CIRCOLARE N. 29/E

Direzione Centrale Servizi ai Contribuenti

Roma, 3 giugno 2010

OGGETTO: ***Risposte a quesiti in materia di controllo delle compensazioni Iva e ad altri quesiti sulla compilazione del modello F24***

INDICE

PREMESSA

1. QUESITI IN MATERIA DI CONTROLLO DELLE COMPENSAZIONI IVA

1.1. Limiti di compensabilità – Compensazioni escluse

1.2. Codice identificativo 62 – Chiarimenti sull'utilizzo

1.3. Codice identificativo 61 – Credito attribuito dalla consolidante

1.4. Codice identificativo 61 – Crediti di natura diversa

1.5. Codici identificativi 61 e 62 – Decorrenza

1.6. Sovrapposizione di codici identificativi

2. ALTRI QUESITI SULLA COMPILAZIONE DEL MODELLO F24

2.1. Rateazione delle somme dovute – Codice identificativo 60

2.2. Adeguamento Iva agli studi di settore (codice tributo 6494) – Versamento rateale

2.3. Imposta sostitutiva sui compensi accessori del reddito da lavoro dipendente (codice tributo 1816)

2.4. Credito derivante dalla riattribuzione delle ritenute residue ai soggetti di cui all'articolo 5 del Tuir (codice tributo 6830)

PREMESSA

Si riportano di seguito, divise per argomento, le risposte fornite dalla scrivente a quesiti inerenti la compilazione del modello di pagamento F24. Un primo gruppo di quesiti riguarda la corretta modalità di esposizione delle compensazioni di crediti Iva, da adottare in particolari circostanze quali l'adesione del contribuente al regime di tassazione di gruppo o l'interessamento dello stesso da operazioni straordinarie. Il secondo gruppo di quesiti riguarda, invece, argomenti di carattere vario.

1. QUESITI IN MATERIA DI CONTROLLO DELLE COMPENSAZIONI IVA

1.1. Limiti di compensabilità – Compensazioni escluse

D. *Ai fini del raggiungimento dei limiti di compensabilità di 10.000 e 15.000 euro, fissati dall'articolo 10 del decreto legge n. 78 del 2009, non si computano le compensazioni utilizzate per i versamenti Iva periodici, in acconto e a saldo (compensazioni cc.dd. "interne"). La circolare n. 1/E del 2010 ha precisato che il riferimento è alle compensazioni per le quali l'esposizione in F24 rappresenta una mera alternativa alla detrazione esercitabile in dichiarazione.*
In proposito si chiede se, ai fini del raggiungimento dei predetti limiti di compensabilità, le compensazioni proposte nei seguenti esempi possano essere considerate "interne" oppure, diversamente, debbano essere considerate "esterne".
Esempio 1:
6037 2010 a credito
6001 2010 a debito (versato in ritardo con ravvedimento)

Esempio 2:
6036 2010 a credito
6099 2009 a debito
Si chiede, inoltre, in quali casi si può configurare una compensazione "interna" per il codice tributo 6099 a debito.

R. L'articolo 10 del decreto legge 1 luglio 2009, n. 78 – convertito con modificazioni dalla legge 3 agosto 2009, n. 102 – ha previsto alcune limitazioni all'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, dei crediti Iva annuale e trimestrali per importi superiori a 10.000 e 15.000 euro (preventiva presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge; necessità di apporre il visto di conformità sulla dichiarazione; obbligo di avvalersi dei servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate per la trasmissione degli F24).
Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. 185430 del 21 dicembre 2009, al punto 4.6, ha inteso circoscrivere tali limitazioni alle compensazioni che "necessariamente" devono essere esposte nel modello F24, escludendo quelle utilizzate per i pagamenti Iva periodici, in acconto e a saldo.
In proposito, la circolare n. 1/E del 15 gennaio 2010 ha chiarito che le compensazioni utilizzate per tali pagamenti non concorrono al raggiungimento dei limiti di compensabilità di 10.000 e 15.000 euro se e nella misura in cui la loro esposizione nel modello F24 rappresenti una mera modalità alternativa di esercitare la "detrazione" prevista dall'articolo 30 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, che può essere evidenziata all'interno della dichiarazione annuale (quadro VL del mod. Iva).
Secondo questa impostazione, le compensazioni che non soggiacciono alle limitazioni introdotte dal decreto sono esclusivamente quelle utilizzate per il pagamento di un debito della medesima imposta, relativo ad un periodo successivo rispetto a quello di maturazione del credito.

