Deliberazione n. 10/2013/G

REPUBBLICA ITALIANA

la Corte dei conti

in Sezione centrale di controllo

sulla gestione delle Amministrazioni dello Stato

I, II e Collegio per il controllo sulle entrate

nell'adunanza del 26 settembre 2013

* * *

Visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con R.D. 12 luglio 1934, n. 1214;

vista la legge 21 marzo 1953, n.161, contenente modificazioni al predetto testo unico;

vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20;

vista la legge 20 dicembre 1996, n. 639;

visto il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo, approvato con deliberazione n. 14/2000 delle Sezioni Riunite in data 16 giugno 2000 e successive modificazioni;

visto il programma di controllo per l'anno 2011, approvato con deliberazione della Sezione n. 30/2010/G, ed in particolare l'indagine rubricata sub I.2 della suddetta deliberazione concernente "I risultati del contrasto degli abusi nelle compensazioni tra crediti e debiti di imposta";

vista la relazione in data 31 luglio 2013, con la quale i Magistrati istruttori, Consigliere dott. Ugo Marchetti e I Referendario dott. Saverio Galasso, hanno riferito sull'esito dei controlli eseguiti;

vista l'ordinanza del 27 agosto 2013, con la quale il Presidente

della Sezione di controllo sulla gestione delle Amministrazioni dello Stato ha convocato il I, il II ed il Collegio per il controllo sulle entrate della Sezione per l'adunanza del 26 settembre 2013, ai fini della pronunzia, ai sensi dell'articolo 3, comma 4, della legge n. 20/1994, sulle attività di gestione in argomento;

vista la nota n. 5046 del 4 settembre 2013, con la quale il Servizio adunanze della Segreteria della Sezione ha trasmesso la relazione alle Amministrazioni interessate e convocate le stesse per l'adunanza del 26 settembre 2013;

uditi i relatori, Consigliere dott. Ugo Marchetti e I Referendario dott. Saverio Galasso;

uditi, per il Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento delle finanze la dott.ssa Silvia Allegrini – Dirigente, per l'Agenzia delle entrate il dott. Marco Di Capua - Direttore e per il Comando Generale della Guardia di Finanza il Colonnello Gianluca Campana;

non intervenuti nella discussione i rappresentanti dei seguenti uffici: Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento delle finanze (dott. Marco Manzo - Dirigente); Agenzia delle entrate (dott. Stefano Sernia - Direttore, dott. Giuseppe Izzi – Dirigente, dott. Domenico Lombari – Dirigente e dott. Felice Schipani – Dirigente); Comando Generale della Guardia di Finanza (Capitano Fabrizio Buonadonna);

DELIBERA

di approvare l'allegata relazione conclusiva concernente l'indagine sui risultati del contrasto degli abusi nelle compensazioni tra crediti e debiti di imposta;

ORDINA

- che la presente deliberazione e l'unita relazione - ai sensi e per gli effetti dell'art. 3, comma 6, della legge n. 20/94, modificato dall'art. 1, comma 172, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, nella parte che prescrive alle Amministrazioni controllate di comunicare alla Corte "entro sei mesi dalla data del ricevimento della relazione" le misure conseguenzialmente adottate, e dall'art. 3, comma 64, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, il quale prescrive che le stesse Amministrazioni, ove ritengano di non ottemperare ai rilievi della Corte, adottino, entro un mese dalla data di ricezione del referto, apposito motivato provvedimento - sia trasmessa, a cura della Segreteria della Sezione - Servizio adunanze:
  - alla Presidenza del Senato della Repubblica e della Camera dei Deputati;
  - alla Presidenza delle Commissioni Bilancio del Senato della Repubblica e della Camera dei Deputati;
  - alla Presidenza del Consiglio dei Ministri, quale organo di coordinamento dell'attività amministrativa;
  - alle Amministrazioni convocate per l'adunanza;
- che, ai sensi e per gli effetti dell'art. 41 del R.D. 11 luglio 1934, n. 1214, copia della presente delibera e dell'unita relazione siano trasmesse al competente Collegio delle Sezioni Riunite, affinché possa trarne deduzioni ai fini del referto al Parlamento sul Rendiconto generale dello Stato anche in ordine alle modalità con le quali le Amministrazioni interessate si sono conformate alla vigente disciplina finan-

ziaria e contabile.

IL PRESIDENTE

(Dott. Giorgio CLEMENTE)

I RELATORI

(Cons. Ugo Marchetti)

(I Ref. Saverio Galasso)

Depositata in Segreteria il 14 NOV. 2013

IL DIRIGENTE

(Dott.ssa Cesira Casalanguida)

CORTE DEI CONTI

Sezione centrale di controllo sulla gestione

delle Amministrazioni dello Stato

* * * * *

"I risultati del contrasto degli abusi nelle compensazioni tra crediti e debiti di imposta"

Magistrati istruttori:

Cons. U. Marchetti

I Ref. S. Galasso

I N D I C E

						Pag.
INTRODUZIONE						
1.	**Sintesi**					**8**
2.	**Origini ed oggetto dell'indagine**					**10**
CAPITOLO I *LA COMPENSAZIONE*						
1.	**Inquadramento generale: la compensazione**					**11**
	1.1	***L'istituto della compensazione in altri Paesi: Stati Uniti d'America ed Unione Europea***				**12**
		1.1.1	*La compensazione civilistica*			**12**
		1.1.2	*La compensazione tributaria.*			**13**
	1.2	***L'istituto della compensazione in Italia***				**13**
		1.2.1	*La compensazione civilistica*			**13**
			1.2.1.1	La compensazione legale		**14**
			1.2.1.2	La compensazione giudiziale		**15**
			1.2.1.3	La compensazione volontaria		**15**
			1.2.1.4	Sintesi		**16**
		1.2.2	*La compensazione in materia tributaria*			**17**
			1.2.2.1	Aspetti funzionali		**17**
			1.2.2.2	Distinzione fra "compensazione tributaria" e "compensazione fiscale"		**21**
CAPITOLO II *LA COMPENSAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA*						
2.	**La compensazione in materia tributaria**					**22**
	2.1	***La compensazione tributaria***				**22**
		2.1.1	*Fattispecie di compensazione previste dalle singole leggi d'imposta: esemplificazioni*			**22**
			2.1.1.1	La compensazione tributaria nell'IVA		**22**
				2.1.1.1.1	La detrazione di imposta da imposta	**22**
				2.1.1.1.2	La compensazione tributaria nella liquidazione dell'IVA di gruppo	**23**
			2.1.1.2	La compensazione tributaria nell'imposta sui redditi		**24**
			2.1.1.3	La compensazione tributaria nell'IRAP		**26**
			2.1.1.4	La compensazione tributaria nelle accise		**26**
			2.1.1.5	Sintesi		**27**
	2.2	***La compensazione fiscale***				**27**
		2.2.1	*La compensazione fiscale ex art. 17 D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241*			**27**

	2.3	***La compensazione ex art. 8 della legge 27 luglio 2000, n. 212: lo Statuto del contribuente***				**28**
		2.3.1	*Art. 8 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente)*			**28**
	2.4		***Sintesi***			**29**

CAPITOLO III

LA COMPENSAZIONE FISCALE

3.	**La compensazione fiscale ex art. 17 D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241**					**30**
	3.1	***Note introduttive***				**30**
		3.1.1	*Focus dell'indagine: la compensazione da crediti IVA. Ragioni*			**30**
		3.1.2	*L'Imposta sul Valore Aggiunto "comunitaria" e "nazionale" : lineamenti funzionali all'indagine. Regole, criteri ed istituti*			**32**
			3.1.2.1	L'Imposta sul Valore Aggiunto "comunitaria"		**34**
				3.1.2.1.1	La rivalsa e la detrazione d'imposta	**34**
				3.1.2.1.2	Il diritto al rimborso	**35**
			3.1.2.2	L'Imposta sul Valore Aggiunto "nazionale"		**37**
				3.1.2.2.1	La rivalsa e la detrazione d'imposta	**38**
				3.1.2.2.2	Il diritto al rimborso	**38**
			3.1.2.3	Considerazioni		**38**
		3.1.3	*L'Imposta sul Valore Aggiunto: profili statistici, comparazioni e valutazioni*			**39**
			3.1.3.1	In Europa		**40**
			3.1.3.2	In Italia		**44**
			3.1.3.3	Profili di specificità		**47**
			3.1.3.4	Valutazioni		**51**
		3.1.4	*L'Imposta sul Valore Aggiunto comunitaria e nazionale: focus sul tema delle discipline dei rimborsi e delle compensazioni nei Paesi Membri*			**51**
			3.1.4.1	Rimborsi e compensazioni in Europa		**51**
				3.1.4.1.1	Rimborsi	**51**
				3.1.4.1.2	Compensazioni	**56**
			3.1.4.2	Rimborsi e compensazioni in Italia		**60**
				3.1.4.2.1	Rimborsi	**60**
					3.1.4.2.1.1 Considerazioni	**61**
					3.1.4.2.1.2 Confronto con l'assetto comunitario	**63**
				3.1.4.2.2	Compensazioni (rinvio)	**63**
	3.2	***Assetto originario della disciplina ex art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241***				**63**
		3.2.1	*Generalità*			**63**
		3.2.2	*Strutturazione e tempistica della disciplina*			**65**
			3.2.2.1	Strutturazione e tempistica		**65**
			3.2.2.2	Caratteristiche		**67**
			3.2.2.3	Procedure e regole di funzionamento della compensazione: la Struttura di Gestione ed il modello F24		**68**
				3.2.2.3.1	Emersione della compensazione nel bilancio dello Stato; applicazione di contabilità speciali	**71**
		3.2.3	*Effetti*			**75**
			3.2.3.1	Sul piano applicativo		**75**

			3.2.3.2	Sul piano della fiscalità	**76**
			3.2.3.3	Sul piano del bilancio	**85**
		3.2.4	*Attività di controllo*		**85**
		3.2.5	*Confronto con l'assetto comunitario*		**87**
		3.2.6	*Valutazioni*		**87**

CAPITOLO IV

LA COMPENSAZIONE FISCALE: RIFORMA

4		***Norme successive all'art. 17, D. Lgs. 9 luglio 1997, n. 241***			**89**
	4.1	***Provvedimenti intermedi***			**89**
	4.2	***Assetto normativo attuale della compensazione IVA***			**90**
		4.2.1	*Generalità*		**90**
		4.2.2	*Strutturazione e tempistica della disciplina*		**90**
			4.2.2.1	Art. 10 D.L. 1° luglio 2009, n. 78: analisi della norma e riflessi	**90**
			4.2.2.2	Art. 31 D.L. 31 maggio 2010, n. 78: analisi della norma e riflessi	**94**
				4.2.2.2.1 La compensazione commerciale ex comma 1-bis, art. 31, D.L. 31 maggio 2010, n.78	**96**
		4.2.3	*Effetti*		***98***
			4.2.3.1	Sul piano applicativo	**98**
			4.2.3.2	Sul piano della fiscalità	**104**
			4.2.3.3	Sul piano del bilancio	**105**
		4.2.4	*Aspetti di natura gestionale*		**109**
			4.2.4.1	In esito a profili di funzionamento di bilancio	**109**
			4.2.4.2	In esito al funzionamento del modello F24	**111**
		4.2.5	*Attività di controllo*		**114**
			4.2.5.1	Agenzia delle Entrate	**114**
			4.2.5.2	Guardia di Finanza	**116**
		4.2.6	*La compensazione commerciale ex art. 9, D.L. 8 aprile 2013, n. 35 convertito, con modificazioni, nella Legge 6 giugno 2013, n. 64*		**119**
		4.2.7	*Confronto con l'assetto comunitario*		**120**

CAPITOLO V

EFFETTI DELLA RIFORMA

5		**Effetti indotti dalla riforma: valutazioni sulla stabilizzazione e sulle previsioni quantitative di recupero**	**121**
	5.1	***Valutazioni sulla stabilizzazione***	**121**
	5.2	***Valutazioni sulle previsioni quantitative di recupero***	**121**

CAPITOLO VI ***CONCLUSIONI***					
6	**Proposte e raccomandazioni**				**122**
	6.1	***Generalità***			**122**
	6.2	***Proposte***			**123**
		6.2.1	*Sul piano della fiscalità*		**123**
		6.2.2	*Sul piano gestionale e di bilancio*		**130**
			6.2.2.1	In esito alle contabilità speciali	**130**
			6.2.2.2	In esito al funzionamento del modello F24	**131**
	6.3	***Raccomandazioni***			**132**

TABELLE

1	Gettito II.DD. e IVA e raffronto con i relativi rimborsi richiesti ed erogati e le compensazioni effettuate (anni 2000 – 2010)	**31**
2	Serie storica del PIL e del gettito IVA, nonché del relativo rapporto percentuale, in alcuni Paesi UE dal 1997 al 2011	**41**
3	Serie storica del PIL e del gettito IVA, nonché del relativo rapporto percentuale, in Italia, Francia, Germania e Regno Unito dal 1997 al 2011	**42**
4	Aliquote IVA nei Paesi europei	**43**
5	Il VAT GAP in sei Paesi europei nel 2009	**45**
6	La propensione ad evadere l'IVA e l'IRAP – Media 2007 – 2009	**46**
7	L'attività di controllo dell'Agenzia delle Entrate (anni 2009 – 2011)	**48**
8	Controlli strumentali - annualità dal 1991 al 2012 - numero ed esiti per tipologia	**49**
9	Soggetti denunciati e violazioni accertate dal 2005 al 2010 dalla Guardia di Finanza	**50**
10	Situazione Italiana – Numero partite IVA attive nell'anno	**54**
11	Numero partite IVA - Numero contribuenti - Comparto Internazionale Anno 2005	**55**
12	Serie storica dell'IVA e andamento dei rimborsi – 1980 – 2010	**62**
13	Versamento mediante F24 senza utilizzo della compensazione	**72**
14	Versamento mediante F24 con utilizzo della compensazione	**73**
15	Andamento storico degli stocks dei rimborsi IVA	**76**
16	Gettito IVA 2001 – 2008	**79**
17	Compensazioni e rimborsi IVA anni dal 1995 al 2011	**79**
18	Dichiarazioni IVA – Regime normale	**80**
19	Andamento storico degli stocks di credito IVA anni 1980 – 2011	**84**
20	Controllo compensazioni IVA – Numero deleghe scartate e relativi importi rifiutati per anno e mese di riscossione	**92**
21	Gettito IVA 2001 – 2011	**99**
22	Serie storica delle compensazioni IVA in milioni di euro per attività economica (2001 – 2010) – Distribuzione percentuale	**101**
23	Serie storica delle compensazioni IVA per attività economica (2001 - 2010) - Scostamento percentuale rispetto ad anni base 2001 (fino al 2008) e 2008 (per il 2009 e 2010)	**102**
24	Compensazioni esercitate tramite modello F24 (anni 2005-2011) – valori assoluti	**106**
25	Compensazioni esercitate tramite modello F24 (anni 2009 – 2011) – confronti e valori percentuali	**106**

26	Situazione c.s. n. 1778 "Agenzia delle Entrate - Fondi di bilancio" (anni 2005-2011) – valori assoluti -	**107**
27	Situazione c.s. n. 1778 "Agenzia delle Entrate - Fondi di bilancio" (anni 2009-2011) – confronti e valori percentuali	**108**
28	Incidenza % del prelievo dalla c.s. 1778 sul totale delle compensazioni IVA e delle stesse sul totale pagato del cap. 3814	**109**
29	Metodologia per l'individuazione del rapporto tra poste debitorie del modello F24 e possibile correlazione con i tributi a credito	**113**
30	Stima delle compensazioni IVA effettuate nel corso del triennio 2008-2010 per tributo di destinazione	**113**
31	Controllo dei crediti d'imposta indebitamente utilizzati in compensazione (art. 27 – D.L. 185 del 2008) – Distribuzione del credito recuperato e delle sanzioni, per anno di utilizzo del credito, relativi agli atti di recupero notificati nel triennio 2009 - 2011	**115**
32	Distribuzione geografica delle indebite compensazioni	**117**
33	Crediti indebitamente compensati: distinzione per tipologia	**117**
34	Crediti IVA utilizzati in compensazione tramite modello F24	**127**
35	Crediti IVA utilizzati in compensazione tramite modello F24. Numero dei soggetti che hanno operato la compensazione negli anni 2005 – 2011, per fasce d'importo – Differenza in valore assoluto tra gli anni	**128**
36	Crediti IVA utilizzati in compensazione tramite modello F24 – Valore delle compensazioni effettuate negli anni 2005 – 2011, per fasce d'importo – Differenza in valore assoluto tra gli anni	**128**

GRAFICI

1	Serie storica del rapporto percentuale tra il PIL ed il gettito IVA in Italia, Francia, Germania e Regno Unito dal 1997 al 2011	**43**
2	Trenta anni di GAP IVA: la propensione a non dichiarare l'imposta	**46**
3	Incidenza dei rimborsi, nonché dei rimborsi e delle compensazioni in rapporto all'IVA lorda nel periodo 1980-2008	**78**
4	Serie storica delle compensazioni dal 2001 al 2008	**78**
5	2001 – 2010: serie storica compensazioni IVA per attività economica	**103**
6	Distribuzione tra attività economiche. Annualità 2008 - 2010	**103**

FIGURE

1	F24 – Diagramma di flusso delle fasi del processo della regolazione contabile delle compensazioni e della rendicontazione delle relative informazioni	**70**

PROSPETTI

1	Prospetto comparativo dell'istituto del rimborso IVA nei diversi ordinamenti	**52**
2	Prospetto comparativo della compensazione IVA nei diversi ordinamenti	**58**

BOX

1	Le contabilità speciali	**74**
2	Metodologie di abuso della disciplina; forme e tecniche rilevate	**88**
3	Compensabilità fiscale: condizioni e regole normative ed amministrative	**97**
4	Il sistema degli scambi comunitari e le cc.dd. frodi carosello	**118**
5	Elenco clienti e fornitori: disciplina nel tempo	**129**

ALLEGATI

1	Codice Tributario Statunitense	**134**
2	Il principio di neutralità fiscale, alla luce delle decisioni della Corte di Giustizia Europea	**140**
3	Linee d'azione di HMRC (Here Majesty's Revenue & Customs)	**141**
4	I rimborsi	**143**
5	Modello F24	**153**

APPENDICE

1	Legislazione: nazionale ed estera	**155**
2	Provvedimenti della Corte	**162**
3	Giurisprudenza: nazionale ed estera	**164**
4	Prassi amministrativa	**168**
5	Dottrina	**171**

INTRODUZIONE

1.- Sintesi

L'indagine muove da un inquadramento generale dell'istituto della compensazione (cap. I), richiamandone, per sintesi, ricorrenza e funzione - nell'assetto civile e tributario - in campo internazionale. E' stato, quindi, introdotto il tema della compensazione in Italia, distinguendo – sul piano definitorio – la compensazione civile da quella tributaria e, in tale ambito, la compensazione tributaria propriamente detta dalla compensazione fiscale (cap.I, para. 1.2, 1.2.2). Il capitolo II tratta della compensazione tributaria nazionale e reca il censimento delle formule compensative di maggior rilievo adottate nel tempo, illustrando come, muovendo da un contesto avverso alla previsione di meccanismi compensativi, il sistema sia stato progressivamente integrato fino a ricomprendere una formula onnicomprensiva quale quella introdotta dall'art. 8 della Legge 27 luglio 2000, n.212 - c.d. Statuto del contribuente - (cap. II, para. 2.1, 2.2, 2.3). Il capitolo III analizza la fattispecie della "compensazione fiscale" nella versione recata dall'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, disciplina costituente la premessa logico-giuridica ed il parametro di riferimento dell'indagine. In dettaglio, nella prima parte, il capitolo in argomento (para. 3.1 e segg.) precisa le motivazioni del focus dell'indagine, concentratasi, prevalentemente, sulla compensazione da crediti IVA; inoltre, per favorire orientate valutazioni intorno agli effetti della disciplina, il referto riprende alcuni criteri strutturali dell'IVA comunitaria, commenta i ritorni di gettito nazionale e continentale dell'imposta, riporta le distinte configurazioni, nei diversi ordinamenti, di istituti essenziali all'indagine, - quali, il "rimborso" e la "compensazione" – (para. 3.1.2, 3.1.3, 3.1.4). Nella seconda parte, lo stesso capitolo III sottolinea i riflessi in termini di fiscalità e di bilancio indotti dall'applicazione dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, formulando motivate considerazioni. Il capitolo IV, dopo il rinvio ad alcune prescrizioni normative intermedie, analizza la riforma introdotta negli anni 2009/2010, illustrandone le caratteristiche e gli effetti; anche in questo segmento istruttorio, vengono sviluppate comparazioni con le versioni comunitarie degli istituti (para. 3.1.4.2.1.2, 3.2.5, 4.2.7). Il capitolo V riporta valutazioni intorno alla stabilizzazione dei ritorni finanziari riconducibili alla riforma ed in ordine alle previsioni di recupero fiscale manifestate in sede di Relazione Ministeriale al D.L. n. 78/2010 (para. 5.1 e 5.2). Nel capitolo VI, infine, - sulla base delle indicazioni tratte dall'analisi esperita, avvalendosi anche delle esperienze operative ed esecutive degli Organismi di controllo, nonché tenuto conto delle risultanze dei confronti internazionali operati - sono state avanzate proposte ed espresse raccomandazioni che attengono al piano della fiscalità, al profilo bilancistico ed alle applicazioni amministrative propriamente dette.

In sintesi, l'indagine ha preso a base l'istituto della compensazione in senso lato, e, quindi, per approssimazioni successive, ne ha analizzato le diverse configurazioni, prima in campo internazionale e poi in sede interna. In quest'ultimo ambito, premessa la versione civilistica, l'istruttoria ha approfondito le formule compensative tributarie, sottolineandone specificità, fini ed effetti in ogni assetto; tale processo, nella comparazione, ha consentito di porre in risalto l'obiettiva rispondenza funzionale di ogni formulazione adottata, salvo che in riferimento all'applicazione in materia di Imposta sul Valore Aggiunto, particolarmente nel modello tracciato dall'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, formula frequentemente utilizzata per il conseguimento di indebiti ritorni finanziari, perseguiti anche mediante procedure di sovra o sottofatturazioni, false o irregolari. Dette risultanze - progressivamente acquisite e documentalmente testimoniate – sono state il frutto di analisi, incontri e scambi informativi intervenuti tra questa Sezione di controllo e le Amministrazioni competenti, Amministrazioni che hanno fornito un apporto continuo, attento, puntuale, assecondando frequentemente, con suggerimenti propri, le iniziative ritenute più pertinenti in vista di un miglioramento di assetto. A tale ultimo riguardo, la parte propositiva conseguente all'esito dell'indagine si sintetizza come segue:

- **con riferimento alla fiscalità**:
  - omologazione dell'istanza di compensazione all'istanza di rimborso IVA stabilendo corrispondenti regole fidejussorie ed introducendo vincoli paritetici rispetto a quelli indicati al comma 7, art. 38-*bis*, D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633;
  - miglioramento della qualità dei visti di conformità, di cui all'art. 35, comma 1, lett. a), del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, nella prospettiva di responsabilizzare più significativamente le attestazioni di regolarità connesse ai visti;
  - ripristino della operatività della lista clienti e fornitori, per consentire all'Amministrazione finanziaria di verificare, sulla base delle risultanze, la fondatezza del credito d'imposta dichiarato;
  - reintroduzione di una procedura autorizzatoria corrispondente funzionalmente alle prescrizioni introdotte con il comma 30, art. 1, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Legge finanziaria per il 2007), abrogato per l'effetto del comma 3, art. 16, della Legge 29 novembre 2008, n. 185;
- **con riferimento ai profili di bilancio**:
  - in esito alle contabilità speciali:
    - a legislazione vigente:
      - recupero di funzionalità e riequilibrio del circuito e dei rapporti finanziari

intercorrenti tra bilancio e Tesoreria, con conseguente allineamento dei flussi dal capitolo di spesa 3814 alle destinazioni compensative del 1778;

* in prospettiva futura:

- superamento delle contabilità speciali:
  - in linea con principi ed i criteri direttivi contenuti nella Legge di contabilità, n. 196, del 31 dicembre 2009;
  - in attuazione delle prescrizioni di cui all'art. 15, comma 8, Legge 24 dicembre 2012, n. 243;

o in esito al funzionamento del modello F24:

- adeguamento del sistema telematico per una conoscenza completa degli andamenti;

- **con riferimento agli aspetti amministrativi:**
- accentuazione della vigilanza sull'applicazione corretta del sistema.

2.- Origini ed oggetto dell'indagine

L'indagine si radica su un dichiarato malfunzionamento della disciplina compensativa tributaria – segnalato dalla stessa normativa di riforma - induttivo di comprovati abusi applicativi e di diffuse strumentalizzazioni. L'analisi muove, quindi, da una base valutativa oggettivamente definita rispetto alla quale si è riproposta di acquisire le ragioni delle denunciate distorsioni, analizzare i rimedi adottati, misurarne i ritorni e, in prospettiva futura, proporre possibili correttivi. In tale ottica, l'istruttoria ha individuato e circoscritto i diversi effetti riconducibili alla compensazione fiscale, quale introdotta dall'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, e, in rapporto a questi, ha quantificato, relativamente al triennio 2011 - 2013, i recuperi originati dalla successiva riforma normativa degli anni 2009 - 2010, verificando, congiuntamente, - in aderenza alle indicazioni tracciate nella delibera n. 30/2010/G della Sezione centrale di controllo - la corrispondenza dei recuperi conseguiti in rapporto a quelli programmati, e valutando, contestualmente, la temporaneità e/o stabilità degli stessi. L'istruttoria, infine, è stata orientata verso il sistema tributario nel suo insieme e verso quelle configurazioni d'imposta che ammettono la formazione di crediti il cui attingimento consente la compensazione. In tale prospettiva, l'indagine ha riguardato, principalmente, l'area dei crediti IVA e, quindi, la compensazione IVA, sia a motivo di un letterale richiamo formulato nella delibera surrichiamata, sia in ragione della strutturalità del tributo che ammette, geneticamente, la formazione di un ampio credito e, quindi, la operatività, nell'ordinario, di serbatoi finanziari di riscontrata e diffusa permeabilità a comportamenti trasgressivi, con effetti di contrazione di gettito riferibili all'intero contesto tributario.

CAPITOLO I

1. - Inquadramento generale: la compensazione

La compensazione, in linea generale, è il mezzo per la composizione di rapporti che possono relazionarsi tra loro ed eventualmente confluire; mira a semplificare, bilanciare, riequilibrare conseguendo, nel contempo, il vantaggio di una regolamentazione al minor costo, al minor danno economico. Il termine è, naturalmente, usato in ogni ordinamento, in più accezioni ed in varie discipline.

In particolare, per quanto più direttamente riguarda la presente indagine, la compensazione costituisce uno strumento di diffusa operatività nel contesto giuridico, e, in prima approssimazione, identifica una forma di estinzione di obbligazioni intercorrenti tra soggetti, reciprocamente titolari di crediti e debiti: per la via della compensazione le distinte pretese si estinguono fino alla concorrenza dei reciproci valori.

Con riferimento specifico ai profili di funzionalità delle prescrizioni presenti in materia civilistica, l'istituto della compensazione deve considerarsi come un efficace strumento volto ad assicurare speditezza e semplicità negli affari e nel commercio. La liberazione totale o parziale delle parti obbligate rende, infatti, superflui reciproci, ulteriori trasferimenti di somme tra i due patrimoni interessati alla vicenda compensativa. La possibilità, poi, di eccepire l'esistenza di un proprio credito, conferisce, alla parte più sollecita, lo strumento per adempiere compiutamente la propria obbligazione, evitando il rischio di insolvenza della controparte; in tal senso, l'istituto si pone – aggiuntivamente - come manifestazione del principio di equità, ovvero come strumento di autotutela a garanzia dell'interesse della parte più diligente del rapporto obbligatorio. In questa prospettiva, può ravvisarsi, quindi, nell'istituto civilistico della compensazione una confluente fusione di interesse pubblico con interesse privato, in virtù della quale il meccanismo giuridico, oltre a muovere verso una semplificazione dei rapporti patrimoniali reciproci intercorrenti tra privati, agisce, contestualmente, verso la integrativa soddisfazione di un interesse pubblico insito nella preclusione di inutili trasferimenti di moneta ed eventuali inutili attività esecutive da parte magistratuale, il tutto favorendo, congiuntamente, l'immissione dei beni nella dinamica economica.

Muovendo dalla funzionalità economico-giuridica dell'istituto, civilisticamente inteso, si ricavano le ragioni che hanno suggerito, nel tempo, la progressiva confluenza dello stesso nel contesto pubblico e, particolarmente, nella complessa dinamica del prelievo tributario. Tale effetto si è però sviluppato lungo un lento percorso, prendendo le

mosse da una base di partenza assolutamente contenitiva se non negazionista. La prospettiva evolvente, cioè, e quindi la regola di una funzionalità compensativa estesa all'area pubblica, e, particolarmente, al contesto tributario, era ritenuta inaccettabile poiché contrastante con l'interesse fiscale, primario e prevalente, ad una sollecita riscossione del *quantum* d'imposta; orientamento negazionista riconducibile ad un rapporto intersoggettivo potestativamente e strutturalmente squilibrato, a tutto vantaggio della parte pubblica della relazione giuridica. In altri termini, l'interesse di parte privata, debitrice d'imposta ma nel contempo creditrice nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, mirante a non dover pagare più del dovuto ovvero a non essere escussa fino a quando fosse risultata ancora creditrice, diveniva - ed è rimasta lungamente – recessiva di fronte alla necessità erariale – normativamente tutelata - di reperire le risorse finanziarie e di garantire annualmente il flusso continuo delle entrate pubbliche.

Tale assetto è venuto progressivamente meno fino ad annullarsi per effetto della portata programmatica dell'art. 8 della L. 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di Statuto dei diritti dei contribuenti), disciplina che espressamente sancisce un generale effetto estintivo dell'obbligazione tributaria mediante compensazione, norma che, tuttavia, come si vedrà, non ha avuto, allo stato, concreta applicazione.

La presente indagine si svilupperà lungo l'intera evoluzione dell'istituto, muovendo dall'iniziale configurazione fino alle più recenti formule, illustrando, di volta in volta, distintamente, caratteristiche, difformità ed effetti, nell'ottica delle prospettive funzionali agli esiti istruttori.

1.1 - L'istituto della compensazione in altri Paesi: Stati Uniti d'America ed Unione Europea

1.1.1 - La compensazione civilistica

L'istituto della compensazione in sede civile, pur nella difformità delle situazioni e delle prospettive, trova ampio riscontro sia nella legislazione anglosassone che in quella di emanazione romanistica.

In tutte le aree è ammesso uno strumento volto a compensare debiti e crediti riconducibili a persone legate da un comune rapporto giuridico. Questo assetto, nato e sviluppato nel contesto civilistico, si è poi progressivamente trasferito anche in ambito

amministrativo e in specie tributario/fiscale, in rapporto alle situazioni potenzialmente "restitutive di tributo".

In particolare, la regola compensativa fiscale si è ampiamente diffusa, sotto diverse soluzioni, - lungo lo strumento dell'istituto del "rimborso d'imposta" – negli ordinamenti giuridici continentali a seguito della espansione applicativa dell'imposta sul valore aggiunto, disciplina che, per intima strutturazione operativa, si sviluppa necessariamente per la via di "crediti d'imposta" e, quindi, passando attraverso "serbatoi" finanziari compensativi.

Ma, naturalmente, il fenomeno del trasferimento, dal "civile" al "fiscale", di istituti compensativi, si registra, similmente alla esperienza continentale, anche in altri sistemi giuridici, quali, ad esempio, l'ordinamento statunitense, nel cui contesto l'istituto emerge con ampia operatività, come evidenziato nell'allegato 1 alla presente istruttoria.

1.1.2 - La compensazione tributaria

Con riferimento specifico al tema – in un orizzonte sovranazionale - si fa rinvio al contenuto del paragrafo 3.1.4.1.2, avente ad oggetto le configurazioni comunitarie dell'istituto, distintamente per Paese Membro.

1.2 - L'istituto della compensazione in Italia

1.2.1 - La compensazione civilistica

Nel diritto civile interno, la compensazione è intesa come l'elisione di reciproche obbligazioni fino al limite della concorrenza. Il presupposto per la configurazione dell'istituto è costituito dalla consistenza di posizioni debitorie intercorrenti tra due soggetti, ciascuno contestualmente debitore e creditore dell'altro[1].

La compensazione rientra tra i modi di estinzione dell'obbligazione diversi dall'adempimento, e, più in particolare, tra i modi satisfattivi; mediante l'istituto, infatti, ognuna delle parti realizza il proprio diritto sciogliendo un debito e, contestualmente, conseguendo un credito.

[1] **ART. 1241 cod. civ.**
Estinzione per compensazione.
Quando due persone sono obbligate l'una verso l'altra, i due debiti si estinguono per le quantità corrispondenti, secondo le norme degli articoli che seguono.

La compensazione civilistica si configura nelle distinte forme della compensazione legale, ovvero giudiziale o volontaria, a seconda che lo strumento operi in forza di legge o di provvedimento del giudice o per volontà delle parti.

Di seguito verranno tracciati i profili essenziali delle tre tipologie, sottolineandone gli aspetti funzionali, e ciò per fissare parametri di riferimento stabilizzati cui commisurare le diverse configurazioni di compensazione tributaria e/o fiscale; il raffronto consentirà di ricavare la netta distinzione tra i diversi assetti.

1.2.1.1 - La compensazione legale

La compensazione legale intercorre qualora tra le parti interessate sussista una relazione reciproca che riconduca su di una di esse un credito e sull'altra specularmente un debito, il tutto in rapporto ad obbligazioni di natura pecuniaria (ovvero di cose fungibili dello stesso genere, e, quindi, omogenee); obbligazioni originanti debiti/crediti certi, liquidi ed esigibili (art. 1243, primo comma, cod. civ.[2]) che l'applicazione dell'istituto estingue per quantità corrispondenti (art. 1241 cod. civ.).

Da quanto sopra, emergono, in concreto, e per quanto qui interessa, i seguenti parametri identificativi della compensazione legale:

- reciprocità del rapporto;
- omogeneità dell'obbligo;
- certezza del credito/debito e, quindi, sicurezza e incontestabilità;
- liquidità dell'importo e, cioè, esatta determinatezza dell'ammontare;
- esigibilità dell'impegno e, quindi, non sussistenza di termini o condizioni.

In sintesi, la compensazione legale opera automaticamente, senza necessità di formali manifestazioni di volontà, e per la globalità dei rapporti potenzialmente intercorrenti, fatte salve le eccezioni di cui all'art. 1246 del cod. civ.[3] e particolarmente

[2] **ARTICOLO 1243**
Compensazione legale e giudiziale.
La compensazione si verifica solo tra due debiti che hanno per oggetto una somma di danaro o una quantità di cose fungibili dello stesso genere e che sono ugualmente liquidi ed esigibili.
Se il debito opposto in compensazione non è liquido ma è di facile e pronta liquidazione, il giudice può dichiarare la compensazione per la parte del debito che riconosce esistente, e può anche sospendere la condanna per il credito liquido fino all'accertamento del credito opposto in compensazione.

[3] **ART. 1246**
Casi in cui la compensazione non si verifica.
La compensazione si verifica qualunque sia il titolo dell'uno o dell'altro debito, eccettuati i casi:
1) di credito per la restituzione di cose di cui il proprietario sia stato ingiustamente spogliato;

la non compensabilità dei crediti non suscettibili di pignoramento; per questa via, in presenza dei presupposti di legge ed in assenza dei divieti, la compensazione sviluppa nell'immediato effetti estintivi dell'obbligo e del diritto.

Il presupposto essenziale dell'istituto sta nella disponibilità del diritto e nella potestà di esercizio dello stesso, profilo quest'ultimo di rilievo agli effetti della presente analisi, come si vedrà.

1.2.1.2 - La compensazione giudiziale

La compensazione giudiziale si configura qualora il debito della controparte da compensare risulti illiquido ma di pronta e facile liquidazione (art. 1243, secondo comma, cod. civ.); la compensazione giudiziale è pronunciata dal giudice, naturalmente su richiesta di parte.

Ovviamente, anche nella presente versione, l'istituto ha effetti estintivi, effetti, però, sviluppantesi soltanto a seguito di dichiarazione giudiziale che, quindi, ha natura costitutiva; le conseguenze, cioè, si producono dal momento della sentenza o della pronuncia provvisoria per la parte che ne è oggetto.

Ogni altro profilo caratterizzante la compensazione legale è assorbito dal procedimento giudiziario.

1.2.1.3 - La compensazione volontaria

La compensazione volontaria è "compensazione negoziale", ossia compensazione che trova titolo nella volontà delle parti a prescindere dalla sussistenza dei requisiti (certezza, liquidità o pronta liquidabilità, esigibilità) per far luogo ad una compensazione voluta (art. 1252, cod. civ.[4]).

La compensazione volontaria rientra nella categoria dei contratti estintivi.

Il contratto può rimettere ad una delle parti il potere di compensare. Questa ipotesi è tradizionalmente indicata come compensazione facoltativa.

---

2) di credito per la restituzione di cose depositate o date in comodato;
3) di credito dichiarato impignorabile;
4) di rinunzia alla compensazione fatta preventivamente dal debitore;
5) di divieto stabilito dalla legge.

[4] **ART. 1252**
Compensazione volontaria.
Per volontà delle parti può aver luogo compensazione anche se non ricorrono le condizioni previste dagli articoli precedenti.
Le parti possono anche stabilire preventivamente le condizioni di tale compensazione.

Nella compensazione volontaria l'estinzione delle reciproche obbligazioni è regolata dal contratto. In particolare, per accertare in quale momento si determini l'effetto estintivo, occorre interpretare l'accordo delle parti. In mancanza di una diversa indicazione, tale effetto deve intendersi prodotto immediatamente e, cioè, nel momento in cui vengono ad esistenza le condizioni previste dalle parti per la compensazione. Nella compensazione facoltativa, l'effetto estintivo si determina, invece, con l'esercizio del potere compensativo comunicato dall'attore all'altra parte.

La compensazione volontaria ha la medesima *ratio* della versione "legale" e, cioè, l'economia degli adempimenti; infatti, mediante la compensazione le parti semplificano i reciproci rapporti, evitando uno scambio superfluo di adempimenti e riducendo la prestazione dovuta al saldo.

Un profilo di particolare interesse da evidenziare, rilevante anche ai fini di osservazioni che saranno di seguito formulate, sta nella mancanza del presupposto di reciprocità dei crediti/debiti, essenziale alla "compensazione legale", e che è, invece, assente, o, comunque, non richiesto, nella formula della "compensazione volontaria". In altri termini, la compensazione volontaria, non presuppone, necessariamente, la reciprocità dei rapporti; circostanza in virtù della quale l'estinzione del debito per il tramite della compensazione può avvenire anche attribuendo il dovuto a persona "altra" rispetto al creditore originario, su volontà espressa di quest'ultimo. Tale profilo assume, come si vedrà, particolare rilievo nell'ottica della compensazione tributaria.

1.2.1.4 – Sintesi

Ciò premesso, prima di avviare l'analisi delle diverse formule di "compensazione" interne alla materia tributaria-fiscale, appare utile enucleare, dal generale contesto della compensazione civile, alcuni aspetti specifici, per valutarne la trasposizione o meno dal civile al tributario, e ricavare, dalla diversità di assetto, la ragione delle difformità ed i riflessi di esse, in chiave di efficacia, funzionalità, concretezza di risposta, anche sul piano della tutela dei diritti.

Al riguardo, va innanzitutto premesso come l'effetto estintivo della compensazione civilistica, tipico e geneticamente presente nell'istituto, si riscontri, puntuale e trasversale, anche in tutte le forme compensative tributarie/fiscali, circostanza questa che, da sola, motiva e legittima la permanenza, pur in sede ordinamentale diversa, del *nomen juris* di "compensazione", originariamente solo civilistico. In tale contesto, tuttavia, una più ampia analisi comparativa evidenzia,

costantemente, palesi profili di difformità, da cui è possibile dedurre risultanze di divaricazione funzionale. In questa ottica, uno speciale rilievo attiene al tema della "certezza" del credito/debito intercorrente nel rapporto giuridico, certezza – e quindi, sicurezza, definitività, incontestabilità - che costituisce un momento essenziale della configurazione civilistica c.d. legale, tema che, al contrario, non rileva nella forma della compensazione fiscale/tributaria, con evidenti ritorni di negatività in rapporto alla tutela degli interessi erariali; requisito della certezza che – con riferimento all'ambito civilistico - geneticamente presente nella compensazione "legale", è concretamente attivo anche nella compensazione giudiziale, perché veicolato dall'attività magistratuale, come anche nella compensazione volontaria, poiché attivato dalle parti nel proprio specifico interesse.

Altro profilo di difformità, si rinviene nella possibile assenza del requisito di reciprocità, assenza ricorrente nella compensazione fiscale propriamente detta - prevalentemente trilaterale - con effetti particolarmente rilevanti in chiave di tutela erariale quando alla non reciprocità si coniughi la non certezza del debito/credito.

Naturalmente, le considerazioni innanzi formulate non trovano riscontro nella recentissima configurazione compensativa c.d. commerciale, versione che – pur esulando, nella sostanza, dal concetto e dalla logica della compensazione fiscale – sarà, seppure tangenzialmente, oggetto di analisi in questa istruttoria. Per la compensazione commerciale, infatti, i requisiti di certezza, esigibilità e liquidità costituiscono profili genetici essenziali alla struttura normativa dell'istituto, praticabile, appunto, soltanto in rapporto a crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili e, in più, certificati (della compensazione commerciale nella duplice, vigente, versione si tratterà ai paragrafi 4.2.2.2.1 e 4.2.6).

1.2.2 - Compensazione in materia tributaria

1.2.2.1 – Aspetti funzionali

Tradizionalmente, e per lungo tempo, la possibilità di una applicazione dello strumento compensativo, in senso civilistico ed in qualunque forma, alla disciplina tributaria, è stata ritenuta di assai difficile e comunque dubbia praticabilità, nel quadro di un clima avverso che radicava la sua ragion d'essere su norme specifiche severamente ed estensivamente interpretate, in una logica di tutela degli interessi erariali.

In altri termini, tanto dottrina[5] che giurisprudenza[6], hanno ritenuto, congiuntamente, nel tempo, di escludere l'applicazione generalizzata della compensazione di parte privata in ambito fiscale a motivo delle caratteristiche proprie della obbligazione tributaria ed in particolare della funzione pubblica esercitata dall'Ente impositore.

Si riteneva, infatti, che, nonostante l'obbligazione tributaria potesse presentare, nell'essenza, una struttura corrispondente alla obbligazione civile, essa fosse, comunque, intrinsecamente animata e mossa teleologicamente da una pubblica funzione, per cui, veicolando interessi superiori, fosse attrice di diritti sovrani, con accentuati profili di indisponibilità (da cui l'origine del c.d. "principio di indisponibilità"), tali da non consentire e mai legittimare alle parti del rapporto di imposta – tanto pubbliche che private – di incidere sulle modalità di adempimento stabilite dalla legge.

Questi fondamentali tratti dell'obbligazione tributaria escludevano, secondo la plurima dottrina citata e la diffusa giurisprudenza, tanto ordinaria che di legittimità, la compensazione dai modi possibili dell'estinzione tributaria, salvo che non fosse l'Amministrazione finanziaria[7] ad opporla, sempre mirando alla tutela di interessi pubblici, e salvo che, eccezionalmente e derogatoriamente, così non provvedessero norme giuridiche specifiche.

Per quanto concerne il surrichiamato principio della "indisponibilità"[8] lo stesso è stato prevalentemente sostenuto privilegiando un sottostante, giuridico impedimento

---

[5] Si veda, in merito, Santi Romano in *Principi di diritto amministrativo italiano*, pag. 271; Tesoro, *Principi di diritto tributario*, 496; Berliri A., *Principì di diritto tributario*, II, tomo I, 326 e ss.; Zanobini, *Corso di diritto amministrativo*, IV, 430; Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte Generale*, Padova, 2003, pag. 491. Tesoro, *Principi di diritto tributario*, Bari, 1938, 496 ss.; Cocivera, *La compensazione nel diritto finanziario*, in Rass. dir. pubbl. 1962, 5.

[6] Cass., Sez. I, 6 dicembre 1974, n. 4035.; Cass. 23 febbraio 1994, n. 1815, in *Giur. imp*. 1994, 727; Cass. Sez. Trib., 12 agosto 1996, n. 7443, 20 novembre 2001, n. 14579 (v. sul punto la nota contraria di Salvini, *Sarebbe preferibile l'opzione dell'immediata applicabilità*, ivi, 29); Cass., Sez. Trib., 20 novembre 2001, n. 14588, in *il fisco*, 2002, 1848; Comm. Trib. Centr., Sez. X 8 maggio 1985, n. 4383, in *Comm. trib. centr*., 1985, I, 401; Comm. Trib. Centr., Sez. V, 1 settembre 1983, n. 2241, in *Comm. trib. centr*. 1983, I, 780; Comm. Trib. Centr., 22 ottobre 1986, n. 7964, in *Comm. trib. centr*., 1986, I, 593; Comm. Trib. Centr., Sez. V, 1 settembre 1983, n. 2241, 780; Comm. Trib. Centr., Sez. X, 8 maggio 1985, n. 4383, 401; Comm. Trib. Centr., Sez. XIII, 9 maggio 1979, n. 1321, in *Riv. Legisl. fisc.*, 1979, 1699; Comm. Trib. primo grado, Milano. Sez. V, 30 maggio 1986, in *Boll. trib*., 1986, 1077, con nota di Colajanni M.P., *All'errore materiale del contribuente si può sempre rimediare*; Comm. Trib. Reg. Bologna. Sez. I, 2 maggio 1997, n. 44, in *il fisco*, 1997, 8613.

[7] In rapporto alla coattività delle obbligazioni di diritto pubblico - da cui una potestà unilaterale di compensazione da parte dell'Amministrazione finanziaria - vgs, senza pretese di esaustività, Giannini M.S*., Le obbligazioni pubbliche*, Milano, 1964; Barettoni Arleri, *Obbligazioni pubbliche*, in Enc. dir., XXIX, Milano, 1979, 383 ss.; Falcon, *Obbligazioni pubbliche*, in *Enc. giur. Treccani*, XXI, Roma, 1990, 1 ss..

[8] Il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria costituisce un dato da sempre comunemente accolto dalla dottrina. Si pensi ai contributi offerti in passato da Giannini A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 78 ss.; Micheli – Tremonti, *Obbligazioni (dir. trib.)*, 453; Bodda, *Sulla inderogabilità delle norme tributarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin*., 1937, II, 244 – 245; Pomini, *L'inderogabilità dell'obbligazione tributaria tra privato e Comune*, 1950, II, 51 ss.; Fantozzi, *Il diritto tributario*, 279 ss., il quale ritiene che il principio di indisponibilità della potestà d'imposizione si desumerebbe anche dalla previsione dell'art. 49 del R.D. n. 827 del 1924, secondo cui nei contratti con lo Stato "non si può convenire esenzione da qualsiasi specie di imposte o tasse vigenti all'epoca della loro stipulazione".

ricondotto al vincolo che lega il sistema impositivo alla legge e alle modalità normative di esercizio del prelievo.

Più precisamente, secondo tale dottrina, al verificarsi del presupposto del tributo, quale circoscritto dalle singole discipline impositive, l'Amministrazione finanziaria risulta vincolata ad esercitare una definita potestà impositiva residuandole esclusivamente il compito di dar luogo a concreta, ma, soprattutto, puntuale, attuazione al dettato normativo, senza potestà discrezionali in rapporto all'assetto strutturale di imposta, sia positivamente che procedimentalmente inteso.

Illegittima risulterebbe ogni pattuizione in ordine alla regolamentazione del rapporto, salvo che, ovviamente, non fosse la legge a prevedere l'ammissibilità di un assestamento modificativo o interpretativo. Detti orientamenti si radicavano su norme e criteri convergenti; tra questi, in primo luogo, il principio della impignorabilità[9] del credito tributario – da cui, per altra via, la natura pubblicistica del rapporto d'imposta – nonché, sul piano procedurale, - in termini di materiale corresponsione del dovuto - le prescrizioni degli artt. 225, 226 e 230 del R.D. 23 maggio 1924, n. 827, recanti regole specifiche in esito alla gestione delle entrate erariali, fissandone forme, strumenti, procedure, soggetti.

Questo lo scenario di riferimento da cui ha preso le mosse un itinerario evolutivo avviato da pronunce giurisprudenziali di livello, recanti argomentazioni a detrimento del criterio della generale indisponibilità. Tra queste, prioritariamente, la sentenza della Corte Costituzionale n. 138 del 21 luglio 1981, nel contesto della quale l'Alto Consesso, chiamato a pronunciarsi sul punto, ha escluso che dalla disciplina della contabilità pubblica potesse derivare, in automatico, un vincolo di inespropriabilità per i privati del denaro e dei crediti pecuniari degli enti pubblici[10]. Aggiuntivamente, con riferimento alla disciplina tracciata dal surrichiamato R.D. n. 827 del 1924, nell'attuale assetto, valgono le indicazioni segnate dalla Suprema Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, con la sentenza n. 14579 del 20 novembre 2001, provvedimento che delinea il superamento delle norme recate dal Regio Decreto per effetto dell'entrata in vigore di disposizioni successive, nella fattispecie degli artt. 27, 30 e 33 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, prescrittive di regole diverse, sostanzialmente introduttive di una forma compensativa in tema di rimborsi.

Dette indicazioni hanno favorito l'evoluzione del processo, costituendo i sintomi

[9] In ordine all'impignorabilità dei crediti d'imposta e al conseguente divieto di operare la compensazione ai sensi dell'art. 1246, n. 3, c.c., si veda, tra le tante, Cass., SS.UU., 15 maggio 1995, n. 5303, in *il fisco*, 1996, 9645.
[10] Cfr. Corte Costituzionale 21 luglio 1981, n. 138, in *Giur.it*., 1982, I, 1, 154. In tal senso, in dottrina, si veda Nigro M., *Giustizia Amministrativa*, VI ed., Bologna, 2002, 203 – 204.

precursori di una rinnovata tendenza normativa volta ad una parificazione della relazione giuridica nei rapporti tra i poli protagonisti della vicenda[11].

In tale contesto, si incardina l'operatività nella specifica materia dell'istituto della compensazione, istituto, che, tuttavia, - variamente articolato all'interno del contesto tributario, e, quindi, già in tale ambito, disomogeneo – rispetto alla compensazione civilistica, si caratterizza, ulteriormente, per una propria identità, per cui risulta solo astrattamente comparabile con il referenziale assetto civilistico.

In altri termini, la compensazione in materia tributaria – latamente intesa – costituisce un evidente esempio di utilizzazione funzionale di modelli civilistici in sede diversa, per il perseguimento strumentale di finalità pubbliche; una espressione singolare e originale di soddisfacimento di esigenze specifiche di natura propria e pubblica, conciliativa, però, di necessità e prospettive privatistiche, necessità indotte dalla operatività dei soggetti d'imposta, attivi all'interno di un quadro economico generale complesso e mutevole.

Mediante la compensazione tributaria, in definitiva, si registra un utilizzo strumentale di istituti nati, applicati ed evoluti del diritto civile, semplicemente trapiantati per finalità peculiari nel territorio amministrativo/tributario verso la ricerca di una più equilibrata relazionalità tra pubblico e privato; e ciò in tutti i casi nei quali i poteri autoritativi della pubblica amministrazione possono essere modellati per un più compiuto perseguimento dei propri fini mirando a conciliare questi con interessi esterni.

[11] Sul piano dottrinario, il processo evolutivo si è sviluppato muovendo da una premessa logico – giuridica fondamentale che individua nel "tributo dovuto" una prestazione patrimoniale, distinta, però, rispetto alla sua fonte giuridica costituita dal "presupposto d'imposta"; "l'obbligazione tributaria", cioè, complessivamente intesa, comprenderebbe due componenti: il tributo, da un lato, quale espressione concreta, finanziariamente espressa, della vicenda impositiva, e, dall'altro lato, la sua premessa giuridica cristallizzata e immutabile, rappresentata dal presupposto, costituente, perciò, il parametro reale e definitivo della regola d'imposta. In altri termini, il tributo rappresenterebbe semplicemente la misura del carico "fiscale", espressione di ricchezza o di valore, che trova giustificazione e riconducibilità nella capacità contributiva ovvero nel trasferimento (Fantozzi, *Il diritto tributario*, pag. 54; Del Federico, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, 180 ss.; Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*. Parte generale, 5 ss). Conseguentemente, mentre il tributo si collocherebbe nella "dimensione sostanziale" del rapporto, misurando, in concreto, la prestazione patrimoniale dovuta dal contribuente, il "presupposto" si collocherebbe nella "dimensione formale", e, quindi, a monte del sistema, nella fase originativa del prelievo, e, in questo senso, proprio perché causa del tributo, della sua essenza, della sua sussistenza e del suo dimensionamento, indisponibile. In forza di tale fondamentale distinzione, è stato possibile affermare, e, quindi, ricavare, una gestibilità, ovvero, una "disponibilità" del momento formativo del tributo, e, da ciò, dedurre, in linea di principio, e, quindi, come premessa di scelte successivamente praticabili, l'operatività dell'istituto della compensazione tributaria, e non solo. In definitiva, perciò, puntando l'attenzione sulle forme di materializzazione pecuniaria dell'obbligo tributario e, quindi, valorizzando i molteplici e diversificati meccanismi di pagamento e procedure connesse, è stato possibile introdurre nel sistema una regola contenitiva della indisponibilità tributaria e favorire l'inserimento di profili di "consensualità", nel contesto di un rapporto più equilibrato – i.e. più "compensato" - tra pubblico e privato. Sulla base di questo nuovo ambito concettuale, e quale formale espressione di questo rinnovato modo di intendere il rapporto di imposta, sono intervenute formule normative riformatrici.

