

Attualità

Introduzione della compensazione e sua evoluzione in ambito tributario - 2

29 Dicembre 2006

L'istituto risulta coinvolto anche dalle disposizioni contenute nei recenti decreti legge 223 e 262

Thumbnail Image not found or type unknown Dalla rapida disamina condotta nel precedente intervento, emerge chiaramente che con l'articolo 17 del Dlgs 9 luglio 1997, n. 241, come progressivamente "rimaneggiato", si è superata la barriera "oggettiva" della compensabilità circoscritta all'interno dello stesso tributo e si è introdotto un ulteriore aspetto innovativo, ossia è stata resa possibile la compensazione anche quando i rapporti obbligatori contrapposti sono relativi a prestazioni di natura non tributaria ma previdenziale (contributi previdenziali e assistenziali, premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali)⁽¹²⁾. Quest'ultimo aspetto della disciplina ha sollevato numerosi dubbi sulla possibilità di assimilare la compensazione di cui all'articolo 17 del Dlgs 241/97 a quella di matrice civilistica⁽¹³⁾. Infatti, qualora la compensazione operi in relazione a contrapposte poste obbligatorie tra Amministrazione finanziaria e istituti previdenziali o le Regioni, l'effetto estintivo appare realizzarsi in assenza di una perfetta identità fra i soggetti titolari delle diverse posizioni creditorie e debitorie.

Significativo è anche il graduale ampliamento dei soggetti beneficiari dell'istituto. In merito, l'articolo 25 del Dlgs 9 luglio 1997, n. 241, prevede che "[omissis] sono ammessi alla compensazione: a) dall'anno 1998 le persone fisiche titolari di partita I.V.A.; b) dall'anno 1999 le società di persone ed equiparate ai fini fiscali, nonché i soggetti non titolari di partita I.V.A.⁽¹⁴⁾; c) dall'anno 2000 i soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche".

Ulteriore estensione dell'ambito di applicazione della compensazione si è poi realizzata in virtù

dell'articolo 17, comma 2, lettera h-ter), ai sensi del quale il sistema dei versamenti unitari con compensazione si applica anche alle altre imposte, tasse e sanzioni individuate con decreto del ministero delle Finanze. Infatti, con il decreto direttoriale del 31/3/2000⁽¹⁵⁾, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 85 dell'11 aprile 2000, dall'11/4/2000, l'applicazione dei versamenti unitari con compensazione è stata estesa anche alle somme e alle sanzioni dovute per effetto:

- dell'articolo 48 del Dlgs 31/12/1992, n. 546
- del Dlgs 19/06/1997, n. 218⁽¹⁶⁾
- degli articoli 2 (comma 2) e 3 (comma 1) del Dlgs 18/12/1997, n. 462
- degli articoli 13, 16 e 17 del Dlgs 18/12/1997, n. 472.

Con tali integrazioni, l'istituto della compensazione opera anche per le imposte e le sanzioni dovute a seguito di conciliazione giudiziale, accertamento con adesione, liquidazione e controllo formale della dichiarazione, ravvedimento, avviso di irrogazione sanzioni, avviso di accertamento.

A questa elencazione, occorre aggiungere imposte, tributi e crediti d'imposta progressivamente inseriti nel quadro applicativo da disposizioni *ad hoc* (tributi camerali, Ici⁽¹⁷⁾, crediti per le nuove assunzioni⁽¹⁸⁾, crediti per gli investimenti di cui all'articolo 8 della legge n. 388/2000⁽¹⁹⁾, eccetera), a volte aventi essenzialmente finalità agevolative⁽²⁰⁾.

Le modifiche intervenute con il decreto legge n. 223/2006

In primis, con la generalizzata anticipazione dei termini di presentazione delle dichiarazioni disposta dal decreto legge 223/2006, si è operata una modifica "indiretta" dell'arco temporale in cui adoperare i crediti in compensazione. Infatti, in base all'articolo 17, comma I, secondo periodo, del Dlgs 241/1997⁽²¹⁾, si può "spendere" il credito sino al termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo. La prima applicazione di tale modifica riguarda i crediti relativi all'anno d'imposta 2005 che potranno essere utilizzati mediante compensazione in F24 solo fino al prossimo 31/7/2007 in luogo del 31/10/2007, con una riduzione dell'arco temporale utile di tre mesi.