Nelle compensazioni rappresentate nei due esempi proposti il credito utilizzato è sempre relativo ad un periodo successivo rispetto a quello del debito che si intende estinguere:

- nel primo esempio, il credito relativo al secondo trimestre del 2010 è relativo ad un periodo successivo rispetto al debito periodico riferito al mese di gennaio dello stesso anno;
- nel secondo esempio, il credito relativo al primo trimestre del 2010 è relativo ad un periodo successivo rispetto al debito riferito all'imposta dovuta a saldo per l'anno 2009.

Per tale tipo di compensazioni non esiste la possibilità di esposizione in dichiarazione, pertanto esse devono necessariamente essere eseguite tramite modello F24. Ne consegue che, entrambe, rilevano ai fini del raggiungimento dei limiti di compensabilità di 10.000 e 15.000 euro.

Per opposti motivi, a titolo di esempio, non concorrerebbe invece al raggiungimento dei predetti limiti l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, del credito annuale relativo al 2009 (codice tributo 6099, anno di riferimento 2009) per il pagamento del saldo annuale relativo all'anno successivo (codice tributo 6099, anno di riferimento 2010). Tale forma di "detrazione" troverebbe infatti esposizione alternativa nel quadro VL della dichiarazione mod. Iva 2011.

1.2. Codice identificativo 62 – Chiarimenti sull'utilizzo

D. *Con la risoluzione n. 286/E del 2009 sono stati istituiti i codici identificativi da utilizzare nel modello F24 in occasione dell'utilizzo in compensazione di crediti maturati in capo ad altri soggetti.*

In riferimento al codice identificativo "62", è stato proposto l'esempio di una società incorporante che utilizza in compensazione il credito Iva annuale della società incorporata relativo all'anno d'imposta antecedente l'operazione straordinaria.

Si chiede di conoscere se tale codice identificativo vada indicato anche nelle seguenti ipotesi:

- *utilizzo in compensazione, da parte della società controllante, del credito Iva costituito in capo ad essa per effetto dell'adesione al regime di liquidazione dell'Iva di gruppo;*
- *utilizzo in compensazione, da parte del soggetto partecipante, dei crediti d'imposta ricevuti per trasparenza dalla società partecipata.*

R. Il codice identificativo "62", istituito con risoluzione n. 286/E del 22 dicembre 2009, è denominato "Soggetto diverso dal fruitore del credito". Esso è stato istituito per individuare i casi in cui il credito utilizzato in compensazione non risulta dalla dichiarazione dell'utilizzatore. In altre parole, tale codice serve ad identificare le fattispecie in cui il trasferimento di disponibilità del credito non trova un immediato riscontro nella dichiarazione del ricevente.

I due casi rappresentati non rientrano in queste fattispecie:

- la società controllante in regime di liquidazione Iva di gruppo (ai sensi dell'articolo 73, ultimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633) utilizza in compensazione un credito che, seppur maturato in capo alle società controllate, emerge dal quadro VY della propria dichiarazione Iva;
- anche il soggetto partecipante in regime di trasparenza *ex* articoli 5 o 115 del Tuir utilizza un credito che, pur maturato in capo alla società partecipata, trova immediato riscontro nella dichiarazione dell'utilizzatore (ad esempio, l'eventuale trasferimento di crediti d'imposta concessi alle imprese è evidenziato, nella dichiarazione mod. Unico del ricevente/utilizzatore, nella sezione "Crediti d'imposta ricevuti" del quadro RU).