1.2.2.2 - Distinzione tra "compensazione tributaria" e "compensazione fiscale"

Ciò premesso, occorre, quindi, fissare alcuni parametri di riferimento, utili per procedere nell'analisi istruttoria.

In questa logica, tenuto conto degli assetti normativi nel tempo, dei conseguenti profili interpretativi dottrinali e giurisprudenziali, della prassi amministrativa elaborata, va segnalato come, all'interno del concetto di "compensazione in materia tributaria", occorra distinguere la compensazione "propriamente" tributaria, dalla compensazione "fiscale", ciò a motivo delle difformità di contenuti, di funzionamento, di finalità, di effetti. In tale prospettiva, ai fini della presente indagine, per "compensazione (propriamente) tributaria" si deve intendere la compensazione operante all'interno del contesto tributario e nella relazione tra tributi, mentre la "compensazione fiscale" si rivolge ad un orizzonte più ampio, oltre il sistema tributario, ricettivo di tutte le forme e possibilità compensative, normativamente disciplinate, intercorrenti nel rapporto tra pubblico e privato, sempre muovendo, naturalmente, da un credito erariale[12].

Sotto altri fini, la compensazione tributaria viene ordinariamente distinta nelle due forme di compensazione "verticale" e compensazione "orizzontale", ricomprendendo nel primo ambito, la compensazione all'interno della stessa imposta (ad es. IVA su IVA, IRE su IRE, e così via) e, nel secondo, la compensazione anche mediante attingimento ad imposte diverse oppure, più ampiamente, oltre il sistema impositivo (quindi l'IRPEF sull'IVA oppure debito contributivo su IVA).

Da ultimo, infine, uno specifico richiamo deve essere formulato in esito all'intervenuta configurazione della c.d. "compensazione commerciale", formula recentemente introdotta nell'ordinamento ed in questa sede oggetto di analisi in quanto tangenzialmente collegata al tema istruttorio della compensazione fiscale; una compensazione, questa, che consente una "restituzione", da imposta, di "crediti commerciali", avviando, così, una estensione applicativa ben oltre la fiscalità.

[12] In una visione più ampia, tutte le configurazioni di compensazione tributaria sono da ricomprendere nel generale contesto della "compensazione amministrativa", istituto onnicomprensivo cui può essere ricondotta ogni formula di possibile conciliazione finanziaria, nei rapporti economico-giuridici tra pubblico e privato.

CAPITOLO II

2. - La compensazione in materia tributaria

Vengono, di seguito, ricognite le forme compensative di maggior rilievo operanti all'interno del sistema tributario e, più ampiamente, dell'area della fiscalità. In dettaglio, saranno richiamate ed analizzate le configurazioni propriamente integrative della formula "compensazioni tributarie" distinguendole, alla luce di quanto sopra accennato, dalle tipologie rientranti nell'accezione di "compensazioni fiscali".

2.1 - La compensazione tributaria

2.1.1 - Fattispecie di compensazione previste dalle singole leggi d'imposta: esemplificazioni

2.1.1.1 – La compensazione tributaria nell'IVA

2.1.1.1.1 – La detrazione di imposta da imposta

Ai sensi dell'art. 17, 1° comma, del D.P.R. 633/1972, l'Imposta sul Valore Aggiunto deve essere versata dai soggetti passivi per tutte le operazioni effettuate, al netto delle detrazioni previste dal successivo art. 19 e segg.. Detta detrazione dell'imposta dall'imposta, che consente al contribuente, alla maturazione di un predefinito periodo, di defalcare il tributo pagato al suo fornitore o prestatore di servizio, costituisce una forma propria di compensazione, qualificata dall'estinzione "parziale" del debito in rapporto alle opposte ragioni dell'Erario. Naturalmente, questo sistema di detrazione d'imposta si caratterizza per profili che, se, terminologicamente, legittimano il rinvio allo strumento civilistico, nello stesso tempo, lo differenziano dallo stesso per alcuni aspetti essenziali. Innanzitutto, non sussiste nel meccanismo di detrazione IVA da IVA il requisito della certezza tipico del contesto civilistico, ma non solo; viene meno anche il requisito della liquidità non essendo definita con sicurezza la consistenza del debito, il suo oggetto ed il suo ammontare; aggiuntivamente, tanto il debito quanto il credito non sono incontestabili ma al

contrario suscettibili di contestazioni ed eccezioni. Valgono comunque le ragioni di richiamo alla strutturazione civilistica in una logica di inquadramento sistemico del processo.

2.1.1.1.2 – La compensazione tributaria nella liquidazione dell'IVA di gruppo

Nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto in virtù delle prescrizioni introdotte dall'art. 1 del D.P.R. 29 gennaio 1979 n. 24, che ha novellato il previgente art. 73 del D.P.R. n. 633/72 ed in forza delle prescrizioni di funzionamento introdotte dal D.M. 13 dicembre 1979, è ammessa la possibilità che la Società controllante, nel rispetto di ben individuate condizioni, possa richiedere e, per l'effetto, liquidare, l'IVA dovuta dal gruppo, sommando algebricamente, tra loro, i crediti ed i debiti IVA delle singole Società controllate e quelle della controllante stessa. Il risultato in tal modo ottenuto costituisce l'importo, a titolo di IVA, che la controllante, in ragione delle operazioni rilevanti ai fini IVA compiute da tutte le Società partecipanti, sarà tenuta a versare, oppure, di converso, potrà richiedere a rimborso, computare a detrazione della successiva dichiarazione, o utilizzare, secondo quanto disposto dall'art. 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997, per compensare orizzontalmente altri debiti di natura fiscale o, se del caso, previdenziale.

Anche in questo contesto è possibile rinvenire nella materia fiscale il trapianto dell'istituto compensativo civilistico; ma, anche in questa ipotesi, si deve registrare una formula applicativa specifica finalizzata ad obiettivi propri, mirante alla semplificazione di meccanismi attuativi di multiple compensazioni d'imposta. Naturalmente, l'articolata strutturazione giuridica concepita per il caso di specie è certamente più complessa di quella analizzata al punto che precede, prevedendosi, per il suo funzionamento, delle partecipazioni soggettive molteplici nonché richiedendo passaggi giuridici dalla controllata alla controllante oltreché dalla controllante, in nome e per conto delle controllate, all'Erario. E' possibile intravedere nell'architettura del sistema delle forme di delegazione di pagamento e di incasso che ammettono e/o prevedono delle triangolazioni, meccanismi di funzionalità operativa che superano la reciprocità, aspetto che è invece tipico della detrazione "imposta da imposta" di cui al paragrafo 2.1.1.1.1. Evidentemente, si configura una formula particolarmente articolata che testimonia, in maniera evidente, l'ampia praticabilità dello strumento compensativo in materia tributaria nella prospettiva di conseguire, contestualmente, effetti di semplificazione e di dinamica finanziaria, vantaggiosi per ogni polo del rapporto. Naturalmente, anche questa via operativa deforma l'originario concetto civilistico e lo adatta all'esigenza fiscale calibrandolo sulle specificità e sugli obiettivi tipici. Un evidente riflesso di tale tendenza, sta nella

considerazione che, in rapporto alla configurazione in analisi, ed a parte ogni altro profilo strutturale, non rilevano e non sono richiesti i requisiti della certezza e della liquidità – tipici dell'assetto civilistico - e, aggiuntivamente, venendo meno la reciprocità, gli interessi finanziari dell'Erario risultano, di riflesso, attenuati – rispetto al "civile" - anche se tutelabili per la via di specifici controlli *ex post,* quali formalmente sanciti dall'art. 6 del D.M. 13 dicembre 1979.[13]

2.1.1.2 – La compensazione tributaria nell'imposta sui redditi

Inizialmente la compensazione tributaria nell'imposta sui redditi era limitata ai reciproci debiti insorti in relazione ad un solo tributo. In merito alla disciplina di queste imposte deve essere, tuttavia, innanzitutto chiarito che non può intendersi come compensazione l'operazione di calcolo che il contribuente è chiamato ad eseguire per determinare l'imposta netta da versare (ad es., la sottrazione all'imposta lorda delle ritenute subite), ciò in quanto una mera operazione di elisione di poste aventi origine dallo stesso titolo e preordinate alla configurazione finale del debito d'imposta non può, ovviamente, costituire compensazione.[14]

Al contrario, costituisce compensazione la portata dell'art. 11, comma 3, del T.U.I.R. nel testo vigente fino al 31 dicembre 2003, secondo il quale, se l'importo complessivo dei crediti d'imposta, riconosciuti sulla base delle disposizioni dello stesso T.U., fosse risultato maggiore dell'imposta netta dovuta, l'eccedenza poteva essere dal contribuente non solo chiesta al rimborso "ma anche portata in avanti" e, quindi, computata, nella successiva annualità, in diminuzione dell'imposta dovuta. Similmente, l'art. 19, comma 2, prevedeva che qualora i versamenti degli acconti e le ritenute subite, insieme o senza i crediti d'imposta sopra richiamati, fossero risultati superiori all'imposta netta sul reddito complessivo, l'eccedenza in tal modo emergente poteva essere chiesta

[13] Per quanto concerne il controllo delle dichiarazioni delle società controllate, le relative rettifiche e l'irrogazione delle sanzioni, anche in relazione ad altre violazioni delle disposizioni del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, resta ferma l'esclusiva competenza degli uffici dell'imposta sul valore aggiunto nella cui circoscrizione hanno il domicilio fiscale le società stesse.
Le società controllate rispondono in solido con l'ente o società controllante delle somme o imposte risultanti dalle proprie liquidazioni periodiche, o dalle proprie dichiarazioni, e non versate dall'ente o società controllante.
Per le eccedenze di credito risultanti dalla dichiarazione annuale dell'ente o società controllante ovvero delle società controllate, compensate in tutto o in parte con somme che avrebbero dovuto essere versate dalle altre società controllate o dall'ente o società controllante, si applicano le disposizioni del secondo comma dell'art. 38-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Le garanzie devono essere prestate dalle società il cui credito sia stato estinto, per l'ammontare relativo, in sede di presentazione della dichiarazione annuale. In caso di mancata prestazione delle garanzie l'importo corrispondente alle eccedenze di credito compensate deve essere versato all'ufficio entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale.

[14] Cass., Sez. II, 8 agosto 2002, n. 11943, in *Arch. Civ*., 2003, 680; Cass., Sez. II, 23 aprile 1998, n. 4174 in banca dati *Leggi d'Italia professionale*: una parte della dottrina civilistica concorda con la giurisprudenza mentre altra parte dissente affermando che l'identità o la diversità del titolo sono irrilevanti: sul punto si veda ZUDDAS, *Compensazione tributaria*, 3.

al rimborso o computata in diminuzione per il successivo periodo d'imposta. Peraltro, disposizione analoga a quella del citato art. 11, comma 3, era contenuta nell'art. 94 del T.U.I.R. riguardante gli Enti soggetti ad IRPEG. Con l'art. 2 del D.L. 30 dicembre 1991, n. 417 (convertito, con modificazioni, nella legge 6 febbraio 1992, n. 66) è stato, poi, consentito al contribuente di computare nella dichiarazione dei redditi, in diminuzione dell'IRPEF o dell'IRPEG ed eventualmente dell'ILOR dovute, l'ammontare dell'eccedenza relativa a queste imposte.

Veniva anche specificato dalla norma citata che se fosse residuato un ammontare ulteriore, questo avrebbe potuto essere computato in diminuzione degli acconti dovuti per il periodo successivo rispetto al quale la dichiarazione facesse riferimento.

Tale ultima disposizione segnala, per la prima volta, il superamento della c.d. "compensazione verticale" in quanto l'elisione dei debiti d'imposta non doveva avvenire "appunto" più solo all'interno dello stesso tributo ma anche tra tributi diversi, seppure della stessa tipologia, quali l'IRPEF e l'ILOR ovvero l'IRPEG e l'ILOR.

Com'è noto, l'art. 1 del D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, ha riformulato parte del T.U.I.R.. In tema di utilizzo delle eccedenze di credito maturate dai contribuenti, va, ora, pertanto, richiamato l'art. 22 del T.U. vigente, rubricato "scomputo degli acconti", che dispone la sottrazione dall'imposta lorda, nell'ordine, dei crediti d'imposta per i redditi prodotti all'estero, degli acconti di imposta versati e delle ritenute d'acconto operate. E se queste eccedono l'ammontare dell'imposta lorda, il contribuente ha diritto, alternativamente al rimborso o al computo dell'eccedenza in diminuzione dell'imposta dovuta per la successiva annualità. Lo stesso dicasi per le Società soggette ad IRES, attesa l'attuale formulazione dell'art. 80 del T.U.I.R..

Anche per dette fattispecie, quindi, similmente a quanto disposto dal citato art. 30 del D.P.R. n. 633 del 1972, dunque, il legislatore ha previsto un sistema, anche alternativo al rimborso, mediante il quale il contribuente sceglie di destinare il credito maturato per estinguere il futuro debito d'imposta. Ne consegue, perciò, che, anche in questi ultimi casi si configura una estinzione del debito per mezzo di credito e quindi una compensazione che però non si caratterizza per una certezza del credito ma anzi per una effettiva incertezza, non essendo stato il credito riconosciuto né espressamente né implicitamente, a meno che al momento della "compensazione" l'origine del credito fosse così risalente nel tempo da appartenere al periodo d'imposta ormai divenuti definitivi.

2.1.1.3 – La compensazione tributaria nell'IRAP

Una via compensativa riflessa si registra in riferimento alla portata dell'art. 30 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, il quale dispone che, fino alla previsione di provvedimenti regionali specifici – di portata legislativa – attuativi di una riscossione IRAP, l'imposta dovuta, in base alla dichiarazione, è riscossa secondo le modalità ed i termini stabiliti nazionalmente per le imposte sui redditi. Stante la sostanziale assenza di normative regionali in merito ne discende che i crediti IRAP maturati ed esposti in dichiarazione possono essere destinati ad estinguere debiti d'imposta dell'anno successivo secondo le regole e le formule innanzi esaminate.

2.1.1.4 – La compensazione tributaria nelle accise

Una particolare attenzione, per lo speciale contenuto e la speciale configurazione che la qualifica, deve essere rivolta alla materia delle accise. In tale contesto, per effetto della disciplina contenuta nel D.Lgs. n. 504 del 1995, pur non prevedendosi nel testo uno specifico riferimento all'istituto della compensazione propriamente detta e pur non richiamandosi formule definitorie, si prevede, all'art. 14, comma 4, una particolare procedura di esecuzione del rimborso d'imposta indebitamente versata dal contribuente e, quindi, di rientro, precedentemente non ricorrente in alcuna strutturazione fiscale. Più precisamente, la disposizione in argomento ammette che il rimborso dell'accisa possa essere eseguito non solo mediante restituzione, in numerario, dell'importo indebitamente versato, ma anche mediante accredito dell'imposta da utilizzare per il pagamento dell'accisa. In altri termini, verificato il diritto al rimborso da parte del contribuente, il credito, anziché essere soddisfatto mediante diretta corresponsione delle relative somme, può essere utilizzato per estinguere un debito, riconducibile allo stesso contribuente, afferente la medesima imposta. Ciò, prospetticamente, da luogo ad una ipotesi di reciproca elisione fra crediti e debiti da accisa vantati reciprocamente dal contribuente e dal fisco. In questo contesto, i momenti qualificativi specifici attengono a due profili: la certezza del debito/credito preventivamente verificata dall'Erario, anche in termini di esigibilità e liquidità, da un lato e, dall'altro, possibilità che l'istanza restitutoria nasca spontaneamente dalla parte privata e che a questa volontà di "parte privata" corrisponda un vincolo di "parte pubblica". Da questa dimensione, nell'insieme, deriva, obiettivamente, una configurazione singolare di questa forma compensativa che la avvicina concretamente all'assetto della compensazione civilistica "legale", assimilandola anche in chiave di garanzie Erariali.

2.1.1.5 – Sintesi

Sul piano della sintesi, per quanto qui rileva, va, quindi, ribadito come la compensazione tributaria – distinguendosi, in ogni formulazione specifica, ripetutamente e distintamente dalla conformazione civilistica - operi all'interno dei sistemi d'imposta secondo assetti multiformi, assumendo, di volta in volta, specifiche configurazioni a motivo delle difformità dei sistemi e degli obiettivi da perseguire e tenendo ogni volta ben presenti le esigenze di funzionalità privatistiche. Inoltre, in una comparazione interna, va sottolineato come l'elemento che caratterizza la compensazione tributaria sta nella sua gravitazione soltanto ed esclusivamente in rapporto a tributi e, normalmente, nell'ambito di una sola forma impositiva. Unica manifestazione che eccepisce alla linea funzionale appena cennata è costituita dalla compensazione tributaria in materia di imposte sui redditi (vgs. paragrafo 2.1.1.2), formula che si è ampliata fino a ricomprendere strutture impositive diverse da quelle di origine, rimanendo, però, l'estensione applicativa dell'istituto sempre circoscritta all'interno del perimetro impositivo.

2.2 – La compensazione fiscale

2.2.1 – La compensazione fiscale ex art. 17 D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241

L'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 realizza, in concreto, la prima e, fino al momento attuale, l'unica vera formula di compensazione fiscale operante nell'ordinamento giuridico interno, qualificandosi per uno spettro applicativo più esteso rispetto al sistema tributario e, per questa via, riconoscendo al contribuente la facoltà/diritto a compensare, in via sistematica, con la parte pubblica, anche i propri debiti di origine previdenziale.

La norma, di autentica centralità nel funzionamento del sistema generale in ordine ai rapporti finanziari intercorrenti tra pubblico e privato, si colloca nell'alveo di un'ampia iniziativa di riforma[15] introdotta dalla legge delega 23 dicembre 1996, n. 662, e dai decreti delegati attuativi dei principi dalla medesima previsti, originando, nell'insieme, una assai significativo mutamento della disciplina tributaria vigente all'epoca ed inducendo uno straordinario dinamismo all'interno dell'ordinamento fiscale. Con la disciplina in argomento, peraltro, veniva fornita risposta ad istanze di semplificazione e di razionalizzazione del sistema dei versamenti diretti, connotato, all'epoca, da molteplicità di date per il rispetto degli adempimenti, distinte, paradossalmente, per contributo e per

[15] Frutto dell'evoluzione cui si è fatto cenno al paragrafo 1.2.2, le cui considerazioni si richiamano.

varietà di modulistica. Muovendo da queste premesse, il legislatore delegato, da un lato, ha disposto la concentrazione degli obblighi di versamento verso un unico riferimento temporale - individuato nel giorno 16 del mese di scadenza - e, dall'altro, ha previsto un modello unificato di versamento, denominato F24, da impiegare, sostanzialmente, per tutte le entrate pubbliche riferibili alla "figura" del contribuente ed aventi frequenza periodica; ma, soprattutto, ha tassativamente elencato nel ripetuto art. 17 – e successive modifiche ed integrazioni – tutte le ipotesi compensative dei rapporti di debito/credito di parte pubblica e privata.

In sostanza, il contribuente, per effetto dell'insieme normativo innanzi tracciato, quando titolare di debiti e crediti riferibili ad individuate imposte e/o contributi, può, mediante la disciplina compensativa, ed attraverso il modello unificato, elidere le relative posizioni debitorie e/o creditorie, provvedendo al versamento del solo importo residuo dopo essersi avvalso della compensazione. Questo il quadro iniziale e strutturale di riferimento; il funzionamento nel dettaglio dell'istituto, i suoi effetti, le evoluzioni e ogni altro profilo specifico, costituenti le ragioni di fondo dell'istruttoria, verranno specificatamente, di seguito, analizzati ed approfonditi.

2.3 - La compensazione ex art. 8 della legge 27 luglio 2000, n. 212: lo Statuto del contribuente

2.3.1 - Art. 8 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente)

La legge 27 luglio 2000 n. 212, "Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente", ha introdotto un principio programmatorio fondamentale, costituente il parametro funzionale più avanzato e definitivo in materia di compensazione tributaria. Sancisce, infatti, formalmente l'art. 8 della norma – entrata in vigore il 1° agosto del 2000 e significativamente rubricata "Tutela dell'integrità patrimoniale" -, la trasversalità, nel sistema impositivo, in ogni sua forma, dell'istituto della compensazione, stabilendo esplicitamente che: "L'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione". Detta prescrizione, porta a compimento il lungo itinerario di crescita potestativa della parte privata in rapporto alla parte pubblica nel contesto del diritto tributario; un itinerario tendente, come accennato, ad una parificazione e/o ad una consensualità reciproca - almeno con riferimento ai profili finanziari - tra i due poli protagonisti del rapporto d'imposta.

Ciò detto sul piano della strutturazione giuridica di fondo, va, però, segnalato

come detto principio equitativo non abbia però ancora trovato concreto riflesso applicativo per effetto della mancata emanazione dei provvedimenti attuativi sanciti dallo stesso art. 8, specificamente contemplati nei commi 6 e 8 del provvedimento; tuttavia, la disciplina andava richiamata, in questa sede, sia per dare il segno di volontà evolventi verso logiche di bilanciamento - logiche ricercate ma, sotto molto aspetti, ancora incompiute - sia perché la disposizione, comunque, transitoriamente e in attesa del progettato completamento normativo, mantiene in vita, e potenzia, tutte le formule compensative tributarie già vigenti alla data di entrata in vigore della Legge n. 212/2000, rispetto alle quali il progetto evolutivo si pone lungo un tracciato di ricercata continuità.

2.4 - Sintesi

In sintesi, la compensazione tributaria, viene introdotta nel sistema fiscale italiano in epoca successiva alla riforma tributaria, di cui alla Legge Delega n. 825 del 9 ottobre 1971, e si configura, inizialmente, in una versione "verticale" (imposta su imposta). Successivamente, l'istituto si espande ammettendo forme compensative orizzontali (imposta da imposta) in armonia con il rinnovato sistema fiscale, caratterizzato da forti connessioni funzionali, favoritive di reciproci trasferimenti finanziari; il tutto, peraltro, nel contesto di un graduale mutamento giurisprudenziale e dottrinario, sempre più orientato verso l'ammissibilità di formule restitutive, anche in materia tributaria.

Tale processo si porta fino al precetto onnicomprensivo costituito dall'art. 8 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, passando attraverso l'amplissima configurazione, introduttiva di una compensazione "fiscale", costituita dall'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, provvedimento, quest'ultimo, assolutamente centrale nel processo innanzi delineato.

CAPITOLO III

3 - La compensazione fiscale ex art. 17 D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241

3.1 – Note introduttive

L'analisi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, richiede preliminari note introduttive intorno alle ragioni della delimitazione del focus dell'indagine sulla compensazione da crediti IVA e, quindi, per completezza di analisi, intorno alla struttura ed ai criteri di funzionamento essenziali dell'Imposta sul Valore Aggiunto. A quest'ultimo riguardo, si è ritenuto opportuno rivolgere una preliminare attenzione all'assetto comunitario dell'imposta tratteggiandone i criteri portanti e, tra questi, il principio della neutralità e la sua espressione attuativa, costituita dal diritto al rimborso; di questo istituto sono state riprese le distinte configurazioni assunte nei diversi ordinamenti continentali, ed un corrispondente approfondimento, sempre per finalità istruttorie, è stato esperito nei confronti della "compensazione", quando adottata; il tutto, nella prospettiva di fissare parametri obiettivi di riferimento, per trarre, dal confronto, spunti di riflessione ed elementi volti ad una valutazione, il più possibile orientata, della normativa in esame.

3.1.1 – Focus dell'indagine: la compensazione da crediti IVA. Ragioni

Va preliminarmente evidenziato che, pur ammettendo, l'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, la possibilità, ai fini compensativi, di un assolvimento di debiti di varia natura, mediante l'attingimento a crediti diversi rispetto al credito IVA - ad es., imposte sui redditi -, l'indagine si rivolgerà, prioritariamente, a quest'ultimo campo impositivo e, quindi, seguirà la dinamica dei flussi finanziari che muove dall'IVA verso la copertura dei debiti. Ciò in quanto il bacino finanziario normalmente "attinto" a fini compensativi è stato, nel tempo, il monte dei crediti IVA, ed è a questo stesso bacino che si è fatto prevalentemente ricorso per conseguire indebite compensazioni.

Al riguardo, valgono le risultanze della tabella 1; il prospetto segnala una forte divaricazione tra la compensazione da crediti IVA rispetto alle compensazioni da crediti IRE/IRES, (13,1% contro 3,4,%) effetto differenziale che, peraltro, si caratterizza per un andamento crescente nel tempo[16].

[16] L'analisi tabella fa emergere, tra l'altro, un forte decremento nell'attingimento da crediti IVA nell'anno 2010 rispetto al 2009 (11,5% contro 16,9); questa circostanza è riconducibile all'entrata in vigore di normative specifiche, correttive del sistema, normative che saranno oggetto di approfondita analisi in fasi successive dell'istruttoria.

Ma, a parte le emergenze statistiche, l'indirizzo istruttorio è congiuntamente dettato da forti ragioni funzionali. I crediti "altri", infatti, (ad es. IRE,IRES, etc.) costituiscono, sostanzialmente, crediti "derivati" rispetto all'IVA, e presuppongono una previa configurazione, ai fini IVA, delle operazioni (di acquisto e/o cessione), una configurazione funzionale alla formazione del credito inesistente (ad es., false fatturazioni di costi, per incrementare, fittiziamente, IVA a credito, ovvero, omesse e/o parziali fatturazioni-registrazioni di cessioni, etc.) e, perciò, funzionale alla "costruzione" del serbatoio finanziario cui attingere.

Lungo questa logica, quindi, ciò che rileva è l'IVA, nella sua funzione di strumento compensativo, "costruttore" di crediti propri, ma anche motore per l'alimentazione di crediti "altri", in genere.

Per queste ragioni, l'analisi deve, necessariamente, incentrarsi sull'Imposta sul Valore Aggiunto, in quanto fattore privilegiato di compensazione fiscale e, quindi, prospetticamente, sulle sue tecniche di funzionamento e di operatività.

TABELLA N. 1

Gettito II.DD. e IVA e raffronto con i relativi rimborsi richiesti ed erogati e le compensazioni effettuate (anni 2000 – 2010)

	II.DD.							IVA						
	Gettito II.DD.	**Rimborsi richiesti**		**Rimborsi erogati nell'anno**		**Compensazioni F24 crediti IRE/IRES effettuate nell'anno**		**Gettito IVA (1)**	**Rimborsi richiesti**		**Rimborsi erogati nell'anno**		**Compensazioni F24 crediti IVA effettuate nell'anno**	
	Versamenti totali in milioni	milioni	*% su gettito*	milioni	*% su gettito*	milioni	*% su gettito*	Versamenti totali in milioni	milioni	*% su gettito*	milioni	*% su gettito*	milioni	*% su gettito*
2000	170.126	3.780	*2,2*	8.746	*5,1*	4.106	*2,4*	96.003	5.510	*5,7*	5.654	*5,9*	7.932	*8,3*
2001	172.147	3.625	*2,1*	7.060	*4,1*	5.002	*2,9*	91.905	5.410	*5,9*	6.745	*7,3*	10.501	*11,4*
2002	173.336	3.625	*2,1*	4.988	*2,9*	6.369	*3,7*	93.920	5.995	*6,4*	6.145	*6,5*	11.073	*11,8*
2003	173.080	5.214	*3,0*	6.664	*3,9*	7.007	*4,0*	101.697	7.063	*6,9*	6.877	*6,8*	12.423	*12,2*
2004	178.472	5.668	*3,2*	5.831	*3,3*	7.733	*4,3*	101.366	7.005	*6,9*	7.372	*7,3*	13.219	*13,0*
2005	183.618	5.643	*3,1*	6.692	*3,6*	6.359	*3,5*	106.045	7.238	*6,8*	7.959	*7,5*	14.722	*13,9*
2006	205.963	6.795	*3,3*	7.966	*3,9*	6.553	*3,2*	114.907	9.035	*7,9*	8.581	*7,5*	15.836	*13,8*
2007	221.983	8.026	*3,6*	8.930	*4,0*	6.048	*2,7*	119.809	8.407	*7,0*	9.769	*8,2*	17.612	*14,7*
2008	232.260	8.693	*3,7*	12.648	*5,4*	7.272	*3,1*	118.102	8.092	*6,9*	7.768	*6,6*	19.046	*16,1*
2009	223.672	10.827	*4,8*	12.639	*5,7*	8.975	*4,0*	110.284	7.753	*7,0*	8.429	*7,6*	18.659	*16,9*
2010	219.976	8.189	*3,7*	10.329	*4,7*	7.571	*3,4*	113.665	7.510	*6,6*	7.473	*6,6*	13.040	*11,5*
Media 2000/2010			*3,2*		*4,2*		*3,4*			*6,7*		*7,1*		*13,1*

(1) Il gettito IVA è stato individuato sommando gli importi relativi ai versamenti totali effettuati relativamente agli artt. 01 e 02 del cap. 1203 - IVA da S.I. RGS - Corte dei Conti

FONTE*: Elaborazione Corte dei Conti su dati Agenzia Entrate*

3.1.2 - L'Imposta sul Valore Aggiunto "comunitaria" e "nazionale": lineamenti funzionali all'indagine. Regole, criteri ed istituti

La scelta dell'IVA quale Imposta paneuropea sulla cifra di affari – e quindi sugli scambi – è stata dettata, sin dall'origine, dalla singolare, intima potenzialità del tributo nel favorire l'aggregazione e l'omologazione di sistemi economici diversi attraverso la parallela, contestuale aggregazione ed omologazione degli scambi sovranazionali; in altri termini, l'adozione dell'IVA è stata consequenziale alla genetica configurazione funzionale dell'imposta che rende possibile una neutrale circolazione dei beni in territori impositivi distinti evitando le distorsioni conseguenti ad un carico fiscale condizionato, nella dimensione, dal numero dei "passaggi" nonché da vincoli protezionistici riconducibili al movimento tra i diversi mercati.

Per queste ragioni, l'introduzione dell'IVA, si imponeva - proprio per realizzare finalisticamente l'Unità Europea, intesa come fusione auspicabilmente fisica ma intanto economica di Paesi diversi - secondo una prospettiva che rendesse necessario attuare, prima di ogni altra cosa e quale condizione ineludibile del processo evolutivo, una convergenza fiscale delle singole legislazioni, obiettivo che, certamente, non poteva essere conseguito senza la predisposizione di uno strumento "neutro" di imposizione degli scambi nei passaggi intermedi dei beni e dei servizi "all'interno" degli Stati, e tra di essi, fino all'ultimo transito, verso il consumo finale.

Quale filiazione autentica di questa logica veniva configurato il tributo in esame, da intendere come una imposizione di portata generale rivolta al "valore aggiunto" dei beni o dei servizi oggetto di scambio, imposta proporzionalmente commisurata, di volta in volta, al solo valore "incrementativo" del bene o del servizio ed incidente sull'entità differenziale intercorrente tra la dimensione d'acquisto e quella di cessione del bene (ovvero il valore "aggiuntivo" della prestazione); un'imposta, perciò, incidente sulla grandezza valoriale "in sé" quale integratasi nella singola occasione o nel tempo, a prescindere dalle strutturazioni produttive e qualunque sia, o sia stato, il numero delle transazioni; l'oggetto del tributo sta, quindi, nella stratificazione del valore e nella sua dimensione, essendo ininfluenti i passaggi intermedi intervenuti durante il processo di lavorazione o di distribuzione prima del consumo.

Normativamente, l'essenza strutturale dell'imposta – e la sua proiezione ed efficacia orizzontale sull'intero territorio comunitario – è riportata nell'art. 2 della prima

Direttiva 67/227[17]*:"Il principio del sistema comune di Imposta sul Valore Aggiunto consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi una imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione. A ciascuna transazione, l'Imposta sul Valore Aggiunto calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al suddetto bene o servizio, è esigibile, previa deduzione dell'ammontare dell'Imposta sul Valore Aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo. Il sistema comune sul valore aggiunto è applicabile fino allo stadio del commercio al minuto incluso. Tuttavia, sino al momento della soppressione dell'imposizione alla importazione e della detassazione all'esportazione negli scambi tra gli stati membri, questi ultimi hanno la facoltà, con la riserva della consultazione di cui all'art. 5, di applicare tale sistema solo fino allo stato del commercio all'ingrosso incluso e di applicare, se del caso, allo stato del commercio al minuto, ovvero allo stato antecedente a quest'ultimo, una imposta completamente autonoma".*

E' intuitivo come, in rapporto a prescrizioni normative così chiare, produttive dei ricercati effetti di armonizzazione fiscale ed economica, non potesse più trovare minima applicazione una imposizione a "cascata" (sistema vigente in Italia fino al 31 dicembre 1972, sotto la formula dell'I.G.E. – Imposta Generale sull'Entrata) formula quest'ultima che, commisurando, ogni volta, il tributo al precedente *prezzo pieno* del bene o servizio, ed incorporandosi, in ogni occasione, su di esso, produceva un incremento di valore – *rectius* di prezzo -, dipendente – verticalmente - dal numero dei "passaggi" e - orizzontalmente – dai diversi sistemi produttivi, con evidenti effetti accrescitivi e, comunque, differenzianti, tanto sul piano della concorrenza interna quanto in chiave di confronti internazionali.

La soluzione, quindi, non poteva che essere quella adottata, una via che, prospetticamente e funzionalmente, originava una "omologazione fiscale" dei beni e dei servizi a parità di condizioni, qualunque fosse il percorso realizzativo e in qualsiasi maniera il percorso stesso si sviluppasse; una soluzione, quindi, in sintesi, di "genetica" neutralità di ritorni sul piano economico in termini di riflessi fiscali, in rapporto alla

[17] Le prime due direttive agli Stati Membri, essenziali per una strutturazione anche prospettica dell'IVA comunitaria volte a sollecitare il comune recepimento da parte degli Stati Membri, si individuano nella prima e nella seconda direttiva datate 11 aprile 1967, rispettivamente 227 e 228 – GUCE L 71 del 14 aprile 1967, che segnano l'inizio della fase transitoria dell'IVA europea. Le due direttive vennero recepite nell'ordinamento italiano dalla legge delega della riforma tributaria n. 825 del 1971; a queste prescrizioni fece seguito la VI direttiva del 17 maggio 1977, recepita nell'ordinamento interno con DD.PP.RR. 29 gennaio 1979 n. 24, e 31 marzo 1979, n. 94, nonché, per altri profili, con la legge delega n. 662 del 1997 e D.Lgs. n. 313, anch'esso del 1997.

formazione del prezzo di cessione o di prestazione[18].

Il profilo "genetico", della neutralità degli effetti, costituisce il parametro fondamentale, differenziale e qualificativo, dell'Imposta sul Valore Aggiunto, configurandone, da un lato, l'essenza propria, e, dall'altro, motivandone la ragione più autentica della comunitaria adozione.[19]

3.1.2.1 - L'Imposta sul Valore Aggiunto "comunitaria"

3.1.2.1.1 - La rivalsa e la detrazione d'imposta.

La neutralità del sistema impositivo è assicurata dalla congiunzione operativa di due istituti ad un tempo complementari e speculari: l'obbligo di rivalsa, per il cedente/prestatore, ed il diritto di detrazione, per l'acquirente/committente. Stabilisce infatti la normativa comunitaria l'obbligo, per chi cede o chi presta, di addebitare all'acquirente/committente l'imposta riguardante la specifica operazione e, contemporaneamente, su un piano funzionale, il diritto, di chi acquista o commissiona, a detrarre l'imposta pagata al proprio cedente o prestatore di servizio.

In sostanza, l'obbligo di rivalsa, ed il corrispondente diritto di detrazione, funzionalmente e nell'insieme, danno luogo ad un istituto complessivo, mediante il quale, l'imposta sul valore aggiunto idealmente scorre lungo le operazioni oggetto di imposizione muovendo dal primo cedente, o prestatore, fino al consumatore finale, o committente, essendo, in ogni passaggio intermedio, ogni volta, addebitata da chi cede o presta a chi acquista o commissiona, e, riconoscendo, a quest'ultimo, il diritto di detrarre - a tempo debito - l'imposta versata; il tutto, fino al consumatore finale, il quale ultimo, sarà effettivamente inciso dall'imposta dovendola versare - implicitamente - al proprio cedente o prestatore in contestualità con il prezzo e non potendo ulteriormente trasferirla su altri soggetti. La rivalsa, quindi, e la detrazione di imposta, garantiscono, in virtù della loro funzione reciprocamente complementare, la neutralità del tributo, determinando una applicazione dell'imposta limitata esclusivamente al valore del bene e del servizio, quale emerge nei distinti segmenti componenti l'intero percorso produttivo. Lungo questo itinerario, naturalmente, sotto un'ottica di responsabilità impositiva, rilevano, in

[18] Ovviamente questo profilo di perfetta neutralità dell'Iva rispetto ai soggetti chiamata ad applicarla è garantito nel solo modello teorico dell'imposta in cui il soggetto passivo dell'IVA riesca a rivalersi interamente – nei confronti del proprio cliente – dell'IVA addebitata a quest'ultimo, ed a recuperare totalmente l'IVA ricondottagli dai propri fornitori; profili che hanno un contenuto accademico; ma, in questa sede, quel che rileva è l'analisi del funzionamento del tributo per i fini specifici dell'istruttoria.
[19] Per quanto attiene alla configurazione del principio di neutralità fiscale quale emergente dall'interpretazione della Corte di giustizia europea vgs. allegato 2 recante una raccolta sommaria di sentenze significative.

particolare, su un piano giuridico, assumendo il ruolo di protagonisti funzionali, tutti i soggetti "intermediari" fino al consumatore finale; gli intermediari, infatti, (contribuenti di diritto) acquisiscono una dimensione, in concreto, "esattoriale", incassando "imposta" nella fase della cessione o prestazione e/o pagando tributo nella fase dell'acquisto o committenza, operazioni, di incasso e pagamento, che troveranno puntuale espressione conclusiva e di sintesi nel momento dichiarativo. In altri termini gli "intermediari" incassano tributo non proprio ovvero anticipano tributo non dovuto, collocandosi in una posizione fattuale di "tramite" giuridico tra chi effettivamente deve (il consumatore utente – contribuente di fatto) e chi effettivamente ha diritto di avere (l'ente impositore, lo Stato).

Tutto ciò premesso, va ora evidenziato come gli intermediari durante il percorso e in fase dichiarativa possano registrare una situazione di esubero complessivo dell'imposta acquisita (IVA a debito; situazione ordinaria) ovvero di eccedenza dell'Imposta pagata (IVA a credito; situazione sostanzialmente minoritaria) riconducibile a circostanze diverse: ad esempio, difformità di aliquota tra acquisti e vendite con un differenziale positivo a vantaggio degli acquisti, eccedenza degli acquisti rispetto alle vendite, acquisti di beni a fecondità ripetuta di particolare rilievo finanziario; prevalenza di cessioni/prestazioni esenti da IVA, etc.[20].

Al ricorrere di dette situazioni, il sistema impositivo IVA fa obbligo al contribuente eccedentario di IVA "incassata" (IVA dovuta) di versare il valore differenziale; nello stesso tempo, lo stesso sistema riconosce al contribuente portatore di "imposta a credito" un diritto del rimborso del tributo eccedentariamente versato, diritto che trova ragion d'essere proprio nella situazione innanzi descritta a motivo della quale una dazione esuberante rispetto al dovuto configura un versamento indebito (e, quindi, un "incasso") a vantaggio dell'Erario, versamento e, quindi, disponibilità finanziaria anticipata, ma non dovuta dal soggetto e non spettante all'"Erario", che deve essere dallo stesso restituita e, quindi, rimborsata.

3.1.2.1.2 - Il diritto al rimborso.

Il diritto al rimborso - di cui l'istituto della compensazione, come si vedrà, esprime una filiazione logica e funzionale - tracciato dalla disciplina comunitaria e, quindi, ripreso, seppure difformemente, ma nel rispetto dei criteri di fondo, dalle discipline interne, costituisce un principio essenziale del sistema e per tal motivo, ripetutamente e

[20] L'elencazione ha significato puramente orientativo.

spesso con rigore, salvaguardato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea. Da ultimo, un particolare riferimento, per i suoi effetti di stabilizzazione in materia di rimborso e di progettualità in chiave di compensazione, merita la sentenza della Corte 12 maggio 2011, N. C – 107/10 vertente sull'interpretazione dell'art. 18, n. 4, della sesta direttiva 17 maggio 1977, 77/388/CEE congiuntamente all'analisi dei profili di portata giuridico-economica riconducibili all'art. 183, primo comma, della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CEE, quale modificata dalla direttiva del Consiglio 19 dicembre 2006/138/CEE.

In particolare, nel provvedimento richiamato, muovendo dalla prescrizione in forza della quale "*Qualora, per un periodo di imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite. Tuttavia, gli Stati membri possono rifiutare il rimborso o il riporto se l'eccedenza è insignificante*." (art. 183 direttiva Consiglio 2006/112/CEE del 28 novembre 2006) la Corte precisa che, in virtù di costante, propria giurisprudenza, il diritto dei soggetti passivi di detrarre, dall'IVA di cui sono debitori, l'IVA che ha già gravato a monte sui beni acquistati e/o sui servizi prestati, costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'imposta, istituito dalla normativa dell'Unione.[21] Di modo che il diritto alla detrazione involge una parte integrante del meccanismo dell'imposta, e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. In particolare, sottolinea l'Alto Consesso, tale diritto va esercitato immediatamente per tutte le misure di imposta che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte[22]. Ne consegue che, se le modalità attuative del diritto al rimborso dell'eccedenza IVA ricadono, in linea di funzionalità applicativa, nella sfera dell'autonomia procedurale degli Stati Membri, la disciplina restitutiva deve comunque essere contemplata secondo un esercizio che si sviluppi in termini di vincolatività e di ricercata tempestività se non di immediatezza dei tempi; nel rispetto, peraltro, dei condivisi principi di equivalenza del trattamento comunitario e di effettività concreta delle prescrizioni, senza ledere, in particolare, il principio della neutralità fiscale per muovere verso una sostanziale omologazione sovranazionale conciliata con il rispetto delle permanenti identità nazionali.

In concreto, dunque, nazionalmente e comunitariamente, il soggetto passivo d'imposta, quando titolare di un credito IVA, è portatore di un diritto assoluto e tutelato, diritto in ragione del quale non deve, il contribuente, "*risultare gravato del peso del*

[21] V., segnatamente, sentenza 18 dicembre 1997, cause riunite 286/94, C 340/95, C 401/95 e C 47/96, Molenheide ea.,; 25 ottobre 2001, C 78/00, Commissione/Italia nonché 10 luglio 2008, C 25/07.
[22] V., segnatamente, sentenze 6 luglio 1995, C 62/93, BP Soupergaz,; 18 dicembre 2007, C 368/06, Cedilac, nonché Sosnowska.

tributo" che deve ricondursi all'operazione imponibile ed a questo applicarsi senza condizionarne lo sviluppo ed anzi assistendone l'evoluzione o, per meglio dire, secondo la terminologia della Corte, "*la funzione imprenditoriale*" in senso lato. Da ciò discende, sul piano dei ritorni effettivi, che "*deve essere consentito al soggetto passivo di recuperare in condizioni e in tempi adeguati la totalità del credito risultante dall'eccedenza d'imposta*" sancendo, in tal modo, nei fatti, una "*restituzione*" del dovuto, e quindi, un rimborso in termini ragionevoli. Tale ultimo effetto è, sul piano economico, conseguibile sia "*mediante un rientro finanziario in denaro liquido*" ovvero "*per la via di modalità equivalenti*", profili, che, comunque, nell'insieme, in ogni caso, non devono "*far correre alcun rischio finanziario al soggetto passivo*"[23].

Il profilo ora richiamato, per quanto più interessa questa istruttoria, assume uno speciale rilievo poiché ammette, in linea di principio, la possibilità di una compensazione di imposta e cioè l'utilizzo di crediti per la copertura di debiti, compensazione di cui si stabilisce formalmente la praticabilità al punto 65 della sentenza in analisi, che così si esprime:"…*non vi è alcuna ragione che osti, in linea generale, a che il rimborso dell'eccedenza dell'IVA venga effettuato tramite compensazione, ove tale strumento conduca alla liquidazione immediata del credito del soggetto passivo senza che quest'ultimo risulti esposto a rischi finanziari".*

Quindi, in estrema sintesi, la disciplina comunitaria afferente l'imposta sul valore aggiunto, sin dall'origine e poi nel tempo, ha funzionalmente introdotto e, perciò, di volta in volta, perfezionato, anche in attuazione dell'essenziale criterio della neutralità del tributo, un sistema strutturale d'imposta che prevede la restituzione del *quantum* versato in esubero; tale restituzione integra un diritto soggettivo nel presupposto che il dovuto da rimborsare costituisca una anticipazione finanziaria non spettante, anticipazione che, conseguentemente, con la massima, possibile tempestività, deve essere restituita.

Lungo questa logica, una via di ripianamento è rappresentata dalla compensazione d'imposta e cioè dalla possibilità di assolvere debiti tributari con diritti finanziari fiscali, in particolare con diritti IVA.

3.1.2.2 - L'Imposta sul Valore Aggiunto "nazionale"

Il D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, raccoglie, nella versione vigente, l'assetto dell'imposta sul valore aggiunto nazionale quale si è andato progressivamente stratificando, mediante interventi, di volta in volta, integrativi e/o correttivi, a far tempo

[23] V., sentenza Commissione/Italia, e sentenza Sosnowska precedentemente citate (cfr note n. 21 e n. 22)

dalla legge delega della riforma tributaria, n. 825 del 9 ottobre 1971, fino a data presente.

Nel contesto di tale disciplina si rintracciano, naturalmente, specifiche disposizioni, riflesso interno di prescrizioni comunitarie, a loro volta filiazione di criteri e principi collegialmente definiti e strutturati in sede sovranazionale.

3.1.2.2.1 - La rivalsa e la detrazione d'imposta

In particolare, per quanto più direttamente interessa questa istruttoria, gli istituti della "rivalsa" e della "detrazione" d'imposta, quali comunitariamente intesi, trovano replica interna, rispettivamente, nell'art. 18 del D.P.R. n. 633/72 su richiamato – in ordine all'obbligo di "rivalsa"-, nonché - relativamente al diritto alla "detrazione" - negli artt. 19 e 19-*bis*, quali definiti dal D.Lgs. n. 12/1977, ispirato, quest'ultimo, all'art. 17 e segg. della VI direttiva 77/388/CE del 17 maggio 1977, e succ. modifiche.

3.1.2.2.2 - Il diritto al rimborso

Per quanto riguarda, invece, il diritto al "rimborso", la normativa nazionale disciplina l'istituto mediante un corpo normativo che muove dall'art. 27 del più volte richiamato D.P.R. n. 633/72 - in esito alla preliminare procedura di "liquidazione" dell'imposta dovuta – per ricomprendere - con riferimento alla configurazione prescrittiva del "rimborso" e, collateralmente, in rapporto alla fase esecutiva, applicativa ed operativa dello stesso - gli artt. 30 e 38-*bis* del D.P.R. n. 633/72, norme recanti specifiche e circoscritte indicazioni circa soggettività, modalità, condizioni, tempi e dinamismo dell'istituto nel suo complesso.

3.1.2.3 - Considerazioni

Sul piano della funzionalità, l'insieme delle disposizioni innanzi richiamate – artt. 18, 19, 19-*bis*, 27, 30 e 38-*bis* – trasferisce, nel complessivo assetto normativo nazionale - e garantisce - il principio della "neutralità"[24].

[24] Cfr Allegato n. 2.

Naturalmente, detto criterio informatore della disciplina comunitaria trova una corrispondente trasposizione in ogni altro ordinamento continentale, ma è evidente come, in termini concreti, ogni resa nazionale sia diversamente articolata, per cui, nei molteplici ordinamenti, si registrano distinte formulazioni degli istituti, la cui strutturazione e funzionalità esprime il riflesso della varietà dei profili territoriali, economici, politici, giuridico-istituzionali, ma anche l'effetto di scelte proprie in ragione di specifiche volontà e di locali interpretazioni. Dallo sviluppo differenziato dell'unico parametro, - il principio di neutralità - derivano, perciò, nei fatti e nelle applicazioni, effetti distintivi che, pur mantenendo piena la loro legittimità e giuridicità, inducono rese difformi e risposte specifiche.

Ciò premesso, ai fini di una orientata analisi del tema in argomento, appare particolarmente produttivo censire le difformità e risalire, possibilmente, alle loro ragioni, muovendo da un'analisi della diversa resa fiscale, nei distinti Paesi, del pur uniforme regime dell'Imposta sul Valore Aggiunto, e sottolineando la ricorrenza di alcuni profili ordinamentali e normativi specifici del sistema Italia, in una logica di ricostruzione del generale contesto applicativo di riferimento. Il confronto consentirà valutazioni in rapporto all'assetto della disciplina nazionale, in esito al passato, alla presente attualità ed alle auspicabili configurazioni future.

3.1.3 – L'Imposta sul Valore Aggiunto: profili statistici, comparazioni e valutazioni

L'andamento del gettito dell'Imposta sul Valore Aggiunto nel continente europeo, - con particolare riferimento ad alcuni Paesi Membri – direttamente rapportato alle emergenze delle distinte contabilità pubbliche, ha la potestà di manifestare effetti particolarmente significativi. Ma ancora più interessanti – una volta conosciuta la base di potenziale applicazione del tributo IVA per ogni Stato Membro – sono i riflessi riconducibili al confronto orizzontale dei ritorni di gettito, con riferimento ai singoli Stati, ritorni riferibili ad un tributo sostanzialmente omologo e, quindi, in linea generale, uniformemente applicato in tutti gli ordinamenti.

Quando da un tale raffronto emergano differenze di esiti e, soprattutto, quando queste differenze risultino particolarmente evidenti, la conoscenza delle ragioni che hanno indotto, in linea generale, la diversità di risposta e, più ancora, la conoscenza delle motivazioni che hanno sostenuto l'adozione o meno di importanti strumenti applicativi dell'imposta - quali la compensazione - assume particolare rilievo; ciò nel caso in cui si proceda all'inserimento del meccanismo del sistema impositivo, ma anche quando si

decida per la non previsione oppure per una soluzione attenta, misurata. Queste informazioni possono indirizzare ed orientare opportune valutazioni sulla reale funzionalità degli istituti, nella prospettiva di prevenire, eliminare o quanto meno contenere, conseguenze retroagenti sul sistema e sui progetti.

Lungo questa logica si muovono le indicazioni di seguito riportate.

3.1.3.1 - In Europa

La tabella n. 2 evidenzia, in riferimento all'arco temporale 1997/2011, l'andamento dinamico del PIL in alcuni Paesi Europei e, in rapporto ad esso, l'entità e la percentuale d'imposta sul valore aggiunto progressivamente attinta, mentre la tabella n. 3 reca gli stessi valori, ma limitatamente ad alcuni Paesi, nella prospettiva di facilitare l'analisi, anche in rapporto alle indicazioni emergenti dal grafico n. 1.

I dati pongono in risalto una diffusa corrispondenza percentuale nel rapporto IVA/PIL, pur in un contesto nel quale si registra un dimensionamento tendenzialmente più contenuto nel Regno Unito cui fa riscontro un livellamento costantemente elevato riferibile ad alcuni altri Paesi del Nord Europa, particolarmente Danimarca, Finlandia, Svezia. In quest'ultima area, il gettito impositivo si stabilizza intorno a valori corrispondenti all'8% per arrivare al 10.3% nell'annualità 2009. Di contro, i ritorni d'imposta di Spagna ed Italia tendono ad affiancarsi alle emergenze del Regno Unito per dimensionarsi, nella misura del 4%, in Spagna nell'anno 2009; ciò, in evidente controtendenza rispetto, in particolare, alla situazione svedese che registra una dimensione di gettito non molto difforme (42 milioni di euro del Paese iberico contro i circa 30 milioni della Svezia) pur essendo il PIL spagnolo, relativo al 2009, quasi 5 volte superiore e pur differenziandosi radicalmente le aliquote di imposta[25].