Altra novità si è avuta con il comma 7 dell'articolo 35 del DL 223/2006, con il quale è stata introdotta in materia penal-tributaria una nuova fattispecie criminosa per indebita compensazione operante per chiunque non versa le somme dovute utilizzando in compensazione ex articolo 17 del Dlgs 241/1997 crediti non spettanti o inesistenti. Per questo reato si applica l'articolo 10-bis del Dlgs 74/2000, per cui "è punito con la reclusione da 6 mesi a 2 anni chiunque non versa entro il

termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a euro 50.000,00 per ciascun periodo d'imposta".

Il delitto di indebita compensazione si realizza adoperando in compensazione, in sede di versamento unificato ex articolo 17 del Dlgs 241/1997, crediti tributari o previdenziali "non spettanti" o "inesistenti". I "crediti non spettanti" sono crediti che, sebbene esistenti, non competono al soggetto passivo che esegue il versamento unificato o non possono essere oggetto di compensazione in sede di versamento unificato (ad esempio, quelli esclusi dalla tassativa elencazione di cui all'articolo 17 del Dlgs 241/97, come progressivamente modificato/integrato ovvero quelli esclusi da disposizioni *ad hoc*). Tra i crediti inesistenti rientrano anche quelli costruiti o rappresentati in qualunque forma (in dichiarazione, in contabilità, eccetera) allo scopo di utilizzarli indebitamente in compensazione, nonché quelli non esistenti per varie ragioni (errore determinazione, errore interpretazione, eccetera).

Dal punto di vista soggettivo, si tratta di un reato che qualunque contribuente può commettere, visto l'ampliamento dei soggetti beneficiari dell'istituto avutosi con l'articolo 25 del Dlgs 241/1997 (vedi "Introduzione della compensazione ex articolo 17, Dlgs 241/97, e analisi del progressivo ampliamento dell'ambito di operatività dell'istituto"). Più in particolare, il generico rinvio all'articolo 10-bis induce a ritenere integrato il reato quando il superamento della soglia quantitativa avviene per effetto di plurime indebite compensazioni operate con un singolo versamento unificato ovvero con più versamenti unificati operati nel medesimo periodo d'imposta. Inoltre, la pluralità di omessi versamenti operati nel medesimo periodo d'imposta, anche se singolarmente superiori alla soglia quantitativa, va a integrare un unico reato. Infine, per la *ratio* della norma e la formulazione del dato letterale, deve ritenersi che la soglia di punibilità si riferisca al *quantum* di credito indebitamente utilizzato in compensazione complessivamente considerato e non a ciascuna tipologia di imposta.

Nuove ipotesi di compensazione ex articolo 17 del Dlgs 241/1997 sono state previste dal Dl 223/2006 all'articolo 37, comma 15, per i "contribuenti minimi in franchigia". Per tali soggetti, infatti, il legislatore ha stabilito che, fermo quanto disposto in merito alle ipotesi di rimborso di cui all'articolo 30 del Dpr 633/72, l'eccedenza detraibile che emerge dall'ultima dichiarazione annuale Iva è utilizzata in compensazione ex articolo 17 del Dlgs 241/97 e successive modificazioni. Inoltre, il debito conseguente alla mutazione del regime fiscale ex articolo 19-bis2 può essere estinto anche mediante compensazione ex articolo 17 del Dlgs 241/97 ovvero adoperando crediti risultanti

dalle liquidazioni periodiche.

Infine, con l'articolo 35, comma 15, del DI 223/2006, è stata introdotta una nuova previsione di esclusione della compensazione in sede di versamento unificato. Infatti, per le società e gli enti non operativi, l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini Iva non è ammessa a rimborso, non è adoperabile in compensazione ex articolo 17 del Dlgs 241/97, né può costituire oggetto di cessione.

Le modifiche intervenute con il decreto legge n. 262/2006

Un'interessante applicazione dell'istituto della compensazione è, inoltre, stata disposta dal decreto legge 262/2006, all'articolo 2, comma 13.