Ne consegue che, in queste ipotesi, il codice identificativo "62" non deve essere indicato nei relativi modelli F24.

1.3. Codice identificativo 61 – Credito attribuito dalla consolidante

D. *In caso di consolidato, se vengono ceduti crediti della medesima tipologia da più soggetti, la società utilizzatrice (consolidante) deve indicare in F24 il codice identificativo "61" ed il codice fiscale del soggetto che ha ceduto il credito più alto. Se tale soggetto è proprio la società consolidante, va comunque compilato il relativo codice fiscale (anche se coincide con quello dell'utilizzatore, intestatario della delega)?*

Esempio:

Consolidato formato da tre società: ALFA (consolidante), BETA e GAMMA.

I CASO

Credito IVA ceduto da ALFA	*7.000*
Credito IVA ceduto da BETA	*2.000*
Credito IVA ceduto da GAMMA	*3.000*

II CASO

Credito IVA ceduto da ALFA	*7.000*
Credito IVA ceduto da BETA	*0*
Credito IVA ceduto da GAMMA	*0*

R. Con la risoluzione n. 286/E del 22 dicembre 2009 è stato istituito il codice identificativo "61", denominato "Soggetto aderente al consolidato". Esso è riservato alle società consolidanti, che sono tenute ad indicarlo in F24 in occasione dell'utilizzo in compensazione di crediti attribuiti dalle società aderenti al regime, per il pagamento dell'Ires dovuta a livello di gruppo.

In proposito, si precisa che tale codice identificativo deve essere indicato anche qualora il credito attribuito alla *fiscal unit* provenga (esclusivamente o prevalentemente) dalla posizione fiscale individuale della società consolidante, che ne è poi l'utilizzatrice finale.

Si ricorda, inoltre, che a ciascun codice identificativo deve necessariamente essere associato un codice fiscale.

Ne consegue che, con riferimento ad entrambi gli esempi proposti, la sezione "Contribuente" dei modelli F24 in cui il credito è utilizzato in compensazione per il pagamento dell'Ires dovuta a livello di gruppo deve essere compilata indicando:

- nel campo "Codice fiscale", il codice fiscale della società consolidante (in quanto utilizzatrice del credito), seguito dai relativi dati anagrafici;
- nel campo "Codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare", di nuovo, il codice fiscale della società consolidante (in quanto unica cedente del credito o cedente della porzione maggiore di credito);
- nel campo "Codice identificativo", il codice "61".

1.4. Codice identificativo 61 – Crediti di natura diversa

D. *In presenza di crediti di natura diversa, ceduti da più soggetti partecipanti al consolidato, utilizzati dalla consolidante per compensare i debiti della* fiscal unit*, come devono essere create le deleghe ai fini della corretta esposizione del codice identificativo "61"? In considerazione del fatto che può essere indicato un solo codice fiscale coobbligato, bisogna generare deleghe separate per ogni tipologia di credito ceduto?*

R. La risoluzione n. 286/E del 22 dicembre 2009, che ha istituito il codice identificativo "61" (denominato "Soggetto aderente al consolidato"), ha chiarito che, qualora il credito d'imposta della stessa natura (ad es. Iva) sia stato ceduto da più soggetti aderenti al consolidato, la società consolidante, nel campo "Codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare", deve indicare il codice fiscale del soggetto consolidato che ha ceduto l'ammontare più elevato del credito.

In proposito si precisa che la medesima modalità di compilazione può essere adottata anche in ipotesi di crediti d'imposta di diversa natura (ad es. Iva e Irap) ceduti da uno o più soggetti aderenti al consolidato.
In questi casi è dunque possibile esporre nella medesima delega di pagamento le diverse tipologie di credito ricevute, indicando il codice identificativo "61" ed il codice fiscale della società aderente al consolidato che ha ceduto il credito di ammontare maggiore.