In linea generale, comunque, si registra, nel continente e nazionalmente – anche se in misura non proporzionale - un parallelismo di andamento economico-fiscale per cui alla crescita pressoché costante ed uniforme di PIL, corrisponde una crescita di imposta, sia in assoluto che percentualmente. Parallelismo che si mantiene sostanzialmente anche negli ultimi anni 2007/2011, eccezion fatta per la annualità 2009, annualità che si caratterizza, in maniera uniforme, per un abbattimento trasversale del PIL cui corrisponde un diffuso contenimento dell'imposta sul valore aggiunto, effetto che per la sua orizzontalità denuncia, con evidenza, il momento di criticità universalmente noto.

[25] Vgs. tabella n. 4. I dati sono riferiti all'annualità 2010.

TABELLA N. 2

Serie storica del PIL e del gettito IVA, nonché del relativo rapporto percentuale, in alcuni Paesi UE dal 1997 al 2011(importi in miliardi)

		IT	FR	DE	GB	AT	BE	DK	FI	EL	IE	LU	NL	PT	ES	SE	*Media UE a 15*
1997	**PIL**	**1.053**	**1.257**	**1.907**	**1.199**	**183**	**220**	**150**	**109**	**120**	**72**	**16**	**341**	**102**	**505**	**223**	***497***
	Gettito IVA	**59**	**97**	**122**	**79**	**15**	**15**	**15**	**9**	**8**	**5**	**1**	**23**	**7**	**28**	**19**	***34***
	% Iva/ PIL	5,6%	7,7%	6,4%	6,6%	8,3%	6,8%	9,7%	8,5%	6,4%	7,1%	5,4%	6,7%	7,1%	5,5%	8,6%	*6,7%*
1998	**PIL**	**1.087**	**1.315**	**1.952**	**1.300**	**190**	**228**	**155**	**116**	**122**	**79**	**17**	**360**	**109**	**537**	**227**	***520***
	Gettito IVA	**66**	**100**	**128**	**84**	**16**	**15**	**15**	**10**	**8**	**6**	**1**	**24**	**8**	**30**	**20**	***35***
	% Iva/ PIL	6,1%	7,6%	6,6%	6,4%	8,2%	6,7%	9,8%	8,3%	6,7%	7,1%	5,6%	6,8%	7,3%	5,6%	8,7%	*6,8%*
1999	**PIL**	**1.127**	**1.368**	**2.012**	**1.410**	**198**	**239**	**163**	**122**	**132**	**90**	**20**	**386**	**118**	**580**	**243**	***547***
	Gettito IVA	**69**	**105**	**138**	**93**	**17**	**17**	**16**	**10**	**9**	**6**	**1**	**27**	**9**	**35**	**21**	***38***
	% Iva/ PIL	6,1%	7,7%	6,8%	6,6%	8,4%	7,1%	9,8%	8,3%	7,1%	7,1%	5,4%	7,0%	7,4%	6,1%	8,8%	*7,0%*
2000	**PIL**	**1.198**	**1.440**	**2.048**	**1.602**	**209**	**253**	**174**	**132**	**135**	**106**	**22**	**418**	**127**	**630**	**268**	***584***
	Gettito IVA	**77**	**107**	**141**	**64**	**17**	**18**	**12**	**11**	**10**	**7**	**1**	**29**	**10**	**38**	**196**	***49***
	% Iva/ PIL	6,5%	7,4%	6,9%	4,0%	8,1%	7,2%	7,1%	8,2%	7,3%	6,8%	5,2%	6,9%	7,7%	6,0%	73,2%	*8,4%*
2001	**PIL**	**1.256**	**1.496**	**2.102**	**1.643**	**214**	**259**	**179**	**139**	**146**	**118**	**23**	**448**	**134**	**681**	**254**	***606***
	Gettito IVA	**78**	**108**	**139**	**67**	**17**	**18**	**13**	**11**	**11**	**7**	**1**	**33**	**10**	**39**	**20**	***38***
	% Iva/ PIL	6,2%	7,2%	6,6%	4,1%	8,1%	6,9%	7,2%	8,0%	7,5%	6,3%	5,5%	7,3%	7,5%	5,8%	8,1%	*6,3%*
2002	**PIL**	**1.295**	**1.543**	**2.132**	**1.710**	**221**	**268**	**185**	**144**	**157**	**131**	**24**	**465**	**140**	**729**	**267**	***627***
	Gettito IVA	**80**	**110**	**137**	**71**	**18**	**19**	**13**	**12**	**12**	**9**	**1**	**33**	**11**	**42**	**21**	***39***
	% Iva/ PIL	6,2%	7,1%	6,4%	4,2%	8,2%	7,0%	7,1%	8,1%	7,6%	6,7%	5,5%	7,2%	7,6%	5,7%	8,0%	*6,3%*
2003	**PIL**	**1.335**	**1.588**	**2.148**	**1.647**	**225**	**276**	**189**	**146**	**172**	**141**	**26**	**477**	**143**	**783**	**279**	***638***
	Gettito IVA	**79**	**113**	**138**	**77**	**18**	**19**	**13**	**12**	**12**	**9**	**1**	**35**	**11**	**46**	**22**	***40***
	% Iva/ PIL	5,9%	7,1%	6,4%	4,7%	8,0%	6,9%	7,1%	8,6%	7,0%	6,7%	5,5%	7,3%	7,7%	5,9%	8,0%	*6,3%*
2004	**PIL**	**1.392**	**1.656**	**2.196**	**1.773**	**235**	**291**	**197**	**152**	**185**	**151**	**27**	**491**	**149**	**841**	**292**	***668***
	Gettito IVA	**82**	**120**	**138**	**82**	**19**	**20**	**14**	**13**	**13**	**11**	**2**	**36**	**12**	**51**	**23**	***42***
	% Iva/ PIL	5,9%	7,2%	6,3%	4,6%	7,9%	7,0%	7,2%	8,5%	6,8%	7,1%	5,9%	7,3%	7,8%	6,0%	8,0%	*6,3%*
2005	**PIL**	**1.429**	**1.718**	**2.224**	**1.834**	**245**	**303**	**207**	**157**	**195**	**163**	**30**	**513**	**154**	**909**	**298**	***692***
	Gettito IVA	**85**	**126**	**140**	**83**	**19**	**21**	**15**	**14**	**13**	**12**	**2**	**39**	**13**	**57**	**25**	***44***
	% Iva/ PIL	6,0%	7,4%	6,3%	4,5%	7,9%	7,1%	7,5%	8,7%	6,9%	7,4%	6,0%	7,5%	8,5%	6,2%	8,3%	*6,4%*
2006	**PIL**	**1.485**	**1.798**	**2.314**	**1.949**	**259**	**318**	**219**	**166**	**211**	**178**	**34**	**540**	**160**	**984**	**318**	***729***
	Gettito IVA	**93**	**131**	**147**	**88**	**20**	**23**	**17**	**14**	**15**	**14**	**2**	**40**	**14**	**62**	**24**	***47***
	% Iva/ PIL	6,3%	7,3%	6,4%	4,5%	7,6%	7,3%	7,7%	8,7%	7,0%	7,6%	5,7%	7,4%	8,6%	6,3%	7,4%	*6,4%*
2007	**PIL**	**1.546**	**1.887**	**2.429**	**2.053**	**274**	**335**	**228**	**180**	**227**	**190**	**37**	**572**	**169**	**1.054**	**338**	***768***
	Gettito IVA	**96**	**136**	**170**	**92**	**21**	**24**	**18**	**15**	**16**	**14**	**2**	**43**	**14**	**64**	**28**	***50***
	% Iva/ PIL	6,18%	7,22%	7,02%	4,48%	7,66%	7,06%	7,72%	8,37%	7,27%	7,45%	5,59%	7,50%	8,47%	6,03%	8,36%	*6,54%*
2008	**PIL**	**1.568**	**1.933**	**2.474**	**1.815**	**283**	**345**	**233**	**186**	**237**	**180**	**40**	**594**	**172**	**1.088**	**333**	***765***
	Gettito IVA	**94**	**137**	**176**	**92**	**22**	**24**	**18**	**16**	**17**	**13**	**2**	**43**	**14**	**56**	**30**	***50***
	% Iva/ PIL	5,98%	7,09%	7,12%	5,07%	7,77%	6,97%	7,53%	8,35%	7,16%	7,07%	5,78%	7,27%	8,39%	5,17%	8,93%	*6,56%*
2009	**PIL**	**1.521**	**1.907**	**2.397**	**1.566**	**274**	**339**	**222**	**171**	**233**	**160**	**38**	**572**	**168**	**1.054**	**291**	***728***
	Gettito IVA	**86**	**129**	**178**	**90**	**22**	**24**	**17**	**15**	**15**	**10**	**2**	**40**	**12**	**42**	**30**	***48***
	% Iva/ PIL	5,7%	6,8%	7,4%	5,8%	8,1%	6,9%	7,5%	8,7%	6,4%	6,4%	6,2%	7,0%	7,1%	4,0%	10,3%	*6,5%*
2010	**PIL**	**1.549**	**1.933**	**2.477**	**1.697**	**286**	**353**	**234**	**180**	**230**	**156**	**42**	**588**	**173**	**1.063**	**347**	***754***
	Gettito IVA	**97**	**135**	**181**	**96**	**23**	**25**	**17**	**15**	**16**	**10**	**2**	**43**	**14**	**57**	**32**	***51***
	% Iva/ PIL	6,25%	6,98%	7,29%	5,66%	7,95%	7,13%	7,38%	8,47%	7,09%	6,32%	5,84%	7,25%	7,82%	5,38%	9,30%	*6,75%*
2011	**PIL**	**1.556**	**1.997**	**2.593**	**1.750**	**301**	**370**	**2.405**	**189**	**209**	**159**	**43**	**602**	**171**	**1.063**	**400**	
	Gettito IVA	**98**	**140**	**190**	**111**	**23**	**26**	**177**	**17**	**n.d.**	**n.d.**	**3**	**n.d.**	**n.d.**	**56**	**33**	
	% Iva/ PIL	6,32%	6,99%	7,34%	6,34%	7,81%	7,03%	7,36%	8,93%			6,36%			5,27%	8,27%	

IT	FR	DE	GB	AT	BE	DK	SE
Italia	Francia	Germania	Regno Unito	Austria	Belgio	Danimarca	Svezia

FI	EL	IE	LU	NL	PT	ES
Finlandia	Grecia	Irlanda	Lussemburgo	Olanda	Portogallo	Spagna

FONTE*: Elaborazione Corte dei conti su dati EUROSTAT*

TABELLA N. 3

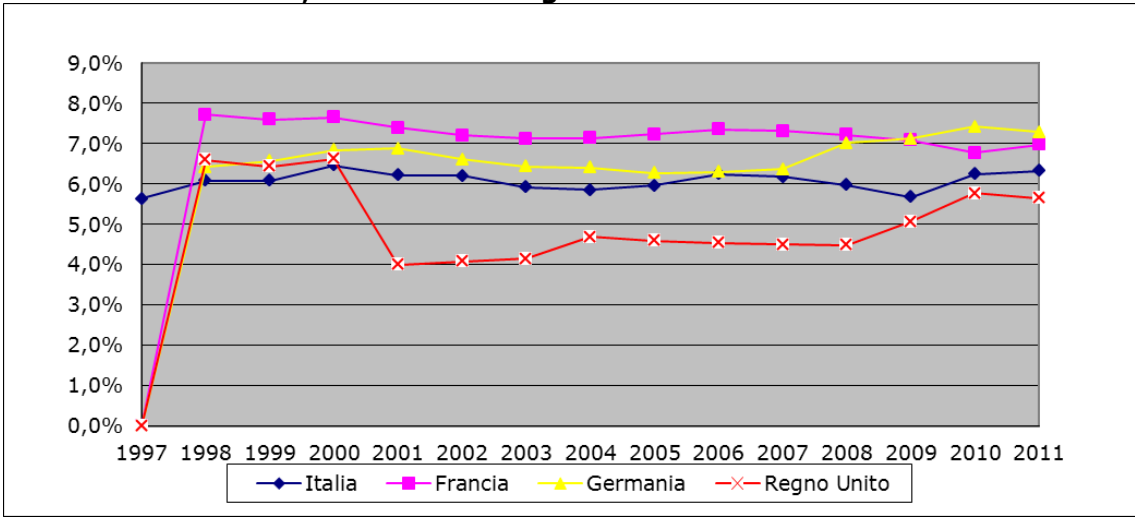
Serie storica del PIL e del gettito IVA, nonché del relativo rapporto percentuale, in Italia, Francia, Germania e Regno Unito dal 1997 al 2011 (importi in milioni)

		Italia	Francia	Germania	R. Unito
1997	PIL	1.052.554	1.257.261	1.907.246	1.199.032
	Gettito IVA	59.293	97.147	122.475	79.046
	% Iva/PIL	5,6%	7,7%	6,4%	6,6%
1998	PIL	1.087.221	1.315.265	1.952.107	1.299.613
	Gettito IVA	66.158	99.987	128.367	83.575
	% Iva/PIL	6,1%	7,6%	6,6%	6,4%
1999	PIL	1.127.091	1.367.966	2.012.000	1.409.858
	Gettito IVA	68.653	104.695	137.720	93.396
	% Iva/PIL	6,1%	7,7%	6,8%	6,6%
2000	PIL	1.198.300	1.439.600	2.047.500	1.601.800
	Gettito IVA	77.473	106.500	140.871	64.202
	% Iva/PIL	6,5%	7,4%	6,9%	4,0%
2001	PIL	1.255.700	1.495.553	2.101.900	1.643.154
	Gettito IVA	78.056	107.751	138.935	67.100
	% Iva/PIL	6,2%	7,2%	6,6%	4,1%
2002	PIL	1.295.226	1.542.928	2.132.200	1.710.421
	Gettito IVA	80.382	109.905	137.103	71.066
	% Iva/PIL	6,2%	7,1%	6,4%	4,2%
2003	PIL	1.335.354	1.587.902	2.147.500	1.647.056
	Gettito IVA	79.099	113.307	137.568	77.343
	% Iva/PIL	5,9%	7,1%	6,4%	4,7%
2004	PIL	1.391.530	1.655.571	2.195.700	1.772.546
	Gettito IVA	81.515	119.738	137.775	81.550
	% Iva/PIL	5,9%	7,2%	6,3%	4,6%
2005	PIL	1.429.479	1.718.047	2.224.400	1.833.954
	Gettito IVA	85.317	126.336	140.121	83.415
	% Iva/PIL	6,0%	7,4%	6,3%	4,5%
2006	PIL	1.485.377	1.798.115	2.313.900	1.948.518
	Gettito IVA	92.860	131.495	147.457	87.753
	% Iva/PIL	6,3%	7,3%	6,4%	4,5%
2007	PIL	1.546.177	1.886.793	2.428.500	2.052.847
	Gettito IVA	95.623	136.220	170.387	92.051
	% Iva/PIL	6,18%	7,22%	7,02%	4,48%
2008	PIL	1.567.761	1.933.195	2.473.800	1.815.417
	Gettito IVA	93.698	136.989	176.188	92.017
	% Iva/PIL	5,98%	7,09%	7,12%	5,07%
2009	PIL	1.520.870	1.907.145	2.397.100	1.565.750
	Gettito IVA	86.280	129.188	178.020	90.420
	% Iva/PIL	5,7%	6,8%	7,4%	5,8%
2010	PIL	1.548.816	1.932.802	2.476.800	1.696.583
	Gettito IVA	96.834	134.816	180.533	95.991
	% Iva/PIL	6,25%	6,98%	7,29%	5,66%
2011	PIL	1.556.000			
	Gettito IVA	98.387			
	% Iva/PIL	6,32%			

FONTE*: Elaborazione Corte dei Conti su dati EUROSTAT*

GRAFICO N. 1

Serie storica del rapporto percentuale tra il PIL ed il gettito IVA in Italia, Francia, Germania e Regno Unito dal 1997 al 2011



FONTE*: Elaborazione Corte dei conti su dati EUROSTAT*

TABELLA N. 4

Aliquote IVA nei Paesi europei		
Paese	**Valore**	
	Normale	**Ridotto**
Austria	20,0%	12,0 o 10,0%
Belgio	21,0%	12,0 o 6,0%
Bulgaria	20,0%	
Cipro	15,0%	5,0%
Danimarca	25,0%	
Estonia	18,0%	5,0%
Finlandia	22,0%	17,0 e 8,0%
Francia	19,6%	5,5 o 2,1%
Germania	19,0%	7,0%
Grecia	19,0%	8,0 o 4,0%
Irlanda	21,0%	13,5 o 4,4%
Italia	**20,0%**	**10,0** e **4,0%**
Lettonia	18,0%	9,0 o 5,0%
Lituania	18,0%	9,0 o 5,0%
Lussemburgo	15,0%	12,0 - 9,0 - 6,0 o 3,0%
Malta	18,0%	5,0%
Paesi Bassi	19,0%	6,0%
Portogallo	20,0%	12,0 o 5,0%
Polonia	22,0%	7,0 o 3,0%
Repubblica Ceca	19,0%	9,0%
Regno Unito	15,0%	5,0%
Romania	19,0%	9,0%
Slovacchia	19,0%	
Slovenia	20,0%	8,6%
Spagna	16,0%	7,0 - 4,0 e 0%
Svezia	25,0%	12,0 o 6,0%
Svizzera	8,0%	3,6 o 2,4% o 0%
Ungheria	20,0%	5,0%

FONTE*: Agenzia delle Entrate*

3.1.3.2 - In Italia

Le emergenze statistiche innanzi richiamate segnalano un sistema Italia disallineato rispetto alle situazioni riconducibili ad altri ordinamenti. Dette risultanze, tuttavia, seppure testimonianza di una divergente tendenza, non esprimono compiutamente la specificità del tema, con riferimento al nostro Paese. In questa prospettiva, necessitano analisi maggiormente orientate verso le ragioni della fiscalità, e, in questo contesto, specificamente rivolte all'Imposta sul Valore Aggiunto.

A questi fini valgono le emergenze di un approfondito studio condotto dal Dipartimento delle Finanze (DF) del Ministero dell'Economia e Finanze (MEF) avente ad oggetto una valutazione comparata del rendimento dell'IVA in Italia in rapporto ad altri Paesi Europei, con riferimento all'annualità 2009.

In merito, l'esito dell'attività sviluppata – rivolta a cinque Stati Membri - è sintetizzato nella tabella n. 5. Il prospetto evidenzia, per il sistema nazionale, un pronunciato differenziale - pari al 36,39% - tra base imponibile effettiva e base imponibile teorica, da cui discende, poi, sul piano dell'imposta, un GAP di IVA[26] che si dimensiona, per stima – così come illustrato da altra analisi condotta dall'Agenzia delle Entrate - nelle risultanze emergenti dal grafico 2 (andamento del GAP IVA in Italia nel trentennio 1980-2010)[27].

Ambedue i versanti di indagine, alimentano, concordemente, la consapevolezza di una frequenza singolare delle trasgressioni d'imposta – in termini comportamentali e in misure finanziarie – e, comunque, una speciale propensione ad evadere; sotto quest'ultimo aspetto, vale, in aggiunta e, da ultimo, con riferimento al periodo 2007 – 2009, lo studio sviluppato dall'Agenzia delle Entrate, avente ad oggetto, quale finalità precipua, la determinazione della misura media, stimata, dell'evasione fiscale – ovvero, come definita dall'Agenzia, "propensione a non dichiarare" - misura individuata nella percentuale del 29,3% in ordine all'IVA e del 19,4% in rapporto all'IRAP, entità

[26] Il "gap" IVA identifica la differenza fra il gettito potenziale dell'imposta (quello conseguibile in assenza di evasione) e il gettito effettivo (quello effettivamente incassato dall'erario). Tale differenza può essere espressa in termini assoluti o – come avviene nel grafico – in percentuale del gettito potenziale. I valori riportati rappresentano una media fra quelli stimati in relazione ai due diversi comportamenti con cui si realizza l'evasione IVA: quello con complicità, in cui il venditore e l'acquirente si accordano per non fatturare interamente l'operazione; quello senza complicità, in cui il venditore fattura l'IVA all'acquirente ma non la versa all'Erario.

[27] Approfondimenti specifici in ordine ai temi in argomento sono contenuti nel Rapporto di Coordinamento di questa Corte riferiti all'annualità 2010 e 2011. Nel rapporto del 2011 è richiamato altresì lo studio richiesto dalla Commissione Europea ed elaborato su suo incarico dal titolo *Study to quantify and analyse the Vat gap in the EU-25 Member States,* 21 September 2009, avente ad oggetto il VAT GAP e riguardante, con riferimento l'annualità 2006, 25 Paesi Membri. L'analisi condotta conferma, seppure con profili di difformità non sostanziali, le indicazioni cui sono pervenuti gli studi interni.

percentuali complessivamente espressive di un vuoto di gettito valutato intorno ai 46 miliardi l'anno (tabella n. 6) [28].

Conseguentemente, quindi, emerge dagli approfondimenti di indagine, una specificità di comportamenti fiscali interni spiccatamente e diffusamente trasgressivi rispetto al sistema fiscale e, in particolare, in rapporto all'Imposta sul Valore Aggiunto, in chiave di mancati ritorni impositivi che producono effetti contenutivi del gettito, nel suo insieme[29].

TABELLA N. 5

Il VAT GAP in sei Paesi europei nel 2009
(importi in milioni)

Variabili	Italia	Francia	Spagna	Germania	Regno Unito (**)	Olanda
entrate nette	85.261	125.933	39.831	176.320	81.729	35.265
Imponibile teorico (*)	892.551	933.642	622.907	1.149.358	823.462	263.706
base Iva effettiva	567.720	839.725	377.189	1.046.867	700.307	225.595
rendimento Iva	63,61%	89,94%	60,55%	91,08%	85,04%	85,55%
Diff. base effettiva/ imponibile teorico	36,39%	10,06%	39,45%	8,92%	14,96%	14,45%

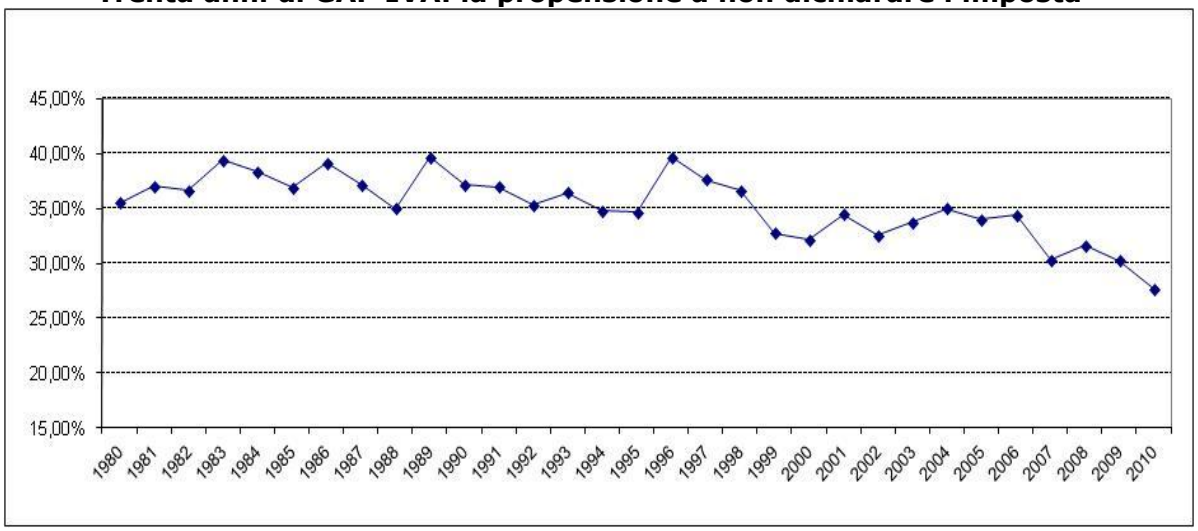
FONTE*: MEF - Dipartimento delle Finanze.*
(*) Stima anno 2007.
(**) Importi in milioni di sterline.

[28] In linea generale, e per una visione ancora più ampia sempre in esito al tema dell'evasione fiscale in materia di IVA, va sottolineato che secondo l'Ocse, l'Italia si collocherebbe al terzo posto fra i paesi dell'area - alle spalle di Turchia e Messico – quanto a peggiore performance, sulla base di un indicatore rappresentato dal rapporto fra il gettito effettivo IVA e quello teorico che si genererebbe se a tutta la base imponibile teorica si applicasse l'aliquota ordinaria dell'imposta e non si verificasse né evasione né erosione (il c.d. *VAT Revenue Ratio).* Parallelamente agli approfondimenti sull'evasione fiscale, l'analisi economica istituzionale ha affrontato il più ampio tema dell'economia sommersa. Di recente, in uno studio diffuso dalla Banca d'Italia, è stata proposta una rivisitazione del metodo di stima dell'economia sommersa fondato sull'ipotesi che gli scambi al di fuori dell'economia regolare siano realizzati in larga misura attraverso il ricorso al contante per evitarne la tracciabilità. Dai risultati si evince che nel periodo 2005 – 2008 l'incidenza media dell'economia sommersa è stata pari al 16,5 per cento del Pil; il dato corrispondente per le attività illegali (l'altra componente dell'economia irregolare) è risultato pari al 10,9 per cento. Banca d'Italia, *"La misurazione dell'economia sommersa attraverso l'approccio della domanda di circolante: una reinterpretazione della metodologia con un'applicazione all'Italia"* di G. Ardizzi, C. Petraglia, M. Piacenza e G. Turati. Temi di discussione n. 864, aprile 2012.

[29] Per compiutezza di indagine, deve essere posto in speciale risalto come la sottrazione fiscale dell'IVA non rilevi esclusivamente per sé, con limitato riflesso al ristretto ambito d'imposta, ma si estenda per strutturarsi come strumento di geometrica espansione di evasione fiscale, così originando il fenomeno c.d. di "moltiplicando"; tale effetto si sviluppa, poiché, per quanto qui interessa e su un piano generale, la sottrazione di imposta sul valore aggiunto può attuarsi o a seguito di mancata o parziale fatturazione attiva - ovvero mancata o parziale registrazione - volta al contenimento di ricavi, oppure mediante falsa fatturazione, totale o parziale, passiva, mirante all'incremento di costi per il cessionario o committente. Così operando, la sottrazione di base imponibile IVA è induttiva di ulteriori illeciti impositivi e di aggiuntivi effetti negativi sul gettito, favorendo il contenimento di ricavi ovvero l'incremento di costi. La trasgressione IVA, quindi, si riflette, così, in una evasione IRES, IRE, IRAP, etc., originando, appunto, un "moltiplicando" che può dar luogo, secondo stime condivisibili, ad una fertilità evasiva capace di duplicare, se non triplicare, su un piano generale, la misura di contenimento di gettito riconducibile alla sola IVA .

GRAFICO N. 2

Trenta anni di GAP IVA: la propensione a non dichiarare l'imposta



FONTE*: Agenzia delle Entrate.*
"I nuovi dati sull'evoluzione e la distribuzione dell'evasione: verso una stima del tax gap?", (a cura di A. Braiotta, E. D'Agosto e S. Pisani). Relazione al Convegno "La campagna di primavera contro l'evasione: logica e strategie dell'Agenzia delle Entrate", Milano "Bicocca", 20 aprile 2012.

TABELLA N. 6

La propensione ad evadere l'IVA e l'IRAP – Media 2007-9 (*)(milioni di euro)

	Aree territoriali					Settori					
Imposte	**Italia**	**Nord ovest**	**Nord est**	**Centro**	**Sud Isole**	**Agricoltura**	**Industria SS**	**Costruzioni**	**Commercio, trasporti e comunicazioni**	**Credito, attività immobiliari imprenditoriali**	**Pubblica Amministrazione e altre attività di servizio**
IVA											
gettito evaso	38.269	9.944	6.738	6.910	14.677						
propensione all'evasione*	29,3	25,7	24,5	24,6	40,1						
IRAP											
gettito evaso	8.342	1.811	1.740	1.973	2.818	358	883	572	2.820	2.867	841
propensione all'evasione*	19,4	12,7	17,5	21,4	29,4	37,8	7,8	17,9	24,8	32,7	11,3

FONTE*: elaborazione Corte dei Conti su dati Agenzia delle Entrate.*
(*) Gettito evaso in percentuale del gettito potenziale. Cfr. nota al Grafico 2

3.1.3.3 – Profili di specificità

Ma ciò che più rileva, in questa sede, non sta tanto nella comprovata sussistenza di un diffuso fenomeno evasivo[30], e nemmeno nel suo singolare rilievo - per valori assoluti, dimensioni comparate, continuità – quanto, soprattutto, la sua stessa ricorrenza, nelle configurazioni delineate, malgrado l'operatività, nel sistema nazionale, di prescrizioni normative, strutture, strumenti di intervento, decisamente significativi, che non trovano, singolarmente e nell'insieme, corrispondente riscontro in nessun altro ordinamento continentale.

In questo contesto, una prima sottolineatura merita la presenza operativa di una specifica polizia economica investigativa militarmente ordinata, le cui speciali potestà esplorative, investigative e conoscitive, conferite prioritariamente con la legge 7 gennaio 1929, n. 4, sono state poi, di volta in volta, integrate per assumere una configurazione interna ed un dimensionamento complessivo obiettivamente assai considerevole, sancendo la doppia anima di polizia amministrativa/tributaria e di polizia giudiziaria, in capo ad ogni appartenente all'Organismo.

L'assetto potestativo così strutturato ha dato luogo, nell'insieme, ad una proiezione operativa soggettivamente conosciuta, nelle forme vigenti, soltanto nel sistema Italia. A ciò aggiungasi, peraltro, che la polizia economico-investigativa sviluppa la propria azione affiancandosi e/o sovrapponendosi a strutture, come noto, civilmente ordinate, di polizia/organismi fiscali e di accertamento. Strutture, questa volta, espressive di criteri e funzioni corrispondenti a quelle operanti in ogni altro Paese

[30] Naturalmente, il tema dell'evasione fiscale ha cittadinanza in ogni sistema ed in ogni ordinamento. In particolare, l'argomento è ben noto in sede comunitaria e costituisce oggetto di attenzione specifica, rientrando nel settore di responsabilità condivisa con gli Stati Membri, un settore quindi, di singolare rilievo costantemente attenzionato e stimolato nei monitoraggi e nelle proposte. Tale forte sensibilità trova significativa espressione nella "Relazione al Parlamento Europeo sul futuro dell'IVA" – Atto A 7 – 0318/2011 – prodotta della Commissione per i problemi economici e finanziari del Parlamento Europeo. Il documento reca una specifica e articolata "Proposta di Risoluzione" alimentata e radicata su diversificate ma convergenti motivazioni. In particolare, dal documento emerge una stima dell'evasione IVA che fa oscillare l'entità dell'aggressione finanziaria da un minimo di 80 ad un massimo di 100 miliardi di euro annui, la gran parte – in sintesi – riconducibile alle cosiddette "frodi carosello". La relazione sul futuro dell'IVA si conclude con la rappresentazione di una modulare modifica del sistema la cui ragione principale di precarietà impositiva sta nella cosiddetta "transitorietà" del tributo che, in questo momento, malgrado gli oltre 40 anni di operatività del sistema IVA comunitario, prevede ancora una imposizione nel Paese di destinazione dei beni invece che nel Paese di origine. Di qui, per la via di modulari elusioni e sotterranei aggiramenti e/o strumentalizzazioni della disciplina, il motore principale dell'evasione in un contesto di riferimento che si caratterizza per la mondializzazione dell'economia a cui, di riflesso. corrisponde il collaterale effetto di una internazionalizzazione delle frodi. Al riguardo, vale un lontano, ma ancora perfettamente aderente, parere del Comitato economico e sociale della Comunità contenuto nel documento "La lotta contro le frodi fiscali del mercato unico" (Documento 2000/C 268/12) "il fenomeno della frode (perpetrata in genere da singoli individui) poteva considerarsi come un aspetto fisiologico del sistema economico, la cui entità è, di norma, in rapporto inverso alla forza delle strutture legali e regolamentari, all'efficienza dei controlli e alla forza dissuasiva dei controlli. Questo tipo di frode rimane endemico nel sistema, ed anzi mostra una certa tendenza all'aumento: vi contribuiscono l'economia sommersa, la diminuzione dei controlli fisici, ed in una certa misura, le carenze nelle regolamentazioni Comunitarie e la mancanza di coordinamento di quelle nazionali".

Comunitario, nei quali però agiscono singolarmente e con competenze esclusive (la tabella allegato 7 sintetizza l'attività di controllo esercitata dall'Agenzia delle Entrate nel triennio 2009 – 2011 evidenziando il carico ispettivo ed i risultati conseguiti).

TABELLA N. 7

L'attività di controllo dell'Agenzia delle Entrate (anni 2009 – 2011)			
	2009	**2010**	**2011**
Numero di interventi eseguiti			
Accertamenti II.DD.- IRAP- IVA- Registro	768.345	768.793	756.186
di cui: II.DD. IRAP e IVA	*409.964*	*388.343*	*347.329*
L'attività istruttoria esterna			
Totale	**73.900**	**55.924**	**54.311**
I controlli formali eseguiti			
Totale	**1.199.507**	**1.237.937**	**1.321.870**
Di cui: controllo documentale ex art. 36 ter D.P.R. 600/73	*705.313*	*905.556*	*1.005.381*
di cui: campione unico	*494.194*	*332.381*	*316.489*
Gli accertamenti sintetici Irpef			
Numero Accertamenti Sintetici Irpef relativi a periodi d'imposta fino al 2008	28.240	30.365	36.263
Soggetti titolari di Reddito professionale o d'impresa	8.570	8.488	8.664
Risultati finanziari conseguiti al 31/12/2011 (*in milioni di euro*)	119.714.265	109.313.457	44.700.207

FONTE*: Agenzia delle Entrate*

Questo sul piano della soggettivazione attiva.

Sul piano degli strumenti a contrasto - incrementativi delle potestà investigative e di accertamento risalenti ai soggetti innanzi individuati - il sistema Italia ha adottato, progressivamente, aggiuntive formule specifiche a contenimento del fenomeno evasivo, non praticate in altri contesti. Si intende far riferimento al sistema dei cc.dd. "controlli strumentali", costituiti dalla normativa sulla bolla di accompagnamento sui beni viaggianti (D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627), dalla disciplina degli scontrini fiscali e dalla regola della ricevuta fiscale (art. 22 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - D.M. 30 marzo 1992 e successive modifiche ed integrazioni), disposizioni tutte funzionalmente rivolte a sollecitare l'emersione di basi imponibili attraverso, appunto, l'emersione delle operazioni (cessioni o prestazioni di servizio), ovvero mediante l'intercettazione del movimento di beni. La funzione "strumentale" di alcune prescrizioni normative, che ha preso le mosse a far tempo dall'anno 1992, è presente, ancora oggi, e particolarmente attiva con riferimento ai cc.dd "ricevuta fiscale" e "scontrino fiscale", una funzione che si è sviluppata, complessivamente, con gli effetti riepilogati nella tabella n. 8, recante il monte dei controlli esperito dalla sola Guardia di Finanza, segnalante una dimensione ispettiva, in termini generali, senza confronti (nel complesso, circa 24 milioni di contatti).

TABELLA N. 8

Controlli strumentali - annualità dal 1991 al 2012*- numero ed esiti per tipologia												
Anno	**BENI VIAGGIANTI (bolla di Accompagnamento e documenti equiparati)**			**RICEVUTE FISCALI**			**SCONTRINI FISCALI**			**CONTROLLI SU STRADA (D.D.T.)**		
	Tot. Contr.	**di cui IRR.**	**% incid.**	**Tot. Contr.**	**di cui IRR.**	**% incid.**	**Tot. Contr.**	**di cui IRR.**	**% incid.**	**Tot. Contr.**	**di cui IRR.**	**% incid.**
1991	714.535	70.256	10%	566.184	31.517	6%	990.847	78.193	8%	-	-	
1992	708.186	95.662	14%	341.787	26.147	8%	663.939	57.599	9%	-	-	
1993	659.423	78.218	12%	324.189	27.140	8%	633.664	72.919	12%	-	-	
1994	662.699	78.554	12%	308.288	25.207	8%	625.234	78.563	13%	-	-	
1995	659.463	79.519	12%	277.103	23.617	9%	585.402	77.599	13%	-	-	
1996	442.566	45.298	10%	246.101	21.915	9%	577.856	79.857	14%	-	-	
1997	46.831	93	0,20%	243.604	19.580	8%	647.221	84.166	13%	272.440	682	0,25%
1998	15.412	32	0,21%	214.265	19.304	9%	632.180	80.985	13%	416.963	628	0,15%
1999	8.041	251	3%	159.360	18.344	12%	518.023	80.174	15%	355.083	255	0,07%
2000	3.980	65	2%	147.155	17.024	12%	544.423	84.630	16%	346.888	-	
2001	4.039	15	0,37%	139.759	15.067	11%	550.527	78.660	14%	347.501	-	
2002	4.025	11	0,27%	131.940	15.542	12%	559.704	80.513	14%	342.683	-	
2003	2.372	10	0,42%	71.043	10.987	15%	327.085	58.181	18%	203.844	-	
2004	2.032	17	0,84%	65.566	9.585	15%	340.367	59.775	18%	222.835	-	
2005	1.584	9	0,57%	54.261	9.619	18%	303.269	63.974	21%	190.423	-	
2006	2.609	16	0,61%	54.809	10.514	19%	326.620	73.788	23%	264.881	-	
2007	2.086	20	0,96%	74.054	14.347	19%	457.597	92.086	20%	284.539	-	
2008	1.341	5	0,37%	69.949	13.532	19%	446.452	89.506	20%	267.462	-	
2009	1.107	6	0,54%	67.614	13.674	20%	448.119	97.433	22%	235.226	-	
2010	861	6	0,70%	67.838	15.846	23%	447.373	107.496	24%	217.493	-	
2011	1.177	9	0,76%	69.545	17.687	25%	437.569	108.641	25%	217.077	-	
2012	340	3	0,88%	50.525	16.008	32%	397.212	116.108	30%	215.000	-	
TOTALI	**3.944.709**	**448.075**	**11%**	**3.744.664**	**392.203**	**10%**	**11.460.673**	**1.800.846**	**15%**	**4.400.293**	**1.565**	

FONTE*: Guardia di Finanza*
(*) Dati aggiornati al 31/12/2012

L'insieme, quindi, sul piano soggettivo e della strumentazione operativa, appare particolarmente articolato ma, soprattutto, diversamente strutturato rispetto ad altri assetti giuridici continentali.

Ma, in merito, deve essere ancora posto in evidenza, per completezza di indagine, come la realtà interna si qualifichi per ulteriore elemento di alterità. Infatti, il contesto nazionale contempla, differentemente dalla maggioranza dei Paesi Membri, una penetrante disciplina normativa penal-tributaria, inizialmente costituita dalle prescrizioni sanzionatorie, di natura contravvenzionale, introdotte con la Legge n. 516/1982 e poi, di volta in volta, integrata nelle fattispecie e nella tipologia di sanzioni, – adeguandosi alle molteplici esigenze repressive - fino ad assumere la configurazione attuale. Nell'insieme, la disciplina vigente si qualifica per una particolare severità contemplando, tra l'altro, i reati di dichiarazione fraudolenta e dichiarazione infedele, comportamenti trasgressivi sanzionati con la reclusione (vgs. D.Lgs 10 marzo 2000 n. 74, ed intervenute integrazioni - art. 1, comma 414, Legge n. 311 del 30 dicembre 2004, e art. 35, comma 7, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni nella Legge 4 agosto 2006, n. 248.

Al riguardo, i ritorni applicativi, nel tempo prodottisi, prevalentemente riconducibili alla attività svolta dalla Guardia di Finanza, sono illustrati nella tabella 9[31].

TABELLA N. 9

Soggetti denunciati e violazioni accertate dal 2005 al 2010 dalla Guardia di Finanza						
	2005	**2006**	**2007**	**2008**	**2009**	**2010**
Soggetti denunciati	**6.120**	**7.231**	**7.342**	**7.389**	**11.489**	**11.230**
di cui in stato di arresto	*170*	*186*	*148*	*103*	*144*	*134*
Totale violazioni accertate	**5.707**	**7.310**	**7.513**	**7.866**	**10.907**	**11.490**
Emissione fatture per operazioni inesistenti	*1.502*	*1.813*	*1.788*	*1.733*	*2.654*	*2.488*
Dichiarazione fraudolenta	*1.812*	*2.418*	*2.412*	*2.645*	*3.695*	*3.703*
Dichiarazione infedele	*400*	*584*	*593*	*849*	*1.093*	*1.182*
Omessa dichiarazione	*809*	*1.129*	*1.094*	*1.186*	*1.706*	*2.106*
Occultamento: distruzione documenti contabili	*1.184*	*1.366*	*1.626*	*1.453*	*1.759*	*2.011*

FONTE*: Guardia di Finanza*

[31] In ordine a quest'ultimo aspetto, va segnalata un'attività istruttoria della Corte, ancora in itinere, volta a dimensionare gli effetti del sistema penale tributario in termini di sanzioni applicate, muovendo dalle verbalizzazioni operate e attraverso il rilevamento dei procedimenti penali avviati.

3.1.3.4 – Valutazioni

Da tutto quanto sopra, emerge, in sintesi, come il ritorno impositivo dell'IVA nazionale, - pur conformandosi l'assetto interno del tributo a criteri comunitari, e, per questa via, ai profili degli altri ordinamenti continentali - si caratterizzi per una permanente, distintiva negatività, e ciò nonostante specifici presidi, normativi e strutturali, a tutela del sistema. Così delineato lo scenario applicativo di fondo, occorre ora analizzare come la normativa interna abbia disciplinato i due parametri essenziali nel funzionamento dell'imposta – il rimborso e la sua derivata, costituita dalla compensazione, istituti che condizionano la stessa resa fiscale del tributo – e quali siano state, in rapporto agli stessi temi, le scelte degli omologhi ordinamenti continentali, quali le regole, i meccanismi e le cautele adottate. Il confronto consentirà valutazioni più orientate e ponderate intorno alla configurazione originaria dell'istituto nazionale della compensazione fiscale ed ai suoi effetti.

3.1.4 - L'Imposta sul Valore Aggiunto nazionale e comunitaria: focus sul tema dei rimborsi e delle compensazioni nei Paesi Membri

3.1.4.1 - Rimborsi e compensazioni in Europa

3.1.4.1.1 - Rimborsi

In linea generale, fermo restando che, in ogni assetto giuridico, il rimborso dell'imposta versata in misura esuberante rispetto al dovuto origina un diritto in capo al "soggetto pagatore", nei diversi sistemi IVA della Comunità, può mutare, e muta di fatto, originando assetti propri, lo schema funzionale dell'istituto, in termini di tempistica del rimborso, modalità, condizioni, limiti finanziari dell'operazione, come evidenziato nel prospetto n. 1.

PROSPETTO N. 1

Prospetto comparativo dell'istituto del rimborso IVA nei diversi ordinamenti

	Modalità	Termini
Austria	A seguito di richiesta, anche previa compensazione. Possibile verifica della legittimità del credito (controlli sostanziali o formali)	(*)
Belgio	In via principale l'IVA in eccesso viene riportata al periodo successivo. Se nell'ultimo periodo risulta un'eccedenza simile, la stessa viene rimborsata su richiesta. Oltre il termine sono dovuti interessi mensili pari allo 0,8% della somma dovuta a rimborso	Entro 3 mesi
Bulgaria	Preliminarmente viene effettuata la compensazione d'ufficio con altri debiti tributari o contributi. L'eventuale eccesso viene riportato in detrazione delle due dichiarazioni IVA successive. L'ulteriore eccedenza viene rimborsata su richiesta	Entro 30 gg.
Cipro	Previa compensazione in casi predefiniti per legge. Eccedenza a rimborso su richiesta	(*)
Danimarca	Su richiesta. Possibili controlli prima di effettuare il rimborso	Entro 3 settimane
Estonia	Su richiesta. Con decisione motivata, si procede a controllo nel termine di 90 gg. + ulteriori 30 gg. nel caso di controlli che richiedano ulteriori prove o coinvolgimento di altri Stati	Entro 30 gg.
Finlandia	Rimborso in automatico. Dal 2010 "Conto fiscale".	(*)
Francia	(*)	(*)
Germania	Su richiesta. I soggetti passivi forniscono il loro numero di C/C ed i rimborsi pagati in ogni Stato membro nell'ambito del SEPA (Area unica dei pagamenti in euro).	Non ci sono scadenze
Grecia	Nel caso di rimborsi riguardanti transazioni esenti con diritto a detrazione, acquisto o costruzione di beni di investimento e IVA a valle con aliquota inferiore all'IVA pagata a monte, controllo provvisorio sul 10% al termine del periodo contabile	Il 90% del credito viene rimborsato entro 30 gg.; il restante 10% a controllo eseguito.
	Nel caso di prima domanda, entro 2 mesi, controllo dell'intero ammontare	Entro 2 mesi
	In tutte le altre ipotesi controllo sull'intero ammontare	Entro 14 mesi
Irlanda	Su richiesta, entro 4 anni dalla conclusione del periodo di imposta. Potrebbe essere richiesta documentazione giustificativa e, quando necessario, eseguito controllo	(*)
Lettonia	A seguito di domanda adeguatamente motivata e dopo valutazione dell'Autorità fiscale	Entro 30 gg.
Lituania	Su richiesta e previa compensazione con eventuali arretrati fiscali. In alcune ipotesi, sull'analisi del rischio del contribuente, il rimborso può essere effettuato senza che vi sia richiesta	Entro 20 gg.
Lussemburgo	Su richiesta, entro 5 anni dalla fine dell'anno solare cui si riferisce il credito: credito superiore a 1.200 euro oppure inferiore ma risultante alla fine dell'anno solare.	(*)
Malta	Su richiesta, se risultante dalla dichiarazione	Entro 5 mesi
Paesi Bassi	Previa richiesta nell'ambito della dichiarazione; rimborso concesso a segui di controllo su parere favorevole dell'Ispettorato	(*)
Polonia	Su richiesta, a seguito della presentazione della dichiarazione	Entro 60 gg.
Portogallo	Su presentazione dei documenti previsti per legge. In caso di ritardo per causa dell'Amministrazione sono dovuti interessi	Entro 3 mesi. Dal 2010 ridotto a 60 gg.
Regno Unito	Su richiesta. Il rimborso dell'IVA a credito segue le norme generali relative ai rimborsi da parte dell'Amministrazione finanziaria	(*)
Rep. Ceca	Rimborso automatico se l'importo in eccesso supera CZK 100	Entro 30 gg.
Romania	Il trattamento delle richieste di rimborso dipende dalla classificazione del contribuente sulla base delle analisi di rischio del suo comportamento fiscale	Entro 45 gg. con sospensione dei termini in caso siano necessarie richieste di ulteriori informazioni
Slovacchia	Su richiesta. Se prima della scadenza del termine per procedere al rimborso, l'Amministrazione inizia una verifica per determinare la legittimità della richiesta, il rimborso dovrà essere effettuato entro 10 gg. dal termine della verifica	Entro 30 gg.
Slovenia	Su richiesta	Entro 21 gg.
Spagna	Su richiesta con l'autoliquidazione su c/c bancario.	Entro 6 mesi.
Svezia	Rimborso in automatico; il "Conto fiscale" viene regolato ogni mese	Entro 30 gg.
Ungheria	Su richiesta. In caso di ritardo per causa dell'Amministrazione, per ogni giorno di ritardo, dovuta una penalità pari al doppio del tasso di sconto applicato dalla Banca Centrale Nazionale	Entro 30 gg. o 45 gg. se l'importo supera HUF 500.000

(*) Informazione non disponibile

Gli elementi distintivi innanzi delineati, tuttavia, si radicano, normalmente, in tutti gli ordinamenti, su una base che accomuna la funzionalità dei diversi istituti; il meccanismo dei rimborsi, infatti, richiede una tutela commisurata al rischio di indebite richieste, rischio presente in ogni sistema. Detta circostanza impone, conseguentemente, la predisposizione di garanzie che, diversamente strutturate, sono, tuttavia, ovunque ricorrenti.

Per ogni altro aspetto, sussistono delle soluzioni distintive in ordine a specifici momenti essenziali nel funzionamento dell'istituto.

Una prima considerazione deve essere rivolta ai "termini" di esecuzione; in ordine a questa componente, per quanto significativamente qui interessa, va evidenziato come, per corrispondere all'istanza, non debbano essere superati normalmente i 30 giorni, periodo eccepito in forma prolungata in casi come Malta (5 mesi) e, sotto certi profili, Italia (90 giorni), muovendo da un minimo di 3 settimane, come nell'ipotesi di Slovenia e Danimarca.

Relativamente alle forme di controllo, in alcuni ordinamenti si prevedono scadenze ispettive al verificarsi di individuate contingenze (vgns. Grecia e Paesi Bassi) rimanendo tuttavia, in linea generale, impregiudicata la potestà dell'Amministrazione pubblica all'esercizio di forme di controllo automatiche - al ricorrere di segnalate situazioni (eccessi o imprevedibilità delle richieste di rimborso) - ovvero selettive, riferite a specifiche categorie imprenditoriali o professionali, in alcuni momenti o in circostanze preventivamente individuate, quali, ad esempio, il superamento di specificati importi; singolare è la prescrizione portoghese in ragione della quale l'intervento ispettivo può porsi, alla ricorrenza di ingenti istanze di rimborso, nel momento in cui è stata raggiunta una precisata misura percentuale di versamento.

E' previsto, comunemente, il diritto ad un interesse dovuto dalla parte pubblica del rapporto a vantaggio della parte privata per il periodo intercorrente tra la data dell'istanza di rimborso ed il versamento della somma dovuta, misura dell'interesse che varia tra i diversi Paesi a seconda dei distinti sistemi.

Ma, normalmente, l'entità percentuale dell'interesse dal pubblico verso il privato è inferiore a quella dal privato verso il pubblico, secondo una distinzione - a pubblico vantaggio - che, per altri versi, - particolarmente in rapporto alla difformità dei tempi fra il diritto dello Stato alla tutela propria (termine di prescrizione) ed il diritto proprio del contribuente alla richiesta di rimborso (termine di decadenza) – è riconosciuto dalla Corte

di Giustizia Europea[32] non lesivo del fondamentale principio di "eguaglianza", principio prioritario nella disciplina continentale.

Ciò premesso, sul piano della strutturazione normativa, va segnalato come, dal punto di vista applicativo, le distinte formule dell'istituto del rimborso d'imposta, nei diversi sistemi, in chiave di effetti e di riflessi sulla dimensione e sull'andamento del gettito, non abbiano indotto, in sede comunitaria e locale, livelli di sistematica, allarmante disfunzione.

L'istituto, cioè, ha funzionalmente risposto al compito, senza qualificarsi, in particolare, per ritorni trasgressivi di speciale intensità. Il diritto del contribuente, nel contempo, è stato riscontrato in termini, in generale, accettabili.

Certamente, quest'ultimo risultato è stato possibile anche a motivo di circostanze di natura organizzativa e ad un più contenuto flusso di istanze, conseguente, quest'ultimo, in parallelo, al più ridotto numero di partite IVA operanti nel tempo (la tabella 10 riferisce la situazione italiana nel tempo; la tabella n. 11 – riguardante le dichiarazioni IVA 2005 - segnala le dimensioni numeriche di soggettivazione attiva in materia di Imposta sul Valore Aggiunto sul piano internazionale).

TABELLA N. 10

Situazione Italiana–Numero partite IVA attive nell'anno			
ANNO	**PARTITE IVA**	**ANNO**	**PARTITE IVA**
1997	**7.029.306**	2004	**8.251.143**
1998	**7.154.133**	2005	**8.441.579**
1999	**7.359.154**	2006	**8.619.632**
2000	**7.563.570**	2007	**8.795.723**
2001	**7.745.295**	2008	**8.192.196**
2002	**7.866.631**	2009	**9.044.224**
2003	**8.032.014**	2010	**9.183.908**

FONTE*: Agenzia delle Entrate*

[32] Corte di Giustizia UE 19 novembre 1998 Causa C- 85/97. Tenuto conto, tuttavia, che nel sistema Italia lo scarto tra il diritto del pubblico ed il diritto del privato è particolarmente elevato (5 anni contro 2), la differenza potestativa appare eccessivamente divaricata, tanto da poter originare dubbi sulla legittimità delle prescrizioni. Al riguardo, va evidenziato come il richiamato provvedimento della Corte di Giustizia abbia potuto trovare logica, e sostanzialmente condivisibile, motivazione nel caso allora oggetto di giudizio, nella considerazione che la differenza tra i due poli di riferimento giurisdizionale si condensava in un arco temporale di venti giorni, stante le prescrizioni della legislazione Belga. In presenza di casi come quello dettato dalla normativa italiana, l'interrogativo intorno alla legittimità del differente trattamento può validamente porsi; in tal senso si muove, già allo stato, una diffusa, qualificata dottrina con riferimento alla diversità della misura dell'interesse attivo a seconda che si riferisca allo Stato od al privato.

