposta relativi all'Ilor e all'Irpef o all'Irpeg.

5) Articolo 17, comma 1, Dlgs 9 luglio 1997, n. 241: *"I contribuenti titolari di partita iva eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle Regioni e degli Enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto. Tale compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva".*

6) Articolo 17, comma 2, Dlgs 9 luglio 1997, n. 241: *"Il versamento unitario e la compensazione riguardano i crediti e i debiti relativi: a) alle imposte sui redditi e alle ritenute alla fonte riscosse mediante versamento diretto ai sensi dell'art. 3, del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602; b) all'imposta sul valore aggiunto dovuta ai sensi degli articoli 27 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e quella dovuta dai soggetti di cui all'articolo 74; c) alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto; d) all'imposta prevista dall'articolo 3, comma 143, lettera a), della legge 23 dicembre 1996, n. 662; e) ai contributi previdenziali dovuti da titolari di posizione assicurativa in una delle gestioni amministrate da enti previdenziali, comprese le quote associative; f) ai contributi previdenziali ed assistenziali dovuti dai datori di lavoro e dai committenti di prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'articolo 49, comma 2, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917; g) ai premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali dovuti ai sensi del testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 30 giugno 1965, n. 1124; h) agli interessi previsti in caso di pagamento rateale ai sensi dell'articolo 20".* In tali ipotesi la compensazione non è operata in dichiarazione, ma in sede di versamento unitario.

7) Lettera poi soppressa dall'articolo 1, comma 10, del Dlgs 28 settembre 1998, n. 360.

8) Articolo 17 del Dlgs 241/97, comma 2, lettera h-bis): *"al saldo per il 1997 dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese, istituita con decreto legge 30 settembre 1992, n. 394, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 novembre 1992, n. 461, e del contributo al Servizio sanitario nazionale di cui all'art. 31 della legge 28 febbraio 1986, n. 41, come da ultimo modificato dall'articolo 4 del decreto legge 23 febbraio 1995, n. 41 convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 1995, n. 85".*

9) L'articolo 2 del Dlgs 19/11/1998, n. 422, ha aggiunto il comma 2-bis) all'articolo 17 del Dlgs 241/97 che così recita: *"Non sono ammessi alla compensazione di cui al comma 2 i crediti e i debiti relativi all'imposta sul valore aggiunto da parte delle società e degli enti che si avvalgono della procedura di compensazione della predetta imposta a norma dell'ultimo comma dell'articolo 73 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633".*

Il comma 2-bis, con effetto dal 1° gennaio 1998, deve intendersi soppresso dall'articolo 11, comma 1, lettera F), del Dpr 14 ottobre 1999, n. 542.

10) L'articolo 34, ai commi I e II, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, così recita:

"1. A decorrere dal 1° gennaio 2001 il limite massimo dei crediti d'imposta e dei contributi compensabili ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ovvero rimborsabili ai soggetti intestatari di conto fiscale, è fissato in euro 516.456,90 per ciascun anno solare.

2. Le domande di rimborso presentate al 31 dicembre 2000 non possono essere revocate".

11) Come precisato dalla circolare ministeriale 3 settembre 1998, n. 211/E, nel limite si comprendono anche gli importi chiesti a rimborso direttamente al concessionario, mentre non vi sono ricompresi i crediti d'imposta derivanti da agevolazioni o incentivi fiscali, i crediti trimestrali derivanti dalle liquidazioni periodiche Iva chiesti a rimborso direttamente agli uffici (comunicato Agenzia delle entrate del 20 luglio 2004) e i crediti compensati con i debiti della stessa imposta, anche se tale compensazione è stata esposta nel modello F24.

di

Eleonora Mennella

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/introduzione-della-compensazione-e-sua-evoluzione-ambito-tributario-1>