1.5. Codici identificativi 61 e 62 – Decorrenza

D. *Dalla risoluzione 286/E del 2009 si evince che l'indicazione in F24 dei codici identificativi "61" e "62", in caso di utilizzo di crediti nati in capo ad altri soggetti, non riguarda solo i crediti Iva (per i quali vengono attivati controlli particolari) ma anche le altre tipologie di credito non ancora soggette, per il momento, a vincoli particolari.*
Si chiede di conoscere se le nuove disposizioni si applicano solo ai crediti formatisi a partire da una certa data e, se sì, quale.

R. La risoluzione n. 286/E del 22 dicembre 2009 non stabilisce una decorrenza specifica per l'utilizzo dei neoistituiti codici identificativi. Ne deriva che essi vanno utilizzati, a partire dalla data di istituzione, in tutti i casi rientranti nelle fattispecie previste, a prescindere dall'anno di riferimento dei crediti compensati.

1.6. Sovrapposizione di codici identificativi

D. *Potrebbe sussistere la necessità di indicare, nella stessa delega di pagamento, il codice fiscale del coobbligato, erede, curatore ecc. (con codice identificativo "02", "03", "07") e contemporaneamente, nel medesimo campo, il codice fiscale del soggetto di cui si sta utilizzando il credito (con codice identificativo "61" o "62"). Se si verifica, come ci si deve comportare?*

R. Qualora si verifichino situazioni che richiedono l'utilizzo in F24 di due diversi codici identificativi, non essendo possibile esporre contestualmente più di un codice, si dovrà indicare quello relativo alla fattispecie più rilevante, da valutare caso per caso.

Nello specifico, l'indicazione dei codici "61" o "62", in caso di utilizzo in compensazione di crediti Iva, è fondamentale affinché la procedura di controllo automatizzato imputi la compensazione al *plafond* corretto. Ne consegue che la mancata indicazione dei predetti codici, qualora richiesta, potrebbe comportare lo scarto del modello F24 per mancato superamento del controllo sulle compensazioni Iva.

2. ALTRI QUESITI SULLA COMPILAZIONE DEL MODELLO F24

2.1. Rateazione delle somme dovute – Codice identificativo 60

D. *Per la rateazione delle somme dovute a seguito del controllo delle dichiarazioni, qualora superiori a 50.000 euro, il contribuente è tenuto a prestare idonea garanzia fideiussoria. In caso di insufficiente, omesso o tardivo pagamento anche di una sola rata, l'Agenzia invita il garante a corrispondere l'intero ammontare del debito residuo.*

Con la risoluzione n. 31/E del 2010 è stato istituito il codice identificativo "60". Si chiede di conoscere se tale codice deve essere riportato in tutti i versamenti rateali ovvero solo a seguito di decadenza dalla rateazione, quando il garante effettua il pagamento del debito residuo.

R. L'articolo 3-bis, comma 4, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, prevede che, in caso di decadenza da una rateazione assistita da garanzia, l'ufficio notifichi al garante (o al terzo datore d'ipoteca) un apposito invito a

versare l'intero importo dovuto per imposte, interessi e sanzioni in misura piena, dedotto quanto versato. In mancanza del pagamento di quanto richiesto entro trenta giorni dalla notificazione dell'invito, si procede all'iscrizione a ruolo del suddetto importo sia a carico del contribuente sia del garante/terzo datore.

Il versamento delle somme richieste nell'invito deve essere effettuato in unica soluzione dal garante/terzo datore, il quale è tenuto ad utilizzare le particolari modalità descritte nella richiamata risoluzione n. 31/E del 23 aprile 2010. In particolare, la sezione "Contribuente" del modello F24 va compilata indicando:

- nel campo "Codice fiscale", il codice fiscale del contribuente decaduto dalla rateazione, seguito dai relativi dati anagrafici;
- nel campo "Codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare", il codice fiscale del garante o del terzo datore d'ipoteca;
- nel campo "Codice identificativo", il codice "60", denominato "Garante/terzo datore".