TABELLA N. 11

Numero partite IVA - Numero contribuenti - Comparto Internazionale Anno 2005					
Paesi	Commissione Europea (3)			I.O.T.A.(4)	O.E.C.D.(5)
	Titolari partita IVA (1)	Contribuenti IVA (2)	%	Contribuenti IVA (2)	Contribuenti IVA (2)
Austria	780.700	780.700	100%	786.400	798.000
Belgio	725.318	596.756	82%	725.318	700.000
Bulgaria	106.366	106.366	100%	141.893	100.000
Cipro	70.000	66.000	94%		70.000
Rep. Ceca	647.568	491.294	76%	671.709	505.000
Germania	5.214.645	5.214.645	100%	5.390.000	5.600.000
Danimarca	334.904	315.552	94%		400.000
Estonia	60.003	60.028	100%		64.000
Grecia	2.505.262	1.518.348	61%		2.246.000
Spagna	4.340.788	3.225.748	74%		3.100.000
Finlandia	547.000	547.000	100%	278.000	278.000
Francia	4.084.000	3.310.000	81%	3.900.000	3.903.000
Ungheria	920.370	520.370	57%		1.152.000
Irlanda	273.825	273.825	100%	287.181	290.000
Italia	8.441.579	5.600.000	67%	5.657.925	5.690.000
Lettonia	n.d	n.d		75.112	
Lituania	57.548	57.548	100%	63.548	
Lussemburgo	n.d	n.d			
Malta	50.722	50.722	100%		37.000
Paesi Bassi	n.d	n.d		1.316.000	
Polonia	1.688.538	1.421.312	84%	2.159.416	2.160.000
Portogallo	1.521.539	831.116	55%		1.600.000
Romania	n.d	n.d			600.000
Svezia	925.198	925.198	100%	324.000	963.000
Slovenia	90.430	90.430	100%		37.000
Slovacchia	172.449	170.422	99%	171.096	171.000
Regno Unito	1.900.000	1.900.000	100%	1.929.000	1.900.000
TOTALE	**35.367.173**	**28.073.380**			
Paesi membri O.E.C.D. non UE					
Australia					2.060.000
Corea					4.500.000
N.va Zelanda					650.000
Norvegia					334.000
Svizzera					310.000
Turchia					2.269.000
Argentina					904.000
Cina					14.220.000
Singapore					69.000
Sudafrica					680.000

1) Partite IVA attive.
2) Partite IVA operative.
3) FONTE*: Commissione Europea D.G.- Istituto di coop. amm.va e lotta contro la frode fiscale (ott.2007).*
4) FONTE*: Intra Europea Organisation.*
5) FONTE*: Forum Tax Administration (gen. 2009).*

3.1.4.1.2 Compensazioni

Con riferimento al tema delle compensazioni, va prioritariamente posto in evidenza una distintività di situazioni di fondo nei vari Stati Membri, dal ché è derivata, anche per questa via, una diversità di risposta.

Infatti, non riscontrandosi, normalmente, in molte realtà comunitarie un carico complessivo di istanze di rimborso particolarmente elevato - e, quindi, risultando le procedure di restituzione tempestive - il tema di una surrogazione del "rimborso" mediante la via compensativa e, comunque, l'esigenza di una accelerazione nella restituzione del tributo, non si è posto in termini perentori.

La formula compensativa, quindi, in un diverso clima, ha potuto svilupparsi – quando adottata - in forme, nell'ordinario, prudenti e contenute, se non, addirittura, restrittive, nel diffuso convincimento della sussistenza di un forte rischio implicito, particolarmente, nella adozione di istituti del tipo in analisi.

Il prospetto n. 2 che segue evidenzia, per sintesi, i difformi assetti nei vari ordinamenti.

Come è immediatamente percepibile, il confronto tra il prospetto innanzi richiamato ed il parallelo prospetto comparativo dell'istituto del rimborso IVA, segnala forti elementi di diversità tra i due istituti.

Infatti, la comparazione evidenzia in particolare come, mentre l'istituto del rimborso è dovunque oggetto di previsione e di disciplina – seppure differenziata – essendo il "credito d'imposta" essenziale al funzionamento del tributo, ed il "rimborso" dell'IVA eccedentaria, un diritto tutelato- l'istituto della compensazione – che costituisce, per quanto ampiamente riferito, una scelta applicativa ordinamentale, scelta legittimata, da ultimo, come accennato, al punto 65, della sentenza della Corte di Giustizia 12 maggio 2011, N.C. – 107/10 – è assente in alcuni Paesi e, quando attivato, si caratterizza per conformazioni diversamente articolate.

Comunque, in linea generale, la formula adottata si identifica, prioritariamente, nell'assetto "verticale" (compensazione all'interno della stessa imposta) e, solo raramente, nella configurazione "orizzontale", secondo una logica di "orizzontalità", peraltro, assai ridotta; normalmente, infatti, è esclusa la possibilità di un accesso a compensazioni di debiti non erariali, e, comunque, in ogni caso, quando fosse contemplata l'ipotesi di una compensazione per debiti non erariali, la procedura si caratterizza per la prescrizione di individuati vincoli, verifiche e controlli, se non di

preventive autorizzazioni.

Il tutto nell'evidente prospettiva di cautelare, funzionalmente, fondi riconducibili all'Amministrazione centrale[33].

[33] L'assetto strutturale, per sintesi, in alcuni Paesi è il seguente:
- in **Francia** vige un meccanismo di compensazione, sia verticale sia orizzontale, tra tutte le imposte statali (nonché, per le grandi società, con le imposte dovute a determinate autorità locali), compresa quindi l'IVA, che può essere compensata sia con l'imposta stessa sia con altri tributi. Non è possibile compensare imposte e contributi sociali. La compensazione orizzontale (che richiede la presentazione di un modello *ad-hoc*) può riguardare però esclusivamente imposte che saranno dovute a distanza di almeno 30 giorni dalla data di presentazione della richiesta medesima (non quindi di imposte per le quali il debito è già maturato o scaduto) e può avvenire solo dopo l'autorizzazione dell'Amministrazione finanziaria. Non sono previste ulteriori restrizioni degne di nota;

- in **Germania** la compensazione tra imposte, sia orizzontale sia verticale, è soggetta principalmente a queste condizioni: creditore e debitore devono coincidere; non è possibile compensare un'imposta municipale, come ad esempio una tassa sugli immobili, con un'imposta di tipo "nazionale", come l'IVA; i crediti d'imposta non devono essere oggetto di contestazioni o comunque devono considerarsi "definitivi";

- in **Spagna** è prevista - come regola generale - la compensazione di crediti e debiti tributari, a livello sia orizzontale sia verticale. I debiti compensabili sono quelli a favore dello Stato e dei suoi organismi autonomi, con esclusione quindi di quelli nei confronti di Comunità autonome, enti locali, organismi pubblici e sicurezza sociale. I crediti tributari, per essere compensati, devono essere "riconosciuti" per atto amministrativo dall'Amministrazione finanziaria. La compensazione, oltre che d'ufficio, può essere effettuata, entro 6 mesi, su istanza del contribuente.
Alle norme generali si affianca, in Spagna, uno specifico meccanismo di "*conto corrente tributario*", che, nell'ottica di facilitare il processo di riscossione, permette la compensazione, su base strutturale, di crediti e debiti di natura tributaria. E' un sistema facoltativo: la richiesta da parte dell'interessato deve essere presentata entro il mese di ottobre dell'anno precedente a quello di riferimento, dopodiché il sistema si applica fino a revoca. La determinazione del saldo del conto corrente tributario viene effettuata alla fine di ogni trimestre: il credito o debito risultante viene comunicato al contribuente e quindi liquidato con pagamento da parte di quest'ultimo o del fisco. Per poter accedere al sistema, i soggetti devono: *a)* esercitare attività d'impresa o professionale e presentare periodicamente dichiarazioni-liquidazioni dell'IVA, dell'imposta sulle persone fisiche o sulle società; *b)* avere nell'esercizio precedente a quello di applicazione del sistema di compensazione un ammontare di "crediti riconosciuti" pari ad almeno il 40% dei debiti tributari relativi allo stesso periodo di tempo; *c)* essere in regola con tutte le obbligazioni tributarie; *d)* non avere a carico procedimenti o debiti tributari in fase esecutiva;

- in **Belgio** esiste la regola della compensazione IVA sia verticale (articolo 8(1) del *Royal Decree on VAT* n. 4 del 29 Dicembre 1969) sia orizzontale, nei confronti altri debiti/crediti tributari (articolo 334 della legge del 27 Dicembre 2004, c.d. "*Loi-programme*"). La possibilità di "compensare" crediti e debiti è riconosciuta esclusivamente all'Amministrazione finanziaria, mentre non può essere esercitata dal contribuente stesso. La compensazione riguarda ogni tipologia d'imposta (imposte dirette e indirette) nonché debiti non-tributari (es. penalità amministrative) riscossi dal Ministero delle Finanze. Sono invece esclusi i contributi sociali. Non sono previste particolari regole formali: l'unico requisito è che le somme in questione siano certe e riconosciute;

- nel **Regno Unito**: è ammessa la compensazione soltanto con debiti fiscali ufficialmente riconosciuti. La disciplina attuale – che amplia un precedente assetto organizzativo – rimane, comunque, limitata all'ambito fiscale. Il rimborso dell'IVA a credito segue quindi le norme generali relative ai rimborsi da parte dell'Amministrazione finanziaria (in dettaglio vgs. "Le linee d'azione di HMRC" costituenti l'allegato 3 della presente istruttoria).

In ordine al tema della compensazione, valutato in un'ottica comparativa, non sono disponibili studi recenti; le risultanze innanzi riportate sono il prodotto di un approfondimento che ha potuto svilupparsi per l'apporto prezioso offerto, congiuntamente, dall'Agenzia delle Entrate e dal Comando Generale della Guardia di Finanza – II Reparto – Relazioni Internazionali ed Analisi. Un valido documento, comunque, è, costituito dal rapporto predisposto, nel 2005, su iniziativa del Fondo Monetario Internazionale, e rivolto ad un campione di Paesi europei ed extra-europei (cfr. G. Harrison e R. Krelove, *VAT Refunds: A Review of Country Experience*, *IMF Working Paper*, Novembre 2005). Dallo studio emerge come, in epoca antecedente al 2005, la compensazione tributaria fosse concepita solo tra IVA ed altre imposte, e riguardasse, - secondo regole diverse - (ad esempio, prevista per legge in alcuni Stati, discrezionale in altri, e su istanza dell'Amministrazione finanziaria) l'80% degli ordinamenti analizzati.

PROSPETTO N. 2
Prospetto comparativo della compensazione IVA nei diversi ordinamenti.

Paesi Membri	COMPENSAZIONE						
	VERTICALE	Orizzontale					
		NO	SI				
				Modalità	Comp.ne *tributaria:* solo tributi	Comp.ne *fiscale:* anche contributi	Sanzioni per abusi
Austria	SI		SI		Solo debiti fiscali		Gli stessi previsti per i debiti di imposta
Belgio	SI		SI	La possibilità di compensare è riconosciuta solo all'Amministrazione finanziaria e non può essere esercitata dal contribuente. Le somme devono essere certe e riconosciute	Solo debiti fiscali		
Bulgaria			SI	D'ufficio		Con debiti fiscali e contributi	
Cipro	SI		SI	Su richiesta. L'eventuale eccesso di credito viene portato in detrazione nei periodi successivi	Solo debiti fiscali		10% importo dovuto + interessi
Danimarca	SI	NO					
Estonia	SI	NO					
Finlandia	SI		SI	Automatica con tutti i tipi di imposta. Dal 2010 "Conto fiscale"		Con debiti fiscali e contributi.	NO
Francia	SI		SI	Può essere chiesta dal contribuente o dalla PA: nel corso di una procedura di controllo, dopo l'iscrizione a ruolo dell'imposta, nel corso di un contenzioso. Solo dopo autorizzazione.	Solo debiti fiscali		
Germania	SI		SI	A condizione che debitore e creditore coincidano (escluse pertanto le imposte municipali). I crediti di imposta non devono essere oggetto di contestazioni o comunque devono considerarsi "definitivi"		Con debiti fiscali e contributi.	
Grecia	SI	NO					
Irlanda	SI		SI		Solo debiti fiscali		Sanzioni usuali in caso di frode
Lettonia	SI		SI	Su richiesta per pagare debiti d'imposta successivi e/o attuali	Solo debiti fiscali		
Lituania	SI		SI		Solo debiti fiscali		Le sanzioni rientrano nelle regole generali
Lussemburgo	SI	NO					
Malta	SI		SI	A determinate condizioni si può compensare con debiti dell'anno successivo.		Può essere autorizzata a seguito di richiesta circostanziata liquidata dal Ministero Finanze - Economia-Investimenti	Penalità e interessi applicabili agli accertamenti IVA
Paesi Bassi	SI		SI		Solo debiti fiscali e previo accertamento		NO
Polonia	SI		SI	Previa presentazione di richiesta motivata			
Portogallo	SI		SI		Solo debiti fiscali		
Regno Unito	SI		SI		Solo debiti fiscali "riconosciuti"		
Rep. Ceca	SI	NO					
Romania	SI		SI				
Slovacchia	SI		SI	In detrazione di debiti di esercizi successivi			
Slovenia	SI		SI			Con debiti fiscali e contributi.	NO
Spagna	SI		SI	Si possono compensare solo i crediti "riconosciuti" con atto amministrativo dall'Amministrazione finanziaria. Oltre d'ufficio può essere effettuata, entro 6 mesi su richiesta del contribuente	Solo debiti fiscali		
Svezia	SI		SI	Automatica con tutti i tipi di imposta. Il "Conto fiscale" viene regolato ogni mese		Con debiti fiscali e contributi.	
Ungheria	SI		SI		Solo debiti fiscali		Si applicano le normali sanzioni previste per qualsiasi abuso

In particolare, vanno evidenziati, in un'ottica comparativa, alcuni profili essenziali che caratterizzano determinate scelte nazionali, in vista della futura analisi che riguarderà, specificamente, il sistema Italia.

In tale prospettiva, va sottolineato come la normativa francese ammetta la compensazione soltanto dei debiti futuri, il cui scambio, peraltro, può intercorrere soltanto a seguito di una autorizzazione mediante atto dell'autorità competente; ma ciò che, in tale contesto normativo, è particolarmente rilevante sta nel divieto di compensazione in rapporto a debiti non tributari e/o non erariali, il che, naturalmente, impedisce una destinazione esterna di fondi pubblici.

La stessa ridotta orizzontalità è operante nel sistema tedesco, non ammettendo tale assetto normativo una solvibilità di debiti non erariali mediante crediti erariali. Ma l'aspetto maggiormente qualificante di questo tessuto ordinamentale sta nella prescrizione di verifica della definitività del debito da compensare e, quindi, in una garanzia dell'Amministrazione particolarmente pronunciata che compensa soltanto ciò che è necessario e conveniente, dopo formale riscontro.

La stessa misura garantistica si rintraccia nel sistema spagnolo, nel quale è possibile uno "scambio" soltanto a seguito di "riconoscimento" per atto amministrativo del debito da compensare da parte dell'Amministrazione finanziaria. In questo sistema giuridico, peraltro, vale la regola in forza della quale l'Amministrazione finanziaria costituisce parte attiva, potestativamente sovraordinata; ad essa soltanto, infatti, spetta il dimensionamento del saldo e, quindi, la comunicazione dell'entità del rimborso ovvero della compensazione al contribuente, contribuente il quale, quindi, ha, con riferimento alla compensazione, potestà di richiesta sostanzialmente condizionata. Questa posizione particolarmente dominante dell'Amministrazione rispetto al contribuente è ancora più evidente nella legislazione belga nella quale si arriva a consentire la compensazione soltanto per decisione dell'Amministrazione e, quindi, di fatto, prescindendosi da una istanza della parte privata ed eccependo questa regola soltanto quando la procedura interessi la parte pubblica del rapporto.

In genere, quindi, dal dimensionamento normativo di struttura emergente nelle diverse articolazioni continentali in rapporto all'istituto della compensazione, si trae il convincimento in forza del quale la "compensazione" – emanazione del "rimborso" o, comunque, formula surrogatoria e/o aggiuntiva del "rimborso" – quando ammessa, è disciplinata prevedendo formule attente e prudenti, che hanno quale obiettivo fondamentale quello di assecondare, certamente, un'attesa del contribuente, ma, contestualmente, di cautelare l'interesse erariale e, in questa prospettiva, assume

configurazioni, e può essere praticata, adempiendo a procedure che mirano ad impedire ogni forma di illecita acquisizione di fondi pubblici.

3.1.4.2 - Rimborsi e compensazioni in Italia

3.1.4.2.1 – Rimborsi

Nel sistema Italia, l'eccedenza detraibile risultante dalle dichiarazione IVA può essere chiesta a rimborso solo quando sussistano i presupposti o le condizioni di cui all'art. 30 del D.P.R. n. 633/72 ovvero quando il soggetto richiedente si trovi nella situazione di cui all'art. 34, comma 9, del medesimo decreto.

Le modalità di richiesta e di liquidazione dei rimborsi annuali sono disciplinati dall'art. 38-*bis* del D.P.R. n. 633/72 e dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate datato 28 febbraio 2011.

L'eccedenza detraibile riferita a periodi inferiori all'anno può essere richiesta a rimborso, ai sensi del comma 2 del medesimo art. 38-*bis*, se il contribuente è in possesso di alcuni dei requisiti di cui al surrichiamato art. 30 del ripetuto D.P.R. n. 633/72.

In merito all'istituto in esame, ciò che interessa porre in particolare risalto si individua nell'obbligo, normativamente prescritto, di prestare idonea garanzia, con le modalità ed alla condizioni formalmente disciplinate per il conseguimento del recupero fiscale.

In linea generale, a questa disposizione di fondo - fortemente distintiva dell'istituto rispetto al meccanismo della compensazione - si sono aggiunte, nel tempo, ulteriori, prescrizioni normative ed amministrative, che, nell'insieme, hanno dato luogo ad un reticolo complessivo, fortemente composito, prospetticamente orientato verso un'ottica cautelativa; un *corpus* sistematico di disposizioni che ha dato concretezza e funzionalità al sistema.

Per i profili di dettaglio in ordine agli aspetti procedurali ed alla strutturazione dei controlli – preventivi, successivi, formali e documentali – sia in rapporto ai rimborsi annuali che ai periodici, si fa richiamo al documento allegato 4 nel quale vengono individuati ed illustrati i criteri informatori della procedura.

Il documento avrà, altresì, l'effetto di testimoniare concretamente l'attenzione

specifica rivolta al particolare, delicato istituto.

3.1.4.2.1.1 - Considerazioni

In termini di contesto generale, al fine di favorire valutazioni orientate, la dimensione "di flusso" dei rimborsi, gli andamenti ed i rapporti intercorrenti tra i distinti profili, sono stati raccolti nella tabella n. 12.

L'analisi del prospetto evidenzia i seguenti profili qualificanti:

- una concreta, forte sofferenza nella gestione amministrativa dell'istituto resa evidente dal carico finanziario delle istanze giacenti espresso percentualmente dalla colonna g., particolarmente elevato sin dai primi anni di fiscalità IVA e sempre assai sostenuto nel tempo; giacenza esuberante cui fa riscontro una limitatezza di risposta, in chiave di erogazione, quale emergente dalla colonna e. in rapporto alle istanze di colonna d.[34];

- una sottrazione delle disponibilità di parte privata che si misura in termini assoluti e percentuali elevatissimi, con effetti di sottrazione di liquidità dovuta particolarmente ingenti (vgs. valori di colonna f. e g.) in riferimento agli anni dal '92 al '97, corrispondentemente ai rimborsi dovuti e non prestati (vgs. colonna m.).

Tali disfunzioni imponevano, naturalmente, interventi che operassero con decisione per una fluidità del sistema, rivolti, in particolare, a consentire alla parte privata di rientrare tempestivamente nel possesso di disponibilità proprie. Di qui, una ragione essenziale del sistema compensativo, quale di seguito verrà ampiamente illustrato, i cui primi effetti si rinvengono nelle emergenze statistiche della tabella 12, e, particolarmente, nei dati di colonna m., espressiva del progressivo decremento percentuale dei rimborsi giacenti a partire dall'anno 1998, decremento che consegue, in automatico, all'entrata in vigore del sistema compensativo che funzionalmente determina un assorbimento dei rimborsi. Va, infine, evidenziato come l'abbattimento della percentuale dal 1999 in poi - in misura costante - è equilibrato dalla crescita della "compensazione", come illustrato più avanti e come immediatamente emergente dalla tabella n.17.

[34] I mutamenti emergenti dalla colonna g) in misura percentuale ridotta (intorno ad 1 o 2 punti) hanno certamente rilevanza statistica ma non risultano particolarmente interessanti ai fini della formulazione di giudizi in rapporto alla presente indagine; essi sono indotti e riflettono la mutevolezza dall'andamento economico, l'oscillazione dei flussi industriali e commerciali, le ordinarie variazioni temporali. Ciò che, invece, qui rileva è il fenomeno in sé, ossia in presenza di un salto percentuale considerevole e progressivo, stabile essendo la struttura normativa, la dimensione delle aliquote ed ogni altro profilo di riferimento esterno rispetto alle interne ragioni di variabilità. Sotto questo profilo, sostanzialmente, la misura percentuale del rapporto non cambia fino agli inizi degli anni 90; muta, invece, integralmente, a partire dagli inizi di questo decennio e fino alla introduzione della compensazione d'imposta (1998), prevalentemente per l'effetto dell'adozione della procedura del "conto fiscale".

TABELLA N. 12

Serie storica dell'IVA e andamento dei rimborsi – 1980 – 2010
(importi in milioni di euro)

ANNI	IVA lorda (1)	Slitt.nto (2)	IVA lorda + slitt.nto	Importo Rimborsi richiesti	Importo dei rimborsi IVA erogati	Importo rimborsi IVA giacenti al 31 dicembre	% Rimborsi richiesti /IL	Stocks Cr.	Δ Stocks	% Stocks /IL	% di rimborsi giacenti / IL
	a	b	c = a + b	d	e	f	g = d / a	h	i = h - (h-1)	l = h / a	m = f / a
1980	11.506	-123	11.383	2.146			**19%**	2.785	660	24%	
1981	13.346	-81	13.265	2.004			**15%**	3.484	699	26%	
1982	16.125	133	16.258	2.797			**17%**	3.684	200	23%	
1983	19.790	144	19.934	3.509			**18%**	4.226	542	21%	
1984	23.370	264	23.634	4.066			**17%**	5.274	1.048	23%	
1985	24.846	31	24.877	3.716			**15%**	5.474	200	22%	
1986	27.900	66	27.966	5.301			**19%**	5.657	183	20%	
1987	30.502	175	30.677	4.268			**14%**	6.566	909	22%	
1988	36.057	75	36.132	5.638			**16%**	7.673	1.107	21%	
1989	37.762	95	37.857	3.469			**9%**	9.852	2.179	26%	
1990	45.104	94	45.198	6.952			**15%**	11.783	1.931	26%	
1991	50.047	-1.251	48.796	6.669			**13%**	13.368	1.585	27%	
1992	51.301	15	51.316	6.921		12.692	**13%**	13.889	521	27%	25%
1993	51.056	-73	50.983	6.202		13.303	**12%**	14.650	761	29%	26%
1994	54.434	-151	54.283	6.559		12.284	**12%**	15.220	570	28%	23%
1995	59.649	49	59.698	7.308		9.849	**12%**	16.204	984	27%	17%
1996	62.530	-593	61.937	8.108		8.981	**13%**	18.117	1.913	29%	14%
1997	65.395	123	65.518	7.140		7.328	**11%**	19.802	1.685	30%	11%
1998	72.203	1.402	73.605	6.612		5.265	**9%**	22.934	3.132	32%	7%
1999	79.020	860	79.880	5.809		5.932	**7%**	20.770	-2.164	26%	8%
2000	90.458	255	90.713	5.510	5.654	6.090	**6%**	24.576	3.806	27%	7%
2001	91.966	767	92.733	5.410	6.745	5.049	**6%**	28.530	3.954	31%	5%
2002	95.515	1.201	96.716	5.995	6.145	5.137	**6%**	31.788	3.258	33%	5%
2003	98.864	-472	98.392	7.063	6.877	5.445	**7%**	34.194	2.406	35%	6%
2004	101.710	-204	101.506	7.005	7.372	5.208	**7%**	37.530	3.336	37%	5%
2005	106.179	548	106.727	7.238	7.959	4.607	**7%**	38.962	1.432	37%	4%
2006	115.477	638	116.115	9.035	8.581	5.190	**8%**	44.451	5.489	38%	4%
2007	120.703	-559	120.144	8.407	9.769	3.956	**7%**	45.202	751	37%	3%
2008	119.472	-53	119.419	8.092	7.768	4.397	**7%**	44.249	-953	37%	4%
2009	111.094	191	111.285	7.557	8.429	3.837	**7%**	37.978	-6.271	34%	3%
2010	114.538	191	114.729	7.510	7.473	3.989	**7%**	37.581	-397	33%	3%

(1) - Iva lorda incassata (artt. 01 e 02 del cap. 1203 - IVA da "*Rendiconto generale dello Stato*"): i primi due articoli del Cap. 1203 forniscono gli importi relativi all'imposta derivante da ordinaria attività di gestione (IVA spontanea) secondo un criterio di competenza giuridica

(2) - Slittamento competenza giuridica-economica: la correzione per il sistematico slittamento fra momento in cui è generato il debito fiscale (momento economico) e quello in cui l'imposta è dovuta (momento giuridico). Considerare anche tale componente (fonte ISTAT) riporta il gettito ad un criterio di competenza economica.

FONTE*: elaborazione Corte dei Conti su dati Agenzia Entrate*

3.1.4.2.1.2 – Confronto con l'assetto comunitario

Su un piano generale, in termini di configurazione strutturale – prescindendo dai negativi effetti in ordine alla tempistica ed alle risposte finanziarie innanzi delineate – l'assetto nazionale dell'istituto del "rimborso" riflette il tracciato comunitario, quale previsto in linea programmatica e quale espresso nei singoli ordinamenti. L'istituto nazionale, in sostanza, rispecchia l'interpretazione che gli Stati Membri hanno comunemente offerto al meccanismo e, lungo questa via, la soluzione italiana si colloca all'interno del flusso comunitario esprimendone un versante ed una formulazione propria, ma nel contesto di una collegialità applicativa sostanzialmente omologa.

Assai diverso sarà il giudizio che riguarderà, invece, la compensazione nel suo assetto originario, ex art. 17, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

3.1.4.2.2 - Compensazioni (rinvio)

I profili riguardanti il tema sono trattati ai paragrafi 3.2 e segg.

3.2 Assetto originario della disciplina ex art. 17 D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241

3.2.1 - Generalità

La compensazione fiscale introdotta dall'art. 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997 si colloca nell'alveo di una ampia iniziativa di riforma introdotta dalla Legge delega 23 dicembre 1996, n. 662[35], e dai decreti delegati attuativi dei principi dalla medesima previsti. L'insieme ha realizzato un significativo mutamento della normativa tributaria vigente all'epoca, ed ancora oggi si distingue, sul piano funzionale e progettuale, per profili di modernità nel vigente ordinamento fiscale del Paese. Tra i numerosi versanti del generale assetto tributario investiti dal provvedimento di riforma, qui rileva la penetrante incisione sul sistema della riscossione che costituisce l'oggetto specifico del D.Lgs. n. 241 del 1997. In sostanza, sul piano funzionale, con il D.Lgs. n. 241/1997 si da avvio ad un indubbio processo di semplificazione e di razionalizzazione del sistema dei versamenti diretti delle imposte e dei contributi, sistema che, al tempo del provvedimento, si caratterizzava per una disfunzionale molteplicità di date alla cui ricorrenza era connesso l'obbligo giuridico del contribuente, date ed adempimenti sostanzialmente distinti per ciascuno dei tributi da corrispondere e, peraltro, difformi anche sul piano della modulistica da adottare.

[35] Vgs. paragrafo 1.2.2, già richiamato al paragrafo 2.4.

In questo contesto, si colloca l'istituto della compensazione in argomento, intesa come istituto per fluidificare reciproci rapporti di credito/debito e, per questa via, decongestionare il contesto. Con la soluzione individuata dal legislatore delegato è stato possibile, da un lato, concentrare gli obblighi di versamento in un unico contesto temporale, individuato nel giorno 16 del mese di scadenza dell'obbligo, e, dall'altro, dare avvio ad un sistema di pagamento mediante un modello unificato di versamento, denominato F24[36], da impiegare, concretamente, per tutte le entrate pubbliche riconducibili al contribuente ed aventi scadenza periodica. Tali "entrate" sono state analiticamente e tassativamente elencate nel più volte richiamato art. 17 D.Lgs. n. 241/1997, oltre che nella normativa secondaria che nel tempo è andata integrando la primitiva disposizione, così come previsto dalla lettera h-*ter* dello stesso articolo o, in altre, successive, confluenti disposizioni; nell'insieme, si è costituito nel tempo un ampio novero di ipotesi compensative ben superiore alla prescrizione iniziale, nella prospettiva di dar luogo, nella maggiore misura possibile, alle intenzioni di un miglioramento reciproco degli assetti.

Sul piano funzionale, attraverso la presentazione del modello F24, debitamente compilato, il contribuente conferisce delega irrevocabile ad un Istituto di Credito convenzionato con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, all'Ente Poste Italiane S.p.A., ovvero all'Agente della riscossione,[37] che curano, successivamente, l'attribuzione delle somme percette dal contribuente all'Ente creditore[38]. Ma ciò che specificamente interessa questa sede sta nella prescrizione in forza della quale, in conformità ai precetti contenuti nella normativa delegante, il legislatore delegato prevede, come accennato, accanto al versamento unitario, la possibilità di una soluzione compensativa tra credito e debiti – con effetti estintivi secondo un fenomeno che si configura proprio per favorire la fusione o l'elisione fra due realtà giuridiche che trovano, nel soggetto privato, contestualmente, la figura del debitore e del creditore.

Il contribuente, quindi, che risulti titolare di debiti e crediti non solo relativamente ad imposte ma anche a contributi da corrispondere e da versare, può elidere le relative posizioni debitorie e creditorie provvedendo al versamento della sola misura a debito che residua dopo essersi avvalso appunto della "compensazione"; questo termine è esplicitamente utilizzato dal legislatore delegato nel corpo dell'art. 17 senza riferimento alcuno al codice civile né ad altri disposizioni fiscali e, quindi, configurando,

[36] Vgs. allegato 5
[37] La possibilità di eseguire il versamento attraverso il conferimento della delega all'Agente della riscossione è stata introdotta, in particolare, con l'art. 1 del D.Lgs. 22 febbraio 1999, n. 37.
[38] Art. 20 D.Lgs. n. 241/1997

uno specifico, proprio istituto giuridico, sia sotto il profilo intersoggettivo che interoggettivo. A questo riguardo, sul piano delle proiezioni funzionali, il sistema risponde astrattamente all'obiettivo di una economia dei rapporti sottostanti alla funzione compensativa in senso proprio, dando luogo ad un duplice soggettivo vantaggio rivolto al contribuente – che può disporre con maggior snellezza del proprio credito - ma riflettentesi anche sull'Ente creditore, il quale, in tal modo, evita l'esborso correlato agli interessi delle somme che sarebbe tenuto a versare al contribuente in caso di "ritardo"; profilo, quest'ultimo, di positività che si coniuga con uno speculare risparmio di attività amministrativa, conseguente al venir meno di una entità, anche considerevole, di procedure di rimborso.

3.2.2 – Strutturazione e tempistica della disciplina

3.2.2.1 - Strutturazione e tempistica

In dettaglio, la configurazione originaria della compensazione IVA, quale prevista dall'art. 17, riguarda crediti e debiti riconducibili a diversi Enti impositori (Stato, Inps, Inail, Enti locali, Enpals) e si articola compensando:

- imposta su imposta, nell'ambito dello stesso ente;
- imposte diverse, nell'ambito dello stesso ente;
- versamenti dovuti ad un ente e crediti vantati nei confronti di altro ente.

Possono avvalersi dell'istituto della compensazione tutti i contribuenti, sia privati che titolari di partita Iva, a favore dei quali risulti un credito da dichiarazioni (Iva, Redditi, Irap, 770, quadro RR di UNICO e autoliquidazione Inail) o da denunce periodiche contributive.

Dal punto di vista temporale, la compensazione può avvenire nei seguenti termini:

- per crediti risultanti da dichiarazioni fiscali (UNICO, Iva autonoma o 770), a partire dal primo giorno successivo a quello in cui si chiude il periodo d'imposta ed entro la data di presentazione della dichiarazione successiva[39];

[39] Per effetto delle istruzioni relative al Modello Unico di dichiarazione, - da presentare, nella sua prima espressione, il 31 ottobre 1999, Modello Unico del quale la dichiarazione IVA diveniva parte - è stata, in concreto, sancita la possibilità di accedere a compensazione IVA, in tempi antecedenti rispetto alla dichiarazione d'imposta e, perciò, in rapporto, sostanzialmente, a crediti "futuri". Questa possibilità si è protratta fino alla riforma della disciplina compensativa introdotta con il D.L. 78/2009; conseguentemente, la contestualità di credito IVA e presentazione di dichiarazione IVA si è realizzata soltanto per l'annualità 1998, e, quindi, solo per il primo anno di operatività dell'art. 17 D.Lgs, n. 241/1997.

- per crediti Iva infrannuali relativi al 1°, 2°, 3° trimestre, chiesti in compensazione nell'istanza presentata al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate (utilizzando l'apposito modello, approvato con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 15 febbraio 2007), a partire dal primo giorno successivo alla chiusura del trimestre[40].

Come accennato, peraltro, sul piano applicativo l'articolo 17 del D.Lgs 241/1997, comma 2, lettera h-*ter*, prevede la possibilità che il sistema dei versamenti unitari mediante compensazione si estenda anche ad altre imposte, tasse e sanzioni individuate con decreto del Ministro delle Finanze. In applicazione di tale norma, il decreto direttoriale del 31/3/2000[41], ha esteso, a decorrere dall'11 aprile 2000, l'applicazione dei versamenti unitari con compensazione anche a somme e sanzioni dovute per effetto:

- dell'articolo 48 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546;
- del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218;
- degli articoli 2, comma 2, e 3, comma 1 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462;
- degli articoli 13, 16 e 17 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

Con tali integrazioni, l'istituto della compensazione si estende 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 di sanzioni ed avviso di accertamento.

A questa elencazione, occorre, aggiungere imposte, tributi e crediti d'imposta progressivamente inseriti nel quadro applicativo da disposizioni ad hoc, tra cui i tributi camerali, l'Ici[42], i crediti per le nuove assunzioni[43], i crediti per gli investimenti di cui all'articolo 8 della legge n. 388/2000, a volte aventi essenzialmente finalità agevolative.

L'articolo 25 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, stabilisce, inoltre, il graduale ampliamento dei soggetti che possono beneficiare dell'istituto ricomprendendo:

- dall'anno 1998, le persone fisiche titolari di partita I.V.A.;

---

[40] In particolare:
- per il primo trimestre, l'istanza andava presentata entro il 30 aprile e la compensazione era possibile già dal 1° aprile;
- per il secondo trimestre, entro il 31 luglio e la compensazione era possibile già dal 1° luglio;
- per il terzo trimestre, entro il 31 ottobre e la compensazione poteva avvenire già dal 1° ottobre;
- per i crediti Inps risultanti dal modello DM 10/2, la compensazione era possibile a partire dalla scadenza della presentazione del modello DM 10/2 da cui emergeva il credito ed entro 12 mesi da tale data;
- per i crediti da autoliquidazione Inail, la compensazione poteva avvenire fino al giorno precedente la successiva autoliquidazione;
- per i crediti derivanti da agevolazioni o incentivi, valevano le regole previste dalla disciplina specifica di ogni singola agevolazione.

[41] Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 85 dell'11 aprile 2000.

[42] Con l'articolo 13 del D.Lgs. 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.

[43] Articolo 7 della legge 388/2000, prorogata al 2006 dall'articolo 63 della legge 27 dicembre 2002, n. 289.

- dall'anno 1999, le società di persone ed equiparate ai fini fiscali, nonché i soggetti non titolari di partita I.V.A.;
- dall'anno 2000, i soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche.

3.2.2.2 - Caratteristiche

Nell'insieme, quindi, la disciplina introdotta con l'art. 17 del D.Lgs. n. 241/97, muovendo da una ristretta platea di riferimento iniziale, si è progressivamente ampliata[44], fino a ricomprendere un esteso territorio applicativo, soggettivo ed oggettivo, peraltro ancora potenzialmente espandibile, fino alla massima superfice di applicabilità settoriale e personale, il cui limite è rappresentato, - come accennato in altra sede - dalla portata dell'art. 8 della Legge 27 luglio 200, n. 212 (c.d. Statuto del contribuente). L'art. 17 ha, in definitiva, reso praticabile una singolare configurazione della compensazione fiscale; una formula unica, peraltro potenziata, negli effetti e nell'operatività, da automatismi telematici che hanno reso lo strumento, nell'insieme, singolarmente sollecito; una procedura certamente d'avanguardia che, in rapporto alle posizioni "dovute", ha risposto in termini decisamente risolutivi.

Va detto, però, che il meccanismo:

- non è stato assistito, almeno inizialmente, da prescrizioni garantistiche e/o autorizzatorie, che avrebbero potuto rendere più ordinato l'accesso alla procedura limitandola, o restringendola, ai soli casi di reale pertinenza del diritto compensativo, soltanto quando, cioè, sussistessero, verificate, le condizioni per l'esercizio della compensazione in rapporto ad un credito effettivamente esistente;

---

[44] Gli interventi che si sono succeduti nel tempo sono:
- L'articolo 50, comma 7, del D.Lgs. 15/12/1997, n. 446, ha aggiunto la lettera d-*bis* all'articolo 17 del D.Lgs. 241/97 per cui anche l'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche può formare oggetto di compensazione (lettera poi soppressa dall'articolo 1, comma 10, del D.Lgs. 28/09/1998, n. 360);
- l'articolo 2, comma 1, lett. b), n.1), del D.Lgs. 23/03/1998, n.56, ha aggiunto 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, imposte, successivamente soppresse a decorrere dall'introduzione dell'IRAP;
- l'articolo 2, lettera a), del D.Lgs. 19/11/1998, n. 422, ha eliminato, dall'articolo 17, comma 1, l'inciso "titolari di partita I.V.A.", ampliando la categoria di contribuenti ammessi a operare la compensazione;
- l'articolo 2, comma 1, lettera b), n. 2), del D.Lgs. 23/03/1998, n. 56, ha aggiunto il comma 2-*bis* all'articolo 17 del D.Lgs. n. 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 D.P.R. 633/72 (il comma 2-*bis*, con effetto dal 1/01/1998, deve intendersi soppresso dall'articolo 11, comma 1, lett. f), del DPR 14/10/1999, n. 542);
- l'articolo 1, comma 10, del D.Lgs. 28/09/1998, n. 360, ha esteso l'istituto della compensazione alle "addizionali" relative alle imposte sui redditi;
- l'articolo 34, commi 1 e 2, della L. 23/12/2000, n. 388, eleva il limite massimo dei crediti che possono essere compensati "orizzontalmente" a 516.456,90 euro per ciascun periodo d'imposta;
- l'articolo 35, comma 15, del D.L. n. 223/2006, ha introdotto una nuova previsione di esclusione dalla compensazione in sede di versamento unificato: per le società e gli enti non operativi, infatti, 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 D.Lgs. 241/97, né può costituire oggetto di cessione.

- si è strutturato ammettendo una compensazione di crediti IVA "futuri", crediti, cioè, ancora da "dichiarare", ma anticipatamente utilizzati mediante la procedura del Modello F24 (vgs. nota n. 39),

il tutto, peraltro, in rapporto ad un contesto qualificato, - come reso evidente da obiettive e ripetute emergenze statistiche - da una pronunciata tendenza trasgressiva, singolarmente fertile verso l'esercizio e la diffusione di pratiche abusive ed evasive.

In definitiva, quindi, l'assetto originario dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, si qualificava per una indiscutibile distintività, sia in rapporto ai sistemi diffusamente adottati in altri Paesi - più prudenti e cautelativi – sia, anche, con riguardo all'assetto interno. Sotto questo profilo, la singolarità della scelta emerge qualora, ad esempio, si confronti la originaria compensazione fiscale/IVA, ed il suo credito, con il credito certo, liquido ed esigibile, della compensazione civilistica legale.

Rispetto a questa realtà, iniziative di contenimento, – oggetto di successiva analisi - intervennero solo in corrispondenza all'espandersi del fenomeno evasivo.

3.2.2.3 - Procedure e regole di funzionamento della compensazione: la Struttura di Gestione ed il modello F24

Sul piano delle procedure, l'introduzione operata dal D.Lgs. n. 241/97 del sistema unificato – mediante il singolo modello F24 – per il versamento di imposte e tasse, contributi previdenziali e premi assicurativi, ha certamente indotto una estrema semplificazione nello sconfinato flusso dei rapporti finanziari di debito/credito fra Stato, o, più ampiamente, parte pubblica, da un lato, e parte privata, dall'altro, semplificazione favorita dall'unica via di confluenza (il modello F24, appunto) e dalla fissazione di un'unica data di scadenza (il giorno 16 del mese), semplificazione, peraltro, esaltata dalla possibilità di compensare debiti e crediti reciproci. In concreto, va evidenziato che la parte privata può avvalersi del modello F24 per la via di una duplice configurazione:

- in forma cartacea, presso gli sportelli delle banche, di Poste Italiane e degli Agenti della riscossione, con pagamento delle somme dovute in contanti, tramite assegno, ovvero con addebito su conto corrente bancario o postale;
- con modalità telematiche (obbligatorie dal 1° gennaio 2007 per i titolari di partita IVA), mediante addebito delle somme dovute su conto corrente bancario o postale. In particolare:
  - tramite i servizi di *home banking e CBI (corporate banking interbancario)* offerti dalle banche e da Poste Italiane S.p.A.;
  - direttamente, oppure tramite intermediari (es. commercialisti e CAF), attraverso i servizi telematici offerti dall'Agenzia delle Entrate.

Dal punto di vista della soggettivazione di parte pubblica, va posto in risalto come il contenuto dei modelli F24, presentato dal contribuente, venga acquisito telematicamente e gestito da una apposita Struttura di Gestione[45] - Organismo essenziale del funzionamento del sistema, - previsto dall'art. 22 del D.Lgs. n. 241/97; la Struttura quotidianamente raccoglie il totale dei flussi ad essa pervenuti e sempre quotidianamente esercita la ripartizione delle somme versate in favore dei vari enti percettori (Erario, Regioni, enti previdenziali, Comuni, ecc...), procedendo alla regolazione contabile delle compensazioni ed alla rendicontazione delle relative informazioni, attraverso procedure informatiche automatizzate[46]. Le varie fasi dell'articolato processo sono delineate nel diagramma di flusso allegato (figura 1) mentre le informazioni relative alle regole di funzionamento contabile della compensazione e le conseguenti rappresentazioni nel bilancio dello Stato saranno oggetto di approfondimento del successivo paragrafo 3.2.2.3.1. Infine, in termini di effetti ultimi dei flussi, va evidenziato come i dati della ripartizione delle somme riscosse attraverso i modelli F24 vengano sistematicamente, per via telematica, rimessi al Dipartimento delle Entrate ed anche alla Ragioneria Generale dello Stato, onde consentire sia l'analisi dei riflessi in termini di gettito tributario - ma anche dei ritorni esterni a soggetti e a contabilità non erariali – sia gli effetti in chiave di formazione delle singole voci di bilancio in termini di Rendiconto generale dello Stato.

---

[45] I compiti della Struttura di gestione, incardinata presso la Direzione centrale amministrazione, pianificazione e controllo – Settore contabilità e bilancio - dell'Agenzia delle Entrate, sono stati definiti con D.M. 22 maggio 1998 n. 183 (pubblicato sulla G.U. 16 giugno 1998 n. 138) e riguardano:
- l'amministrazione del sistema informativo di gestione del versamento unificato;
- la definizione ed il riscontro contabile delle imputazioni delle somme riscosse attraverso i modelli F24 a favore degli enti percettori;
- le rendicontazioni a enti esterni delle imputazioni effettuate;
- l'accreditamento agli agenti della riscossione delle somme necessarie all'erogazione dei rimborsi in conto fiscale e gestione del sistema informativo di supporto;
- la pianificazione ed il monitoraggio delle risorse finanziarie dedicate ai fondi di bilancio;
- l'elaborazione dati sull'andamento del gettito di cassa riscosso attraverso i modelli F24 ed F23;
- l'assistenza ed il supporto agli enti percettori del versamento unificato;
- l'analisi e la definizione degli sviluppi delle procedure di riscossione spontanea;
- la definizione e la gestione delle procedure di controllo e la trasmissione dati dei modelli F24 da parte degli intermediari della riscossione;
- la definizione e la gestione delle procedure di interscambio dati con la Banca d'Italia per il sistema del versamento unificato.

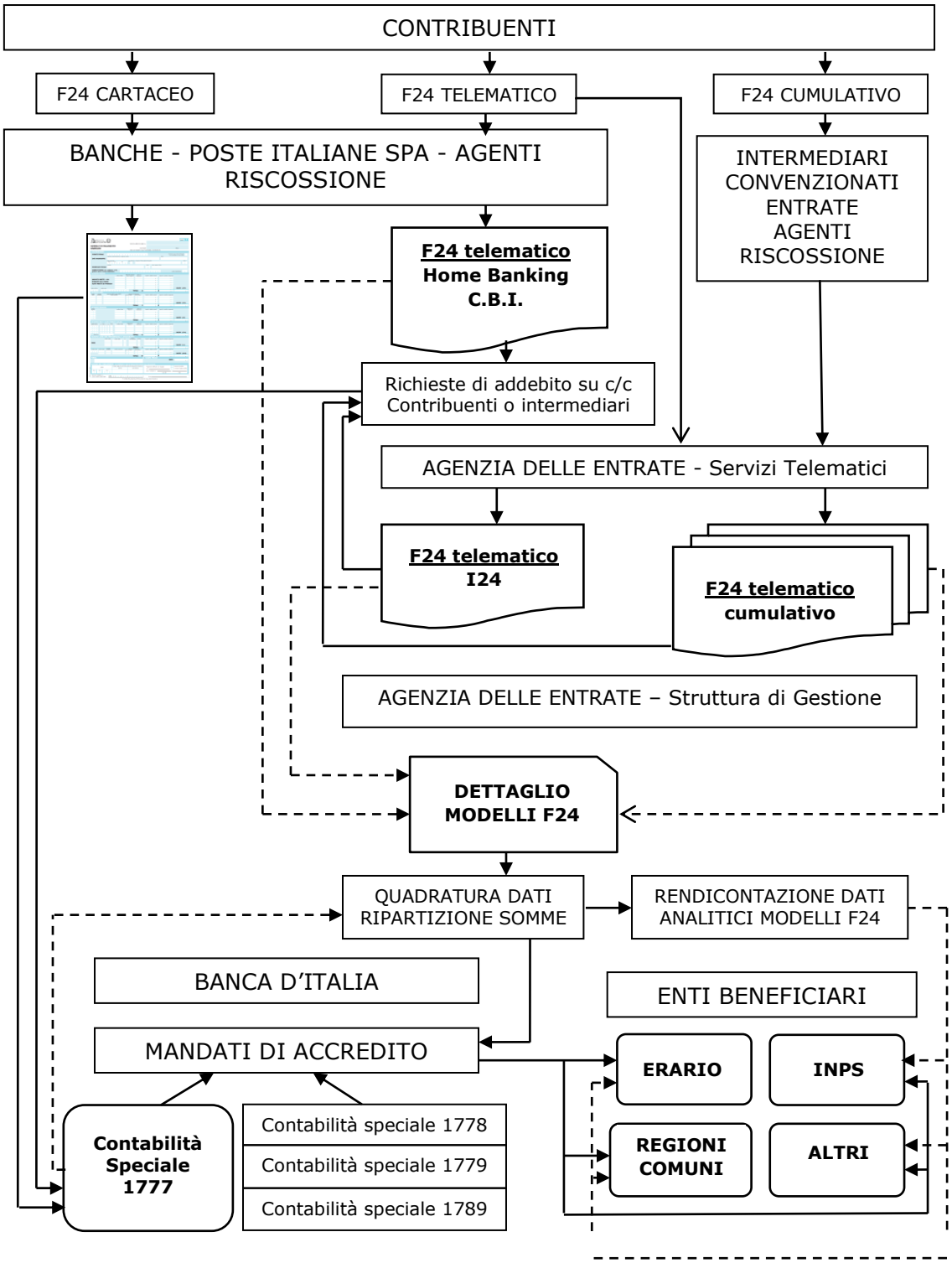
Con riferimento alla Struttura ed alla sua funzione, si richiamano: Corte Cost., 7/05/2002, n. 156, e Corte Cost. 28/03/2003, n. 92.

[46] L'acquisizione del contenuto dei modelli F24 avviene:
- direttamente, nel caso in cui i modelli siano stati presentati attraverso i servizi telematici offerti dall'Agenzia delle Entrate - punto b.2., paragrafo in esame-,
- per il tramite degli intermediari della riscossione - banche, Poste e agenti della riscossione -, nelle ipotesi in cui i modelli siano stati presentati per mezzo di tali soggetti - punti a. e b.1. paragrafo in esame.

In fase di acquisizione, viene controllata la corrispondenza dei dati alle regole di compilazione del mod. F24.

FIGURA N .1

F24 – Diagramma di flusso delle fasi del processo della regolazione contabile delle compensazioni e della rendicontazione delle relative informazioni



FONTE*: Elaborazione Corte dei Conti su dati Agenzia delle Entrate*

3.2.2.3.1 - Emersione della compensazione nel bilancio dello Stato; applicazione di contabilità speciali

Il meccanismo di ripartizione e contabilizzazione al bilancio dello Stato del gettito riscosso tramite modello F24 passa attraverso l'utilizzo dei fondi accreditati sulle contabilità speciali n. 1777 – denominata "Fondi della riscossione" - che accoglie i saldi dei modelli F24 presentati dai contribuenti (al netto delle commissioni trattenute dagli intermediari - banche, Poste e Agenti della riscossione), e n. 1778 – denominata "Fondi di bilancio" - sulla quale sono accreditati i fondi, provenienti da capitoli di spesa del bilancio dello Stato oppure da contabilità speciali, da utilizzare per la regolazione contabile delle compensazioni e delle citate commissioni.

In definitiva, quindi, l'intero sistema compensativo trova una sintesi assoluta e funzionale, sul piano realizzativo, nel modello F24, mediante il quale, per la via della unificazione – per finalità semplificative – delle principali scadenze di pagamento fiscali e contributive, si realizza la elisione, potenziale e/o fattuale, totale e/o parziale, tra tutti i crediti, - a patto che siano normativamente individuati - vantati dal contribuente con ogni suo debito (sempre se normativamente contemplati), dovuto nei confronti degli Enti impositori; il modello F24, che registra le movimentazioni richiamate dal soggetto passivo, compensa gli importi, riflette e trasferisce le operazioni in contabilità pubblica, alimentandosi finanziariamente su "contabilità speciali" appositamente attivate; il tutto concentrato su e gestito da una apposita Struttura di gestione come innanzi richiamata.

Per meglio illustrare le procedure, si riportano, di seguito, due esempi, elaborati dall'Agenzia delle Entrate, riflettenti versamenti di tributi erariali, eseguiti tramite modello F24, con le relative modalità di contabilizzazione al bilancio dello Stato, distinguendo l'ipotesi di non utilizzo del sistema compensativo da quella di impiego del sistema, esempi la cui illustrazione evidenzierà la diversità di riflessi, formali e sostanziali, in rapporto alle evidenze di pubblico bilancio.

Esempio a: non utilizzo della procedura compensativa.

Nel caso in cui non utilizzi la procedura compensativa, il contribuente adempie agli obblighi di pagamento esclusivamente mediante l'effettuazione di versamenti in contanti per un importo totale corrispondente ai valori distintamente riportati nelle apposite fincature del modello F24, specificando il titolo impositivo; conseguentemente, nel caso sotto indicato, il contribuente opererà un versamento di complessivi € 150, dovuti, nella misura di € 100, a titolo di ritenute IRE (già IRPEF) per redditi da lavoro

dipendente,[47] e di € 50, a titolo di IVA[48].

