

Circolare n. 04/2011

Chiavari, 15 Maggio

A tutti i CLIENTI

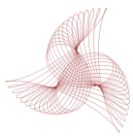
Loro Sedi

- OGGETTO: Compensazioni delle somme iscritte a ruolo: altri chiarimenti.

L'art. 31, co. 1, D.L. 31 maggio 2010, n. 78, conv. con modif. con L. 30 luglio 2010, n. 122 ha introdotto, a decorrere dal 1° gennaio 2011, il divieto di compensazione, ai sensi dell'art. 17, co. 1, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, dei crediti relativi alle imposte erariali laddove vi siano, in capo al contribuente, debiti iscritti a ruolo, per imposte erariali ed accessori, di ammontare superiore a e 1.500 relativamente ai quali risulta scaduto il termine di pagamento. In caso di violazione, la predetta disposizione ha introdotto una specifica sanzione della quale si dirà in seguito.

Contestualmente al predetto divieto di compensazione, lo stesso art. 31 ha altresì introdotto la possibilità del pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori mediante la compensazione dei crediti relativi alle stesse imposte, demandando di stabilire le relative modalità ad un decreto del ministro dell'Economia e delle Finanze, provvedimento che è stato emanato il 10 febbraio 2011 e pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 40 del 18 febbraio 2011.

Con la C.M. 11/E/2011 l'Agenzia delle Entrate interviene per chiarire la portata delle disposizioni introdotte con l'art. 31, co. 1, D.L. 78/2010 in tema di divieto alla compensazione "verticale" in presenza di ruoli scaduti e di importo superiore a e 1.500, con decorrenza dal 1° gennaio 2011.



Debiti e crediti interessati dalla disposizione

La circolare preliminarmente chiarisce come, ai sensi dell'art. 31, co. 1, D.L. 78/2010, il divieto di compensazione abbia ad oggetto tributi tra loro omogenei, in quanto lo stesso riguarda esclusivamente i crediti relativi ad imposte erariali qualora si sia in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori.

L'agenzia delle Entrate ha sottolineato come tra le imposte iscritte a ruolo che impediscono la compensazione rientri anche l'Irap e le addizionali ai tributi diretti, richiamando in proposito quanto specificato nella relazione illustrativa al D.m. 10 febbraio 2011, dove viene fatto, appunto, espresso riferimento alle stesse tra le imposte compensabili. L'amministrazione ha altresì sottolineato che rientrano tra i debiti d'imposta iscritti a ruolo anche quelli per le ritenute alla fonte relative alla stessa tipologia di imposte complessivamente sopra indicate quali compensabili, in quanto si riferiscono ad anticipazioni a titolo di acconto o a titolo d'imposta.

L'agenzia delle Entrate evidenzia, al contrario, come ai fini dell'individuazione dei debiti per imposte erariali che fanno scattare il divieto alla compensazione, siano esclusi i contributi e le agevolazioni erogati a qualsiasi titolo sotto forma di credito d'imposta. Questi, infatti, nonostante vengano riportati nella sezione "Erario" del modello F24, non si riferiscono ad imposte erariali e pertanto, come emerge dalla relazione illustrativa al D.L. 78/2010, sono estranei alla ratio della norma, che è finalizzata ad azzerare lo scarto tra le posizioni debitorie scadute e le posizioni creditorie effettive del contribuente, derivanti dall'anticipazione di imposte da parte dello stesso.

Nel caso di imposte che non possono formare oggetto di compensazione ex art. 17, co. 1, D.Lgs. 241/1997, quale ad esempio quella di registro, l'agenzia delle Entrate evidenzia che comunque, laddove iscritte a ruolo, "rilevano ai fini della preclusione in esame e possono essere compensati, ai sensi dell'art. 31, co. 1, quinto periodo, al fine di rimuoverla".

Trattamento degli oneri accessori alle somme iscritte a ruolo

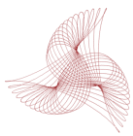
Il primo dubbio sorse in merito alla corretta individuazione del concetto di debito iscritto a ruolo e se nel medesimo dovessero ricomprendersi anche gli importi accessori a cui fa riferimento la norma.

L'amministrazione finanziaria ha chiarito che debbano intendersi, oltre che sanzioni e interessi, gli aggi, gli interessi di mora e le altre spese collegate al ruolo, quali quelle di notifica o quelle relative alle procedure esecutive sostenute dall'agente della riscossione e, in generale, **tutte le spese rimborsabili all'agente della riscossione.**

Applicazione ai ruoli scaduti prima del 1° Gennaio 2011

Un ulteriore problema riguardava se la preclusione alla compensazione potesse valere soltanto per le cartelle di pagamento notificate successivamente al 1° gennaio 2011, data di entrata in vigore della norma.

Intervento rigoroso dell'amministrazione finanziaria che sul punto la suddetta circolare ha chiarito che la disposizione esplica efficacia anche per le cartelle notificate prima del 1° gennaio 2011 e, quindi, per tutte quelle il cui termine di pagamento sia già scaduto, anche se anteriormente al 1° gennaio 2011, indipendentemente dalla data di notifica.



Ruoli provvisori e definitivi

Anche su questo aspetto l'Agenzia delle Entrate ha chiarito come la norma non faccia alcuna distinzione riguardo ai ruoli ordinari o straordinari e alle iscrizioni a ruolo a titolo definitivo o a titolo provvisorio.