Si ricorda che il pagamento dell'importo dovuto dal garante non può essere eseguito tramite compensazione con crediti, pena la mancata definizione dell'atto.

2.2. Adeguamento Iva agli studi di settore (codice tributo 6494) – Versamento rateale

D. *Il decreto anticrisi n. 78 del 2009 ha previsto la possibilità di versare ratealmente l'Iva dovuta per adeguamento agli studi di settore.*

L'Agenzia delle Entrate, con comunicato stampa del 2 luglio 2009, ha precisato che in sede di compilazione del modello F24 non occorre fornire indicazioni circa l'eventuale rateazione.

Si chiede se anche per quest'anno l'informazione relativa alla rateazione continuerà ad essere ritenuta superflua.

R. L'articolo 2, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 31 maggio 1999, n. 195, dispone che l'adeguamento al volume di affari risultante dalla applicazione degli studi di settore è operato, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, effettuando il versamento della relativa imposta entro il termine del versamento a saldo dell'imposta sul reddito.

Per procedere al versamento dell'imposta integrativa tramite modello F24, la risoluzione ministeriale n. 89 del 1999 ha istituito il codice tributo "6494", denominato "Studi di settore - adeguamento Iva".

L'articolo 15, comma 6, del decreto legge 1 luglio 2009, n. 78 – convertito con modificazioni dalla legge 3 agosto 2009, n. 102 – ha esteso a tale adempimento la modalità di pagamento rateale prevista dall'articolo 20 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Considerata la numerosità dei contribuenti potenzialmente interessati, al fine di consentire un più efficiente monitoraggio dell'andamento del gettito riferibile all'imposta in argomento, con la recente risoluzione n. 40/E del 18 maggio 2010 è stata prevista la compilazione del campo "rateazione" del modello F24, così da consentire l'indicazione, in corrispondenza del codice tributo "6494", delle informazioni circa l'eventuale rateazione intrapresa (numero della rata in pagamento e numero complessivo di rate).

Per i versamenti effettuati in data precedente all'entrata in vigore della risoluzione, secondo quanto precisato con il comunicato stampa del 2 luglio 2009, la compilazione di tale campo non era richiesta.

2.3. Imposta sostitutiva sui compensi accessori del reddito da lavoro dipendente (codice tributo 1816)

D. *Nella denominazione del codice tributo "1816", istituito con risoluzione n. 115/E del 2009 per il versamento dell'imposta sostitutiva prevista dall'articolo 2 del decreto legge n. 93 del 2008, si fa esplicito riferimento al modello di dichiarazione Unico Persone Fisiche 2009 (relativo al periodo d'imposta 2008).*

Poiché anche per il periodo d'imposta 2009 tale imposta sostitutiva, ove non trattenuta dal sostituto, può essere applicata dal contribuente in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi su mod. Unico PF 2010 o mod. 730 2010, si chiede se, con riferimento a tali dichiarazioni, sarà istituito un nuovo codice tributo oppure si continuerà ad utilizzare il medesimo codice tributo "1816".

R. L'articolo 2 del decreto legge 27 maggio 2008, n. 93 – convertito con modificazioni dalla legge 24 luglio 2008, n. 126 – ha previsto, in via sperimentale, che le somme erogate nel periodo 1 luglio 2008 - 31 dicembre 2008 per prestazioni di lavoro straordinario, supplementare e in relazione a incrementi di produttività fossero soggette, entro determinati limiti, ad una imposta sostitutiva dell'Irpef e delle relative addizionali, trattenuta dal sostituto d'imposta.