In tali circostanze, le somme versate affluiscono indistintamente sulla contabilità speciale n. 1777, denominata, come detto, "Fondi della riscossione", contabilità, quindi, raccoglitrice di tutte le somme aventi provenienza del tipo in analisi; ma la stanzialità degli importi su detta contabilità è istantanea poiché, in ristrettissimi tempi telematici, logicamente e funzionalmente successivi, la Struttura di gestione, nella prospettiva di attribuire le somme affluite sul 1777 ai corretti capitoli di bilancio, opera un versamento "in entrata" per un importo globale di € 150 (prelevato dalla c.s. 1777), imputandolo, però, separatamente, alle "terne contabili" 6/1023/3[49] per € 100 (IRE) e 8/1203/1[50] per € 50 (IVA); nello stesso tempo, attraverso un apposito flusso automatizzato, vengono contabilizzati a bilancio i valori di accertato e riscosso, per gli stessi importi di cui alle citate "terne contabili".

TABELLA N. 13

Versamento mediante F24 senza utilizzo della compensazione							
MODELLO F24			**C.Speciale**	**RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO**			
Tributo	**Versamento**	**Compensazione**	**1777: Fondi della riscossione**	**Terna contabile**	**Accertato**	**Riscosso**	**Versato**
IRE (codice 1001)	100	0		6/1023/3	100	100	100
IVA (codice 6006)	50	0		8/1203/1	50	50	50
Saldo pagato in contanti			*150*				

FONTE*: Elaborazione Corte dei Conti su dati Agenzia delle Entrate*

Esempio b: utilizzo della procedura compensativa

La stessa operazione innanzi descritta può essere effettuata dal contribuente utilizzando, in parte, crediti "in compensazione" crediti, cioè, vantati verso l'Erario, nella misura complessiva, ad esempio, di € 70, ripartiti in credito IVA,[51] per 40, e IRES,[52] per 30; in tal caso in contribuente è chiamato ad un versamento in contanti del valore differenziale di € 80.

In corrispondenza all'esercizio di una tale procedura, la rappresentazione finale

[47] Codice tributo 1001 del modello F24.
[48] Codice tributo 6006 del modello F24.
[49] La "terna contabile" indicata dall'Agenzia delle Entrate è costituita da: capo 6, capitolo 1023 (IRE) ed articolo 3 (redditi da lavoro dipendente).
[50] Capo 8, capitolo 1203 (IVA) ed articolo 1 (scambi interni).
[51] Codice tributo 6099 del modello F24.
[52] Codice tributo 2033 del modello F24.

in bilancio risulta identica a quella della prima esemplificazione, ma in rapporto a una situazione sostanzialmente diversa; infatti, dovrà riflettere un attingimento dalla contabilità speciale 1777, pari a € 80, per la parte corrispondente al versamento in contanti del contribuente, ma all'evidenza di questo importo si dovrà aggiungere il rilievo all'attingimento ad altra contabilità speciale in relazione agli € 70 di debito impositivo coperti dal contribuente mediante l'utilizzo del credito vantato nei confronti dell'Erario; € 70 che devono essere prelevati da apposita contabilità speciale, la contabilità n. 1778, sulla quale vengono funzionalmente e periodicamente trasferite le risorse finanziarie destinate alla regolazione contabile delle compensazioni esercitate dai contribuenti, risorse stanziate su appositi capitoli di spesa del bilancio dello Stato[53]. Semplificando:

Totale versamento	c.s. 1777: Saldo pagato in contanti	c.s. 1778: Fondi per regolazione contabile
(a)	(b)	(c=a-b)
150	80	70

TABELLA N. 14

Versamento mediante F24 con utilizzo della compensazione								
MODELLO F24			**C.Speciale**		**RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO**			
Tributo	**Versamento**	**Compensazione**	**1777: Fondi della riscossione**	**1778: Fondi di bilancio**	**Terna contabile**	**Accertato**	**Riscosso**	**Versato**
IRE codice 1001	100				6/1023/3	100	100	100
IVA codice 6006	50				8/1203/1	50	50	50
IVA codice 6099		40		40				
IRES codice 2003		30		30				
Saldo contanti			*80*					

FONTE*: Elaborazione Corte dei Conti su dati Agenzia delle Entrate*

In altri termini, a fronte di un saldo netto di 80 versato dal contribuente, ed affluito sulla c.s. n. 1777 per il tramite dell'intermediario che ha ricevuto il modello F24 (Banca, Poste oppure Agente della riscossione), nell'ipotesi di praticata compensazione, sorge la necessità di contabilizzare al bilancio dello Stato l'importo "lordo" delle imposte dovute e, quindi, dei pagamenti eseguiti (150, di cui 100 a titolo di IRPEF e 50 a titolo di IVA); occorre, cioè, procedere alla c.d. "lordizzazione", necessità contabile immediatamente conseguente al criterio dell'integrità del bilancio, in forza del quale tutte le entrate devono essere contabilizzate al lordo, e ciò in virtù, peraltro, di quanto formalmente sancito dall'art. 24, comma 2, della Legge n. 196 del 2009. In definitiva,

[53] Capitolo 3814 del Ministero dell'Economia e delle Finanze: "*Restituzioni e rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto, effettuati dai concessionari, a richiesta e d'ufficio, anche mediante compensazione operata sulle imposte dirette, sulle somme spettanti alle Regioni, all'Inps e agli altri Enti previdenziali".*

qualora il contribuente utilizzi un proprio credito di imposta e, per questa via, non proceda ad un versamento del dovuto nella misura del credito chiamato a compensazione, è necessario operare una "regolazione contabile" e, quindi, è necessario versare sul capitolo di bilancio/entrata ricettivo dell'imposta "compensata", una somma corrispondente all'importo della compensazione; ciò si realizza attivando contabilità specifiche e prelevando i necessari finanziamenti dai capitoli di bilancio/uscita individuati. Per questa via, si realizzano, ad un tempo, le dette regolazioni (operativamente, "lordizzazioni") conseguendo, con il rispetto dell'integrità del bilancio, il corretto, compiuto dimensionamento dei risultati di contabilità pubblica. La contabilità speciale n. 1778, risponde funzionalmente a questa finalità e a queste prospettive, alimentando e sostenendo finanziariamente il meccanismo compensativo volto al ripianamento dei crediti chiamati a compensare. In questa logica detta contabilità viene continuamente alimentata e attinta ogni volta si renda necessario procedere a regolazioni contabili

Le contabilità speciali

Il Regolamento di Contabilità Generale dello Stato (R.D. 23 maggio 1924, n. 827) prevede che le contabilità speciali siano costituite da somme versate in tesoreria da amministrazioni e funzionari diversi per formare fondi dai quali il funzionario intestatario della contabilità possa disporre mediante ordini di pagamento. L'art. 585 prescrive che il versamento di fondi di bilancio su tali contabilità deve essere però espressamente previsto da disposizioni legislative, mentre la loro gestione da parte delle sezioni di tesoreria è regolata dai successivi articoli del Regolamento e dalle specifiche Istruzioni sui servizi del tesoro (artt.1280 e ss. delle I.G.S.T). I fondi di contabilità speciale possono essere versati con ordinativi diretti speciali (ora ordini di pagare) commutabili in quietanza di c.s., ovvero con ordini di accreditamento speciali commutabili in quietanza di c.s.. La particolarità della gestione di una contabilità speciale consiste nel fatto che i titoli di spesa, una volta pervenuti in tesoreria e portati in entrata della stessa, perdono la loro individualità andando indistintamente a confluire nel fondo e sommandosi alla precedente giacenza, per essere poi utilizzati dal Funzionario delegato come massa spendibile indistinta. I titoli di spesa commutabili in quietanza di c.s. sono scritturati dalla tesoreria come estinti, quindi in uscita definitiva ai fini del bilancio, nel momento stesso in cui vengono versati (commutati) nella contabilità speciale, con contestuale rilascio della quietanza di entrata (Mod. 80 T). La sezione di tesoreria produce ed invia mensilmente al Funzionario delegato un riassunto (Mod. 56T unificato) di tutti i movimenti in entrata e in uscita sulla c.s.: versamenti e pagamenti riepilogati per amministrazione di provenienza e per capitolo e relativi al mese di riferimento, nonché la situazione generale (entrate, uscite, giacenza, saldi e fondi) a tutto il periodo dell'esercizio finanziario. Il D.P.R. n. 367 del 24 aprile 1994 (art. 10) ha recato una innovativa disciplina delle contabilità speciali prevedendo la possibilità, in deroga a quanto disposto dal precitato art. 585, di aprire contabilità speciali anche in assenza di disposizioni legislative autorizzative, bensì su richiesta dell'Amministrazione interessata, mediante decreto motivato del Ministro del tesoro che ne stabilisce la durata. Le contabilità speciali possono essere intestate a funzionari delegati per la realizzazione di specifici interventi, programmi e progetti stabiliti con decreto dal Ministro competente, nel quale sono indicate le leggi di spesa, i capitoli di bilancio, la durata degli interventi e l'entità dei finanziamenti. Le c.s. autorizzate ai sensi della norma in parola sono quindi alimentate con fondi provenienti da diversi capitoli di bilancio del medesimo stato di previsione e consentono al funzionario intestatario, nell'ambito del progetto autorizzato, di provvedere ad una notevole varietà di spese utilizzando indistintamente i fondi disponibili senza il vincolo immediato della imputazione di una determinata spesa al relativo capitolo di bilancio. La possibilità di aprire c.s. solo con provvedimento amministrativo (decreto), senza dover ricorrere a disposizioni legislative, la confluenza di stanziamenti di diversi capitoli di bilancio, la maggiore flessibilità nella gestione dei fondi, hanno determinato, negli ultimi anni, un crescente ricorso a questa procedura da parte di diverse amministrazioni.

3.2.3 – Effetti

In ordine agli effetti, le risultanze originate dalla normativa, sin dall'inizio, sono state decisamente rilevanti, e ciò a motivo, in particolare, della straordinaria progressione applicativa dell'istituto, la cui specificità ha indotto, contestualmente, significativi riflessi sia in rapporto alla fiscalità che al bilancio.

3.2.3.1 – Sul piano applicativo

Sul piano applicativo in sé, ossia in termini di effetti sui flussi burocratici, i ritorni della riforma vanno valutati senz'altro positivamente. L'innovazione introdotta, infatti, con l'art. 17 del D.Lgs. n. 241/97 -e collaterali prescrizioni - ha dato luogo ad un sistema complessivo particolarmente fluido, razionalizzando e semplificando, come prospetticamente ipotizzato, il contesto generale. Tale positività di effetti si è riverberata sia in riferimento alla parte privata che alla parte pubblica del rapporto.

Sul versante degli aventi diritto, infatti, l'applicazione dell'art. 17 ha determinato una accelerazione realmente consistente, contraendosi, per sistema, l'ampia ed onerosa tempistica riconducibile alla presentazione dell'istanza di rimborso, al suo esame ed alla erogazione delle somme.

Ma un corrispondente effetto positivo deve registrarsi anche in rapporto ai profili riguardanti la Pubblica Amministrazione, avendo il provvedimento favorito una indubbia ottimizzazione dell'impiego delle risorse, resesi maggiormente disponibili per:

- smaltire gli accumuli di arretrato (vgs. tabella n. 15, congiuntamente alla tabella 12);
- velocizzare la liquidazione degli importi richiesti, riducendo, di conseguenza, con il contenimento dei tempi di erogazione, l'ammontare degli interessi passivi dovuti dall'Erario maturati sul credito da rimborsare fino al momento dell'effettiva erogazione;
- recuperare tempo da destinare a controlli più approfonditi in fase di liquidazione delle istanze, anche nella prospettiva di contrastare eventuali tentativi fraudolenti.

TABELLA N. 15

Andamento storico degli stocks dei rimborsi IVA (importi in milioni)				
	Importo dei rimborsi IVA giacenti al 31 dicembre	*variazione % (anno 1/anno-1)*	*di cui capitale*	*di cui interessi*
1992	**12.692**		*9.552*	*3.140*
1993	**13.303**	*4,8*	*10.039*	*3.264*
1994	**12.284**	*-7,7*	*8.501*	*3.783*
1995	**9.849**	*-19,8*	*6.285*	*3.564*
1996	**8.981**	*-8,8*	*5.439*	*3.542*
1997	**7.328**	*-18,4*	*4.023*	*3.305*
1998	**5.265**	*-28,2*	*2.218*	*3.047*
1999	**5.932**	*12,7*	*2.988*	*2.944*
2000	**6.090**	*2,7*	*3.100*	*2.990*
2001	**5.049**	*-17,1*	*2.061*	*2.988*
2002	**5.137**	*1,7*	*2.121*	*3.016*
2003	**5.445**	*6,0*	*2.618*	*2.827*
2004	**5.208**	*-4,4*	*2.507*	*2.701*
2005	**4.607**	*-11,5*	*2.094*	*2.513*
2006	**5.190**	*12,7*	*2.956*	*2.234*
2007	**3.956**	*-23,8*	*2.073*	*1.883*
2008	**4.397**	*11,1*	*2.763*	*1.634*
Giacenza media annua del periodo 1992/1997				10.740
Giacenza media annua del periodo 1998/2008				4.329

FONTE*: Elaborazione Corte dei Conti su dati Agenzia delle Entrate*

3.2.3.2 – Sul piano della fiscalità

Una particolare attenzione deve essere rivolta, tuttavia, agli effetti del provvedimento sul piano della fiscalità.

Al riguardo, va preliminarmente sottolineato come la procedura introdotta, intesa nella sua più ampia accezione, abbia, di fatto, inserito nello specifico comparto di imposta, un integrativo regime di gestione dei crediti IVA, dando luogo, sostanzialmente, ad un sistema di doppio binario.

In sostanza, per effetto delle prescrizioni introdotte dall'art. 17, - e normative collaterali - i crediti IVA possono essere utilizzati, congiuntamente e/o alternativamente, per:

- conseguire rimborsi di imposta;
- compensare direttamente debiti,

secondo, però, formule e procedure applicative assai difformi.

Nell'ipotesi di impiego del credito per finalità di rimborso, infatti, trovano applicazione le regole ed i criteri facenti capo all'art. 30 del D.P.R. n. 633/72 e successive

integrazioni normative ed applicative, (si richiama, in merito, quanto delineato al paragrafo 3.1.4.2.1). In sostanza, il passaggio dal credito al rimborso implica adempimenti specifici in termini di garanzie e, contestualmente, la soggezione ad una accentuata possibilità di controlli ed accertamenti.

Differentemente, il meccanismo compensativo – nella sua iniziale configurazione - realizza, in sostanza, una formula auto-liquidatoria, finanziata da crediti "dichiarati" nel modello F24. Una soluzione affidata alla disponibilità del privato al quale è riconosciuta una potestà, di fatto, costitutiva, sia in ordine alla sussistenza del credito che in rapporto alla sua misura. Il tutto, in un contesto nel quale non sono stabilite linee garantistiche corrispondenti alla procedura del rimborso. Una formula, peraltro, favorita dalla possibilità iniziale di poter accedere alla presentazione dell'istanza compensativa in tempi antecedenti alla dichiarazione IVA e, quindi, precedentemente alla formazione giuridica del credito[54].

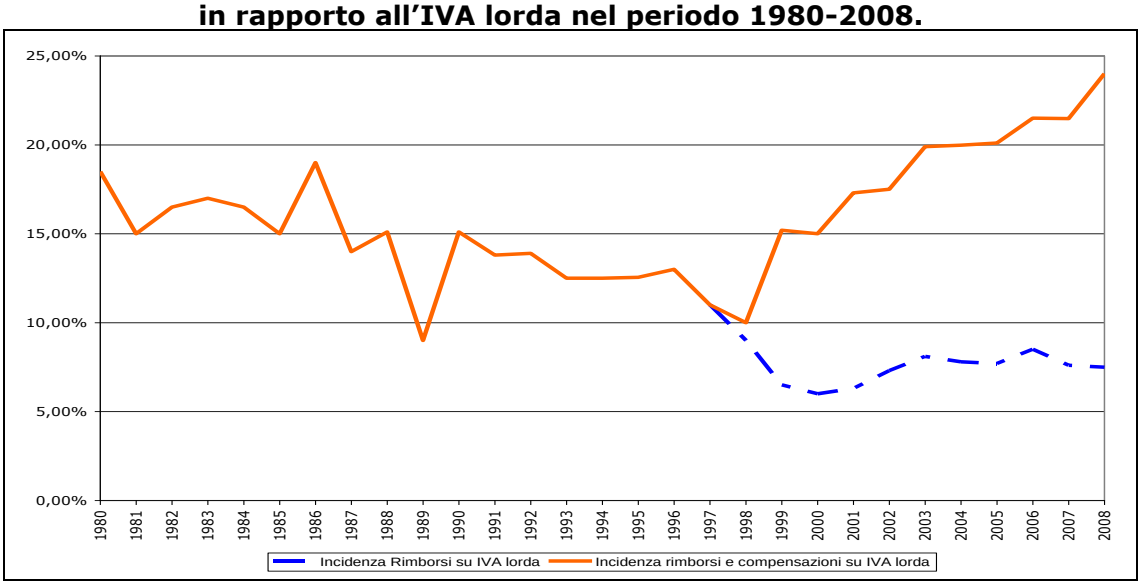
Questa specificità della procedura compensativa ne ha determinato l'espansione sia in diretto riferimento alla procedura dei rimborsi, sia, in genere, quale strumento per l'utilizzazione di crediti IVA.

La tendenza e la dimensione del fenomeno sono rese manifeste dai grafici 3 e 4 e dalle tabelle che seguono.

In particolare rilevano le emergenze delle tabelle 16 e 17. Il primo documento segnala l'andamento del gettito IVA rispetto al dinamismo dei rimborsi e compensazioni. Il secondo, più ampiamente, riporta il dimensionamento, in numeri assoluti ed in percentuale, dei rimborsi, delle compensazioni, del loro valore di sintesi, della dinamica degli stocks di credito e della c.d. "IVA" a rimborso, a far tempo dall'anno 1995 fino all'annualità 2011[55].

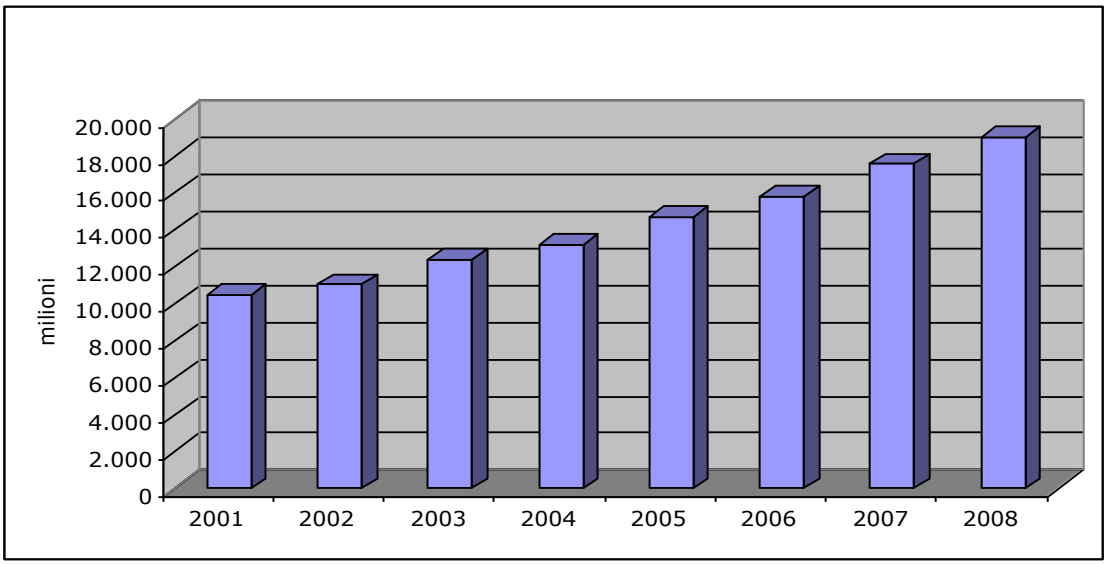
[54] Vgs. nota39.
[55] Il riferimento agli anni 2010 – 2011 – inconferente, in questa sede, trattandosi di periodi d'imposta in rapporto ai quali si sono sviluppati gli effetti indotti dalle riforme del 2009/2010 – risponde alla pura necessità di evidenziare con immediatezza – per consentirne l'apprezzamento - il salto di effetti, statisticamente espresso, tra la normativa originaria e l'assetto attuale della formula compensativa. I profili di commento verranno espressi più avanti, analizzando il tema della intervenuta riforma.

GRAFICO N. 3
Incidenza dei rimborsi, nonché dei rimborsi e delle compensazioni in rapporto all'IVA lorda nel periodo 1980-2008.



FONTE*: Agenzia delle Entrate*

GRAFICO N. 4
Serie storica delle compensazioni dal 2001 al 2008



FONTE*: Elaborazione Corte dei Conti su dati Dipartimento Finanze*

TABELLA N. 16

Gettito IVA 2001 – 2008 (in milioni)										
			2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
1	Capitolo 1203 (*)	+	90.742	92.661	95.899	99.057	102.446	107.399	116.454	122.143	120.889
2	Compensazioni e rimborsi richiesti. Di cui:	-	13.447	15.923	17.067	19.487	20.228	21.956	24.864	25.996	27.127
	Rimborsi (**)		*5.510*	*5.410*	*5.995*	*7.063*	*7.005*	*7.238*	*9.035*	*8.407*	*8.092*
	Compensazioni		***7.937***	***10.513***	***11.072***	***12.424***	***13.223***	***14.718***	***15.829***	***17.589***	***19.035***
3	I.V.A. netta	=	77.295	76.738	78.832	79.570	82.218	85.443	91.590	96.147	93.762
4	Slittamento competenza giuridica/ economica (***)	+	249	544	845	-738	-292	487	254	182	-700
5	Totale I.V.A. competenza economica	=	77.544	77.282	79.677	78.832	81.926	85.930	91.844	96.329	93.062
6	I.V.A. devoluta all'Unione europea (****)	-	4.198	4.960	4.010	3.567	3.270	3.033	2.909	2.920	4.118
7	I.V.A. disponibile per l'Erario. Di cui:	=	73.346	72.322	75.667	75.265	78.656	82.897	88.935	93.409	88.944
	Ruoli per cassa		*280*	*432*	*384*	*193*	*233*	*549*	*977*	*1.441*	*1.417*

(*) Dati da Rendiconto Generale dello Stato Fonte Ragioneria Generale dello Stato (Accertamenti di competenza per art.1 scambi interni e art. 2 importazioni, versamenti totali (cassa) per art.4 ruoli e art.5 accertamento con adesione)
(**) Dati Struttura di gestione
(***) Ricostruzione della competenza economica dati provvisori. I dati definitivi sono in possesso dell'ISTAT
(****) Dati MEF - IGRUE
FONTE: Dati Dipartimento Finanze

TABELLA N. 17

Compensazioni e rimborsi IVA anni dal 1995 al 2011											
Anno	**Importo comp.ni**	**Istanze presentate (*)**	**% Importo comp.ni/ dichiarazioni presentate**	**Importo medio**	**% comp. ni/ Iva lorda**	**Rimborsi richiesti**	**Comp.ni e rimborsi**	**% comp.ni e rimborsi / Iva lorda**	**Stocks di crediti**	**Δ Stocks**	**Totale Iva a rimborso**
	a	b	c	d	e	f	g = (a+f)	h	i	l= i-(i-1)	m = (a+f+l)
1995						7.308	7.308		16.204	984	8.292
1996						8.108	8.108		18.117	1.913	10.021
1997						7.140	7.140		19.801	1.684	8.824
1998	804	100 - 145.000	0,55%	8,0 - 5,5	1,11	6.612	7.416	10.06	22.934	3.133	10.398
1999	6.662	1.035.161	0,64%	6,4	8,45	5.809	12.471	14,75	20.770	-2.164	9.494
2000	7.937	1.061.982	0,75%	7,5	8,77	5.510	13.447	14,86	24.576	3.806	17.246
2001	10.513	1.203.801	0,87%	8,7	11,42	5.410	15.922	17,03	28.530	3.954	19.615
2002	11.072	1.329.957	0,83%	8,3	11,59	5.995	17.067	17,50	31.776	3.246	21.892
2003	12.424	1.390.311	0,89%	8,9	12,57	7.063	19.486	19,71	34.194	2.418	23.575
2004	13.223	1.446.677	0,91%	9,1	13,00	7.005	20.227	19,89	37.530	3.336	23.563
2005	14.718	1.551.966	0,95%	9,5	13,87	7.238	21.955	20,69	38.962	1.432	23.391
2006	15.829	1.599.043	0,99%	9,9	13,71	9.035	24.862	20,86	44.451	5.489	29.589
2007	17.589	1.615.440	1,09%	9,9	14,57	8.407	25.996	21,51	45.202	751	26.618
2008	19.035	1.750.559	1,09%	10,9	16,02	8.092	27.138	22,82	44.246	-956	26.254
2009	18.699	1.696.789	1,10%	11,0	16,77	7.753	26.412	23,70	37.978	-6.268	19.902
2010	13.040	1.589.660	0,82%	9,3	11,27	6.966	20.550	17,77	38.884	**906**	20.153
2011	13.097	1.433.032	0,91%	9,1	11,15	8.351	21.453	18,26	38.756	-128	21.320

(*) Il numero indica i soggetti d'imposta, in regime normale, che dichiaratamente hanno fatto ricorso a compensazione.
FONTE*: elaborazione Corte dei Conti su dati Agenzia delle Entrate*

La tabella 17 evidenzia, in primo luogo, la straordinaria progressione dei soggetti d'imposta verso la procedura compensativa; l'accesso alla formula si avvia (colonna b., tab. 17), nell'anno 1998, in una misura stimata intorno ai 150.000 soggetti e, nell'arco di un decennio, arriva a dimensionarsi nell'entità di oltre 1.750.000 istanti; una crescita che si caratterizza per un salto iniziale intorno a 1.000.000 di unità (dagli originari 150.000 circa a 1.035.000) salto favorito dalla possibilità di esercizio della compensazione d'imposta, utilizzando un credito IVA definito e iscritto a modello F24 in tempi antecedenti alla dichiarazione del tributo. La progressione giunge a configurarsi nella misura massima, come innanzi accennato, di 1.750.000 soggetti, con un incremento, dal 1999, di 1.600.000 unità, delle quali 700.000 in riferimento al più contenuto periodo temporale che va dal 2000 al 2009; 700.000 unità, addensatesi, nell'arco di 8 anni, in forza di stratificazioni corrispondenti a circa 100.000 soggetti l'anno, per giungere alla cennata cifra globale di 1.750.000 unità, misura pari a più di un terzo della media delle dichiarazioni IVA/anno - regime ordinario - presentate (5.000.000 circa anno - vgs. tabella 18).

TABELLA N. 18

Dichiarazioni IVA Regime normale				
Anno di imposta	**Numero partite IVA**	**Numero partite IVA attivate Regime normale (Dichiarazioni presentate)**	**IVA a debito***	**IVA detraibile***
1998	7.154.133	4.309.615	509.238.624.627.000	411.300.290.291.000
1999	7.359.154	4.451.594	528.964.654.722.000	430.018.378.027.000
2000	7.563.570	4.608.480	622.600.417.346.000	516.142.746.105.000
2001	7.745.295	4.849.546	345.688.687.031	286.897.751.789
2002	7.866.631	4.964.660	362.051.095.877	299.106.014.534
2003	8.032.014	5.049.542	371.817.861.800	305.999.301.716
2004	8.251.143	5.169.769	398.091.558.354	329.704.269.000
2005	8.441.579	5.231.123	412.208.905.286	342.807.856.628
2006	8.619.632	5.351.901	455.858.939.230	380.707.133.160
2007	8.795.723	5.360.161	475.409.511.180	395.902.692.120
2008	8.912.916	4.938.470	480.840.709.472	402.105.200.949
2009	9.044.224	4.860.982	424.649.097.210	342.835.169.598
2010	9.183.108	4.826.613	450.404.992.146	366.067.391.096

N.B. *dal 1998 al 2000 i valori sono espressi in lire
FONTE: *Elaborazione Corte dei Conti su dati Agenzia Entrate*

Altro aspetto da porre in evidenza, si individua nell'andamento intercorrente tra la percentuale dei rimborsi richiesti, in rapporto all'IVA lorda, ed il totale delle compensazioni e dei rimborsi, sempre con riferimento all'IVA lorda (colonna g. - tabella 12 - e colonna h. tabella 17).

L'analisi di queste risultanze, infatti, lascia intravedere come, a far tempo dal 1980, il rapporto ai rimborsi richiesti/IVA lorda (tabella 12 colonna g.) si dimensioni intorno al 19%, per poi decrescere progressivamente per avvicinarsi sempre più ai valori ordinari del 10%, in corrispondenza di una funzionale stabilizzazione del tributo.

Ciò detto, va segnalato come, da questa entità ordinaria del 10%, si passi immediatamente, non appena introdotta la regola compensativa - a far tempo, cioè, dal 1999 - ad una crescita del debito erariale complessivo (rimborso d'imposta più compensazione - colonna h. tabella 17) che, già dal 1999, si cristallizza sul 14,75% dell'imposta lorda, per arrivare, nel 2009, al 23,70%.

In definitiva, quindi, con l'introduzione del sistema compensativo – ferma restando una stabilità sistemica del tributo, in un clima di continuità economica generale e, quindi, di non discontinuità evidente, ai fini che qui rilevano – il debito erariale richiesto dai soggetti d'imposta arriva a configurarsi nella straordinaria misura di circa il 24%, misura che, come si vedrà, peraltro, si svilupperà in inattesa corrispondenza ad un parallelo incremento di stocks di crediti IVA nel tempo.

Tali effetti costituiscono sintomi evidenti di un artificioso accrescimento per finalità di indebita costituzione e utilizzo di credito compensativo.

A conferma funzionale di tale valutazione, opera, in aggiunta, l'evidenza statistica, sempre emergente dalla tabella n. 17, che segnala come l'andamento crescente delle istanze compensative IVA, conosca un improvviso arresto, in forma, peraltro, assai considerevole, a far tempo dall'anno 2009 (tabella 17, colonna b.), in risposta, cioè, ai correttivi introdotti dalla produzione normativa riformatrice dell'assetto originario della regola compensativa.

Un ulteriore riflessione deve essere formulata in rapporto all'andamento dei rimborsi d'imposta, in quanto tali (tabella 17, colonna f.).

La tendenza numerica e finanziaria, infatti, di questo strumento, pur incrementandosi in misura imponente la via compensativa, non decresce, nel tempo, in forma significativa, decremento che, al contrario, avrebbe dovuto, in astratto, risultare conseguente stante le intime interconnessioni e specularità di sistema, rispetto all'unicità del serbatoio di attingimento, costituito dal credito d'imposta.

Un andamento contenitivo dei rimborsi si manifesta soltanto inizialmente e, in ispecie, negli anni '97/'00, per poi riprendere la originaria tendenza di crescita, collocandosi, infine, sui valori massimi intorno all'annualità 2006 e, comunque, mantenendosi, in linea generale, su livelli consistenti, livelli, in definitiva, non decisamente incisi dal crescere, pur assai considerevole, delle compensazioni, (al riguardo, vgs., in particolare, le evidenze della richiamata colonna f. di tabella 17).

In linea generale, comunque, ciò che più rileva, si desume dalla progressione dell'importo delle compensazioni IVA operate (tabella 17, colonna a.), importo che arriva, in sostanza, a raddoppiarsi nell'arco temporale 2001 – 2008 e a triplicarsi nel periodo 1999/2008.

Di riflesso, cresce in misura elevatissima il numero delle compensazioni (colonna b.) e per ognuna di esse l'importo medio della cifra compensativa richiesta; sicché si deve registrare un rapporto compensazioni/imposta lorda annuale che si dimensiona intorno al 17%, con riferimento all'anno 2009, percentuale, come accennato, che si porta a circa il 24% (e, cioè, approssimativamente, un quarto dell'imposta lorda globale) quando si coniughino le compensazioni e i rimborsi e, cioè, "il versato" dallo Stato ai soggetti richiedenti; un indubbio segnale di depressione fiscale in termini di gettito e di compressione delle disponibilità finanziarie erariali, che muove, come già detto, da valori intorno al 10%, nell'anno '98, valori che poi, progressivamente, raddoppiano, fino, appunto, a pervenire alla misura tracciata.

Infine, la colonna i. della tabella 17, - da analizzare in parallelo alle risultanze della tabella 19, nel processo dinamico che muove dagli ultimi anni '90 fino ai più recenti periodi d'imposta - evidenzia come, malgrado gli incrementi del "versato" dallo Stato verso i contribuenti - per la via di un accrescimento dell'IVA compensata e dell'IVA rimborsata - lo stocks di crediti d'imposta, - ossia il versante di IVA in "deposito giuridico" della parte privata e, cioè, nell'area funzionale del rapporto passivo d'imposta e, quindi, il credito potenziale del privato nei confronti dello Stato - continui ad incrementarsi invece che a ridursi come dovrebbe, naturalmente, verificarsi – su un piano dinamico - proprio a motivo dell'incremento dei pagamenti.

Questa risultanza segnala nel tempo, con obiettività statistica, la concreta possibilità di accumuli di IVA con doppia origine; un serbatoio finanziario d'imposta, cioè, nel quale si affiancano, mescolandosi, misure di IVA "reale" – riconducibili ad operazioni effettive – a consistenti entità di IVA "virtuale", frutto, queste ultime, di esercizio contabile e formale, ossia espressioni di IVA costruita ed utilizzata per fini compensativi.

Il tutto, particolarmente in esito alle annualità 2005-2006-2007, esercizi che si distinguono per un "delta" di accrescimento decisamente significativo.

Contestualmente, mentre si registrano le evenienze reali sopra descritte, mentre, cioè, cresce:

- *duplicandosi*, lo stocks di crediti (tabella 17, colonna "i") come la percentuale delle compensazioni (tabella 17, colonna "e") e la percentuale della somma delle compensazioni e dei rimborsi (tabella 17, colonna "h"), rispetto all'imposta lorda;
- nonché, *triplicandosi*, il valore delle compensazioni e dei rimborsi (tabella 17, colonna "g") nonché il valore dell'IVA a rimborso (tabella 17, colonna m.)[56],

l'IVA lorda, a cui attingono tutti i fattori d'imposta innanzi individuati, *si incrementa in misura* ridotta, portandosi su valori di accrescimento, annuali e complessivi, certamente non proporzionati rispetto agli stessi fattori innanzi individuati

Alla moltiplica di duplicità o triplicità corrisponde, infatti, uno *sviluppo lineare* che va da circa 80.000 milioni di euro - annualità 1999, misura minima - a circa 120.000 – annualità 2007, misura massima (l'entità dell'IVA lorda è ricavabile dalle tabelle nn. 12 e 17, colonna a.).

Non si ricava, quindi, un andamento parallelo, o almeno tendenzialmente tale, in rapporto a fenomeni intrinsecamente connessi e funzionalmente gemellati; la progressione risulta, invece, assai divaricata, diversamente e contro ogni possibile previsione ragionata, quando argomentata, però, su reazioni applicative e comportamentali armonizzate sulle prescrizioni e sulle finalità di legge.

In sintesi, quindi, sul piano della fiscalità, la struttura normativa quale delineata e quale applicata, ha indotto una esponenziale crescita compensativa sia in rapporto al numero delle istanze che con riferimento ai profili finanziari.

Sotto questo ultimo aspetto la reale dimensione degli effetti sarà definita *ex adverso* misurando i contenimenti indotti dalle riforme normative successivamente adottate.

[56] L'evidenza statistica di colonna m) esprimendo nel corso dei singoli anni la somma dell'entità dell' IVA compensata (colonna a), dell'IVA rimborsata (colonna f) e dell'entità dell'IVA integrativa degli stocks (colonna i) è particolarmente significativa in quanto esprime l'andamento del dovuto, anno per anno, e, quindi, l'andamento del debito erariale annuale, complessivo ed effettivo.

TABELLA N. 19

Andamento storico degli stocks di credito IVA anni 1980 - 2011
(milioni di euro)

ANNI	Iva lorda	Iva di competenza economica	Stocks Crediti	Variazione stocks crediti	Iva effettiva di competenza
	a	b	c	d	e
1980	11.506	9.237	2.785	660	8.577
1981	13.346	11.261	3.484	699	10.562
1983	16.125	13.460	3.684	200	13.260
1983	19.790	16.425	4.226	542	15.883
1984	23.370	19.568	5.274	1.048	18.520
1985	24.846	21.161	5.474	200	20.961
1986	27.900	22.665	5.657	183	22.482
1987	30.502	26.409	6.566	909	25.500
1988	36.057	30.494	7.673	1.107	29.387
1989	37.762	34.388	9.852	2.179	32.209
1990	45.104	38.246	11.783	1.931	36.315
1991	50.047	42.127	13.368	1.586	40.541
1992	51.301	44.396	13.889	520	43.876
1993	51.056	44.781	14.650	762	44.019
1994	54.434	47.725	15.220	570	47.155
1995	59.649	52.390	16.204	984	51.405
1996	62.530	53.829	18.117	1.913	51.916
1997	65.395	58.378	19.801	1.684	56.694
1998	72.203	66.189	22.934	3.133	63.057
1999	79.020	67.394	20.770	-2.164	69.558
2000	90.458	77.271	24.576	3.806	73.466
2001	91.966	76.822	28.530	3.954	72.867
2002	95.515	79.648	31.776	3.246	76.390
2003	98.864	78.906	34.194	2.418	76.500
2004	101.710	81.282	37.530	3.336	77.946
2005	106.179	84.767	38.962	1.432	83.335
2006	115.477	91.244	44.451	5.489	85.755
2007	120.703	94.125	45.202	751	93.374
2008	119.472	92.281	44.246	-956	93.237
2009	111.094	84.649	37.978	-6.268	90.917
2010	*115.506	95.184	38.884	906	94.278
2011	117.459	95.763	38.756	-128	95.891

*Il valore è stato stabilizzato recentemente; l'entità recata, esprime la misura esatta, difforme da quella di cui a tabella 12 pari a 114.538, dato ivi inserito prima della stabilizzazione.
FONTE*: elaborazione Corte dei Conti su dati Agenzia delle Entrate*

3.2.3.3 - Sul piano del bilancio

Per effetto del sistema di funzionamento della regola compensativa introdotta dall'art. 17 D.Lgs n. 241/1997, tutte le operazioni, singolarmente e poi collettivamente, confluiscono, per la via di contabilità speciali, sul pubblico bilancio; in particolare, i crediti esposti in F24, attraverso la via della c.s. 1778, alimentata dal capitolo di spesa 3814, compensano i debiti dichiarati e si trasferiscono in automatico nei conti pubblici.

Conseguentemente, ogni qualvolta venga esercitata una indebita compensazione, riconducibile ad un credito inesistente, viene incisa, nella stessa misura, la contabilità pubblica, misura tanto più rilevante quanto maggiore risulti la strumentalizzazione del sistema.

In tal senso, quindi, il malfunzionamento della disciplina si riverbera, specularmente, dagli effetti di fiscalità a quelli di contabilità pubblica, in una dimensione pari all'entità delle indebite compensazioni operate.

Anche in esito al presente profilo verranno dimensionati i recuperi in un momento successivo, trattando degli effetti prodotti dalla riforma introdotta nel biennio 2009-2010.

3.2.4 - Attività di controllo

Rispetto alla situazione innanzi delineata, in rapporto, cioè, alle potenzialità applicative ed espansive della disciplina, in ogni caso profondamente innovativa, ed ai rischi di strumentalizzazione della stessa, le iniziative assunte sul piano ordinativo, amministrativo e repressivo, sono state, in linea generale, sostanzialmente limitate

In merito, le informazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate – sollecitate da questa Corte e con diretto richiamo a possibili interventi di assestamento ordinativo adottati ed alla eventuale applicazione di calibrate e specifiche formule e procedure di controllo - sono state rivolte essenzialmente al ristretto profilo dei rimborsi di imposta. Solo a tale ultimo riguardo, infatti, sono state descritte, in dettaglio, le direttive impartite per la verifica dei presupposti previsti dalla normativa in ordine all'esistenza del credito oggetto del rimborso, nonché i procedimenti da avviare sia in caso di esito positivo che negativo dei controlli stessi (vgs. paragrafo 3.1.4.2.1).

Diversa la replica in materia di compensazioni; in rapporto a questo tema -

peraltro, oggettivamente più rilevante - il ritorno informativo - riferito al periodo di iniziale strutturazione del sistema, e, quindi, in esito all'arco temporale 1998/2008 – non è stato significativo, sia in esito alle disposizioni interpretative ed applicative impartite che in ordine alle regole ispettive e agli interventi di questo tipo operati, che, infine, in rapporto alla distribuzione del personale sul territorio, il tutto parallelamente all'evoluzione e alla diffusione del fenomeno.

In sostanziale conformità di comportamento e di risposta, si è indirizzato il patrimonio informativo offerto dalla Guardia di Finanza; il Corpo, tuttavia, ha fatto presente che, a partire dal 2006, nelle circolari di programmazione dell'attività di polizia economica e finanziaria, sono state impartite indicazioni specifiche ai Reparti Operativi volti a sollecitare una accentuata attenzione repressiva in rapporto ai gravi fenomeni evasivi perpetrati attraverso l'indebita compensazione di crediti d'imposta, concentrando anche verso tale tipo di violazioni, la funzione d'*intelligence* e la conseguente attività di verifica fiscale.

In definitiva, con riferimento al periodo applicativo 1998/2008, all'assetto normativo e funzionale della compensazione non corrisponde una sensibilità commisurata al rischio e quindi agli effetti prodotti. In rapporto a questo periodo, - che pure si caratterizza per il singolare andamento innanzi tracciato, singolarità che, nel tempo, in una fase intermedia, aveva, peraltro, dettato misure sanzionatorie particolarmente significative, quali quella introdotta, con decorrenza 4 luglio 2006, dall'art. 35, comma 7, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, [57]convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 - non si registrano e, comunque, non sono stati segnalati sistemi, procedure, soluzioni a contenimento ricercato e diffuso dei fenomeni trasgressivi e, nei ridotti casi di interventi preventivi e repressivi, questi non hanno assunto la configurazione di forme reattive sistematiche e non sono stati espressione di un crescente parallelismo ispettivo commisurato alla insidiosità dell'evoluzione applicativa.

Diverso, come si vedrà, sarà l'atteggiamento a far tempo dal 2008, caratterizzantesi per una palese volontà di compressione del fenomeno, volontà rivolta anche a sollecitare interventi integralmente correttivi; una realtà complessiva che ha favorito l'adozione di prescrizioni normative profondamente differenziate in rapporto all'assetto originario.

[57] La norma prevede la sanzione della reclusione da 6 mesi a 2 anni per il caso di mancato versamento di somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17 D.Lgs.. n. 241/1997, crediti non spettanti o inesistenti.

3.2.5 - Confronto con l'assetto comunitario

A motivo di quanto innanzi delineato, emerge chiaramente la strutturale difformità del sistema interno rispetto alle formule comunitariamente adottate; e, ciò, soprattutto, in rapporto all'elemento differenziale tipico che si individua nella straordinaria orizzontalità dell'ipotesi compensativa, secondo un taglio applicativo che va ben oltre la fiscalità erariale, ricomprendendo, latamente, l'area della fiscalità locale e della contribuzione. In aggiunta, anche i profili di cautela fortemente ricorrenti nelle formule comunitarie per arrivare ad assetti sostanzialmente limitativi, quali quelli adottati nella versione francese e spagnola, e, particolarmente, belga e tedesca, non trovano riscontro in prescrizioni specifiche all'interno del sistema italiano il quale, peraltro, non è stato assistito da diffusa ed articolata presenza ispettiva. Il tutto in un contesto di singolare propensione trasgressiva.

3.2.6 – Valutazioni

Le valutazioni sono conseguenti alle considerazioni innanzi esposte ed alle molteplici, convergenti, risultanze statistiche, e, nell'insieme, supportano un articolato giudizio. Un giudizio certamente positivo quando riferito ad una applicazione corretta della disciplina, e perciò, quando l'utilizzo sia rapportato ad una compensazione effettiva, intercorrente tra debiti reali, da un lato, e crediti reali, dall'altro. Verificandosi questa circostanza, infatti, l'istituto consegue a pieno la sua funzione equilibratrice giuridico-economica e produce i programmati effetti sia sul versante privato che su quello pubblico della relazione giuridica. Gli aventi diritto, a motivo della speciale formula compensativa, rientrano nelle disponibilità proprie, possono indirizzarle verso molteplici destinazioni – anche non tributarie, – sono in condizione di coprire il debito reale con tempestività. Dall'altro lato, sul versante pubblico, sempre a motivo della regola compensativa, il contesto burocratico generale viene decisamente decongestionato e, nello stesso tempo, un diritto soggettivo alla restituzione d'imposta, comunitariamente tutelato, ma nazionalmente disatteso - almeno in parte - trova piena soddisfazione.

In definitiva, la versione interna della compensazione, nel suo originario assetto, dà luogo ad una configurazione certamente originale, riflesso compiuto di una singolarità di motivazioni ed esigenze proprie. Sotto questo profilo, perciò - e, quindi, sotto il profilo della speciale funzionalità dell'istituto,- l'ampia e peculiare strutturazione della disciplina è senz'altro condivisibile.

Ma, nei fatti, la normativa ha conosciuto un impiego largamente abusato e tale da originare, in concreto, un autentico smottamento di gettito e di bilancio. Ciò è dipeso, prevalentemente, dalla mancata adozione di prescrizioni cautelative, bilancianti i rischi insiti in alcuni elementi strutturali dell'imposta e del meccanismo; rischi che, - mentre hanno diffusamente suggerito la scelta di non adottare l'istituto, ovvero, di assumere formule realizzative orientate a criteri di prudenza e di controllabilità - in rapporto agli inadeguati contemperamenti del sistema interno, hanno potuto dar luogo a riflussi applicativi deteriori, potenziati, peraltro, dalla singolare fertilità trasgressiva del contesto.

In definitiva, il giudizio sulla disciplina, sulla base di obiettive risultanze, si qualifica positivamente rispetto alle potenzialità astratte del meccanismo ed alla sua capacità di fornire risposta ad esigenze reali, ma, pur in corrispondenza di tale apprezzabile profilo, lo strumento compensativo, per i suoi ritorni concreti, ha denunciato la necessità, ancora oggi pressante, di introdurre vincoli e verifiche nell'utilizzo.

Metodologie di abuso della disciplina: forme e tecniche rilevate.

Metodo classico per la formazione di crediti "virtuali", è dato dall'interposizione, nell'ambito del rapporto di scambio, di un soggetto fittiziamente operativo (c.d. soggetto "vuoto") ovvero della c.d. cartiera, società, questa, appositamente istituita per originare crediti verso l'Erario a vantaggio di acquirenti e consentire, appunto, all'acquirente formale "di beni o servizi" - o meglio, a colui che riceve "la falsa fattura" di acquisto - di accumulare crediti IVA "fittizi", costruiti fingendo il pagamento di una IVA sugli acquisti superiore all'IVA incassata sulle cessioni; normalmente, il soggetto "vuoto" è sistematicamente privo di risorse economiche proprie, nella prospettiva di risultare costantemente insolvibile. L'interposizione può innescarsi in operazioni totalmente "nazionali" tra operatori italiani, o nell'ambito di operazioni "intracomunitarie" (in tal caso si origina la c.d. "frode carosello" di dinamica soggettiva transnazionale – vgs. box apposito) frode che normalmente si arricchisce di ulteriori soggetti, in gergo denominati buffers (ovvero "filtri"), portatori dell'unico interesse costituito dal rendere ancora più complessa la individuazione e la ricostruzione dell'illecito traffico da parte dell'Amministrazione finanziaria. [58] *Su un piano più generale, un'approfondita analisi esperita nel 2009 dall'Agenzia dell'Entrate ha, in sintesi, tracciato due macrotipologie trasgressive in materia di compensazione. La prima, di tipo c.d. "diffuso", caratterizzata da comportamenti individuali, più o meno occasionali, riferibili a soggetti utilizzatori del modello F24, dichiarativo di crediti in compensazione relativamente ad imposte – prevalentemente IVA – per le quali non è stata presentata la dichiarazione afferente il periodo d'imposta di origine del credito, ovvero in rapporto ad uno o più periodi d'imposta in cui un maggior credito o un credito inesistente è stato utilizzato in compensazione. La seconda, più complessa e di tipo più palesemente fraudolento, riconducibile al sistema cartiera e caratterizzata, appunto, dalla presenza di strutture artificiose, in tutto o in parte, - anche limitatamente a singole operazioni e/o fatturazioni – utilizzate al fine di fare apparire la sussistenza di falsi crediti relativi all'Imposta sul Valore Aggiunto destinati a costituire il serbatoio di attingimento finanziario per esercitare la compensazione.*

[58] L'attenzione comunitaria al danno indotto da queste procedure, interessanti più Paesi, e la volontà di un forte contenimento, è resa evidente dal regolamento CEE n. 1798/2003 del Consiglio 7 ottobre 2003, che ha rafforzato la cooperazione amministrativa tra Stati, anche mediante la costituzione di un apposito comitato permanente.

CAPITOLO IV

4 - Norme successive all'art. 17, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241

4.1 - Provvedimenti intermedi

Le considerazioni formulate sub 3.2.6 sono state a fondamento dei primi interventi correttivi della disciplina, sintetizzabili, in sostanza (con riferimento ai profili di maggior rilievo):

- nella previsione del reato di indebita compensazione, sanzionato con la reclusione da 6 mesi a 2 anni, sancito dall'art. 10-*quater* del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, quale introdotto dall'art. 35, comma 7, del D.Lgs. n. 233/76, convertito nella Legge n. 248/2006;
- nella statuizione di una speciale sanzione pecuniaria per indebita compensazione stabilita dall'art. 27, comma 18, del D.L. n. 185 del 29 novembre 2008[59], convertito nella Legge 28 gennaio 2009, n. 2;
- ma, soprattutto, nella prescrizione sancita dal comma 30, art. 1, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296, Legge finanziaria per il 2007, prescrittiva di una regola autorizzatoria per l'esercizio della pratica compensativa[60].

La disposizione introdotta dal comma 30 innanzi richiamato è stata, tuttavia, successivamente abrogata dall'art. 13, comma 3, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito con la Legge 28 gennaio 2009, n. 2, e non più sostituita, sicché, a parte le prescrizioni sanzionatorie ed altri interventi di limitato peso specifico adottati nel tempo, la disciplina compensativa non è mutata fino alla riforma del 2009.

Alla stabilità della struttura normativa ha corrisposto una continuità di effetti, in senso negativo, quali emergenti dalle tabelle nn. 16, 17, 21, 24, 25, 26 e 27; le tabelle evidenziano, infatti, una progressione di crescita delle compensazioni secondo un fenomeno che inizia a contenersi soltanto nel 2009.

---

[59] Prima dell'entrata in vigore di tale decreto (cioè fino al 28 novembre 2008), la violazione di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti, era equiparata all'ipotesi di omesso versamento di tributi e pertanto punita con la sanzione pari al 30% dell'importo indebitamente compensato. Tale sanzione operava anche nell'ipotesi di utilizzo di un credito in misura superiore al limite di € 516.461,90.

[60] La disposizione così recitava *"Al fine di contrastare l'indebita effettuazione delle compensazioni prevista dal decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, i titolari di partita IVA, entro il quinto giorno precedente quello cui intendono effettuare l'operazione di compensazione per importi superiori ai 10.000 euro, comunicano all'Agenzia delle Entrate, in via telematica, l'importo e la tipologia dei crediti oggetto della successiva compensazione. La mancata comunicazione da parte dell'Agenzia delle Entrate al contribuente, entro il terzo giorno successivo a quello di comunicazione, vale come silenzio assenso".* Congiunto al comma 30, il successivo comma 31 – parimenti abrogato dall'art. 3, comma 16, D.L. n. 185/2008, prevedeva: *"Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate sono definite le modalità, anche progressive, per l'attuazione delle disposizioni del comma 30. Con il predetto provvedimento, in particolare, sono stabilite le procedure di controllo volte ad impedire l'utilizzo indebito di crediti".*

4.2 – Assetto normativo attuale della compensazione IVA

4.2.1 – Generalità

Il modello compensativo vigente, quale strutturato dalla riforma introdotta negli anni 2009 – 2010, si radica, funzionalmente, sul precedente assetto, non modificando le fonti di attingimento (crediti IVA, crediti II.DD., etc.) e le possibili destinazioni (erariali e non erariali); mutano, però, decisamente, le condizioni ed i tempi di compensabilità e si stabiliscono procedure di verifica dell'esistenza operativa e funzionale dei soggetti istanti, così intervenendo su alcune delle cause favoritive degli abusi.

4.2.2 - Strutturazione e tempistica della disciplina

4.2.2.1 – Art. 10 D.L. 1° luglio 2009, n. 78: analisi della norma e riflessi

I primi interventi strutturali incidenti sull'assetto compensativo originario, si individuano nelle prescrizioni recate dall'art. 10 del D.L. n. 78 del 1° luglio 2009, convertito con modificazioni dalla legge 3 agosto 2009, n. 102.