Infatti, allo scopo di rafforzare gli strumenti della riscossione coattiva, il legislatore ha stabilito che, se nell'espletamento dei controlli preventivi propedeutici all'erogazione dei rimborsi d'imposta gli uffici dell'Agenzia delle entrate riscontrano la sussistenza di iscrizioni a ruolo (a prescindere dalla cifra), il rimborso viene bloccato dandone informazione all'agente della riscossione. Quest'ultimo, una volta ricevuta la segnalazione da parte dell'ufficio, formula e invia al contribuente una proposta di compensazione tra il credito d'imposta e il debito relativo alle somme iscritte a ruolo. Il contribuente ha sessanta giorni dal ricevimento della proposta per decidere: se rifiuta la compensazione, riprende l'iter della riscossione coattiva.

In merito, si ritiene che vada evidenziata anche la benefica funzione che il DI 262/2006 arreca sia in termini di estensione dell'applicazione dell'istituto della compensazione, sia in termini di rafforzamento del dialogo, della cooperazione e della sinergia tra le varie Amministrazioni: infatti, le altre Agenzie fiscali, nonché gli enti previdenziali, possono stipulare un'apposita convenzione con l'Agenzia delle entrate per disciplinare la trasmissione, da parte di quest'ultima, della suddetta segnalazione, estendendo l'applicazione dell'istituto della compensazione come su esposto anche a quelle fattispecie in cui il beneficiario di un credito d'imposta è iscritto a ruolo da un altro ente creditore.

2 - fine. La prima puntata è stata pubblicata giovedì 28

NOTE:

12) In merito alle modalità operative della compensazione imposte/contributi previdenziali, si legga la circolare Inps dell'8 aprile 1998, n. 79.

13) Anche il ministero delle Finanze ha considerato la compensazione delineata nell'articolo 17 del Dlgs n. 241/97 una forma di

estinzione dell'obbligazione tributaria non riconducibile all'articolo 1241 cc, in quanto contraddistinta da modalità e caratteristiche diverse rispetto a quelle di matrice civilistica, destinate a operare entro il ristretto ambito circoscritto nello stesso provvedimento (vedi circolare ministeriale 4 agosto 2000, n. 154/E).

14) Le parole da "nonché" sino a "partita I.V.A." sono state inserite dall'articolo 2, lettera F), del Dlgs 19 novembre 1998, n. 422.

15) Con la circolare n. 83 del 27/4/2000, il ministero ha fornito le prime indicazioni in merito a quanto disposto col decreto del 31/3/2000. In proposito, si veda anche la risoluzione ministeriale n. 69/2000.

16) La compensazione delle somme e delle sanzioni dovute per effetto dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale è stata presa in considerazione dal ministero delle Finanze con la circolare ministeriale 19 maggio 2000, n. 101.

17) Con l'articolo 13 del Dlgs 30 dicembre 1992, n. 504, in materia di imposta comunale sugli immobili, è stato disposto che l'imposta versata dal contribuente e non dovuta, su richiesta dello stesso contribuente, può essere compensata con gli importi dovuti a titolo d'imposta. Ciò non significa che è ammessa la compensazione in maniera autonoma. Possono essere compensate soltanto le somme a credito notificate con provvedimento di rimborso, purché il contribuente ne dia comunicazione entro 60 giorni dal ricevimento della notifica stessa (articolo 13, Dlgs 504/92).

18) Disciplina introdotta dall'articolo 7 della legge 388/2000, prorogata al 2006 dall'articolo 63 della legge 27 dicembre 2002, n. 289.

19) Trattasi della normativa sul "credito d'imposta per le aree svantaggiate", prevista dall'articolo 8 della legge 388/2000 e successivamente modificato dal DI 8 luglio 2002, n. 138, convertito dalla legge 178/2002.

20) Come, ad esempio, con l'introduzione dell'articolo 7 della legge finanziaria 23 dicembre 1998, n. 448, con cui è stato disposto che, ai contribuenti che riacquistano una casa non di lusso entro un anno dall'alienazione di un immobile precedentemente acquistato con aliquote agevolate, è attribuito un credito d'imposta in relazione al precedente acquisto.

21) *"Tale compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva".*

di

Eleonora Mennella

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/introduzione-della-compensazione-e-sua-evoluzione-ambito-tributario-2>