Secondo l'amministrazione, determinante ai fini della preclusione alla compensazione è solamente l'avvenuta scadenza del termine di pagamento del debito iscritto a ruolo in quanto la nuova normativa prevede una forma di tutela nel caso di contestazione avverso l'iscrizione a ruolo, attraverso la non applicabilità della sanzione fino alla definizione della controversia stessa.

Sul punto non può non sollevarsi una qualche perplessità in merito alle somme iscritte a ruolo provvisorio in pendenza di contenzioso, quale ad esempio l'iscrizione del 50% delle maggiori imposte derivanti da avviso di accertamento.

Sospensione o rateazione delle somme iscritte a ruolo

Tema a cui la C.m. 11/E/2011 dedica una trattazione molto ben curata, spiegando che la preclusione non opera altresì laddove si sia in presenza di ruoli per i quali sia stato accordato un provvedimento di sospensione (si ricorda che la preclusione alla compensazione verticale non opera nel caso di debiti per imposte erariali iscritti a ruolo non ancora scaduti al momento del versamento, per non essere ancora decorsi i 60 giorni dalla notifica della cartella).

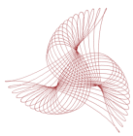
Circa la rateazione è necessario verificare alcune precise circostanze, in particolare, in presenza di debiti per i quali è stata concessa la rateazione, ed in caso di mancato pagamento di una rata alla scadenza prevista, se il mancato pagamento concerne una sola rata, diversa dalla prima, il piano di rateazione risulta ancora in essere ai sensi dell'art. 19, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 e conseguentemente la rata scaduta andrà considerata, al fine del raggiungimento del limite di € 1.500, tra l'ammontare complessivo dei debiti iscritti a ruolo il cui termine di pagamento è scaduto.

Qual'ora venga omesso pagamento della prima rata o, in un momento successivo, di due rate, il contribuente risulta definitivamente decaduto dal beneficio della dilazione e l'intero importo iscritto a ruolo risulta del tutto riscuotibile, sempre secondo il citato art. 19 e pertanto la preclusione riguarderebbe l'importo complessivo del debito residuo non pagato.

Attenzione però a non dimenticare le disposizioni di favore introdotte dal decreto "milleproroghe" che ha previsto la possibilità di un ripristino della rateazione fino a 72 mesi e l'ammissibilità del mancato pagamento della prima rata della dilazione o di due successive quando l'omissione risulta giustificata dalla comprovata intervenuta difficoltà nella situazione economica del contribuente.

Valore e determinazione dell'importo limite di € 1.500

L'Agenzia delle Entrate sottolinea come sia necessario fare riferimento agli importi scaduti alla data del dovuto versamento, importi che, si è visto, devono ritenersi comprensivi non solo delle imposte, ma anche di tutti gli oneri accessori. Sotto un profilo operativo, l'Agenzia ricorda che l'esistenza di debiti iscritti a ruolo che precludono la compensazione "può essere verificata dai contribuenti interessati non solo riscontrando le cartelle ad essi notificate, ma anche accedendo dal sito di Equitalia S.p.a. al proprio Estratto conto Equitalia, cioè



all'elenco delle cartelle e degli avvisi di pagamento relativi al proprio codice fiscale/partita Iva dall'anno 2000, e comunque recandosi presso gli sportelli degli agenti della riscossione".

Esclusione dalla preclusione della compensazione "verticale"

Sul punto, l'amministrazione sottolinea che la norma richiama esclusivamente l'istituto della compensazione disciplinato dall'art. 17, co. 1, D.Lgs. 241/1997 e che, conseguentemente, il divieto in esame può riferirsi soltanto alla fattispecie sopra descritta di cd. compensazione "orizzontale" o "esterna" che interviene tra tributi di diversa tipologia tramite il modello F24.

Al contrario, non è interessata al divieto la compensazione "verticale" o "interna" che interviene nell'ambito dello stesso tributo (ad esempio quella "IVA con IVA" o "acconti IRES con saldi IRES a credito"), indipendentemente dalla circostanza che questo tipo di compensazione venga esposta nel modello F24.

La Circolare mette in risalto come la compensazione all'interno dello stesso tributo sia infatti disciplinata da norme diverse dall'art. 17, co. 1, D.Lgs. 241/1997 e inoltre emesse anteriormente al predetto decreto e, soprattutto, viene a realizzarsi indipendentemente dalla sua successiva evidenziazione nel modello di pagamento.

Sanzione per indebita compensazione

La norma prevede che in caso di mancato rispetto del divieto di compensazione venga comminata una sanzione del 50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori per i quali è scaduto il termine di pagamento, fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato.

L'Agenzia ricorda che secondo il disposto normativo, la sanzione è misurata sull'intero importo del debito, ma trova un limite nell'ammontare compensato.

Esempio: Debito di euro 25.000 e compensazione di pari importo, la sanzione applicabile sarà pari ad euro 12.500, ovvero al 50% del debito iscritto a ruolo a titolo definitivo.

Conclude la circolare in esame sottolineando che laddove l'ammontare di quanto compensato fosse addirittura inferiore alla metà del debito per somme iscritte a ruolo a titolo definitivo, la sanzione da comminare corrisponderà all'intero ammontare compensato.

Esempio: Debito di euro 70.000 e compensazione di euro 25.000, la sanzione sarà comunque pari ad euro 25.000.

Questa interpretazione è coerente con il dettato normativo, in quanto l'art. 31, prevede espressamente che la sanzione sia pari al 50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo e fino "a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato".

I Signori Clienti potranno contattare direttamente lo Studio che rimane a completa disposizione per ulteriori chiarimenti e delucidazioni in merito.

Con Viva Cordialità



STUDIO SCIANDRA