La disciplina - che assai significativamente si illustra, sul piano funzionale, al comma 1, adottando, nell'*incipit,* una terminologia di chiara espressività, sintetizzata nella formula "*Per contrastare gli abusi… tramite un riordino delle norme concernenti il sistema delle compensazioni fiscali volto a renderlo più rigoroso*[61]…" - in sintesi, stabilisce i seguenti criteri essenziali di funzione, per importi superiori ai 10.000 Euro:

- la compensabilità del credito IVA, annuale o trimestrale, a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello della presentazione annuale (per crediti annuali) o dell'istanza trimestrale per crediti periodici, con conseguente facoltà, per i contribuenti, di presentazione della dichiarazione IVA in forma autonoma, anziché all'interno del modello Unico (prescrizione questa che, eliminando la possibilità di una compensazione di crediti "futuri", crediti, cioè, "compensati" in F24 ad inizio anno, ma "dichiarati" in sede di modello Unico nel mese di ottobre - vgs. nota 53 - ha inciso significativamente su una delle cause favoritive di abusi);
- l'obbligo, qualora l'importo compensativo ecceda i 15.000 Euro, di una

[61] Non diversamente si esprime la Relazione illustrativa al D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla Legge 28 gennaio 2009, n. 2, che così recita commentando l'art. 27, commi da 18 a 20, introduttivo di prescrizioni sanzionatorie più severe "*…necessità di contrastare i sempre più frequenti abusi nell'utilizzo dell'istituto della compensazione di cui all'art. 17, comma 1, del D.Lgs. 9 luglio 1997, 241".*

dichiarazione IVA "certificata", attraverso il visto di conformità di cui all'art. 35, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, rilasciato dall'intermediario che cura la posizione fiscale dell'istante, ovvero, in alternativa, l'obbligo di individuate sottoscrizioni, soggettivamente definite[62] dalla disposizione, e, comunque, certificatorie dell'effettuazione di specificati controlli, sempre richiamati dalla norma; obblighi assistiti da sanzioni, per il caso di infedeltà di quanto attestato[63];

- la prescrizione di un utilizzo esclusivo dei servizi telematici messi a disposizione dalla Agenzia delle Entrate per finalità compensative;
- la previsione di un divieto di definizione agevolata – di cui agli artt. 16, comma 3, e 17, comma 2, del D.Lgs. 472/97 - in rapporto alle sanzioni previste dal comma 18, art. 27, del D.L. 185/2008, per il caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti.

Un insieme normativo apparentemente contenuto, ma, nella realtà, un complesso articolato su efficaci prescrizioni correttive, incidenti su fattori di trasgressività, interni al sistema previgente.

Congiuntamente, la logica di una razionalizzazione dell'istituto, unita alla esigenza di indurre una sua applicazione più fedele - ragioni sottostanti alla modifica introdotta- è stata perseguita anche per la via di una prassi amministrativa a supporto, attenta e diversificata.

Al riguardo, vanno particolarmente richiamati il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate datato 21 dicembre 2009 – prot. 2009/185430, - la circolare n. 57/E, datata 23 dicembre 2009 dell'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Servizi ai contribuenti, nonché le circolari n. 1 e 12/E, rispettivamente datate 15 gennaio e 12 marzo 2010, entrambe dell'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa.

Alcuni profili delle cennate disposizioni, segnalano compiutamente il progetto migliorativo ispiratore dell'intero assetto. A questo fine, una prima attenzione va rivolta al punto 4 del Provvedimento Direttoriale su individuato nel quale, richiamandosi il principio della procedura telematica F24 per i soggetti IVA, si introduce un sistema di controllo automatizzato che attiene alla sussistenza del visto di conformità - o alla surrogatoria sottoscrizione del revisore contabile -, alla misura dell'ammontare del

[62] Il provvedimento richiama l'articolo 1, comma 5, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, relativamente alle società ed enti presso i quali esiste un Organo di controllo esercente una specifica funzione contabile ex art. 2409-*bis* del codice civile; in sostanza, sono tenute alla sottoscrizione le persone fisiche che costituiscono gli Organismi di controllo ovvero il Presidente qualora si tratti di Organo Collegiale.
[63] Sanzione amministrativa da un minimo di 258 euro ad un massimo di 2.582 euro, sancita dall'art. 39, comma 1, lettera a), del D.Lgs. n. 241/97.

credito utilizzato, alla verifica della preventiva presentazione della dichiarazione, ovvero dell'istanza (mod. TR) da cui emerge il credito da impiegare in compensazione, tutte circostanze queste che, se negativamente appurate, inducono, in automatico, un rigetto compensativo, "c.d. scarto"; la tabella 20 che segue, evidenzia gli "scarti" operati nel periodo 2010-2011 (fino al mese di agosto; mensilità successive, non riportate, si attestano su valori corrispondenti e, quindi, non modificano la funzione segnaletica del prospetto) ed i recuperi conseguenti.

TABELLA N. 20

Controllo compensazioni IVA - Numero deleghe scartate e relativi importi rifiutati per anno e mese di riscossione			
Anno riscossione	**Mese riscossione**	**Numero totale deleghe**	**Totale compensazioni in euro**
2010	Gennaio	330	5.238.205,49
2010	Febbraio	488	4.291.224,04
2010	Marzo	4.047	80.618.152,77
2010	Aprile	2.324	32.090.521,32
2010	Maggio	2.277	32.153.288,03
2010	Giugno	2.335	34.463.570,86
2010	Luglio	3.777	51.350.492,43
2010	Agosto	5.257	59.239.598,40
2010	Settembre	2.362	20.682.014,40
2010	Ottobre	3.488	33.526.083,81
2010	Novembre	4.713	58.887.016,84
2010	Dicembre	2.909	31.856.122,46
2011	Gennaio	1.829	20.359.014,43
2011	Febbraio	1.638	17.648.357,19
2011	Marzo	9.369	119.421.533,65
2011	Aprile	3.912	41.308.523,67
2011	Maggio	5.289	40.956.007,23
2011	Giugno	4.872	41.485.773,07
2011	Luglio	5.166	56.890.728,33
2011	Agosto	7.648	67.701.983,55
TOTALI		**74.030**	**850.168.211,97**

FONTE*: Agenzia delle Entrate*

Ma una attenzione speciale è stata rivolta allo specifico tema del visto di conformità ed alle regole attinenti la sua gestione. Lo strumento è inteso come veicolo di forte tutela e, in particolare, come mezzo la cui corretta apposizione testimonia l'avvenuto esperimento, da parte dei soggetti chiamati al visto, dei controlli di cui all'art. 2, comma 2, del Decreto Ministeriale 31 maggio 1999, n. 164, controlli che, ai fini

dell'imposta sul valore aggiunto, consistono nella verifica:

- della correttezza formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti;
- della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie.

Peraltro, con circolare n. 134, del 17 giugno 1999, dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa, è stato specificato che i cennati controlli devono appurare:

- la regolarità della tenuta e della conservazione in riferimento alle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi e delle imposte sul valore aggiunto;
- la corrispondenza di dati tra risultanze di dichiarazione e risultanze di scritture contabili;
- la corrispondenza di dati tra risultanze di scritture contabili e sottostante documentazione.

Aggiuntivamente, la circolare n. 57/E datata 23 dicembre 2009 ha, nel dettaglio, formulato indicazioni cui devono ispirarsi i soggetti incaricati della apposizione del visto di conformità ovvero della sottoscrizione in qualità di revisori contabili. In particolare, la disposizione prevede che gli "incaricati", del visto o della sottoscrizione, debbano verificare l'esistenza di fattispecie idonee a generare l'eccedenza di imposta, in una logica, evidentemente, di legittimazione funzionale del credito; in particolare, deve essere riscontrata almeno una delle seguenti ipotesi:

- presenza prevalente di operazioni attive soggette ad aliquote più basse rispetto a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni;
- sussistenza di operazioni non imponibili;
- ricorrenza di operazioni di acquisto o importazioni di beni ammortizzabili;
- riscontro di operazioni soggette ad imposta;
- verifica di operazioni non imponibili effettuate da lavoratori agricoli.

Inoltre, su un piano più generale, i detti "incaricati" sono tenuti a procedere ad un controllo integrale della corrispondenza tra documentazione contabile e dati emergenti dalle scritture qualora il credito d'imposta destinato dal contribuente all'utilizzo in compensazione risulti pari o superiore al volume d'affari.

Infine, sempre limitatamente alle innovazioni originate dall'art. 10 del D.L. n. 78/2009, valgono le disposizioni introdotte con la circolare n. 13, del 9 aprile 2009, paragrafi 1, 2.1.2, 2.2, 2.3, 3.1 e 3.4.1, nonché, con la circolare n. 20, del 16 aprile 2010, paragrafi 2.2, 3.1 e 3.5, provvedimenti con i quali, in sintesi, gli Organismi Centrali – in funzionale continuità con la rinnovata logica di una attenta vigilanza applicativa, intorno al sistema compensativo- sollecitano l'introduzione e la valorizzazione, nei piani

di controllo delle strutture operative periferiche, di indici di rischio, in ottica selettiva delle scelte ispettive, indici ispirati, significativamente, dalla dimensione dei crediti IVA dichiarati e dalla specificità di utilizzo degli stessi.

4.2.2.2 – Art. 31 D.L. 31 maggio 2010, n. 78: analisi della norma e riflessi

Un ulteriore intervento correttivo, ad integrazione delle prescrizioni sancite dall'art. 10, D.L. n. 78/2009, è stato apportato, da ultimo, con l'introduzione dell'art. 31 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122.

La norma – in vigore dal 7 luglio 2010 – stabilisce, in particolare, a far tempo dal 1° gennaio 2011:

- al comma 1:
  - il divieto[64] di utilizzo di crediti relativi ad imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo, in rapporto ad imposte erariali e relativi accessori, per ammontare superiore ai 1.500 Euro, debiti per i quali sia scaduto il termine di pagamento;
  - la possibilità di pagamento, anche parziale, di somme iscritte a ruolo per imposte erariali – e relativi accessori[65] – mediante compensazione di crediti relativi ad imposte della stessa natura, da esperire con le modalità fissate con Decreto del Ministro dell'Economia;
- (ultimo periodo del comma) l'applicabilità della compensazione volontaria – di cui all'art. 28-*ter* del D.P.R. n. 602/1973, solo per importi iscritti a ruolo superiori ai 1.500 Euro[66]

---

[64] In caso di inosservanza del divieto, si applica la sanzione del 50% dell'importo dei debiti iscritti, per i quali è scaduto il termine di pagamento, fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato; è prevista, comunque, la sospensione della sanzione per una pendenza contestativa (vgs. art. 31, comma 1, secondo e terzo periodo, D.L. n. 78 del 31 maggio 2010.

[65] L'art. 31, comma 1, del D.L. n. 78/2010, come confermato dal D.Dirett. 40 del 10.2.11, considera anche gli "accessori" delle imposte erariali:
- gli interessi (in particolare quelli di cui all'articolo 20 del D.P.R. 602/1973);
- le sanzioni amministrative;
- gli aggi della riscossione (ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n.112/1999);
- le spese di notifica della cartella (ai sensi dell'articolo 17 comma 7-*ter* del D.Lgs. n.112/1999).

[66] Le fasi della procedura di cui all'articolo 28-ter sono le seguenti:
- in presenza di rimborsi di imposte sui redditi da erogare, l'Agenzia delle Entrate trasmette telematicamente un elenco a Equitalia Spa. L'agente della riscossione verifica sia la presenza di ruoli attivi che la regolare notifica della cartella di pagamento;
- entro 12 giorni dal ricevimento dell'elenco, il concessionario della riscossione riscontra gli elementi presenti nella propria banca dati e rinvia tale elenco all'Agenzia delle Entrate, dopo aver annotato ogni elemento utile a evidenziare le partite con ruoli attivi. Di tali partite vengono dettagliati alcuni elementi, quali la data di notifica e gli interessi di mora;
- contemporaneamente, l'agente della riscossione sospende tutte le procedure di recupero e invia al contribuente comunicazione di proposta di compensazione. Tale proposta contiene tutti gli elementi utili all'identificazione delle partite oggetto della compensazione e chiarimenti circa le modalità di attuazione e la modulistica necessaria al contribuente che voglia aderire alla proposta, i tempi di adesione (60 giorni

- al comma 1-*bis* - mediante introduzione dell'art. 28-*quater* al D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602 -:
  - la possibilità di compensazione – a partire dal 1° gennaio 2011 – di crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, maturati nei confronti delle Regioni, degli Enti Locali e degli Enti del Servizio Nazionale, per somministrazione, forniture ed appalti, con somme dovute a seguito di iscrizione a ruolo, previa certificazione[67].

In rapporto alle individuate prescrizioni, sono stati emanati, in particolare, i seguenti provvedimenti:

- Decreto Direttoriale 10 febbraio 2011, indicativo delle modalità compensative, decreto previsto nel terzo periodo del menzionato comma 1, art. 31;
- Decreti Ministeriali 25 giugno e 19 ottobre 2012, richiamati dall'art. 28-*quater*, per le finalità compensative indicate nella norma e disciplinate nelle due distinte disposizioni;
- la Circolare ministeriale n. 4/E, datata 15 febbraio 2011, dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa;
- le Circolari ministeriali n. 13/E e n. 21/E, datate, rispettivamente 11 marzo 2011 e 18 maggio 2011, dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Accertamento.

In dettaglio, il sistema modellato dalle norme appena individuate, si caratterizza per finalità obiettivamente cautelative, ma, nello stesso tempo, a motivo della introduzione della compensazione c.d. commerciale – al comma 1-*bis* - si illustra, anche, per una accentuata proiezione agevolativa, questa volta, tuttavia, adottata con misure maggiormente garantistiche. Mentre, infatti, si impedisce la pratica compensativa quando sia forte il rischio di un danno finanziario riconducibile a iscrizioni a ruolo non esecutate, o, comunque, in presenza di iscrizioni non ottemperate – anche in rapporto a possibili, deliberate spoliazioni patrimoniali preventive ad opera di soggetti debitori - nello stesso

---

dalla notifica), l'indicazione che gli interessi e gli aggi di riscossione continueranno a decorrere fino alla data di adesione alla compensazione e l'annotazione che, in mancanza di adesione nei termini predetti, il concessionario riprenderà tutte le azioni di recupero della partita;

- Equitalia Spa ha, quindi, 5 giorni lavorativi dall'eventuale risposta del contribuente (oppure, in mancanza, 80 giorni dalla notifica della comunicazione), per informare l'Agenzia sull'esito della proposta;
- se il contribuente rinuncia espressamente alla possibilità di compensare - ovvero in mancanza di risposta - il concessionario riprende tutte le attività di riscossione sospese; se il contribuente accetta la proposta, l'agente della riscossione provvederà a riversare a proprio favore le somme di cui il contribuente risulta debitore - ovviamente fino a concorrenza dell'importo dei rimborsi spettanti - rilasciando quietanza di pagamento al contribuente. Verrà inoltre data comunicazione all'Agenzia delle Entrate degli importi oggetto della compensazione per l'eventuale rimborso al contribuente dell'eccedenza a credito.

Da tale procedura restano esclusi i rimborsi derivanti da modello 730 e i ruoli le cui partite risultano oggetto di sgravio, rateazione o sospensione, le cartelle intestate a soggetti deceduti e ancora partite per le quali sono stati effettuati versamenti *ex* articolo 12 della legge 289/2002 (sanatoria) ed *ex* articolo 25, comma 3-*quater*, del decreto legislativo 472/1997 (definizione agevolata).

[67] Quale prevista dall'art. 9, comma 3-*bis*, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla Legge 28 gennaio 2009, n. 2.

tempo, si disciplina una formula compensativa intercorrente tra debiti-fiscali/crediti-commerciali, quando, però, i crediti risultino non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, e, per di più, certificati, peraltro connessi a contratti di somministrazione, appalti e forniture, riconducibili, soggettivamente, a Stato, ad Enti Pubblici Nazionali, Regioni, Enti Locali, Enti del Servizio Sanitario Nazionale.

4.2.2.2.1 - La compensazione commerciale ex comma 1-*bis*, art. 31, D.L. 31 maggio 2010, n. 78

Quest'ultimo profilo compensativo, tuttavia, ai fini dell'istruttoria e sul piano funzionale, deve essere tenuto ben distinto dalla "compensazione fiscale[68]" propriamente detta. Infatti, la "compensazione commerciale", quale strutturata dal comma 1-*bis* dell'art. 31 del D.L. n. 78/2010, convertito con modificazioni dalla Legge di conversione 30 luglio 2010 n. 122, introduttivo dell'art. 28-*quater* del D.P.R. n. 602/1973, - e dai correlati DD.MM. attuativi di seguito emanati[69] - nonché quale evolutivamente integrata dall'art. 9 del D.L. 8 aprile 2013, n. 35, - D.L. convertito, con modificazioni, nella Legge 6 giugno 2013, n. 64 - costitutivo dell'art. 28-*quinquies* del D.P.R. n. 602/1973, - si alimenta ed è finanziata non da dichiarati crediti IVA, ma da "somme dovute a seguito di iscrizione a ruolo", (art. 28-*quater*) ovvero da "somme dovute a seguito di accertamento con adesione ai sensi dell'art. 8, del Decreto Legislativo 19 giugno 1997, n. 218, di definizione ai sensi dell'art. 5, comma 1-*bis*, dell'art. 5-*bis*, dell'art. 11, comma 1-*bis*, e di acquiescenza ai sensi dell'art. 15, dello stesso Decreto Legislativo, n. 472, di definizione agevolata delle sanzione ai sensi degli artt. 16 e 17, del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, di conciliazione giudiziale ai sensi dell'art. 48, del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, di mediazione ai sensi dell'art. 17-*bis*, dello stesso decreto". (art. 28-*quinquies*) e cioè da somme concretamente definite, sussistenti, radicate su crediti erariali misurati e direttamente riconducibili ad individuate parti private creditrici, che chiedono di compensare il credito certificato con "quel" debito comprovato. Per queste ragioni, il contesto giuridico-funzionale della compensazione commerciale si caratterizza per un assetto di fondo specifico, di ben diversa solidità ed affidabilità tutelatrice degli interessi erariali in rapporto alla compensazione fiscale, mancando degli intrinseci elementi di vischiosità che caratterizzano quest'ultima e, particolarmente, la sua più significativa edizione costituita dalla compensazione fiscale ex art. 17 D.Lgs. n.

[68] Vgs. paragrafo 3.2.2.2.
[69] D.M. 25 giugno 2012 - quale modificato dal D.M. 19 ottobre 2012 – c.d. decreto "compensazione"; DD.MM. 22 maggio 2012 – come modificato dal D.M. 22 settembre 2012 - e 25 giugno 2012 – quale modificato dal decreto ministeriale 19 ottobre 2012 – cc.dd. decreti di "certificazione".

241/1997, e successive integrazioni e modifiche, particolarmente quando attuata attingendo crediti IVA.

In sostanza, quindi, una assai differenziata configurazione in termini di funzione, applicazione ed effetti, malgrado il riferimento sia, comunque, sempre costituito da crediti erariali, seppure diversamente strutturati, e caratterizzati da distinte origini.

Compensabilità fiscale: condizioni e regole normative ed amministrative.

A far tempo dal 2009, - e tenuto conto di disposizioni previgenti quali la Legge 23 dicembre 1994 n. 724,[70]*muta integralmente la struttura e la filosofia sottostante alla regola compensativa, che ruota, nell'insieme, intorno a cardini così individuabili:*

- *compensabilità soltanto di crediti emergenti da presentata dichiarazione, per importi superiori ai 10.000 Euro, (sulla base di analisi esperite dall'Agenzia delle Entrate, con la fissazione di tale limite minimo, si copre l'ammontare dell'85% dei crediti utilizzati);*
- *gestione del sistema esclusivamente per via telematica, mediante servizi resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate;*
- *verifica, almeno formale, della sussistenza dei crediti dichiarati;*
- *certificazione degli istanti, per istanze relative ad importi superiori ai 15.000 Euro;*
- *divieto di compensazione per il caso di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori scaduti superiori a 1.500 Euro;*
- *impedimento di forme compensative orizzontali per istanti ed istanze non certificate;*
- *non compensabilità (e non rimborsabilità) di crediti IVA, per il caso di non operatività*[71] *gestionale - ai sensi dell'art. 17 del D.L. n. 241/97 - delle eccedenze di credito;*
- *verifica di sussistenza delle condizioni di operatività – quali individuate al comma 1 dell'art. 30, Legge 23 dicembre 1994, n. 724 - in rapporto a società o imprese istanti, potenzialmente rientranti nel novero delle società di comodo di cui all'innanzi richiamato art. 30 (in vista di una possibile non compensabilità di crediti IVA);*
- *ricorrenza della condizione di non compensabilità dei crediti quando riconducibili a società che, pur avendo superato i test di operatività, abbiano dichiarato perdite fiscali per più di tre esercizi (art. 2, comma 36-decies D.L. 138/2011).*

Nell'insieme, un contesto di articolata e puntuale attenzione al tema originato da una mutata consapevolezza intorno alla intrinseca vischiosità del sistema originario produttivo di comprovati effetti fortemente lesivi.

Il tutto assistito da calibrate misure sanzionatorie accompagnate da un progressivo incremento della presenza ispettiva.

[70] Recante "*Misure di razionalizzazione di Finanza pubblica*", norma di cui qui rileva, in particolare, l'art. 30 "*Società di comodo. Valutazione dei titoli*" i cui commi – da 1 a 4, a decorrere dal periodo d'imposta alla data del 15 settembre 1996, così sostituiscono gli originari commi da 1 a 7, come modificati dall'art. 27, D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, dall'art. 1, D.L. 28 giugno 1995, n. 250, e dall'art. 2, D.L. 8 agosto 1996, n. 437, in virtù del disposto dell'art. 3, comma 37, L. 23 dicembre 1996, n. 662. Successivamente, il presente comma è stato modificato dall'art. 4, D.L. 11 marzo 1997, n. 50, nel testo integrativo dalla relativa Legge di conversione e sostituito dal comma 15 dell'art. 35, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, come modificato dalla relativa Legge di conversione a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore dello stesso D.L n. 223/2006, ai sensi di quanto disposto dal comma 16 del medesimo art. 35. Infine, il presente comma è stato così modificato dai commi 109 e 326, dell'art. 1 , Legge 27 dicembre 2006, n. 296, e dal comma 128 dell'art. 1, Legge 24 dicembre 2007, n. 244. Vgs., anche, il comma 110 dell'art. 1 della citata Legge 296 del 2006 e i commi dal 36-*quinquies* a 36-*duodecies* dell'art. 2, D.L. 13 agosto 2011, n. 138, aggiunti dalla Legge di conversione 14 settembre 2011, n. 114.

[71] Art. 30, comma 4, Legge 23 dicembre 1994, n. 724 quale sostituito dal comma 15, art. 35, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, avente decorrenza dal periodo d'imposta in corso all'entrata in vigore dello stesso D.L. n. 223/2006, ai sensi di quanto disposto dal comma 16, del medesimo articolo 35.

Una difformità che, con riferimento al versante meno cautelato, produce quei ritorni di negatività, sostanziali e diffusi, che il sistema della certezza della certificazione, applicato ai crediti privati, ex artt. 28-*quater* e 28-*quinquies*, impedisce o contiene.

4.2.3 – Effetti

Sul piano degli effetti, le risultanze indotte dalla riforma sono state, sin dall'inizio, particolarmente rilevanti; e ciò, sia sul piano del comportamento applicativo in senso lato, che, per questa via, in termini di rientri di gettito e di bilancio, propriamente detto.

4.2.3.1 - Sul piano applicativo

Sotto il primo profilo, particolarmente evidenti risultano i decrementi evidenziati nella tabella 21, documento che riproduce, nella sostanza, le voci di cui alla tabella 16, estese, però, anche agli anni 2009 – 2010 – 2011, per favorire una diretta comparazione.

Il confronto fra le annualità ante e post riforma - 2000/2008 da un lato, e 2009/2011, dall'altro - fa rilevare come un primo contenimento dei valori compensati, si registri, in linea generale, già nel passaggio dal 2008 al 2009, e, quindi, già in tempi antecedenti alla più volte segnalata crescita compensativa.

Detto contenimento, seppur ridotto, (pari a 336 milioni di euro) è riconducibile, con ogni probabilità, all'annuncio di operatività del D.L. n. 78/2009, e, perciò, riflette preventivi adeguamenti alla emananda disciplina.

Ma un restringimento compensativo particolarmente consistente – in armonia e, sotto alcuni profili, anche oltre le previsioni - si manifesta, in ispecie, a far tempo dal 2009, con contenimenti che arrivano a dimensionarsi, - rapportando le risultanze alla punta massima del 2008, attestatasi su 19.035 milioni di Euro – nella misura di 5.995 milioni, nel 2010, e 5.938, nel 2011, con percentuali di riduzione, quindi, che si definiscono intorno al 28-30%.

TABELLA N. 21

Gettito IVA 2001 – 2011 (in milioni)													
		2000	**2001**	**2002**	**2003**	**2004**	**2005**	**2006**	**2007**	**2008**	**2009**	**2010**	**2011**
											Importi in milioni		
1 Capitolo 1203 (*)	+	90.742	92.661	95.899	99.057	102.446	107.399	116.454	122.143	120.889	112.675	117.364	119.835
2 Compensazioni e rimborsi richiesti. Di cui:	-	13.447	15.923	17.067	19.487	20.228	21.956	24.864	25.996	27.127	26.452	20.006	21.448
Rimborsi (**)		*5.510*	*5.410*	*5.995*	*7.063*	*7.005*	*7.238*	*9.035*	*8.407*	*8.092*	*7.753*	*6.966*	*8.351*
Compensazioni		*7.937*	*10.513*	*11.072*	*12.424*	*13.223*	*14.718*	*15.829*	*17.589*	***19.035***	***18.699***	***13.040***	***13.097***
3 I.V.A. netta	=	77.295	76.738	78.832	79.570	82.218	85.443	91.590	96.147	93.762	86.223	97.358	98.387
4 Slittamento competenza giuridica/ economica (***)	+	249	544	845	-738	-292	487	254	182	-700	235	228	145
5 Totale I.V.A. competenza economica	=	77.544	77.282	79.677	78.832	81.926	85.930	91.844	96.329	93.062	86.458	97.586	98.532
6 I.V.A. devoluta all'Unione europea (****)	-	4.198	4.960	4.010	3.567	3.270	3.033	2.909	2.920	4.118	2.348	1.694	1.812
7 I.V.A. disponibile per l'Erario. Di cui:	=	73.346	72.322	75.667	75.265	78.656	82.897	88.935	93.409	88.944	84.110	95.892	96.720
Ruoli per cassa		*280*	*432*	*384*	*193*	*233*	*549*	*977*	*1.441*	*1.417*	*1.438*	*1.858*	*2.376*

(*) Dati da Rendiconto Generale dello Stato fonte Ragioneria Generale dello Stato (Accertamenti di competenza per art.1 scambi interni e art. 2 importazioni, versamenti totali (cassa) per art.4 ruoli e art.5 accertamento con adesione)
(**) Dati Struttura di gestione
(***) Ricostruzione della competenza economica dati provvisori. I dati definitivi sono in possesso dell'ISTAT
(****) Dati MEF - IGRUE
FONTE*: Dati Dipartimento Finanze*

Per una visione, più orientata degli effetti indotti settorialmente dalla riforma, sono stati predisposti appositi prospetti recanti la serie storica delle compensazioni, relativamente agli anni dal 2001 al 2010, articolata per individuate categorie economiche (vgns. tabelle nn. 22 e 23).

L'analisi dei dati evidenzia come il 95% circa dell'intero ammontare delle compensazioni si concentri sui settori *industria* (in media, nel decennio, per il 57,4%), *servizi privati* (per il 20,3%) e *commercio* (per il 17,1%); in rapporto a detti ambiti, la tendenza all'aumento compensativo, è tanto maggiore quanto maggiore è la base di partenza; parimenti, il contenimento post 2009 è tanto maggiore quanto più alto è stato il credito utilizzato ante 2009.

Su un piano generale, in termini valutativi, l'analisi dei prospetti, particolarmente la tabella 22, mostra la chiara tendenza annua all'incremento fino al 2008 per tutte le categorie economiche, ad eccezione delle *ulteriori attività* che si caratterizzano per un valore ponderale minimo rispetto al totale (mediamente lo 0,3%); per le altre categorie

(tabella 23), gli scostamenti in aumento, nel 2008, rispetto all'anno base 2001, si sono dimensionati come segue: *servizi privati, + 106,8%, agricoltura + 86,9%, servizi pubblici, +85,4%, industria + 78,5%.*

I maggiori incrementi all'interno delle categorie sono stati registrati in rapporto alle seguenti aree: *attività immobiliari* + 263,8%, *finanziarie ed assicurative* + 181,4%, *professionali, scientifiche e tecniche* + 160,7%, *costruzioni* + 193,7%.

Per quanto attiene, invece, ai decrementi post 2008, le espressioni più evidenti hanno riguardato le *attività finanziarie* – 45,5%, i *servizi di comunicazione ed informazione* – 42,2%, *l'attività di estrazione* – 44%; attività tutte, comunque, rientranti nel contesto delle funzioni di servizio (vgs tabella 23, colonna: 2010 su 2008).

Con specifico riguardo ai settori dell'*industria* e dei *servizi privati,* i dati generali, peraltro, sono stati, ulteriormente distinti ed in tale contesto sono stati individuati i sottosettori che seguono, caratterizzati da incrementi percentuali particolarmente evidenti, specificati a fianco di ognuno: a*ttività immobiliari* (+263,8%), attività *finanziarie e assicurative* (+181,4%), attività *professionali, scientifiche e tecniche,* (+160,7%) nel settore *servizi privati*; f*ornitura di energia elettrica, gas, vapore e aria condizionata* e c*ostruzioni* (+223,8%), nel *settore industria* (+193,7%).

Per quanto attiene, invece, all'inversione di tendenza, verso il contenimento (a far tempo dal 2009), si osserva, in dettaglio, come *nell'industria*, ad una diminuzione del 4,1% e nel 2010 del 35,6%, faccia riscontro un segno positivo per il settore della f*ornitura di energia elettrica, gas, vapore e aria condizionata* (rispettivamente +42,8% e +14%).

Di segno negativo per entrambi gli anni è lo scostamento percentuale rispetto al 2008 per il *commercio* (-3,6% e -31,9%) e per *ulteriori attività* (-10,3% e -42,9%). I *servizi privati* e *pubblici* fanno rilevare un iniziale, se pur lieve aumento percentuale nel 2009 (rispettivamente +4,8% e +7,9%), al quale segue, nel 2010 un deciso calo (-24,8% e -21,1%).

TABELLA N. 22

Serie storica delle compensazioni IVA in milioni di euro per attività economica (2001 - 2010) - Distribuzione percentuale

	2001		2002		2003		2004		2005		2006		2007		2008		2009		2010	
	mil.	distr %	mil.	distr %	mil.	distr %	mil.	distr %	mil.	distr %	mil.	distr %	mil.	distr %	mil.	distr %	mil.	distr %	mil.	distr %
Agricoltura	368	3,5	419	3,8	452	3,6	497	3,8	539	3,7	580	3,7	630	3,6	687	3,6	717	3,8	617	4,8
Commercio	1.843	17,5	1.962	17,7	2.194	17,7	2.321	17,6	2.597	17,6	2.701	**17,1**	2.937	**16,7**	3.138	**16,5**	3.024	**16,2**	2.136	**16,4**
Industria:	6.217	59,2	6.404	57,9	7.106	57,2	7.568	57,3	8.451	57,4	9.021	**57,0**	10.248	**58,3**	11.095	**58,3**	10.641	**56,9**	7.145	**55,0**
Estrazione di minerali da cave e miniere	*22*	*0,2*	*22*	*0,2*	*24*	*0,2*	*20*	*0,2*	*24*	*0,2*	*25*	*0,2*	*27*	*0,2*	*31*	*0,2*	*33*	*0,2*	*17*	*0,1*
Attività manifatturiere	*4.630*	*44,1*	*4.576*	*41,4*	*4.903*	*39,5*	*4.946*	*37,4*	*5.253*	*35,7*	*5.461*	*34,5*	*6.067*	*34,5*	*6.571*	*34,5*	*6.270*	*33,5*	*4.154*	*32,0*
Fornitura di energia elettrica, gas, vapore e aria condizionata	*21*	*0,2*	*32*	*0,3*	*34*	*0,3*	*48*	*0,4*	*52*	*0,4*	*53*	*0,3*	*63*	*0,4*	*67*	*0,4*	*96*	*0,5*	*77*	*0,6*
Fornitura di acqua-reti fognarie, attività di gestione dei rifiuti e risanamento	*142*	*1,4*	*150*	*1,4*	*181*	*1,5*	*202*	*1,5*	*235*	*1,6*	*251*	*1,6*	*291*	*1,7*	*311*	*1,6*	*301*	*1,6*	*199*	*1,5*
Costruzioni	*1.401*	*13,3*	*1.625*	*14,7*	*1.962*	*15,8*	*2.351*	*17,8*	*2.887*	*19,6*	*3.230*	*20,4*	*3.801*	*21,6*	*4.115*	*21,6*	*3.940*	*21,1*	*2.698*	*20,8*
Servizi privati:	1.890	18,0	2.086	18,8	2.486	20,0	2.630	19,9	2.946	20,0	3.332	**21,1**	3.578	**20,3**	3.909	**20,5**	4.096	**21,9**	2.941	**22,6**
Trasporto e magazzinaggio	*331*	*3,2*	*324*	*2,9*	*378*	*3,0*	*404*	*3,1*	*455*	*3,1*	*513*	*3,2*	*499*	*2,8*	*557*	*2,9*	*593*	*3,2*	*395*	*3,0*
Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione	*485*	*4,6*	*537*	*4,9*	*604*	*4,9*	*646*	*4,9*	*735*	*5,0*	*767*	*4,8*	*841*	*4,8*	*903*	*4,7*	*908*	*4,9*	*707*	*5,4*
Servizi di informazione e comunicazione	*182*	*1,7*	*204*	*1,8*	*235*	*1,9*	*320*	*2,4*	*376*	*2,6*	*441*	*2,8*	*454*	*2,6*	*429*	*2,3*	*391*	*2,1*	*248*	*1,9*
Attività finanziarie e assicurative	*88*	*0,8*	*107*	*1,0*	*165*	*1,3*	*154*	*1,2*	*129*	*0,9*	*191*	*1,2*	*198*	*1,1*	*248*	*1,3*	*216*	*1,2*	*135*	*1,0*
Attività immobiliari	*255*	*2,4*	*285*	*2,6*	*350*	*2,8*	*431*	*3,3*	*531*	*3,6*	*671*	*4,2*	*832*	*4,7*	*926*	*4,9*	*991*	*5,3*	*688*	*5,3*
Attività professionali, scientifiche e tecniche	*121*	*1,2*	*149*	*1,3*	*186*	*1,5*	*189*	*1,4*	*211*	*1,4*	*242*	*1,5*	*271*	*1,5*	*316*	*1,7*	*357*	*1,9*	*272*	*2,1*
Noleggio, agenzie di viaggio, servizi di supporto alle imprese	*272*	*2,6*	*297*	*2,7*	*364*	*2,9*	*289*	*2,2*	*285*	*1,9*	*277*	*1,7*	*253*	*1,4*	*284*	*1,5*	*381*	*2,0*	*285*	*2,2*
Attività artistiche, sportive, di intrattenimento e divertimento	*50*	*0,5*	*61*	*0,5*	*72*	*0,6*	*77*	*0,6*	*90*	*0,6*	*97*	*0,6*	*96*	*0,5*	*109*	*0,6*	*129*	*0,7*	*107*	*0,8*
Altre attività di servizi	*105*	*1,0*	*123*	*1,1*	*133*	*1,1*	*120*	*0,9*	*133*	*0,9*	*133*	*0,8*	*133*	*0,8*	*137*	*0,7*	*130*	*0,7*	*105*	*0,8*
Attività di famiglie e convivenze come datori di lavoro per personale domestico-produzione di beni e servizi indifferenziati per uso proprio da parte di famiglie e convivenze	*0*	*0,0*	*0*	*0,0*	*0*	*0,0*	*0*	*0,0*	*0*	*0,0*	*0*	*0,0*	*0*	*0,0*	*0*	*0,0*	*0*	*0,0*	*0*	*0,0*
Servizi pubblici	100	1,0	113	1,0	127	1,0	154	1,2	159	1,1	170	1,1	173	1,0	186	1,0	201	1,1	147	1,1
Ulteriori attività	88	0,8	82	0,7	55	0,4	48	0,4	23	0,2	24	**0,2**	21	**0,1**	18	**0,1**	16	**0,1**	11	**0,1**
TOTALE	**10.513**	**100**	**11.072**	**100**	**12.424**	**100**	**13.223**	**100**	**14.718**	**100**	**15.829**	**100**	**17.589**	**100**	**19.035**	**100**	**18.699**	**100**	**12.997**	**100**

FONTE*: Elaborazione Corte dei Conti su dati MEF*

TABELLA N. 23

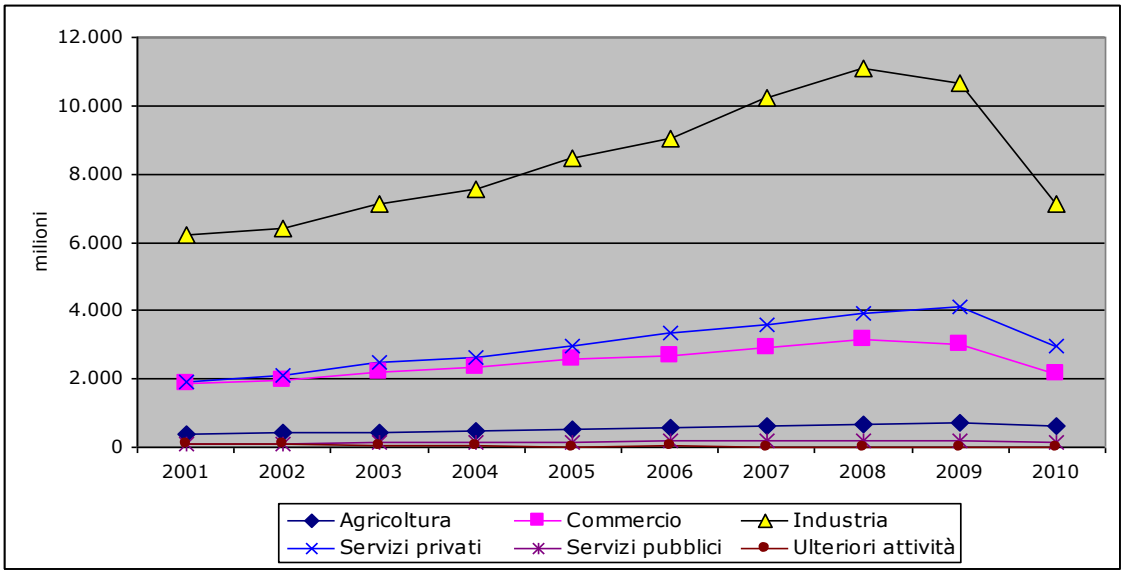
Serie storica delle compensazioni IVA per attività economica (2001 - 2010) - Scostamento percentuale rispetto ad anni base 2001 (fino al 2008) e 2008 (per il 2009 e 2010)

	2002/ 2001	2003/ 2001	2004/ 2001	2005/ 2001	2006/ 2001	2007/ 2001	2008/ 2001	2009/ 2008	2010/ 2008
Agricoltura	13,8	23,0	35,2	46,5	57,6	71,4	**86,9**	4,4	-10,1
Commercio	6,5	19,1	25,9	40,9	46,6	59,4	70,3	**-3,6**	**-31,9**
Industria:	3,0	14,3	21,7	35,9	45,1	64,8	**78,5**	**-4,1**	**-35,6**
Estrazione di minerali da cave e miniere	*-2,9*	*10,2*	*-9,9*	*6,0*	*14,3*	*21,1*	*40,8*	*7,0*	*-44,0*
Attività manifatturiere	*-1,2*	*5,9*	*6,8*	*13,4*	*17,9*	*31,0*	*41,9*	*-4,6*	*-36,8*
Fornitura di energia elettrica, gas, vapore e aria condizionata	*56,2*	*66,0*	*132,9*	*150,8*	*157,3*	*201,1*	*223,8*	***42,8***	***14,0***
Fornitura di acqua-reti fognarie, attività di gestione dei rifiuti e risanamento	*5,1*	*27,1*	*42,0*	*65,3*	*76,1*	*104,0*	***118,1***	*-3,0*	*-36,1*
Costruzioni	*16,0*	*40,1*	*67,8*	*106,1*	*130,5*	*171,3*	***193,7***	*-4,2*	*-34,4*
Servizi privati:	10,4	31,5	39,2	55,9	76,3	89,3	**106,8**	**4,8**	**-24,8**
Trasporto e magazzinaggio	*-2,3*	*14,1*	*21,8*	*37,3*	*54,9*	*50,7*	*68,1*	*6,4*	*-29,2*
Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione	*10,9*	*24,6*	*33,4*	*51,7*	*58,3*	*73,4*	*86,4*	*0,5*	*-21,8*
Servizi di informazione e comunicazione	*11,6*	*28,8*	*75,4*	*106,0*	*141,9*	*149,0*	*135,0*	*-8,8*	*-42,2*
Attività finanziarie e assicurative	*21,1*	*87,2*	*74,9*	*46,5*	*116,7*	*124,3*	***181,4***	***-12,7***	***-45,5***
Attività immobiliari	*11,9*	*37,5*	*69,3*	*108,7*	*163,5*	*227,0*	***263,8***	*7,0*	*-25,7*
Attività professionali, scientifiche e tecniche	*22,6*	*53,3*	*56,4*	*74,5*	*99,5*	*124,0*	***160,7***	*12,9*	*-14,0*
Noleggio, agenzie di viaggio, servizi di supporto alle imprese	*9,2*	*33,6*	*6,2*	*4,6*	*1,7*	*-7,1*	*4,3*	*34,3*	*0,3*
Attività artistiche, sportive, di intrattenimento e divertimento	*20,4*	*42,1*	*52,6*	*79,4*	*91,7*	*89,8*	*116,6*	*17,8*	*-2,3*
Altre attività di servizi	*17,1*	*26,5*	*14,1*	*27,1*	*26,6*	*27,1*	*30,3*	*-4,6*	*-22,9*
Attività di famiglie e convivenze come datori di lavoro per personale domestico-produzione di beni e servizi indifferenziati per uso proprio da parte di famiglie e convivenze	*0,0*	*0,0*	*0,0*	*0,0*	*0,0*	*0,0*	*0,0*	*0,0*	*0,0*
Servizi pubblici	12,3	26,6	53,1	58,7	69,7	72,5	**85,4**	**7,9**	**-21,1**
Ulteriori attività	-6,1	-37,9	-44,8	-74,0	-72,3	-75,7	-79,2	-10,3	-41,9
TOTALE	**5,34**	**18,22**	**25,82**	**40,07**	**50,66**	**67,41**	**81,18**	**-1,77**	**-31,72**

Scostamento negativo

FONTE*: Elaborazione Corte dei Conti su dati MEF*

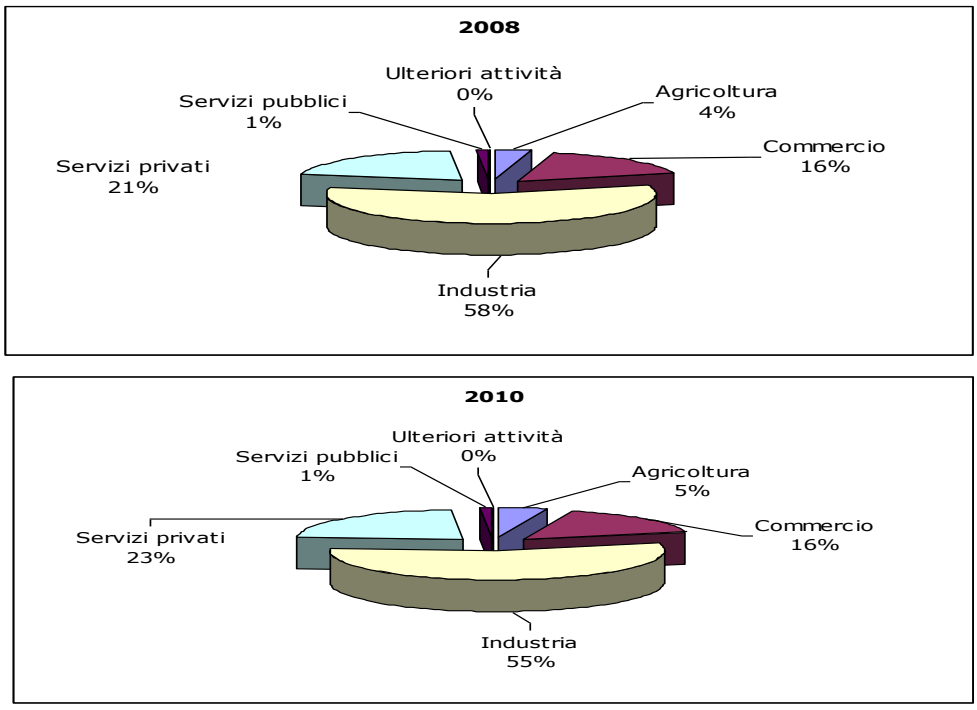
GRAFICO N. 5
2001-2010: serie storica compensazioni IVA per attività economica



FONTE*: Elaborazione Corte dei Conti su dati MEF*

L'analisi del dettaglio degli esercizi 2008 e 2010 (anni in cui si verificano i picchi massimi e minimi) fa rilevare un'unica differenza in negativo in riferimento al settore dell'*industria* (-3%) mentre si registrano aumenti, benché minimi, nei settori dei *servizi privati* (+2%) e *agricoltura* (+1%).

GRAFICO N. 6
Distribuzione tra attività economiche. Annualità 2008 - 2010



FONTE*: Elaborazione Corte dei Conti su dati MEF*

4.2.3.2 - Sul piano della fiscalità

Dalla riduzione quantitativa dei valori compensativi, discendono, in automatico, immediati effetti in termini di fiscalità, con riferimento alla crescita del montante IVA; crescita emergente, in chiara evidenza, dalla richiamata tabella 21. Il prospetto illustra, infatti, in corrispondenza di un incremento dell'IVA "lorda" (voce 1), un intermedio accrescimento dell'IVA "netta" (voce 3), cui consegue, naturalmente, un aumento considerevole dell'IVA "disponibile per l'Erario" (voce 7). La rilevanza di tale emergenza statistica, si ricava, chiaramente, quando si confrontino, in particolare, le risultanze 2011 con le corrispondenze 2007 e 2008; da questa comparazione, si deduce come, pur risultando l'IVA "lorda" 2011 inferiore (anche considerevolmente) alla dimensione della stessa imposta in esito al 2008 - ma, particolarmente, in rapporto al 2007 - l'IVA "disponibile per l'erario" cresca nel 2011 in misura assai più elevata (96.720 contro: 88.944, nel 2008 e 93.409, nel 2007), effetto che si produce in assenza di mutamenti impositivi specifici, e, quindi, senza condizionamenti d'imposta; l'unico elemento di significativa innovazione sta nella radicale riforma del sistema compensativo, innovazione che si trasferisce, quindi, nella straordinaria misura appena segnalata, sul montante dei ritorni reali di gettito. In altri termini, deve riconoscersi come la riforma delle procedure, per la via del decremento delle istanze compensative, numericamente e finanziariamente inteso, abbia indotto una dinamica del dimensionamento impositivo IVA verso un accrescimento obiettivamente considerevole. Certamente, tale andamento non misura un diretto recupero d'imposta, nel senso che non quantifica esattamente il recupero operato, ma segnala un riflusso verso l'Erario, indotto dal contenimento di crediti dichiarati in compensazione. La circostanza va, peraltro, congiuntamente, valutata in parallelo al contenimento degli stocks di crediti d'imposta – (vgs. tabella 19, colonna d., e, per una visione comparativamente ancora più ampia, vgs. tabella 17, colonne i. ed l.), e, quindi, in rapporto, ad un incrementato utilizzo dei crediti pregressi, fenomeno completamente nuovo, che non può che segnalare un diverso atteggiamento della platea dei contribuenti in palese controtendenza rispetto al passato. Ovviamente, il recupero IVA, per il noto effetto del moltiplicando[72] - per quanto indefinito se non nella sua segnaletica evidenza - si riflette sull'intero sistema fiscale, originando positivi riscontri sotto plurimi profili impositivi. Anche con riferimento a questi aspetti, tuttavia, non è possibile una puntuale quantificazione impositiva seppure appaia certamente corretto presumere un rientro particolarmente consistente rapportato all'andamento sensibilmente crescente segnalato in riferimento all'Imposta sul Valore Aggiunto.

[72] Vgs. nota 29.

4.2.3.3 – Sul piano del bilancio

Le innovazioni normative 2009 – 2010 hanno originato riflessi assai considerevoli anche in chiave di ritorni di bilancio, incidendo tanto sui capitoli derivati - (c.s. 1778) - quanto, soprattutto, sui capitoli di alimentazione delle stesse contabilità speciali e, in particolare, sul capitolo 3814 (in merito al funzionamento delle contabilità speciali, per quanto qui interessa, si richiama il paragrafo 3.2.2.3.1). Al fine di fornire elementi indicativi per la ricostruzione finanziaria del fenomeno in analisi, si riportano di seguito le tabelle 24, 25, 26, 27 e 28, relative alle annualità dal 2005 al 2011, e riferite:

- all'andamento delle compensazioni d'imposta nel periodo considerato (tabella 24, riguardante l'intero periodo, e tabella 25, relativa al triennio 2009-2011, recante valori differenziali in assoluto e percentuali)[73];
- ai paralleli, conseguenti riflessi, in chiave di contabilità speciale (c.s. 1778) (tabella 26, afferente all'intero periodo, e tabella 27, relativa al triennio 2009-2011, recante valori differenziali in assoluto e percentuali);
- all'incidenza percentuale delle compensazioni IVA sulla contabilità speciale 1778 e sul capitolo 3814, attinto per il finanziamento della contabilità speciale 1778 (tabella 28).

L'analisi congiunta delle tabelle evidenzia le seguenti risultanze (riferite in particolare alle compensazioni IVA):

- abbattimento progressivo delle compensazioni per valori di 5.618,7 milioni di Euro nel rapporto 2009 – 2010 (- 30,1%), e nella misura 5.561,5 milioni di Euro nel rapporto 2009 – 2011 (- 29,8%); l'abbattimento, naturalmente, risulterebbe ancora superiore qualora il confronto fosse riferito anche alle annualità precedenti il 2008, e, quindi, a periodi ante riforma;
- parallela riduzione dell'utilizzo della contabilità speciale 1778, per fini compensativi, nella misura di 5.258,1 milioni di Euro, nel rapporto 2009 – 2010 (-29,9%), e di 5.184,3 milioni di Euro nel rapporto 2009 – 2011 (-29,5%) (vgs. prima fincatura orizzontale di tabella 27, sotto la voce "Utilizzi complessivi")[74];
- recupero di fondi erariali per il venir meno di un attingimento complessivo, nel triennio, dal capitolo 3814 nella misura di 5.070 milioni di Euro, passando dai 31.615

[73] Le tabelle 24, 25, 26 e 27 si riferiscono, per completezza di informazione, oltre ai dati IVA, anche ai riflessi impositivi diretti. Sul piano delle valutazioni, è evidente come i valori siano parallelamente decrescenti ma, in un reciproco confronto, emerge chiaramente come i valori IVA si caratterizzino per un andamento assai più accentuato, costituendo l'IVA, come più volte evidenziato, un sistema pilota, sostanzialmente trainante e, per queste connotazioni, induttivo di effetti stimolativi.

[74] Le misure differenziali tra i dati riflettenti l'entità delle compensazioni IVA di tabella 24 l'ammontare dei corrispondenti attingimenti da Contabilità Speciale 1778 - finanziata dal 3814 – derivano dalla circostanza che regolazioni contabili riconducibili alle Regioni Autonome Sicilia e Friuli-Venezia-Giulia, non esercitate prelevando da Fondi di bilancio dello Stato, ma da disponibilità riconducibili alle Regioni medesime.

milioni del 2009 ai 30.046 del 2010 (-1.569) per giungere ai 26.545 del 2011 (-3.501)[75] (tabella 28; il documento segnala, peraltro, una percentuale di attingimento di crediti IVA dal 1778 stabilmente superiore al 94%).

I recuperi reali – in termini di minore uscite – testimoniati dalle emergenze che precedono, esprimono lo straordinario vantaggio economico-finanziario indotto dalla riforma, vantaggio cui specularmente corrisponde una tangibile, alta negatività, per i maggiori indebiti attingimenti operati nei periodi di imposta antecedenti alla disciplina. In merito, può ritenersi che la normativa abbia originato - dalla entrata in vigore - minori uscite nella misura di circa 15 miliardi di Euro, cui, tuttavia, fanno da contrappeso almeno altrettanti indebiti "tiraggi" - dalla contabilità speciale 1778 - in parallelo alle indebite compensazioni per le annualità 2008 e precedenti, esercizi finanziari caratterizzati da valori compensativi costantemente esuberanti.