La circolare n. 49/E dell'11 luglio 2008 ha poi chiarito che l'imposta sostitutiva, ove non trattenuta dal sostituto, può essere applicata direttamente dal contribuente in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Per consentire ai contribuenti il versamento diretto dell'imposta sostitutiva, è stato istituito, con risoluzione n. 115/E del 28 aprile 2009, il codice tributo "1816", denominato "Imposta sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali regionali e comunali sui compensi accessori del reddito da lavoro dipendente, applicata in sede di dichiarazione Unico PF 2009 – Art. 2, D.L. 93/2008".

L'articolo 5 del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185 – convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2 – e l'art. 2, comma 156, lett. b), della legge 23 dicembre 2009, n. 191, hanno poi prorogato l'applicazione dell'imposta sostitutiva in parola, limitatamente alle somme erogate in relazione ad incrementi di produttività, anche ai periodi d'imposta 2009 e 2010.

In proposito si precisa che, anche con riferimento a tali annualità, continuerà ad essere utilizzato il medesimo codice tributo.

2.4. Credito derivante dalla riattribuzione delle ritenute residue ai soggetti di cui all'articolo 5 del Tuir (codice tributo 6830)

D. *La risoluzione n. 6/E del 2010 ha istituito il codice tributo "6830" per consentire alle società e associazioni di cui all'articolo 5 del Tuir l'utilizzo in compensazione del credito derivante dalla riattribuzione, da parte dei soci/associati, delle ritenute residue.*
Si chiede di conoscere come debba essere individuato l'anno di riferimento da indicare nel modello F24 in occasione dell'utilizzo in compensazione del credito:
1) è il periodo d'imposta oggetto della dichiarazione dei redditi in cui sono esposte nel quadro RX, rigo RX19? (in tal caso, per le ritenute esposte in UNICO 2010 SP, l'anno di riferimento per l'utilizzo in delega è il 2009)
2) è il periodo d'imposta nel corso del quale deve essere presentata la dichiarazione dei redditi in cui sono esposte nel quadro RX, rigo RX19? (in tal caso, per le ritenute esposte in UNICO 2010 SP, l'anno di riferimento per l'utilizzo in delega è il 2010)
3) è il periodo d'imposta in cui la società/associazione le utilizza?
4) altro?

R. La circolare n. 56/E del 23 dicembre 2009 ha chiarito che le società di persone e gli altri soggetti di cui all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, possono avocare a sé le ritenute (dagli stessi originariamente subite) che eventualmente residuano dopo lo scomputo dall'Irpef dovuta dai singoli soci o associati. La parte di ritenute riattribuita si trasforma così in un credito d'imposta utilizzabile in compensazione dall'ente collettivo per il pagamento di propri tributi.
Per consentire l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, di tale credito d'imposta, è stato istituito, con risoluzione n. 6/E dell'11 febbraio 2010, il codice

tributo “6830”, denominato “Credito IRPEF derivante dalle ritenute residue riattribuite dai soci ai soggetti di cui all’articolo 5 del TUIR”.

In proposito si precisa che, in sede di compilazione del modello F24, l’anno di riferimento da indicare in corrispondenza del citato codice tributo deve essere l’anno di imposta relativo alla dichiarazione dei redditi da cui il credito emerge.

A titolo di esempio, in caso di riattribuzione di ritenute subite nel corso del 2009, la società/associazione è tenuta ad esporre il relativo credito nel rigo RX19 della dichiarazione mod. Unico Società di Persone 2010, relativa al periodo d’imposta 2009. In questo caso, il relativo utilizzo in compensazione del credito deve avvenire indicando nel modello F24, quale anno di riferimento, l’anno 2009. Si precisa che, qualora il credito non sia completamente utilizzato entro la data di presentazione della dichiarazione successiva, l’importo residuo dovrà essere riportato nel quadro RX del mod. Unico Società di Persone 2011, determinando così la “rigenerazione” (da 2009 a 2010) dell’anno di riferimento da utilizzare, da quel momento in poi, nel modello F24.