TABELLA N. 24

Compensazioni tramite modello F24 (anni 2005-2011) - valori assoluti							
TIPOLOGIA DI CREDITO	**2005**	**2006**	**2007**	**2008**	**2009**	**2010**	**2011**
IVA	14.721,6	15.835,8	17.611,8	19.046,1	18.658,8	13.040,1	13.097,3
Imposte dirette (IRPEF, Ires, altre II.DD)	7.103,8	7.605,1	7.249,9	8.351,5	9.702,1	8.686,6	9.026,2
Totale	21.825,4	23.440,9	24.861,7	27.397,6	28.360,9	21.726,7	22.123,5

TABELLA N. 25

Compensazioni tramite modello F24 (2009/11) confronti e valori percentuali									
TIPOLOGIA DI CREDITO	**2009**	**2010**	**2011**	**Diff.za 2010-2009**	**Var. % 2010/ 2009**	**Diff.za 2011-2010**	**Var. % 2011/ 2010**	**Diff.za 2011-2009**	**Var. % 2011/ 2010**
	a	b	c	d	e	f	g	h	i
IVA	18.658,8	13.040,1	13.097,3	**- 5.618,7**	**- 30,1%**	57,2	0,4%	**- 5.561,5**	**- 29,8%**
II.DD(IRPEF, IRES, altre II.DD.)	9.702,1	8.686,6	9.026,2	- 1.015,5	- 10,5%	339,6	3,9%	- 675,9	- 7,0%
TOTALE	**28.360,9**	**21.726,7**	**22.123,5**	**- 634,2**	**- 23,4%**	**396,8**	**1,8%**	**- 6.237,4**	**- 22,0%**

FONTE*: Agenzia delle Entrate*

[75] Nel rapporto tra i valori differenziali fra le diverse annualità, rileva evidenziare la misura di sintesi – 5.070 milioni, - e non tanto le espressioni infrannuali (- 1.569 e – 3.501). Ciò in quanto le cifre parziali sono l'effetto di assestamenti *ex post*, indotti dalla dinamica progressiva delle esigenze di regolazione contabile, relative al finanziamento del capitolo 3814. Sotto questo profilo, il recupero di 5.070 milioni – riferito al capitolo 3814 – in rapporto all'annualità 2009 (31.615 Euro – 2009 – contro i 26.545 – 2011, pari, appunto, a 5.070 milioni - vgns. tabella 28, colonna d., in rapporto alle risultanze di tabelle 25 e 27, ambedue colonna d.) corrisponde all'importo di 5.258 della c.s. 1778 e all'abbattimento di 5.618, riferito direttamente ai valori della compensazione fermo restando che, per quanto accennato alla nota che precede, una misura differenziale fra i vari dati è generata, comunque, dalle regolazioni riconducibili a Regioni Autonome.

TABELLA N. 26

Situazione c.s. n. 1778 "Agenzia delle Entrate - Fondi di bilancio" (anni 2005-2011) - Valori assoluti -							
DESCRIZIONE	**Anno 2005**	**Anno 2006**	**Anno 2007**	**Anno 2008**	**Anno 2009**	**Anno 2010**	**Anno 2011**
Saldo iniziale al 1° gennaio (A)	**4.578,1**	**4.094,6**	**3.298,0**	**1.079,3**	**6.212,8**	**12.273,9**	**24.206,5**
Disponibilità complessive (B), di cui:	**35.399,9**	**31.872,0**	**33.017,1**	**45.785,5**	**48.087,6**	**45.801,7**	**37.014,9**
Entrate da capitoli di spesa del bilancio dello Stato, altri enti ed amministrazioni pubbliche	*35.239,5*	*31.868,9*	*33.012,9*	*45.776,8*	*47.995,5*	*45.599,5*	*36.816,4*
Recuperi di anticipazioni effettuate agli enti percettori per l'erogazione dei rimborsi e la regolazione delle compensazioni di loro competenza	*160,4*	*2,1*	*3,1*	*7,6*	*91,0*	*201,0*	*197,2*
Recupero commissioni F24 a carico dei rivenditori di marche da bollo	*-*	*1,0*	*1,1*	*1,1*	*1,1*	*1,2*	*1,3*
Utilizzi complessivi (C), di cui:	**35.883,4**	**32.668,6**	**35.235,8**	**40.652,1**	**42.026,5**	**33.869,1**	**29.089,0**
*Fondi necessari per la regolazione contabile delle compensazioni di **crediti IVA***	*14.143,4*	*15.154,2*	*16.961,5*	***18.287,8***	***17.571,0***	***12.312,9***	***12.386,7***
Fondi necessari per la regolazione contabile delle compensazioni di crediti delle imposte dirette	*6.872,2*	*7.303,4*	*7.074,9*	*8.082,9*	*9.327,8*	*8.340,4*	*8.636,5*
Fondi necessari per la regolazione contabile delle compensazioni di crediti d'imposta derivanti da provvedimenti agevolativi	*1.833,7*	*1.632,3*	*1.405,2*	*1.551,6*	*3.242,8*	*3.939,8*	*1.283,6*
Accreditamenti agli agenti della riscossione per l'erogazione dei rimborsi in conto fiscale	*7.371,2*	*8.234,3*	*9.478,4*	*7.276,7*	*8.138,4*	*7.059,5*	*5.851,8*
Accreditamenti ai contribuenti per rimborsi ultradecennali	*-*	*-*	*-*	*2.933,7*	*2.577,3*	*424,3*	*30,4*
Anticipazioni effettuate agli enti percettori per la regolazione delle compensazioni di loro competenza	*204,5*	*77,7*	*81,0*	*96,3*	*107,6*	*150,9*	*161,7*
Fondi necessari per la regolazione contabile delle commissioni e degli interessi trattenuti dagli intermediari (banche, Poste, agenti della riscossione)	*274,5*	*266,7*	*234,8*	*243,1*	*198,7*	*195,3*	*201,1*
Riversamenti obbligatori	*5.183,9*	*-*	*-*	*2.180,0*	*862,9*	*1.446,0*	*537,2*
Saldo finale al 31 dicembre (A+B-C)	**4.094,6**	**3.298,0**	**1.079,3**	**6.212,8**	**12.273,9**	**24.206,5**	**32.132,4**

FONTE*: Agenzia delle Entrate*

TABELLA N. 27

Situazione c.s. n. 1778 "Agenzia delle Entrate - Fondi di bilancio" (anni 2009-2011)
- Confronti e valori percentuali -

DESCRIZIONE	Anno 2009	Anno 2010	Anno 2011	Diff.nza 2010-2009	Variazioni % 2010-2009	Diff.nza - 2011-2010	Variazioni % 2011-2010	Diff.nza 2011-2009	Var. % 2011 /2010
	a	b	c	d	e	f	g	h	i
Saldo iniziale al 1° gennaio (A)	**6.212,8**	**12.273,9**	**24.206,5**	**6.061,1**	**97,6%**	**11.932,6**	**97,2%**	**17.993,7**	**289,6%**
Disponibilità complessive (B), di cui:	**48.087,6**	**45.801,7**	**37.014,9**	**-2.285,9**	**-4,8%**	**-8.786,8**	**-19,2%**	**-11.072,7**	**-23,0%**
Entrate da capitoli di spesa del bilancio dello Stato, altri enti ed amministrazioni pubbliche (B1)	*47.995,5*	*45.599,5*	*36.816,4*	*-2.396,0*	-5,0%	*-8.783,1*	-19,3%	*-11.179,1*	-23,3%
Recuperi di anticipazioni effettuate agli enti percettori per l'erogazione dei rimborsi e la regolazione delle compensazioni di loro competenza	*91,0*	*201,0*	*197,2*	*110,0*	120,9%	*-3,8*	-1,9%	*106,2*	116,7%
Recupero commissioni F24 a carico dei rivenditori di marche da bollo	*1,1*	*1,2*	*1,3*	*0,1*	9,1%	*0,1*	8,3%	*0,2*	18,2%
Utilizzi complessivi (C), di cui:	**42.026,5**	**33.869,1**	**29.089,0**	**-8.157,4**	**-19,4%**	**-4.780,1**	**-14,1%**	**-12.937,5**	**-30,8%**
Fondi necessari per la regolazione contabile delle compensazioni di crediti IVA	*17.571,0*	*12.312,9*	*12.386,7*	***-5.258,1***	**-29,9%**	*73,8*	0,6%	***-5.184,3***	**-29,5%**
Fondi necessari per la regolazione contabile delle compensazioni di crediti delle imposte dirette	*9.327,8*	*8.340,4*	*8.636,5*	*-987,4*	-10,6%	*296,1*	3,6%	*-691,3*	-7,4%
Fondi necessari per la regolazione contabile delle compensazioni di crediti d'imposta derivanti da provvedimenti agevolativi	*3.242,8*	*3.939,8*	*1.283,6*	*697,0*	21,5%	*-2.656,2*	-67,4%	*-1.959,2*	-60,4%
Accreditamenti agli agenti della riscossione per l'erogazione dei rimborsi in conto fiscale	*8.138,4*	*7.059,5*	*5.851,8*	*-1.078,9*	-13,3%	*-1.207,7*	-17,1%	*-2.286,6*	-28,1%
Accreditamenti ai contribuenti per rimborsi ultradecennali	*2.577,3*	*424,3*	*30,4*	*-2.153,0*	-83,5%	*-393,9*	-92,8%	*-2.546,9*	-98,8%
Anticipazioni effettuate agli enti percettori per la regolazione delle compensazioni di loro competenza	*107,6*	*150,9*	*161,7*	*43,3*	40,2%	*10,8*	7,2%	*54,1*	50,3%
Fondi necessari per la regolazione contabile delle commissioni e degli interessi trattenuti dagli intermediari (banche, Poste, agenti della riscossione)	*198,7*	*195,3*	*201,1*	*-3,4*	-1,7%	*5,8*	3,0%	*2,4*	1,2%
Riversamenti obbligatori	*862,9*	*1.446,0*	*537,2*	*583,1*	67,6%	*-908,8*	-62,8%	*-325,7*	-37,7%
Saldo finale al 31 dicembre (A+B-C)	**12.273,9**	**24.206,5**	**32.132,4**	**11.932,6**	**97,2%**	**7.925,9**	**32,7%**	**19.858,5**	**161,8%**

(importi in milioni)

FONTE*: Agenzia delle Entrate*

TABELLA N. 28

Incidenza % del prelievo dalla c.s. 1778 sul totale delle compensazioni IVA e delle stesse sul totale pagato del cap. 3814

	Compensazioni IVA	Prelievo dalla c.s.1778 per regolazioni contabili	Incidenza % del prelievo dalla c.s. 1778 sul totale delle compensazioni	Pagamenti cap. 3814	Incidenza % del prelievo c.s. 1778 sul totale pagato del cap. 3814
	a	b	c=b/a%	d	e=b/d%
2005	14.722	14.143	96,07%	18.000	78,57%
2006	15.836	15.154	95,69%	20.000	75,77%
2007	17.612	16.962	96,31%	20.500	82,74%
2008	19.046	18.288	96,02%	26.500	69,01%
2009	18.659	17.571	94,17%	**31.615**	55,58%
2010	13.040	12.313	94,42%	30.046	40,98%
2011	13.097	12.387	94,58%	**26.545**	46,66%
				(importi in milioni)	

FONTE*: Elaborazione Corte dei Conti su dati Agenzia delle Entrate*

4.2.4 – Aspetti di natura gestionale

4.2.4.1 – In esito a profili di funzionamento di bilancio

L'analisi della tabella 26, specificamente riferita alla contabilità speciale 1778, segnala - nella prima e nell'ultima fincatura orizzontali - dei valori di saldo, iniziali e finali – per le annualità 2009/2011/2011 -, consistenti; ma il rilievo degli importi sta, soprattutto, nella loro costante crescita. I valori di saldo, infatti, - finali 2008 ed iniziali 2009 - pari a 6.212,8 milioni di euro, si moltiplicano annualmente per arrivare alla cifra complessiva di saldo finale pari a, relativamente al 2011, 32.132,4 milioni di euro, passando per entità intermedie; e, ciò malgrado, in parallelo, si registri un costante decremento esigenziale delle voci destinate ad essere finanziariamente ricoperte dalla speciale contabilità (voci specificate nelle 6 fincature orizzontali - precedenti la fincatura finale).

La circostanza, sul piano della gestione dei fondi, appare certamente anomala e, se da un lato, ma in parte minima, originata dai decrementi compensativi innanzi più volte evidenziati, sembra, piuttosto, essere il frutto, nell'insieme, di una gestione disarmonica rispetto all'andamento dei flussi compensativi. In sostanza, al contenimento delle compensazioni, avrebbe dovuto corrispondere un minore attingimento dalla c.s.

1778 – quale alimentato dal 3814 - proporzionato alla riduzione dell'esigenza compensativa. Risulta, invece, nell'ultimo triennio, un deciso incremento delle disponibilità, che non trova giustificazione specifica e funzionale. Questa "…*anomalia consistente nella sistematica eccedenza delle disponibilità di bilancio rispetto al fabbisogno derivante dalle compensazioni effettivamente fruite*…"[76] è stata puntualmente e ripetutamente stigmatizzata da questo Istituto che, tra l'altro, ha sottolineato come "…*una tale forma non corretta di copertura, grazie ad una gestione più fisiologica e coordinata del rapporto tra bilancio e Tesoreria, non dovrebbe essere più utilizzata*"*ibidem* [75]. In merito, peraltro, la Corte, nella Relazione costituente la II Quadrimestrale 2012[77], rappresenta come necessiti "…*di essere segnalato il frequente ricorso per finalità di copertura delle risorse giacenti sulla contabilità speciale 1778*…"; scelte, in rapporto alle quali, la Corte sottolinea: "…*al riguardo va rilevato che trattasi di una modalità di copertura che si sostanzia nel fatto che si attinge a fondi fuori bilancio costituiti da giacenze di tesoreria preordinate ad essere fatte rifluire in bilancio in quanto regolazioni contabili per destinazioni vincolate. Emerge nella fattispecie, nell'accumularsi delle giacenze su tale contabilità fino a raggiungere importi elevati e non giustificabili dalla naturale discrasia tra flussi e prelievi, per sua natura temporalmente e quantitativamente limitata, una gestione del circuito bilancio – Tesoreria che deve vedere ridotta in modo razionale l'entità delle risorse in essere sulla contabilità speciale*". Infine, l'Istituto aggiunge "*Poiché si registrano anche casi di imputazione diretta della copertura sul programma di bilancio, sempre relativo ai rimborsi fiscali, va osservato, in linea generale, che, trattandosi di stanziamenti che presentano margini di flessibilità di sicuro non ridotti ed a fronte dei quali è difficile individuare posizioni configurabili come diritti soggettivi diretti, soprattutto avuto riguardo ai tempi del relativo soddisfacimento, il ricorso a tali forme di copertura configura di sicuro elementi di irregolarità in quanto trattasi sostanzialmente di utilizzo di risorse di bilancio a legislazione vigente e conferma quanto già osservato da questa Corte, ossia l'assenza di un quadro predefinito di risorse cui imputare le esigenze che si ritiene di soddisfare*".

I riflessi propositivi suggeriti dalle predette indicazioni sono trattati al paragrafo 6.2.2.1 che segue.

[76] "*Relazione sulla tipologia delle coperture adottate e sulle tecniche di quantificazione degli oneri relative alle Leggi pubblicate nel quadrimestre settembre – dicembre 2012"* predisposta dalla Corte dei conti – Sezione Riunite in sede di controllo – in attuazione dell'art. 17, comma 9, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, approvata con deliberazione n. 5/2013. Nel prosieguo: III Quadrimestrale 2012; per i documenti della specie, di seguito, verrà sempre utilizzata la terminologia "Quadrimestrale" specificando la sequenza temporale e l'annualità di riferimento.
[77] Deliberazione n. 1/2013 delle Sezione Riunite in sede di controllo della Corte dei conti.

4.2.4.2 – In esito al funzionamento del modello F24.

Altro interessante aspetto che attiene alla gestione contabile in argomento, si individua nella carenza cognitiva riconducibile alla mancanza di una correlazione orizzontale tra crediti dichiarati in F24, portati a compensazione, e debiti compensati, effetto dovuto alle modalità di funzionamento del modello telematico F24, quale illustrato nel precedente paragrafo 3.2.2.3. In ragione dei meccanismi operativi tipici del sistema F24, infatti, non è possibile correlare, sistematicamente e specificamente, le singole poste creditorie con le corrispondenti poste debitorie, e ciò in quanto non esiste una relazione biunivoca diretta tra le poste medesime. In definitiva, non è dato conoscere quanta parte del credito dichiarato a compensazione in F24 incida sul debito iscritto nello stesso modello F24; è possibile solo acquisire il totale dei crediti compensanti, da un lato, ed il totale dei debiti compensati, dall'altro, verticalmente intesi, per singolo F24 e, globalmente, per tutti gli F24; ma non è possibile apprendere quanto "quel" credito dichiarato incida su "quel" debito dichiarato. In sostanza, perciò, non è dato sapere, quanta parte di IVA dichiarata a credito (imposta, ovviamente, erariale) si trasformi, o, comunque, venga utilizzata per la copertura e per destinazioni di debiti non erariali e, in genere, quali tributi erariali e quanta parte di essi vengano destinati a copertura per finalità "specifiche". Naturalmente, sono disponibili le informazioni di ultimo dato, ossia i totali di INPS, INAIL, imposte regionali, ecc., debiti, cioè, non erariali, compensati, ma non è possibile acquisire informazioni dirette su quanti e quali attingimenti erariali, nelle singole occasioni, siano stati utilizzati nella trasmigrazione dal credito erariale sul debito non erariale. Quindi, in sintesi, non esiste un rapporto intercorrente direttamente e reciprocamente vincolante e ricostruttivo tra crediti erariali compensanti, da un lato, e debiti o altri impegni compensati, dall'altro; esiste, semplicemente, all'interno del rapporto un fulcro costituito dalla contabilità speciale che alimenta i debiti mediante fondi pubblici a prescindere dai collegamenti fiscali, ma tenuto conto ed a titolo di dichiarati crediti.

Questo aspetto non impedisce una conoscenza dei fenomeni e, quindi, è possibile ricavare la consapevolezza dell'andamento dimensionale dei crediti "compensanti", da un lato, e dell'entità dei debiti "compensati" dall'altro, ma non consente una ricostruzione fenomenologica specifica, aspetto, quest'ultimo, di significativo rilievo. Infatti, nell'ipotesi di accertamento di un utilizzo indebito di credito d'imposta, mentre rimane estinto il debito reale coperto con il credito inesistente (finanziato dalla c.s. 1778), non è possibile il recupero, dello stesso debito, non conoscendosene la natura e la consistenza; l'accertamento, cioè, consente di sapere che sono stati indebitamente utilizzati fondi di

bilancio (ex 1778 da 3814) a titolo di compensazioni per crediti IVA o IRPEF, o quant'altro, inesistenti, ma non se detti crediti siano stati utilizzati per il pagamento di specifici debiti, in presenza di una molteplicità di questi ultimi.

Tale anomalia, immutata nel tempo, rileva, particolarmente, quando si volga l'attenzione, tra l'altro, a prospettive di federalismo fiscale, tenuto conto che, nei casi di specie, esigenze e fiscalità "locali" vengono ottemperate – *rectius* "compensate" - con fondi erariali, non recuperabili.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha condotto una analisi statistica *ad hoc* operando una simulazione che, seppure in modo presuntivo, ma comunque orientato, è stata finalizzata ad illustrare la possibile correlazione tra compensazioni e versamenti. Al riguardo, il procedimento ha ipotizzato che, all'interno di ciascun modello F24, i crediti utilizzati in compensazione possano essere suddivisi e posti in relazione ai singoli versamenti effettuati, in proporzione al rapporto esistente, nel modello stesso, tra le singole poste debitorie e il totale delle poste debitorie medesime.

Pertanto, prendendo ad esempio la situazione riportata nella tabella n. 29, è stato valutato che i crediti esercitati in compensazione (40 di IVA e 30 di IRES) fossero utilizzati per "pagare" i debiti tributari (100 di IRPEF e 50 di IVA, per un totale di 150) in proporzione al rapporto esistente, all'interno del modello F24, tra Le singole poste debitorie ed il totale dei versamenti eseguiti.

In particolare si è proceduto a determinare per ciascuna delega (F24) l'incidenza percentuale della singola imposta a debito rispetto al debito complessivo dichiarato dal contribuente; dette percentuali sono state, poi, applicate alle singole imposte presenti nella colonna a credito della delega stessa.

Nell'esempio in esame, per stimare quanta parte dei crediti utilizzati (40 di IVA e 30 di IRES) sia andata a compensare i singoli tributi a debito (IRPEF e IVA), si è calcolata, (tabella 29) innanzitutto, la percentuale dei versamenti dovuti sui singoli tributi a debito (rispettivamente 67% per l'IRPEF e 33% per l'IVA) rispetto al totale degli importi a debito inseriti nella delega (150). Le stesse percentuali sono state, poi, applicate sia al importo del credito utilizzato in compensazione, distinto per provenienza (IVA e IRES), che alla parte pagata in contanti. In tal modo 26,8 dei 40 di credito IVA si intenderanno a compensazione del debito IRPEF (67%) e 13,2 si intenderanno, invece, a compensazione del debito IVA (33%); ugualmente 20,1 dei 30 di credito IRES si intenderanno a compensazione del debito IRPEF (67%) e 9,9 si intenderanno, invece, a

compensazione del debito IVA (33%). Lo stesso dicasi per la distribuzione della rimanente parte versata in contanti.

TABELLA N. 29

Metodologia per l'individuazione del rapporto tra poste debitorie del modello F24 e possibile correlazione con i tributi a credito					
TRIBUTO	**VERSAMENTO**	**% sul totale**	**UTILIZZO IN COMPENSAZIONE**		**Pagato in CONTANTI**
			Credito IVA	**Credito IRES**	
TOTALE	***150***	***100%***	***40,0***	***30,0***	***80,0***
IRPEF codice 1001	100	67%	26,8	20,1	53,1
IVA codice 6006	50	33%	13,2	9,9	26,9

FONTE*: Agenzia delle Entrate*

La metodologia sopra descritta è stata applicata, dall'Agenzia delle Entrate, a tutti i modelli F24 degli anni dal 2008 al 2010 ed il risultato che ne è scaturito, - tabella 30 - oltre a confermare il dato rilevante della diminuzione delle compensazioni derivante dalle recenti normative, consente, sia pure sulla base di stime, di individuare la distribuzione percentuale del fenomeno tra le varie tipologie di tributi. Nello specifico, si evidenzia come, anche a fronte di una riduzione complessiva delle compensazioni, la distribuzione rimane pressoché costante; il dato che maggiormente emerge riguarda il peso dei contributi sul totale (mediamente 41,3%) rispetto alle imposte erariali (in media 46,2%).

TABELLA N. 30

Stima delle compensazioni IVA effettuate nel corso del triennio 2008-2010 per tributo di destinazione							
Tipologia	**Tipo di imposta**	**Totale crediti IVA**					
		2008		**2009**		**2010**	
		Milioni	**Disturbi. %**	**Milioni**	**Disturbi. %**	**Milioni**	**Disturbi. %**
ERARIO	IVA	1.342	7,1	1.372	7,3	831	6,4
	IRPEF	521	2,7	443	2,4	347	2,7
	IRES	1.869	9,8	1.498	8,0	1.165	9,0
	ALTRO	5.121	26,9	5.294	28,3	3.638	28,0
Totale Erario		***8.853***	***46,5***	***8.607***	***46,0***	***5.981***	***46,0***
REGIONI	IRAP	1.384	7,3	1.229	6,6	921	7,1
	ADR	196	1,0	192	1,0	145	1,1
	ALTRO	10	0,1	8	0,0	6	0,0
Totale Regioni		***1.590***	***8,4***	***1.429***	***7,6***	***1.072***	***8,2***
ADDIZIONALE COM.		62	0,3	66	0,4	50	0,4
ACCISE		8	0,0	13	0,1	6	0,0
MONOPOLI		2	0,0	3	0,0	1	0,0
DEMANIO		0	0,0	1	0,0	0	0,0
CONTRIBUTI		7.844	41,2	7.844	42,0	5.288	40,7
DIRITTI CAMERALI		127	0,7	124	0,7	110	0,8
TRIBUTI LOCALI		548	2,9	609	3,3	488	3,8

ALTRI PAGAMENTI		0	0,0	0	0,0	0	0,0
TOTALE		**19.034**	**100**	**18.696**	**100**	**12.996**	**100**

FONTE*: Elaborazione Corte dei Conti su dati Agenzia delle Entrate*

4.2.5 - Attività di controllo.

Dal diverso clima originatosi a far tempo dal 2009, è derivata una diversa presenza ispettiva che si è distribuita sul territorio più diffusamente e con forza penetrativa più accentuata, conseguendo dei ritorni considerevoli e produttivi di una migliorata deterrenza rispetto al passato, - anche se sempre contenuta - dettando, comunque, forme comportamentali più ossequiose e più armonizzate con le prescrizioni e con le volontà normative.

Al riguardo, per compiutezza di analisi, occorre qui distinguere, sempre con riferimento al periodo che muove dal 2009, l'azione sviluppata dall'Agenzia delle Entrate rispetto a quella espressa dalla Guardia di Finanza, attività che, naturalmente, si alimentano e si sviluppano secondo metodologie e tecniche differenziate e, quindi, mirano ad obiettivi difformi; e ciò a motivo delle diverse potestà, competenze e funzioni che orientano, il primo istituto, verso un taglio conoscitivo ed accertativo, ed il secondo, lungo una logica investigativa, volta alla ricerca, individuazione e repressione di atteggiamenti ed espressioni criminogene.

4.2.5.1. - Agenzia delle Entrate

L'Agenzia delle Entrate ha sviluppato, in riferimento al periodo 2009 – 2011, attività di verifica e controllo indotte, in alcuni casi, da segnalazioni centralizzate e, per altre ipotesi, originate d'iniziativa autonomamente avviata dalle strutture periferiche.

Con riferimento al primo profilo, a fronte delle segnalazioni centralizzate, gli Organismi esterni hanno riscontrato la posizione di circa 23.000 istanti, relativamente ai quali l'importo complessivo dei crediti d'imposta richiesta in compensazione, attinto dalle risultanze dei modelli F24, risultava essere pari a circa 380 milioni di Euro; al riguardo sono stati emessi 13.000 atti di recupero per un ammontare di crediti indebitamente utilizzati in compensazione pari a circa 257 milioni di Euro induttivi di sanzioni erogate corrispondenti a circa 70 milioni di Euro.

A questa attività si è aggiunta la funzione di controllo esperita dagli Uffici periferici. Queste articolazioni, nell'insieme, e sempre con riferimento al 2009 – 2011,

hanno emesso oltre 15.000 atti di recupero per un ammontare di crediti indebitamente utilizzati in compensazioni e di sanzioni erogate per oltre 1 miliardo di euro (tabella 31).

TABELLA N. 31

Controllo dei crediti d'imposta indebitamente utilizzati in compensazione (art. 27–D.L. 185 del 2008) Distribuzione del credito recuperato e delle sanzioni, per anno di attività di controllo, relativi agli atti di recupero notificati nel triennio 2009 - 2011				
Anno di consuntivazione	**Numero atti di recupero**	**Credito recuperato**	**Sanzioni**	**Importo dovuto medio**
2009	6.301	226.912.327	76.773.989	48.197
2010	6.088	249.220.252	112.285.155	60.530
2011	3.058	219.197.749	148.542.911	120.255
TOTALE	15.447	695.330.329	344.602.055	67.323

FONTE*: dati Agenzia delle Entrate*

Sul piano delle tecniche e degli indirizzi operativi, a parte le forme sistemiche di attingimento delle informazioni ricavabili dalle risultanze telematiche, l'Agenzia, localmente e perifericamente, ha sviluppato ed elaborato specifiche analisi volte a selezionare situazioni di rischio per l'individuazione dei comportamenti più aggressivi, adottati in modo strutturato e funzionale, per l'utilizzo strumentale e frodatorio del meccanismo. In tale contesto, l'attività si è orientata particolarmente verso l'individuazione di società – sovente costituite in forme di cooperativa – prive di mezzi proprie e dotate di forze/lavoro rilevanti – strutture prevalentemente attive nel settore servizi – caratterizzate dall'esperimento di compensazioni di crediti IVA per importi rilevanti e destinati alla copertura di contributi previdenziali ed assistenziali e nonché di ritenute fiscali afferenti compensi corrisposti a dipendenti.

Nell'attuazione di tali linee metodologiche di indirizzo e di intervento, sono state frequentemente riscontrate concrete ipotesi attuative che si sono dimensionate su due o più livelli:

- un primo livello, costituito da società prive di mezzi, utilizzanti, comunque, rilevanti forze/lavoro, qualificate da una breve durata operativa e spesso interconnesse e frequentemente amministrate da medesimi soggetti, nella prospettiva, comunque, di un impiego contabilmente potenziato, ma prevalentemente formale, di manovalanza volto proficuamente alla realizzazione di illeciti tributari e contributivi;

- un secondo livello, rappresentato da imprese che si frappongono fra il primo livello ed i clienti finali (committenti) effettivi fruitori delle prestazioni di lavoro, con la duplice funzione di operare sul mercato in forma apparentemente regolare e di garantire la separazione giuridica dai soggetti autorizzati.

E' stato frequentemente appurato il collegamento soggettivo tra i diversi livelli ed è stato congiuntamente riscontrato come i vantaggi fiscali, collegati alle procedure, venissero in gran parte monetizzati attraverso l'uso di denaro contante prelevato da conti correnti e da società del livello più basso. Sul piano della tecnica realizzativa delle frodi, il meccanismo normalmente individuato, ed oggetto di attenzione operativa, ha riguardato, prevalentemente, l'emissione di fatture per operazioni inesistenti – dal primo verso il secondo livello di imprese - recanti IVA solo virtualmente pagata, senza presentazione di dichiarazione d'imposta, ovvero dichiarando IVA sugli acquisti (IVA "pagata") eccedentaria rispetto all'IVA dovuta (IVA "incassata"), IVA pagata veicolata da operazioni in tutto o in parte inesistenti; con ciò, originando la neutralizzazione dell'IVA dovuta, ovvero l'accrescimento fittizio dell'IVA a debito per realizzare un serbatoio d'imposta e consentire l'illecita compensazione tramite i modelli F24 riflettenti la costruzione virtuale

Nel contesto operativo innanzi delineato, si sono sviluppati 160 controlli che hanno determinato rilievi sintetizzabili nel recupero di 70 milioni di Euro relativi a crediti IVA inesistenti – inerenti dichiarazioni omesse – indebitamente utilizzati in compensazione.

4.2.5.2 - Guardia di Finanza

Nel periodo ricompreso fra il 2009 ed il 2011, a conclusione dell'attività di servizio riconducibile alle funzioni di polizia giudiziaria, nonché alle attività di verifica e controllo fiscale propriamente detti, il Corpo ha conseguito i risultati di servizio riassunti nella tabella che segue, relativi al reato di indebita compensazione di cui all'art. 10-*quater* del D.Lgs. n.74/2000; la tabella è riferita a 224 infrazioni complessivamente riscontrate e l'importo indicato in seconda colonna segnala, distintivamente per area geografica, l'ammontare proprio e complessivo delle indebite compensazioni richieste.

Aggiuntivamente, per completezza di analisi, la tabella 32 indica la ripartizione, per tipologia, dei crediti indebitamente utilizzati. Tutti i dati riflettono le risultanze relative al periodo 1° gennaio 2009 - 30 giugno 2011.

TABELLA N. 32

Distribuzione geografica delle indebite compensazioni *in milioni di euro*		
Area Geografica	**Importo[78]**	**% Incidenza**
Nord	185.200.469	52,91%
Centro	61.916.805	17,69%
Sud ed Isole	102.893.468	29,40%
TOTALE Italia	**350.010.742**	**100,00%**

Fonte: Guardia di Finanza.

TABELLA N. 33

Crediti indebitamente compensati: distinzione per tipologia *in milioni di euro*		
Tipologia	**Importo**	**Percentuale**
Crediti IVA	267.263.512	76.36%
Crediti IRES	34.596.816	9.88%
Crediti IRPEF	33.274.723	9.51%
Crediti IRPEG	13.101.375	3.74%
Altri crediti	1.774.316	0.51%
TOTALE	350.010.742	100%

FONTE*: Guardia di Finanza*

In termini di tecniche e metodologie operative, va segnalato come l'attività esperita dalla Guardia di Finanza sia stata orientata sulle fattispecie costituenti reato e si sia sviluppata sulla base di una previa attività di *intelligence* frutto di informazioni interne ma anche di origine comunitaria, dando attuazione ad accordi ed a progetti di interesse sovranazionale.

In particolare, l'attività del Corpo ha riguardato la pratica delle c.d. "frodi carosello", il cui sviluppo facilmente induce riflessi in chiave di formazione indebita di crediti e, quindi, di indebita compensazione.

[78] A detto importo si devono aggiungere oltre 118.000.000 di euro per indebite compensazioni, emanazione diretta di atti di Polizia Giudiziaria, non ancora oggetto di formalizzazione, sul piano dei ritorni di fiscalità.

Il sistema degli scambi comunitari e le cc.dd. frodi carosello.

Inquadramento generale della disciplina dell'Iva comunitaria.

Dal 1° gennaio 1993, sono state rimosse le barriere fisiche, tecniche e fiscali relative agli scambi intracomunitari, con la conseguente soppressione delle frontiere fiscali tra gli Stati membri dell'Unione Europea. In sostanza, gli scambi tra operatori appartenenti a Paesi membri non possono più essere qualificati come importazioni ed esportazioni (tali concetti rimangono quindi confinati agli scambi con i Paesi terzi) bensì come "acquisti' e "cessioni', appunto, intracomunitari; le merci circolano liberamente e non sono più soggette a controlli doganali.

La piena realizzazione di questo sistema richiede che le aliquote IVA, in tutti i Paesi comunitari, siano le stesse, in maniera tale che il consumatore finale possa corrispondere l'imposta nel Paese di acquisito (origine).

Tuttavia, l'assenza di una compiuta armonizzazione degli ordinamenti fiscali degli Stati membri e, quindi, il permanere di aliquote IVA diverse, ha imposto l'adozione, sotto il profilo impositivo IVA, di un "regime transitorio", il quale prevede, in estrema sintesi, che l'assolvimento dell'IVA avvenga nel Paese di destinazione e non in quello di origine.

Il regime transitorio degli scambi intracomunitari è stato introdotto, nell'ordinamento nazionale con il D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito nella legge 27 ottobre 1993, n. 427, più volte modificato ed integrato. In sostanza, le caratteristiche essenziali del regime transitorio possono essere così riassunte:

a. tassazione delle cessioni di beni nel Paese di destinazione nei rapporti tra soggetti passivi comunitari (sostanzialmente imprese);

b. tassazione delle cessioni di beni verso privati consumatori nel Paese di origine per i consumi destinati ai privati (quale eccezione alla regola generale sub a.).

Per quanto attiene al profilo contabile dell'applicazione dell'imposta sugli "acquisti intracomunitari', va ricordato che, nel nostro ordinamento, il meccanismo si attua attraverso la cosiddetta "doppia registrazione"; in pratica, l'acquirente che esercita attività d'impresa :

a. all'atto dell'acquisto, integra la fattura ricevuta dall'operatore comunitario, sulla quale non compare alcuna imposta, con l'ammontare dell'Iva, provvedendo a registrarla, entro il mese di ricevimento, ovvero, anche successivamente ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento, nel registro delle fatture emesse, facendo, in tal modo, sorgere un debito d'Iva;

b. la fattura viene annotata anche nel registro degli acquisti; detta registrazione fa sorgere un credito Iva di pari importo e l'acquisto, sotto il profilo dell'Iva, diventa neutro per il cessionario in quanto l'Iva a debito e l'Iva a credito, compensandosi, si annullano.

La concreta applicazione dell'imposta avverrà nel momento in cui l'operatore nazionale, che ha effettuato l'acquisto intracomunitario, provvederà a rivendere i beni in ambito nazionale, emettendo una fattura assoggettata ad Iva, secondo l'aliquota prevista per il bene oggetto della transazione; correlativamente, sorgerà un debito d'imposta nei confronti dell'Erario.

Il sistema della "Frode Carosello"

Poiché l'Iva comunitaria viene applicata secondo il principio, innanzi richiamato, della tassazione nel paese di destinazione, sono sorti e nel tempo sono andati consolidandosi, molteplici sistemi fraudolenti finalizzati all'evasione del tributo, il più conosciuto dei quali è il cosiddetto "carosello". Detti illeciti sono spesso posti in essere da vere e proprie organizzazioni specializzate, ramificate su tutto il territorio nazionale e con collegamenti internazionali.

In sostanza, l'impresa italiana che intende evadere l'IVA (e, nello stesso tempo, acquisire un illecito vantaggio competitivo), interpone, tra se stessa e l'impresa comunitaria cedente, una o più imprese nazionali comunemente denominate "cartiere" o "missing trade›' o "buffers" ("filtri"), vale a dire soggetti economici privi di qualsivoglia struttura operativa ed esistenti solo "sulla carta", i cui responsabili si identificano, di norma, con persone già gravate da precedenti penali - più o meno gravi — e senza alcuna disponibilità patrimoniale.

Le imprese cartiere utilizzate per la realizzazione della frode hanno spesso la natura di società di capitali (in larga parte società a responsabilità limitata) e sono costituite al "solo" scopo di:

a. assumere su sé stesse il debito d'imposta (IVA) che si genera all'atto della prima cessione in ambito nazionale, susseguente all'acquisto comunitario;

b. non adempiere ad alcun obbligo contabile, dichiarativo né di versamento d'imposta;

c. cessare l'attività (attraverso la liquidazione, il fallimento o altre procedure simili) non appena terminata la funzione di interposizione, per non versare allo Stato il debito d'imposta sub a.

L'impresa che ha interposto la società-cartiera, acquista da questa ad un prezzo inferiore a quello corrente di mercato, proprio per effetto del mancato pagamento dell'IVA ad opera del "fornitore-cartiera".

In questo contesto, l'interposizione della cartiera genera un fenomeno di utilizzo, da parte dell'impresa interponente, di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, emesse dalla cartiera stessa; tale inesistenza "soggettiva" è connessa alla circostanza che l'operazione commerciale reale è intercorsa, in realtà, fra l'impresa interponente e, direttamente, il fornitore comunitario.

Il sistema dianzi accennato, viene di fatto reso ancor più articolato, mediante il ricorso non solo ad una o più cartiere, bensì anche a società cosiddette "filtro", realmente operanti, che, "allungando" la catena dell'operazione, rendono difficile acquisire la prova della consapevolezza della frode da parte dell'impresa interponente.

4.2.6 – La compensazione commerciale ex art. 9, D.L. 8 aprile 2013, n. 35 convertito con modificazioni nella L. 6 giugno 2013, n. 64.

Lungo una linea evolutiva che muove dalla portata del comma 1-*bis* dell'art. 31 D.L. 31 maggio 2010, n. 78 – convertito, con modificazioni, dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122 e successive modificazioni - è stato emanato l'art. 9 del D.L. n. 35/2013, convertito con modificazioni nella L. 6 giugno 2013, n. 64, introduttivo di alcune importanti novità. Nello specifico, il comma 1 della norma, attraverso l'inserimento di prescrizioni costituenti l'art. 28-*quinquies* del D.P.R. 602/1973 – in evidente evoluzione rispetto al precedente art. 28-*quater* dello stesso D.P.R. n. 602/1973, disciplina recata dal comma 1-*bis* del più volte richiamato art. 31 del D.L. n. 78/2010, e modificata, in rapporto alla procedura di certificazione, dal comma 1, del surrichiamato art. 9, quale integrato in sede di conversione – riconosce al contribuente - privato creditore – la facoltà di compensare i propri crediti, per somministrazioni, forniture ed appalti, nonché per prestazioni professionali pro soluto o pro solvendo maturati al 31 dicembre 2012 nei confronti dello Stato, degli Enti pubblici nazionali, delle Regioni, degli Enti Locali e degli Enti del servizio sanitario nazionale, con le somme dovute all'erario in relazione agli istituti definitori della pretesa tributaria e deflattivi del contenzioso tributario.

La predetta compensazione, che potrà avvenire esclusivamente attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, concerne le somme dovute a seguito di:

- accertamento con adesione ai sensi dell'art. 8 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218;
- definizione ai sensi dell'articolo 5, comma 1-*bis*, dell'articolo 5-*bis* e dell'articolo 11, comma 1-bis, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218;
- acquiescenza ai sensi dell'articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218;
- definizione agevolata delle sanzioni ai sensi degli artt. 16 e 17 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472;
- conciliazione giudiziale ai sensi dell'articolo 48 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546;
- mediazione ai sensi dell'articolo 17-*bis* del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Affinché possa operare la compensazione, il credito commerciale vantato dal contribuente deve essere "certificato" – similmente a quanto sancito per le compensazioni ex art. 31, comma 1-*bis* - ai sensi dell'articolo 9, comma 3-*bis*, del Decreto-Legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla Legge 28 gennaio 2009, n. 2, o ai sensi dell'articolo 9, comma 3-*ter*, lettera b), ultimo periodo, del medesimo decreto, e la certificazione deve avvenire per il tramite della piattaforma elettronica di cui al 1 comma dell'art. 7 del D.L. n. 35/2013 e nel rispetto delle condizioni stabilite dallo stesso articolo.

Per quanto specificamente interessa questa istruttoria, il richiamo alla presente normativa risponde ad una esigenza di completamento dell'indagine e, soprattutto, vale in un'ottica comparativa, all'interno del sistema compensativo nazionale. La recente disposizione, infatti, sul piano valutativo, costituisce un forte elemento di novità sia in riferimento al passato più lontano che anche in rapporto alle prescrizioni più recenti. Rispetto alle prime, infatti, in conformità a quanto già previsto dal comma 1-*bis* dell'art. 31 del D.L. n. 78/2010, la introdotta disciplina sancisce la possibilità di compensazioni per crediti commerciali per i quali, però, deve essere comprovata, o per meglio dire certificata, la non prescrizione, congiunta a certezza, liquidità ed esigibilità. Rispetto al lontano parametro dell'originaria forma compensativa fiscale, il nuovo, integrativo assetto si distingue, quindi, in maniera evidente per la diversa natura giuridico – ponderale dei crediti compensabili – natura, peraltro, certificata e perciò garantita - e, quindi, per una accresciuta tutela dei diritti erariali. Con riferimento, invece, al più vicino parametro della compensazione commerciale ex art. 31, comma 1-*bis*, D.L. n. 78/2010, il provvedimento si illustra, sul lato del versante privato, per un orizzonte applicativo amplissimo, cui corrisponde, sul versante pubblico, un novero di crediti erariali compensabili particolarmente esteso.

4.2.7 - Confronto con l'assetto comunitario

In sintesi, la compensazione fiscale, nell'attuale configurazione, è il prodotto di una progressiva stratificazione di norme, frutto di un originario assetto - tracciato dall'art. 17 del D.Lgs. n. 241/97 – e di modifiche ed integrazioni, essenziali, apportate dagli artt. 10 del D.L. n. 78/2009 e 31 del D.L. n. 78/2010. Dall'insieme si ricava, allo stato, una disciplina sostanzialmente compatta, funzionalmente migliorata rispetto alla iniziale strutturazione e certamente più cautelativa degli interessi erariali; tale effetto è stato il riflesso dell'adozione di prescrizioni incidenti sulle condizioni di praticabilità dell'istituto, sulla verifica di sussistenza di queste e sull'esercizio di una più orientata funzione di vigilanza.

Collateralmente alla compensazione fiscale, è stata inserita nell'ordinamento, e si è progressivamente sviluppata, la c.d. compensazione commerciale. Detto istituto, tuttavia, si colloca in posizione funzionalmente separata rispetto alla compensazione fiscale; mutano i crediti erariali di attingimento compensativo, le condizioni per l'esercizio dell'istituto, i soggetti che possono accedere alla specifica pratica restitutiva. Peraltro, le condizioni di garanzia dei crediti erariali, si caratterizzano, distintivamente, per una più decisa affidabilità.

CAPITOLO V

5 – Effetti indotti dalla riforma: valutazioni sulla stabilizzazione e sulle previsioni quantitative di recupero

5.1 - Valutazioni sulla stabilizzazione

Le emergenze statistiche risultanti dalle tabelle nn. 17 (Compensazioni e rimborsi IVA negli anni 1995 – 2011), 24 e 25 (Compensazioni esercitate tramite modello F24), 26 e 27 (Situazione c.s. n. 1778 "Agenzia delle Entrate – Fondi di bilancio"), e 26 (Incidenza percentuale del prelievo dalla c.s. 1778) manifestano, relativamente all'ultimo triennio, una sostanziale stabilità di rientri, quali distintivamente dimensionati al paragrafo 4.2.3, stabilità che attiene sia alla quantità che al valore delle compensazioni. Detto andamento, esteso e costante, lascia presumere una proiezione di stabilità.

5.2 Valutazioni sulle previsioni quantitative di recupero

La relazione tecnica all'art. 31, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, così come richiamato nella Delibera Istruttoria n. 30/2010/G, stimava, nella misura di 4.700 milioni di euro, la riduzione – per effetto della operatività della norma - dell'ammontare delle compensazioni che sarebbero state operate nel triennio 2011 – 2013; l'importo veniva programmaticamente distribuito secondo il seguente frazionamento: milioni 700 nel 2011, 2.100 nel 2012 e 1.900 nel 2013. In merito, va segnalato come il recupero prodottosi, a seguito della complessiva riforma – ricomprendendo, quindi, anche gli effetti dell'art. 10, D.L. n. 78/2009 - si dimensioni su valori notevolmente superiori e pari, sulla base delle emergenze statistiche disponibili, a 6.237 milioni di euro, dei quali 5.661 riguardanti crediti IVA (vgs. paragrafo 4.2.3 tabella 25). A questi valori, - peraltro riferiti agli esercizi finanziari 2009 – 2010 - 2011 - devono essere aggiunte le risultanze delle annualità 2012 e 2013, ancora non disponibili, e, prevedibilmente, accrescitive.

Inoltre, va segnalato come la positività dei rientri risulterebbe ancor più evidente, e per importi certamente elevati, qualora si rapportassero i dati relativi agli esercizi finanziari 2010/2011 con le emergenze ante riforma, riferite, cioè, ad esercizi non incisi dagli interventi correttivi successivamente introdotti.

Per queste combinate ragioni, la misura del programmato recupero compensativo, quale risultante dalla relazione ministeriale all'art. 31 del D.L. n. 71/2010, deve ritenersi, non solo corretta, ma concretamente prudenziale.

CAPITOLO VI

6 - Proposte e raccomandazioni

6.1 – Generalità

Le risultanze istruttorie, hanno fatto emergere la necessità di forti interventi correttivi riguardo all'originaria strutturazione della compensazione fiscale, quale originariamente adottata ex art. 17, D.Lgs. n. 241/1997 e, di riflesso, la proficuità dei ritorni – anche oltre le previsioni – riconducibili alla riforma introdotta nel biennio 2009/2010.

Le stesse risultanze, tuttavia, segnalano disfunzioni sul piano gestionale, quali emergenti ai paragrafi 4.2.4.1 e 4.2.4.2 e, aggiuntivamente, la ricorrente presenza di sintomi espressivi di una continuità nella diffusa pratica di comportamenti trasgressivi.

I dati di tabella 17, infatti, - da valutare in rapporto alle emergenze delle tabelle 34, 35 e 36 - fanno risaltare come, nonostante gli interventi nel 2009 – 2010, il numero delle istanze compensative e la loro espressione finanziaria, si attestino su dimensioni ancora esuberanti, rispetto a quanto segnalato per le ultime annualità degli anni '90 e per i primi anni 2000, annualità, queste, da ritenere fisiologicamente referenziali (ferma restando l'ipotesi di possibili, ma, comunque, sempre contenuti, incrementi).

La differenza intercorrente fra le due aree indica, da un lato, le potenzialità di recupero, e, dall'altro, la permanenza di criticità sulle quali occorre intervenire tempestivamente per impedire evoluzioni conformi ai negativi esiti originati dall'iniziale assetto dell'art. 17, D.Lgs. n. 241/1997. Per una analisi ancora più significativa, e sempre in rapporto alla esigenza di interventi correttivi, valgono, in un'ottica bilancistica, le emergenze di tabella 28; dal prospetto si ricava – avuto riguardo alla contabilità 1778 – come, ad un attingimento dal capitolo 3814 – per il 2011 – di 26.545 milioni di euro, sostanzialmente corrispondente ai 26.500 del 2008, facciano da contrappeso misure assai più contenute in esito alle annualità 2007 (20.500 euro) 2006 (20.000 euro) 2005 (18.000 euro); queste forti divaricazioni esprimono, emblematicamente, l'ampia capienza di recuperi potenziali futuri, intervenendo, con puntualità, sul sistema.

Dall'istruttoria emerge, quindi, l'utilità di ulteriori interventi nel settore, rivolti sia a profili strettamente strutturali che a formule applicative, il tutto, nella prospettiva di allestire un assetto complessivo che solleciti risposte puntuali, conseguenti a precetti chiari, compiuti, calibrati funzionalmente sui prevedibili effetti, tenendo ben presenti la

specificità degli istituti e la singolare permeabilità del sistema compensativo ad interpretazioni strumentali.

Lungo questa logica, appare quanto mai pertinente relazionarsi con il presente assetto compensativo, perfezionandone, però, la struttura verso un riequilibrio dei rapporti affinché il sistema non si traduca, quando strumentalmente utilizzato, in un meccanismo induttivo di effetti sostanzialmente degenerativi. Un assestamento che miri ad una migliorata configurazione dell'istituto, confermando, nel fondo, lo straordinario slancio operativo e la singolare trasversalità dell'orizzonte applicativo della disciplina vigente; confermando, cioè, la funzionalità di una normativa che, peraltro, quando correttamente esercitata, ha favorito, e può favorire, in futuro, il soddisfacimento di un diritto comunitariamente tutelato ma, nazionalmente, molte volte disatteso.

Ma, questa finalità deve essere perseguita corrispondendo, prioritariamente, l'interesse erariale, fornendo, per questa via, nel contempo, una concreta testimonianza di ricercata equità tributaria, mediante il recupero di fiscalità dovuta - e, non conferita, - a vantaggio di una vasta collettività largamente ottemperante, chiamata, però, a surrogare – nella incomprimibilità del carico tributario complessivo – le inadempienze di altri.

6.2 – Proposte

Tutto ciò premesso, i plurimi obiettivi innanzi tracciati possono essere conseguiti mediante l'adozione di provvedimenti calibrati sui distinti temi.

6.2.1 - Sul piano della fiscalità

I profili di debolezza che caratterizzano lo stato attuale della disciplina, appaiono individuabili, soprattutto:

- nella mancanza di autorizzazioni all'esercizio della pratica compensativa;
- nella sostanziale assenza di verifiche e di controlli all'atto dell'avvio della procedura compensativa, attivata su iniziativa del contribuente;
- nell'automatismo del sistema;
- nella relatività delle garanzie offerte dai visti di conformità e dalle formule surrogatorie;

- nello sviluppo di una contenuta azione di controllo *ex–post*, che non appare commisurata alla dimensione reale del fenomeno trasgressivo;
- nella previsione di prescrizioni sanzionatorie obiettivamente connotate da scarsa severità e, congiuntamente, di ridotta applicazione e, quindi, con effetti di limitata deterrenza,

condizioni queste, tutte, esaltate, nella negatività, dalla massificazione delle istanze - vgns. tabb. nn. 34 (Crediti IVA utilizzati in compensazione tramite modello F24), 35 (Crediti IVA utilizzati in compensazione tramite modello F24. Numero dei soggetti che hanno operato la compensazione negli anni 2005/2011, per fasce d'importo – differenza in valore assoluto tra gli anni) e 36 (Crediti IVA utilizzati in compensazione tramite modello F24 – Valore delle compensazioni effettuate negli anni 2005 – 2011, per fasce d'importo – Differenza in valore assoluto tra gli anni) -.[79].

In rapporto alle segnalate disfunzioni, strutturali ed applicative, sono possibili misurati rimedi, orientati anche da assetti e soluzioni già operative.

Al riguardo, una positiva configurazione, - efficace, sul piano dei ritorni applicativi, e rassicurante, in termini di tutela erariale - si individua nella versione della compensazione c.d. commerciale, sinteticamente innanzi delineata.

La struttura della disciplina, infatti, risponde appieno all'esigenza dell'istituto compensativo, conciliando i reciproci diritti e garantendo ambedue le parti.

Questa duplice finalità è assicurata mediante strumenti che manifestano, sotto alcuni profili, autentici spunti di originalità, progettuale ed attuativa, costituiti dalla procedura c.d. di certificazione e dal correlato meccanismo della c.d. piattaforma telematica.

La soluzione adottata, strutturata su condizioni legittimatrici e sulla verifica di sussistenza delle stesse, appare, senz'altro, idonea a ridurre drasticamente ipotesi di abusi, consentendo, contestualmente, una compensazione equa e tempestiva.

Parametri di questa natura, tuttavia, non ricorrono nella compensazione fiscale, nel suo attuale assetto, non prevedendosi, in particolare, nel suo contesto, l'elemento di garanzia essenziale – identificativo della compensazione commerciale - costituito dalla

[79] La tabella 34 indica - distintamente per fascia - il numero dei soggetti compensanti, gli importi di compensazione e la percentuale, sul totale, dei soggetti e degli importi; le tabelle 35 e 36 segnalano, aggiuntivamente, rispetto ai dati della tabella 34, l'incremento o il decremento anno dopo anno del numero dei soggetti compensanti (35) e dell'ammontare delle compensazioni (36); le ultime colonne evidenziano la forte riduzione sia nei soggetti che negli importi relativamente agli anni 2009 – 2010 – 2011 rispetto alle annualità 2008 e precedenti.

"certificazione" dell'esistenza e della misura del credito vantato dal privato.

La compensazione fiscale deve, però, tendere verso una configurazione corrispondente e ciò è possibile apprestando migliori condizioni di accesso alla procedura e di praticabilità della stessa, condizioni che vincolino l'esercizio compensativo alla ricorrenza di individuate circostanze verificabili, e, di fatto, nel tempo, verificate; quindi, condizioni che canalizzino il sistema in maniera netta e prevedano una funzione di controllo sistematica.

A questi fini, appare ipotizzabile uno studio di fattibilità inteso ad introdurre dei correttivi consistenti:

a. nell'omologare l'istanza di compensazione all'istanza di rimborso IVA, prevedendo conformi regole fidejussorie e condizionando la non prestazione delle garanzie a vincoli paritetici rispetto a quelli indicati al comma 7, dell'art. 38-*bis*, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; del resto, una difformità di trattamento non appare motivata, e non solo tenuto conto degli effetti prodottisi, ma anche a motivo delle strutturazioni funzionali degli istituti, intrinsecamente corrispondenti e finalisticamente identici, alla luce di quanto è emerso nella prima parte della presente indagine;

b. nel miglioramento della qualità dei visti di conformità, riconoscendo la potestà asseverativa ad Organismi che, a giudizio dell'Amministrazione Finanziaria, possano offrire adeguate garanzie di referenzialità, ivi ricomprendendo i soggetti di cui all'art. 35 del D.Lgs. 9 Luglio 1997, n. 241, successivamente al riconoscimento innanzi richiamato;

c. nel ripristino della operatività piena dell'elenco clienti e fornitori, stabilizzando l'uso dello specifico strumento il cui utilizzo è stato, nel tempo, singolarmente oscillante, - vgs. al riguardo box ricostruttivo dell'altalenante vicenda giuridica dell'elenco clienti e fornitori - affinché sia conferita, alla componente pubblica del rapporto, in ogni momento, la potestà di un approfondito riscontro circa la fondatezza del credito portato in compensazione. In questa prospettiva, appare particolarmente rispondente all'esigenza, procedere tempestivamente - secondo un progetto già preannunciato e più volte ribadito - all'adozione dei provvedimenti attuativi delle intervenute disposizioni normative.

Da ultimo, in aggiunta alle iniziative appena delineate, potrebbe essere reintrodotta una regola autorizzatoria corrispondente alle prescrizioni già sancite con il comma 30, art. 1, della Legge 27/12/2006, n. 296 (Disposizioni per la formazione del

bilancio annuale e pluriennale dello Stato – Legge Finanziaria 2007-) - abrogato per effetto del comma 3, art. 16, del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185.

Una tale disciplina - richiamata al paragrafo 4.1, disciplina di cui si avvertiva la necessità già nell'anno 2006 e la cui non applicazione motiva, in gran parte, la ulteriore crescita nell'utilizzo abusivo del sistema compensativo ex art. 17, come fanno emergere, con evidenza, le statistiche di tabelle 16 (Gettito IVA 2001 – 2008), 17 (Compensazioni e rimborsi IVA anni dal 1995 al 2011), 21 (Gettivo IVA 2001 – 2011), 24 (Compensazioni esercitate tramite modello F24 – anni 2009/2011 – valori assoluti), 25 (Compensazioni esercitate tramite modello F24 – anni 2009/2011; confronti e valori percentuali), 26 (Situazione c.s. n. 1778 "Agenzia delle Entrate – Fondi di bilancio" – anni 2005/2011 – valori assoluti) e 27 (Situazione c.s. n. 1778 "Agenzia delle Entrate – Fondi di bilancio" – anni 2009/2011 – confronti e valori percentuali) - potrebbe riverberare effetti senz'altro risolutivi.

Le integrazioni segnalate, andrebbero riferite a tutte le istanze compensative per importi pari o superiori a 15.000 euro, misura che (vgs. ripetuta tabella 34), con riferimento all'annualità 2011 copre l'80% dei valori compensati, pur riguardando, proporzionalmente, il 7% delle istanze compensative.

Inoltre, sempre in un'ottica di contenimento degli indebiti flussi, potrebbe essere utile prevedere il vincolo del visto di conformità anche in rapporto alle istanze di compensazione ricomprese fra i 10.000 e 15.000 euro, ambito nel cui contesto confluisce circa il 4% dei soggetti istanti, ma per valori corrispondenti al 5/6%.

Con riferimento, infine, alla tempistica, la presentazione dell'elenco clienti e fornitori, dovrebbe accompagnare, in ogni occasione, l'istanza compensativa, costituendone una condizione autorizzatoria; con ciò, dando luogo, ad un parallelismo logico e funzionale tra la compensazione fiscale e la versione commerciale, versione, quest'ultima, che subordina, come accennato, il "passaggio" del montante finanziario, dalla collocazione pubblica a quella privata, alla certificazione della non intervenuta prescrizione del credito privato, nonché della sua certezza, liquidità ed esigibilità.

Il processo, nell'insieme, renderebbe maggiormente omologhe le due forme compensative.

TABELLA N. 34

Crediti IVA utilizzati in compensazione tramite modello F24

fascia d'importo	2005				2006				2007				2008			
	Compensazioni		% sul totale		Compensazioni		% sul totale		Compensazioni		% sul totale		Compensazioni		% sul totale	
	n° soggetti	importo	n°	importo	n° soggetti	importo	n°	importo	n° soggetti	importo	n°	importo	n° soggetti	importo	n°	importo
0,01 - 10.000	1.346.183	2.320,8	*86,7*	*15,8*	1.381.604	2.402,0	*86,4*	*15,2*	1.374.507	2.547,4	*85,1*	*14,5*	1.493.952	2.698,9	*85,3*	*14,2*
10.000,01 - 15.000	53.406	654,2	*3,4*	*4,4*	55.811	684,1	*3,5*	*4,3*	61.196	749,5	*3,8*	*4,3*	64.570	792,0	*3,7*	*4,2*
15.000,01 - 50.000	96.384	2.594,8	*6,2*	*17,6*	101.848	2.741,2	*6,4*	*17,3*	112.488	3.026,1	*7,0*	*17,2*	119.963	3.232,5	*6,9*	*17,0*
50.000,01 - 100.000	27.350	1.916,9	*1,8*	*13,0*	29.065	2.043,0	*1,8*	*12,9*	32.427	2.273,5	*2,0*	*12,9*	34.204	2.400,6	*2,0*	*12,6*
100,000,01 - 200.000	15.313	2.142,2	*1,0*	*14,6*	16.150	2.255,3	*1,0*	*14,2*	18.103	2.535,9	*1,1*	*14,4*	19.409	2.711,9	*1,1*	*14,2*
200.000,01 - 300.000	5.137	1.257,0	*0,3*	*8,5*	5.494	1.340,5	*0,3*	*8,5*	6.408	1.566,3	*0,4*	*8,9*	6.863	1.677,4	*0,4*	*8,8*
300.000,01 - 400.000	2.668	924,9	*0,2*	*6,3*	2.888	1.000,7	*0,2*	*6,3*	3.226	1.117,8	*0,2*	*6,3*	3.654	1.267,4	*0,2*	*6,7*
400.000,01 - 500.000	2.009	912,2	*0,1*	*6,2*	2.242	1.020,6	*0,1*	*6,4*	2.539	1.157,9	*0,2*	*6,6*	2.836	1.293,7	*0,2*	*6,8*
> 500.000	3.516	1.998,6	*0,2*	*13,6*	3.941	2.348,4	*0,2*	*14,8*	4.546	2.637,4	*0,3*	*15,0*	5.108	2.971,7	*0,3*	*15,6*
Totale	**1.551.966**	**14.721,6**	***100,0***	***100,0***	**1.599.043**	**15.835,8**	***100,0***	***100,0***	**1.615.440**	**17.611,8**	***100,0***	***100,0***	**1.750.559**	**19.046,1**	***100,0***	***100,0***

fascia d'importo	2009				2010				2011			
	Compensazioni		% sul totale		Compensazioni		% sul totale		Compensazioni		% sul totale	
	n° soggetti	importo	n°	importo	n° soggetti	importo	n°	importo	n° soggetti	importo	n°	importo
0,01 - 10.000	1.440.727	2.651,7	*84,9*	*14,2*	1.423.051	2.883,6	*89,5*	*22,1*	1.277.259	2.615,1	*89,1*	*20,0*
10.000,01 - 15.000	64.956	796,7	*3,8*	*4,3*	56.587	719,7	*3,6*	*5,5*	55.092	711,3	*3,8*	*5,4*
15.000,01 - 50.000	119.690	3.226,1	*7,1*	*17,3*	64.444	1.776,5	*4,1*	*13,6*	53.849	1.500,1	*3,8*	*11,5*
50.000,01 - 100.000	34.282	2.402,3	*2,0*	*12,9*	21.388	1.505,4	*1,3*	*11,5*	20.787	1.469,3	*1,5*	*11,2*
100,000,01 - 200.000	19.255	2.683,9	*1,1*	*14,4*	12.692	1.777,7	*0,8*	*13,6*	13.007	1.825,2	*0,9*	*13,9*
200.000,01 - 300.000	6.947	1.699,3	*0,4*	*9,1*	4.405	1.077,3	*0,3*	*8,3*	4.914	1.200,4	*0,3*	*9,2*
300.000,01 - 400.000	3.509	1.214,0	*0,2*	*6,5*	2.322	801,2	*0,1*	*6,1*	2.608	903,6	*0,2*	*6,9*
400.000,01 - 500.000	2.660	1.213,8	*0,2*	*6,5*	1.792	813,5	*0,1*	*6,2*	2.083	948,3	*0,1*	*7,2*
> 500.000	4.763	2.771,0	*0,3*	*14,9*	2.979	1.685,2	*0,2*	*12,9*	3.433	1.924,0	*0,2*	*14,7*
Totale	**1.696.789**	**18.658,8**	***100,0***	***100,0***	**1.589.660**	**13.040,1**	***100,0***	***100,0***	**1.433.032**	**13.097,3**	***100,0***	***100,0***

FONTE*: Elaborazione Corte dei Conti su dati Agenzia delle Entrate*

* N.B.: I valori di compensazione come quelli di tabella n. 35/B, differiscono dai valori recati nelle tabelle nn. 16, 17, 21 e 22. La ragione si riconduce ad una intervenuta stabilizzazione susseguente. Tenuto conto che i valori differenziali sono minimi e non incidono significativamente, né in percentuale né sul fenomeno, vengono distintivamente mantenuti.

TABELLA N. 35

Crediti IVA utilizzati in compensazione tramite modello F24

NUMERO DEI SOGGETTI che hanno operato la compensazione negli anni 2005 - 2011, per fasce d'importo - Differenza in valore assoluto tra gli anni

Fasce imp.	2005	2006	2006/05	2007	2007/06	2008	2008/07	2009	2009/08	2010	2010/09	2011	2011/10	2011/08
0,01 - 10.000	1.346.183	1.381.604	**35.421**	1.374.507	**-7.097**	1.493.952	**119.445**	1.440.727	**-53.225**	1.423.051	**-17.676**	1.277.259	**-145.792**	**-216.693**
10.000,01 - 15.000	53.406	55.811	**2.405**	61.196	**5.385**	64.570	**3.374**	64.956	**386**	56.587	**-8.369**	55.092	**-1.495**	**-9.478**
15.000,01 - 50.000	96.384	101.848	**5.464**	112.488	**10.640**	119.963	**7.475**	119.690	**-273**	64.444	**-55.246**	53.849	**-10.595**	**-66.114**
50.000,01 - 100.000	27.350	29.065	**1.715**	32.427	**3.362**	34.204	**1.777**	34.282	**78**	21.388	**-12.894**	20.787	**-601**	**-13.417**
100,000,01 - 200.000	15.313	16.150	**837**	18.103	**1.953**	19.409	**1.306**	19.255	**-154**	12.692	**-6.563**	13.007	**315**	**-6.402**
200.000,01 - 300.000	5.137	5.494	**357**	6.408	**914**	6.863	**455**	6.947	**84**	4.405	**-2.542**	4.914	**509**	**-1.949**
300.000,01 - 400.000	2.668	2.888	**220**	3.226	**338**	3.654	**428**	3.509	**-145**	2.322	**-1.187**	2.608	**286**	**-1.046**
400.000,01 - 500.000	2.009	2.242	**233**	2.539	**297**	2.836	**297**	2.660	**-176**	1.792	**-868**	2.083	**291**	**-753**
> 500.000	3.516	3.941	**425**	4.546	**605**	5.108	**562**	4.763	**-345**	2.979	**-1.784**	3.433	**454**	**-1.675**
TOTALE	**1.551.966**	**1.599.043**	**47.077**	**1.615.440**	**16.397**	**1.750.559**	**135.119**	**1.696.789**	**-53.770**	**1.589.660**	**-107.129**	**1.433.032**	**-156.628**	**-317.527**

TABELLA N. 36

VALORE delle COMPENSAZIONI effettuate negli anni 2005 - 2011, per fasce d'importo - Differenza in valore assoluto tra gli anni(Importi in milioni)

Fasce imp.	2005	2006	2006/05	2007	2007/06	2008	2008/07	2009	2009/08	2010	2010/09	2011	2011/10	2011/08
0,01 - 10.000	2.320,8	2.402,0	**81,2**	2.547,4	**145,4**	2.698,9	**151,5**	2.651,7	**-47,2**	2.883,6	**231,9**	2.615,1	**-268,5**	**-84**
10.000,01 - 15.000	654,2	684,1	**29,9**	749,5	**65,4**	792,0	**42,5**	796,7	**4,7**	719,7	**-77,0**	711,3	**-8,4**	**-81**
15.000,01 - 50.000	2.594,8	2.741,2	**146,4**	3.026,1	**284,9**	3.232,5	**206,4**	3.226,1	**-6,4**	1.776,5	**-1.449,6**	1.500,1	**-276,4**	**-1.732**
50.000,01 - 100.000	1.916,9	2.043,0	**126,1**	2.273,5	**230,5**	2.400,6	**127,1**	2.402,3	**1,7**	1.505,4	**-896,9**	1.469,3	**-36,1**	**-931**
100,000,01 - 200.000	2.142,2	2.255,3	**113,1**	2.535,9	**280,6**	2.711,9	**176,0**	2.683,9	**-28,0**	1.777,7	**-906,2**	1.825,2	**47,5**	**-887**
200.000,01 - 300.000	1.257,0	1.340,5	**83,5**	1.566,3	**225,8**	1.677,4	**111,1**	1.699,3	**21,9**	1.077,3	**-622,0**	1.200,4	**123,1**	**-477**
300.000,01 - 400.000	924,9	1.000,7	**75,8**	1.117,8	**117,1**	1.267,4	**149,6**	1.214,0	**-53,4**	801,2	**-412,8**	903,6	**102,4**	**-364**
400.000,01 - 500.000	912,2	1.020,6	**108,4**	1.157,9	**137,3**	1.293,7	**135,8**	1.213,8	**-79,9**	813,5	**-400,3**	948,3	**134,8**	**-345**
> 500.000	1.998,6	2.348,4	**349,8**	2.637,4	**289,0**	2.971,7	**334,3**	2.771,0	**-200,7**	1.685,2	**-1.085,8**	1.924,0	**238,8**	**-1.048**
TOTALE	**14.721,60**	**15.835,80**	**1.114,2**	**17.611,80**	**1.776,0**	**19.046,10**	**1.434,3**	**18.658,80**	**-387,3**	**13.040,10**	**-5.618,7**	**13.097,30**	**57,2**	**-5.949**

*N.B.: I valori di compensazione della tabella 36, come quelli della tabella n. 34, differiscono dai valori recati nelle tabelle nn. 16, 17, 21 e 22. La ragione si riconduce ad una intervenuta stabilizzazione susseguente. Tenuto conto che i valori differenziali sono minimi e non incidono significativamente, né in percentuale né sul fenomeno, vengono distintivamente mantenuti.
FONTE: *Elaborazione Corte dei Conti su dati Agenzia delle Entrate*

Elenco clienti e fornitori: disciplina nel tempo

- Art. 29, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Istituisce l'elenco (cartaceo) da allegare alla dichiarazione IVA, esclusivamente per i clienti. Limitatamente ai soggetti IVA acquirenti senza applicazione d'imposta (ex art. 8, terzo comma, relativamente agli acquisti da esportatori abituali) viene stabilito l'obbligo di allegare alla dichiarazione un elenco riepilogativo degli acquisti.

-Art. 1, D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 687.

Viene introdotta una modifica all'art. 29, stabilendo che nelle operazioni attive, verso i clienti, devono essere ricomprese anche le operazioni non imponibili o esenti.

-Art. 1, D.P.R. 5 aprile 1978, n. 131.

Gli acquirenti di beni o servizi devono fornire ai soggetti tenuti ad emettere fattura gli estremi identificativi necessari alla compilazione dell'elenco clienti.

-Art. 1, D.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24 e art. 9, D.P.R. 31 marzo 1979, n. 94.

Dal 1° aprile 1979 alla dichiarazione IVA, oltre all'elenco clienti, deve essere aggiunto l'elenco fornitori.

-Art. 11, D.P.R. 30 dicembre 1980, n. 897 e art. 13, D.P.R. 30 dicembre 1981, n. 793.

L'elenco clienti e fornitori è limitato ai contribuenti ricompresi in categorie annualmente individuate con decreto del Ministro delle finanze; i contribuenti utilizzatori dei sistemi informatici per l'elaborazione dei dati, devono produrre l'elenco su supporto magnetico anziché cartaceo.

-Art. 57, comma 1, lett. f), D.L. 30 agosto 1933, n. 331.

E' previsto l'allargamento delle esclusioni dall'elenco oltreché alle fatture emesse nei confronti di non residenti anche a quelle relative a cessioni intracomunitarie.

-Art. 6, D.L. 10 giugno 1994, n. 357.

L'art.6 del DL n.357/1994, convertito dalla legge n.489/1994–intestato "*soppressione di adempimenti superflui*" – abroga l'art.29 del DPR n.633/1972 e sopprime l'obbligo di presentazione dell'elenco clienti e fornitori.

-Art. 37, comma 8, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, - convertito dalla Legge n. 248/2006 – modificativo dell'art. 8-*bis* del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

E' reintrodotto l'obbligo di presentazione telematica degli elenchi. La prescrizione esclude definitivamente o transitoriamente individuate categorie di soggetti quali i cc.dd. contribuenti minimi, - ex art. 32-*bis*, D.P.R. n. 633/1972 - lo Stato, le Regioni ed altri Organismi di diritto pubblico in rapporto alle attività Istituzionali, Organismi aventi come oggetto principale attività senza fini di lucro, soggetti in regime di contabilità semplificate, enti non commerciali, etc.

-Art. 33, comma 3, D.L. 25 giugno 2008, n. 112.

La norma, abrogando il comma 4-*bis*, dell'art. 8-*bis*, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, surrichiamato, - e correlata disposizione sanzionatoria - elimina l'obbligo di trasmissione degli elenchi clienti e fornitori.

-Art. 21, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78.

Ripristino, con formule differenziate, dell'elenco clienti e fornitori. In sintesi, la formulazione di base dell'art. 21 del richiamato D.L. 31/05/2010, n.78, convertito dalla legge 30/07/2010, n. 122, prevede l'obbligo di comunicare telematicamente (le singole) operazioni di importo non inferiore ad € 3.000, demandando ad un successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate la definizione delle modalità e dei termini, "*…tali da limitare al massimo l'aggravio per i contribuenti*", della comunicazione. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate datato 22/12/2010 e con le successive modifiche del 14/04/2011, del 21/06/2011 e del 16/09/2011, sono definiti il contenuto, le modalità ed i termini della nuova comunicazione prescritta dall'art. 21. Il provvedimento chiarisce che, nel caso di operazioni non soggette all'obbligo di fatturazione, la comunicazione è obbligatoria solo se il relativo importo è pari o superiore a 3.600 euro. Con il medesimo provvedimento si stabilisce, inoltre, che, per il periodo d'imposta 2010, l'importo minimo previsto per l'obbligo di comunicazione si commisura ad € 25.000 ed è limitato alle sole operazioni soggette all'obbligo di fatturazione.

-Art. 7, comma 2, lett. o), del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, e art. 23, comma 41, lett. a e b), del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, aggiuntivo dell'art. 1-ter, all'art. 21, del D.L. n. 78/2010.

Nel corso del 2011, l'art. 21 del D.L. n. 78 del 2010, viene modificato due volte. Dapprima, con l'art. 7, comma 2, lett. o), del D.L. 13 maggio 2011, n. 70, che aggiunge all'art. 21 il comma 1-*bis* nella prospettiva di escludere dall'obbligo di comunicazione ordinaria le operazioni rivolte al consumatore finale per pagamenti mediante carte di credito, di debito o prepagate. Sullo stesso art. 7, comma 2, lett. o), del D.L. n. 70, interviene anche l'art. 23, comma 41, lett. a) e b), del D.L. 6/07/2011, n. 78, che aggiunge l'art. 1-*ter*, all'art. 21 del D.L. n. 78 del 2010, al fine di prevedere per gli operatori finanziari emittenti carte di credito, di debito prepagate, particolari modalità di comunicazione delle medesime operazioni, la cui individuazione è demandata ad un successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (provvedimento emanato il 29/12/2011 e da ultimo modificato l'11 ottobre 2012 mediante il quale è stata prorogata la trasmissione dei dati relativi all'anno 2011 al 31 gennaio 2013).

-Art. 2, comma 6, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16.

Il quadro normativo in materia è profondamente modificato, a decorrere dal 1° gennaio 2012, con l'art. 2, comma 6, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, nel testo modificato nella legge di conversione 26 aprile 2012, n. 44.

In base alla nuova previsione: a) viene eliminato il limite massimo di 3.000 euro previsto per l'obbligo di comunicazione; b) viene prevista un'unica comunicazione riepilogativa dell'intero ammontare intercorso nell'anno con ciascun cliente e fornitore; c) viene confermato l'obbligo di comunicazione per le singole operazioni verso consumatori finali di importo non inferiore a 3.600 euro. In sostanza, si è tornati, al ripristino della trasmissione – per via telematica – del c.d. elenco clienti e fornitori, ma, si è in attesa del Provvedimento amministrativo del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, applicativo, e, di fatto, realizzativo, del contesto.

6.2.2 Sul piano gestionale e di bilancio

6.2.2.1 In esito alle contabilità speciali

Con riferimento a questo aspetto, si fa rinvio a quanto riportato al paragrafo 4.2.4. Le anomalie ivi segnalate, puntualmente e ripetutamente messe in risalto da questo Istituto, sollecitano la riproposizione di pertinenti correttivi in rapporto al funzionamento delle c.s. 1778. Ciò in quanto:

- la singolare divaricazione tra entità delle coperture reali e disponibilità finanziate (da cui l'anomalo dimensionamento delle giacenze) appare funzionalmente ingiustificata, essendo perseguibile, costantemente, una orientata previsione finanziaria a motivo della conoscenza quotidiana e sistematica dell'andamento compensativo d'imposta, della sua progressione – mensile ed annuale – in un contesto, peraltro, di acquisibile dinamismo anche pluriennale, sicché sarebbe sempre possibile, per le finalità tipiche della contabilità, definire le esigenze finanziarie in misura corrispondente alle concrete, periodiche, necessità;
- "…merita di essere segnalato… il persistere del fenomeno, per finalità di copertura, del ricorso – per cifre considerevoli – alla riduzione delle risorse giacenti sulla c.s. 1778"[80], fenomeno che, naturalmente, in un regime di parallelismo finanziario tra le esigenze compensative della contabilità speciale della 1778 ed i finanziamenti del capitolo di uscita 3814 verrebbe meno in corrispondenza della mancata formazione delle giacenze.

In relazione a quanto sopra esposto, appare, di conseguenza, pertinente formulare le seguenti proposte, in parte già emergenti dalle richiamate Quadrimestrali II e III – 2012 (rispettivamente, Delibere nn. 1 e 5, del 2013, Corte dei Conti, Sezioni Riunite in sede di controllo) e, in sintesi, riconducibili:

- a legislazione vigente:
  - al recupero di funzionalità e riequilibrio nel circuito e nei rapporti finanziari bilancio – Tesoreria, con conseguente allineamento tendenziale dei finanziamenti dal capitolo 3814 sulle destinazioni compensative del 1778;
- in prospettiva futura:

[80] III Quadrimestrale 2012 – Delibera n. 5/2013, Corte dei Conti, Sezioni Riunite in sede di controllo - nella quale, tra l'altro, la Corte, facendo riferimento ad una specifica, intervenuta destinazione si esprime in questi termini "*…utilizzo di risorse di bilancio sistematicamente eccedentarie, rispetto al fabbisogno, per motivi non chiari…"*

- al superamento delle contabilità speciali[81]:
  - in linea con i principi ed i criteri direttivi contenuti nella referenziale Legge di Contabilità, n. 196/2009, e particolarmente nell'art. 40, comma 2, lettera p)[82], ed altre discipline collaterali e coordinate;
  - in attuazione delle chiare prescrizioni di cui all'art. 15, comma 8[83], della c.d. "Legge rinforzata", datata 24 dicembre 2012, n. 243, recante "Disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'articolo 81, sesto comma, della Costituzione".

6.2.2.2 In esito al funzionamento del modello F24

A questo riguardo, si richiamano le osservazioni mosse al funzionamento del modello F24, paragrafo 3.2.2.3, osservazioni che, in sintesi, segnalano l'impossibilità di un collegamento orizzontale tra il credito d'imposta, chiamato a compensare il debito dichiarato, e l'effettiva sua destinazione, aspetto questo che impedisce una ricostruzione dettagliata e orientata dei movimenti, se non per masse.

Naturalmente, una modifica del sistema per via telematica, o mediante altra soluzione, che consentisse un costante collegamento tra le due espressioni del flusso compensativo, oltre a favorire la ricostruzione *ex-post* dei movimenti, - e, quindi, eventualmente, anche un recupero, per questa via, delle indebite acquisizioni –

---

[81] Con specifico riferimento al tema del superamento delle contabilità speciali, questo Istituto così si esprime in occasione della III Quadrimestrale 2012 – Delibera n. 5/2013, Corte dei Conti, Sezioni Riunite in sede di controllo -: *"…da tempo si appalesa l'esigenza di riconsiderare la proliferazione delle contabilità speciali quale si è avuta nel corso del tempo e che, peraltro, non sempre è apparsa del tutto giustificata avuto riguardo alle esigenze applicative dei singoli casi. Si sottraggono così risorse al bilancio – di cui viene progressivamente indebolita la rappresentativa ex ante ed ex post dei flussi finanziari intermediati – e si appesantisce in tal modo degli aggregati di finanza pubblica…. l'auspicio che si può esprimere è pertanto che… l'apparato normativo… inteso a superare il sistema delle gestioni fuori bilancio trovi una soddisfacente attuazione, superando le prevedibili resistente delle Amministrazioni più interessate e riconducendo il fenomeno alla fisiologica dimensione richiesta dai limitati casi in cui vi è una effettiva difficoltà nel rispetto delle complesse procedure che regolano la gestione delle risorse di bilancio rispetto agli obiettivi da perseguire."*

[82] Art.40, comma 2, lett. p), Legge 31/12/2009, n. 196 *"p) progressiva eliminazione, entro il termine di ventiquattro mesi, delle gestioni contabili operanti a valere su contabilità speciali o conti correnti di tesoreria, i cui fondi siano stati comunque costituiti mediante il versamento di somme originariamente iscritte in stanziamenti di spesa del bilancio dello Stato, ad eccezione della gestione relativa alla Presidenza del Consiglio dei Ministri, nonché delle gestioni fuori bilancio istituite ai sensi della legge 25 novembre 1971, n. 1041, delle gestioni fuori bilancio autorizzate per legge, dei programmi comuni tra più amministrazioni, enti, organismi pubblici e privati, nonché dei casi di urgenza e necessità. A tal fine, andrà disposto il contestuale versamento delle dette disponibilità in conto entrata al bilancio, per la nuova assegnazione delle somme nella competenza delle inerenti imputazioni di spesa che vi hanno dato origine, ovvero, qualora queste ultime non fossero più esistenti in bilancio, a nuove imputazioni appositamente istituite; previsione, per le gestioni fuori bilancio che resteranno attive, dell'obbligo di rendicontazione annuale delle risorse acquisite e delle spese effettuate secondo schemi classificatori armonizzati con quelli del bilancio dello Stato e a questi aggregabili a livello di dettaglio sufficientemente elevato".*

[83] Art. 15, comma 8, Legge 24/12/2012, n. 241 – in vigore dal 30 gennaio 2013 – *"8. Con legge dello Stato è disciplinato il progressivo superamento delle gestioni contabili operanti a valere su contabilità speciali o conti correnti di tesoreria e la conseguente riconduzione delle relative risorse finanziarie al bilancio dello Stato.*

permetterebbe una migliore espressione bilancista e, quindi, una migliore trasparenza del documento pubblico. Infatti, fino a data corrente, il bilancio conosce quanta parte della c.s. 1778 sia stata attinta a titolo di IVA, ma non sa quanta IVA, effettivamente compensata, sia effettivamente confluita alle voci di debito indicate dalla parte privata. Per queste ragioni è possibile apprendere quanta parte di bilancio pubblico, in chiave di 1778, si sia tradotto in una destinazione di bilancio locale, ma non quanta parte di IVA e, quindi, di tributo erariale, abbia finanziato debiti locali.

Appare, quindi, per questa via, funzionale un adeguamento del sistema telematico per favorire una conoscenza più trasparente e completa degli andamenti e dei flussi.

6.3 Raccomandazioni

Sul piano squisitamente amministrativo, tenuto conto, da un lato, del sistema generale di riferimento applicativo della disciplina, della sua complessità e della sua speciale permeabilità trasgressiva, e, dall'altro, del rilievo della procedura in chiave di ritorni di fiscalità e di gettito, si ritiene pertinente raccomandare un esercizio ampio e sollecito della funzione di controllo, volto a corroborare più intensamente la funzionalità del sistema.

Lungo questa logica, si suggerisce una evoluzione ulteriore dell'attività ispettiva, sia in fase preventiva che repressiva, mirante ad una accentuazione degli effetti di deterrenza, nella prospettiva di un contenimento, dall'interno, del fenomeno trasgressivo.

ALLEGATI

1	Codice Tributario Statunitense	134
2	Il principio di neutralità fiscale, alla luce delle decisioni della Corte di Giustizia Europea	140
3	Linee d'azione di HMRC (Here Majesty's Revenue & Customs)	141
4	I rimborsi	143
5	Modello F24	153

ALLEGATO 1

CODICE TRIBUTARIO STATUNITENSE

TITOLO 26 > Sottotitolo F > CAPITOLO 65 > Sottocapitolo A > § 6402	TITLE 26 > Subtitle F > CHAPTER 65 > Subchapter A > § 6402
§ 6402. Autorità di disporre crediti o rimborsi	**§ 6402. Authority to make credits or refunds**
(A) Regola generale Nel caso di pagamento superiore al dovuto, il Segretario[84], entro i termini di prescrizione previsti, potrà riconoscere a credito l'ammontare di detto pagamento non dovuto, comprensivo di interessi ad esso applicabili, a compensazione di qualsivoglia obbligazione riferita ad un'imposizione diretta a carico della persona che ha effettuato il pagamento non dovuto, e dovrà altresì, conformemente ai commi (c), (d) ed (e), rimborsare quanto dovuto a saldo in favore della persona predetta.	**(A) General rule** In the case of any overpayment, the Secretary, within the applicable period of limitations, may credit the amount of such overpayment, including any interest allowed thereon, against any liability in respect of an internal revenue tax on the part of the person who made the overpayment and shall, subject to subsections (c), (d), (e), and (f) refund any balance to such person.
(B) Crediti a compensazione di imposizione stimata Il Segretario ha facoltà di emettere provvedimenti per l'accreditamento in compensazione con le imposte sul reddito stimate per ogni anno assoggettabile a tassazione, per l'ammontare determinato dal contribuente o dal Segretario come pagamento non dovuto a titolo di imposta sul reddito per un anno precedente assoggettabile a tassazione.	**(B) Credits against estimated tax** The Secretary is authorized to prescribe regulations providing for the crediting against the estimated income tax for any taxable year of the amount determined by the taxpayer or the Secretary to be an overpayment of the income tax for a preceding taxable year.
(C) Compensazione tra debito per omessa assistenza parentale[85] e pagamenti non dovuti L'ammontare di ogni pagamento non dovuto, ammissibile a rimborso in favore della persona che ha effettuato detto pagamento non dovuto, dovrà essere ridotto per l'importo pari all'eventuale omessa assistenza parentale (secondo la definizione di cui alla Sezione 464c della Legge sulla Sicurezza Sociale[86]), dovuta dalla persona e di cui il Segretario abbia ricevuto notifica da uno Stato, in applicazione della Sezione 464 della Legge predetta. Il Segretario rimetterà la somma così detratta dal pagamento non dovuto allo Stato che riscuote detta assistenza parentale, e notificherà la persona che ha eseguito il pagamento non dovuto che quella parte del pagamento non dovuto, necessaria per soddisfare la sua obbligazione di assistenza parentale, è stata pagata allo Stato. Il Segretario applicherà una riduzione come previsto da questa sottosezione innanzitutto a un ammontare, certificato dallo Stato come omessa assistenza parentale ai sensi della Sezione 464 della Legge sulla Sicurezza Sociale, prima di ogni altra riduzione stabilita dalla legge. Questa sottosezione sarà applicata a un pagamento non dovuto prima che esso sia riconosciuto in credito per una futura obbligazione personale a titolo di imposta sul reddito. Fonte: http://www.law.cornell.edu/uscode/26/usc_scc_00006402	**(C) Offset of past-due support against overpayments** The amount of any overpayment to be refunded to the person making the overpayment shall be reduced by the amount of any past-due support (as defined in section 464 (c) of the Social Security Act) owed by that person of which the Secretary has been notified by a State in accordance with section 464 of of such Act. The Secretary shall remit the amount by which the overpayment is so reduced to the State collecting such support and notify the person making the overpayment that so much of the overpayment as was necessary to satisfy his obligation for past-due support has been paid to the State. The Secretary shall apply a reduction under this subsection first to an amount certified by the State as past due support under section 464 of the Social Security Act before any other reductions allowed by law. This subsection shall be applied to an overpayment prior to its being credited to a person's future liability for an internal revenue tax. http://www.law.cornell.edu/uscode/26/usc_scc_00006402
(D) Riscossione di debiti dovuti alle agenzie Federali (1) In generale. Su segnalazione da qualsiasi agenzia Federale che una certa persona	**(D)Collection of debts owed to Federal agencies** (1) In general Upon receiving notice from any Federal agency that a named person owes a past-due legally enforceable debt

[84] Segretario al Tesoro (NdT).

[85] *Past-due support*. Si tratta dei casi di inadempienza al debito di assistenza, cui è tenuta una persona obbligata per legge, provvedimento amministrativo o sentenza, nei confronti della prole e/o del coniuge (istituto assimilabile a quello degli "alimenti" nel diritto italiano). Il sistema statunitense prevede, in sintesi, che le pubbliche Autorità – federali e statali – possano compiere azioni ablatorie nei confronti dell'inadempiente e/o si rivalgano su pubblici pagamenti – p.es. rimborsi fiscali – a questi dovuti, ponendo i relativi proventi a disposizione dell'avente diritto. Le procedure di ablazione, diminuzione dei crediti fiscali e conseguente messa a disposizione sono di norma onerose, determinando la percezione, da parte dell'avente diritto, di una somma generalmente inferiore a quanto spettante a titolo di assistenza (NdT).

[86] Così: "*"(c) In this part the term "past-due support" means the amount of a delinquency, determined under a court order, or an order of an administrative process established under State law, for support and maintenance of a child (whether or not a minor), and the parent with whom the child (whether or not a minor) is living."*", cioè:
"(c) In questa parte, l'espressione "omessa assistenza" indica l'ammontare di una violazione, determinata con ordinanza giudiziaria o con provvedimento amministrativo formato dall'autorità statale, per l'assistenza e il mantenimento di un figlio (minore o no) e del genitore con cui il figlio (minore o no) vive."" (NdT).

deve un debito scaduto legalmente opponibile –(diverso dal finanziamento scaduto – soggetto ai provvedimenti della sottosezione (c) a tale agenzia, la Segreteria deve: a. Scalare l'importo di qualsiasi retribuzione eccessiva che si deve pagare a tale persona dall'importo di tale debito; b. Pagare l'importo dal quale viene scalata tale retribuzione eccessiva secondo il sottoparagrafo (A), a tale agenzia; c. nformare la persona che ha fatto tale pagamento eccessivo che esso è stato scalato con un importo necessario a soddisfare tale debito.	(other than past-due support subjet to the provisions of subsection (c) to such agency, the Secretary shall. a. reduce the amount of any overpayment payable to such person by the amount of such debt; b. pay the amount by which such overpayment is reduced under subparagraph (A) to such agency; and c. notify the person making such overpayment that such overpayment has been reduced by an amount necessary to satisfy such debt.
(2) Priorità per la compensazione. Ogni pagamento eccessivo di una persona dovrebbe essere scalato ai sensi di questa sottosezione dopo essere stato ridotto ai sensi della sottosezione (c) rispetto al finanziamento scaduto raccolto, in seguito al lavoro svolto ai sensi della sezione 402 (a) (26) della Legge sulla Sicurezza Sociale e prima che tale pagamento eccessivo sia ridotto ai sensi delle sottosezioni (e) e (f), e prima che sia accreditato alla futura passività per imposte di tale persona ai sensi della sottosezione (b). Se la Segreteria riceve notizia da un'agenzia Federale o altre agenzie per uno o più degli oggetti di debito al paragrafo (1) dovuto da una persona a tale agenzia o agenzie, ogni pagamento eccessivo di tale persona dovrà essere rivolto verso tali debiti, nell'ordine in cui tali debiti sono stati maturati.	(2) Priorities for offset Any overpayment by a person shall be reduced pursuant to this subsection after such overpayment is reduced pursuant to subsection (c) with respect to past-due support collected pursuant to an assignment under section 402 (a) (26) of the Social Security Act and before such overpayment is reduced pursuant to subsections (e) and (f) and before such overpayment is credited to the future liability for tax of such person pursuant to subsection (b). If the Secretary receives notice from a Federal agency or agencies of more than one debt subject to paragraph (1) that is owed by a person to such agency or agencies, any overpayment by such person shall be applied against such debts in the order in which such debts accrued.
(3) Trattamento per pagamenti eccessivi di OASDI (assicurazione per anziani "sopravvissuti" disabili…) (a) Requisiti Il paragrafo (1) si dovrà applicare ad un pagamento eccessivo di OASDI solo se i requisiti dei paragrafi (1) e (2) della sezione 3720° (f) del titolo 31, codice degli Stati Uniti, soddisfano tale pagamento eccessivo.	(3) Treatment of OASDI overpayments (a) Requirements Paragraph (1) shall apply with respect to an OASDI overpayment only if the requirements of paragraphs (1) and (2) of section 3720A (f) of title 31, United States Code, are met with respect to such overpayment.
(b) Notare; protezione di altre persone che presentano una dichiarazione congiunta. (i) Notare. In caso di debito consistente in un pagamento eccessivo di un OASDI, se la Segreteria determina, al ricevimento della nota riferita nel paragrafo (1), che il rimborso da cui la riduzione descritta nel paragrafo (1) (A) e basato su una dichiarazione congiunta, la Segreteria dovrà: (I) informare ogni contribuente che presenta questa dichiarazione congiunta che la riduzione è stata fatta da un rimborso basato su tale dichiarazione, e (II) includere in tale informativa una descrizione delle procedure da seguire, nel caso di una dichiarazione congiunta, per proteggere la quota del rimborso che possa essere dovuta ad un'altra persona.	(b) Notice; protection of other persons filing joint return (i) Notice In the case of a debt consisting of an OASDI overpayment, if the Secretary determines upon receipt of the notice referred to in paragraph (1) that the refund from which the reduction described in paragraph (1)(A) would be made is based upon a joint return, the Secretary shall. (I) notify each taxpayer filing such joint return that the reduction is being made from a refund based upon such return, and (II) include in such notification a description of the procedures to be followed, in the case of a joint return, to protect the share of the refund which may be payable to another person.
(ii) Rettifiche basate su garanzie date ad altri contribuenti sulla dichiarazione congiunta. Se l'altra persona che presenta una dichiarazione congiunta con la persona debitore del pagamento eccessivo per quanto riguarda l'OASDI agisce opportunamente per assicurarsi una giusta quota del rimborso soggetto a riduzione in questa sottosezione, la Segreteria dovrà pagare tale quota a quest'altra persona. La Segreteria dovrà dedurre l'importo di questo pagamento dagli importi derivanti da successive riduzioni in rimborso, ai sensi del presente comma e che sono dovuti ad un fondo fiduciario di cui al sottoparagrafo (c).	(ii) Adjustments based on protections given to other taxpayers on joint return If the other person filing a joint return with the person owing the OASDI overpayment takes appropriate action to secure his or her proper share of the refund subject to reduction under this subsection, the Secretary shall pay such share to such other person. The Secretary shall deduct the amount of such payment from amounts which are derived from subsequent reductions in refunds under this subsection and are payable to a trust fund referred to in subparagraph (C).
(c) Deposito di riduzione d'importo in un appropriato fondo fiduciario. In luogo del pagamento ai sensi del paragrafo (1)(B), dell'importo di qualsiasi riduzione ai sensi del presente comma al Commissario della Sicurezza Sociale, la Segreteria deve depositare questo importo nel Fondo Fiduciario dell'Assicurazione Federale per Anziani e Superstiti o al Fondo Fiduciario dell'Assicurazione Federale per la Disabilità, certificati alla Segreteria come idonei dal Commissario della Sicurezza Sociale.	(c) Deposit of amount of reduction into appropriate trust fund In lieu of payment, pursuant to paragraph (1)(B), of the amount of any reduction under this subsection to the Commissioner of Social Security, the Secretary shall deposit such amount in the Federal Old-Age and Survivors Insurance Trust Fund or the Federal Disability Insurance Trust Fund, whichever is certified to the Secretary as appropriate by the Commissioner of Social Security.
(d) Pagamento eccessivo in OASDI Ai fini del presente paragrafo, il termine "pagamento eccessivo in OASDI" intende ogni pagamento eccessivo di indennità fatto ad un	(d) OASDI overpayment For purposes of this paragraph, the term "OASDI overpayment" means any overpayment of benefits made to

individuo ai sensi del comma II della Legge sulla Sicurezza Sociale.	an individual under title II of the Social Security Act.
(E) Raccolta di obbligazioni scadute giuridicamente vincolanti per imposta sul reddito.	**(E) Collection of past-due. legally enforceable State income tax obligations**
(1) In generale.	(1) In general
Dopo aver ricevuto notizia da uno Stato che una tale persona è debitore di un'obbligazione scaduta, giuridicamente vincolante per imposta sul reddito a tale Stato, la Segreteria deve, secondo tali condizioni: a. ridurre l'importo di ogni retribuzione eccessiva dovuta a questa persona con l'importo dell'obbligazione imposta sul reddito di tale Stato; b. pagare l'importo col quale tale pagamento eccessivo è ridotto ai sensi del sottoparagrafo (A) a tale Stato e informarlo del nome di tale persona, numero di identificazione del contribuente, indirizzo e l'importo raccolto; c. informare la persona che ha fatto tale pagamento eccessivo, che esso è stato ridotto con un importo necessario a soddisfare un'obbligazione scaduta, giuridicamente vincolante per imposta sul reddito. Se una compensazione è fatta ai sensi di una dichiarazione congiunta, l'avviso di cui al comma (B) deve includere i nomi, i numeri identificativi dei contribuenti, e gli indirizzi di ciascuna persona che presenta tale restituzione.	Upon receiving notice from any State that a named person owes a past-due, legally enforceable State income tax obligation to such State, the Secretary shall, under such conditions as may be prescribed by the Secretary- a. reduce the amount of any overpayment payable to such person by the amount of such State income tax obligation; b. pay the amount by which such overpayment is reduced under subparagraph (A) to such State and notify such State of such person's name, taxpayer identification number, address, and the amount collected; and c. notify the person making such overpayment that the overpayment has been reduced by an amount necessary to satisfy a past-due, legally enforceable State income tax obligation. If an offset is made pursuant to a joint return, the notice under subparagraph (B) shall include the names, taxpayer identification numbers, and addresses of each person filing such return.
(2) Compensazione consentita solo verso residenti di Stato in cerca di compensazione. Il paragrafo (1) è da applicarsi ad un pagamento eccessivo da ogni persona per un anno fiscale, solo se l'indirizzo mostrato sulla restituzione Federale per tale anno fiscale del pagamento eccessivo sia un indirizzo all'interno dello Stato in cerca di compensazione.	(2) Offset permitted only against residents of State seeking offset Paragraph (1) shall apply to an overpayment by any person for a taxable year only if the address shown on the Federal return for such taxable year of the overpayment is an address within the State seeking the offset.
(3) Priorità per la compensazione. Ogni pagamento eccessivo da una persona dovrebbe essere ridotto ai sensi di questa sottosezione. a. Tale pagamento eccessivo viene ridotto ai sensi di: (i) sottosezione (a) rispettando ogni responsabilità per ogni imposta fiscale interna da parte della persona che ha fatto il pagamento eccessivo; (ii) sottosezione (c) rispettando la sovvenzione in scadenza; e (iii) sottosezione (d) rispettando ogni debito giuridicamente vincolante in scadenza dovuto ad un'agenzia Federale; e b. prima che tale pagamento eccessivo sia accreditato alla futura responsabilità per ogni imposta fiscale interna Federale di tale persona ai sensi della sottosezione (b). Se la Segreteria riceve notizia da una o più agenzie dello Stato di più di un debito soggetto al paragrafo (1) o alla sottosezione (f) che sia dovuto da tale persona ad un'agenzia, ogni retribuzione eccessiva di tale persona deve essere applicata verso tali debiti secondo l'ordine in cui tali debiti sono stati maturati.	(3) Priorities for offset Any overpayment by a person shall be reduced pursuant to this subsection. a. After such overpayment is reduced pursuant to- (i) subsection (a) with respect to any liability for any internal revenue tax on the part of the person who made the overpayment; (ii) subsection (c) with respect to past-due support; and (iii) subsection (d) with respect to any past-due, legally enforceable debt owed to a Federal agency; and b. before such overpayment is credited to the future liability for any Federal Iinternal revenue tax of such person pursuant to subsection (b). If the Secretary receives notice from one or more agencies of the State of more than one debt subject to paragraph (1) or subsection (f) that is owed by such person to such an agency, any overpayment by such person shall be applied against such debts in the order in which such debts accrued.
(4) Considerazione di prove Nessuno Stato può agire ai sensi di questa sottosezione finché tale Stato: a. non informi con posta certificata e ricevuta di ritorno la persona che deve la soggettività tributaria in scadenza allo Stato, che lo Stato propone di agire ai sensi di questa sezione; b. non dia a tale persona almeno 60 giorni per presentare la prova che tutta o parte di tale passività non sia in scadenza o giuridicamente vincolante; c. non consideri ogni prova presentata da tale persona e non determini che un importo di tale debito sia in scadenza e giuridicamente vincolante; e d. non soddisfi altre condizioni come la Segreteria possa prescrivere per garantire che la determinazione fatta ai sensi del sottoparagrafo (C) sia valida e che lo Stato abbia fatto	(4) Notice; consideration of evidence No State may take action under this subsection until such State. a. notifies by certified mail with return receipt the person owing the past-due State income tax liability that the State proposes to take action pursuant to this section; b. gives such person at least 60 days to present evidence that all or part of such liability is not past-due or not legally enforceable; c. considers any evidence presented by such person and determines that an amount of such debt is past-due and legally enforceable; and d. satisfies such other conditions as the Secretary may prescribe to ensure that the determination made under subparagraph (C) is valid and that the State has made

ragionevoli sforzi per ottenere il pagamento di tale obbligazione statale di imposta sul reddito.	reasonable efforts to obtain payment of such State income tax obligation.
(5) Obbligazione statale di imposta sul reddito in scadenza, giuridicamente vincolante.	(5) Past–due, legally enforceable State income tax obligation
Ai fini di questa sottosezione, il termine "obbligazione statale di imposta sul reddito in scadenza, giuridicamente vincolante" si intende un debito:	For purposes of this subsection, the term "past-due, legally enforceable State income tax obligation" means a debt.
(a)	(a)
(i) che risulti da: (I) un giudizio reso da un foro competente che abbia determinato un importo di imposta sul reddito da pagare; o (II) una determinazione a seguito di un'udienza amministrativa che abbia stabilito un importo di imposta sul reddito da pagare; e (ii) che non sia più soggetta a revisione giudiziaria; o	(i) which is no longer subject to judicial review; or (I) a judgment rendered by a court of competent jurisdiction which has determined an amount of State income tax to be due; or (II) a determination after an administrative hearing which has determined an amount of State income tax to be due; and (ii) which is no longer subject to judicial review; or
(b) che risulti da un'imposta sul reddito che sia stata valutata, ma non riscossa, e che il tempo per la rideterminazione della quale sia scaduto, e che non sia scaduta da più di 10 anni. Ai fini di questo paragrafo, il termine "Imposta statale sul reddito" include ogni imposta locale sul reddito, amministrata dal capo dell'agenzia di amministrazione delle tasse dello Stato.	(b) which resulted from a State income tax which has been assessed but not collected, the time for redetermination of which has expired, and which has not been delinquent for more than 10 years. For purposes of this paragraph, the term "State income tax" includes any local income tax administered by the chief tax administration agency of the State.
(6) Direttive	(6) Regulations
La Segreteria deve emettere delle direttive prescrivendo i tempi e i modi in cui lo Stato deve presentare avviso circa le obbligazioni statali di imposta sul reddito giuridicamente vincolanti in scadenza, e le necessarie informazioni che devono essere contenute o devono accompagnare tali avvisi. Le direttive devono specificare il tipo di imposte sul reddito e l'importo minimo di debito al quale la procedura di riduzione, stabilita dal paragrafo (1), può essere applicata. Le direttive potrebbero richiedere agli Stati di pagare una tassa per rimborsare la Segreteria per il costo dell'applicazione di tale procedura. Ciascuna tassa pagata alla Segreteria, ai sensi della frase precedente, dovrà essere usata per rimborsare le assegnazioni che sostenevano tutto o in parte il costo di applicazione di tale procedura.	The Secretary shall issue regulations prescribing the time and manner in which States must submit notices of past-due, legally enforceable State income tax obligations and the necessary information that must be contained in or accompany such notices. The regulations shall specify the types of State income taxes and the minimum amount of debt to which the reduction procedure established by paragraph (1) may be applied. The regulations may require States to pay a fee to reimburse the Secretary for the cost of applying such procedure. Any fee paid to the Secretary pursuant to the preceding sentence shall be used to reimburse appropriations which bore all or part of the cost of applying such procedure.
(7) Errato pagamento allo Stato	(7) Erroneous payment to State
Ciascuno Stato che riceva un avviso dalla Segreteria in cui si dice che sia stato fatto un pagamento erroneo a tale Stato, ai sensi del paragrafo (1) dovrà pagare prontamente alla Segreteria in conformità a tali direttive, come prescritto dalla Segreteria, un importo uguale a quello di tale pagamento erroneo (indipendentemente dal fatto che siano stati pagati eventuali altri importi dovuti a tale Stato).	Any State receiving notice from the Secretary that an erroneous payment has been made to such State under paragraph (1) shall pay promptly to the Secretary, in accordance with such regulations as the Secretary may prescribe, an amount equal to the amount of such erroneous payment (without regard to whether any other amounts payable to such State under such paragraph have been paid to such State).
(F) Riscossione dei debiti di indennità di disoccupazione risultante da frode.	**(F) Collection of unemployment compensation debts resulting from fraud**
(1) In generale	(1) In general
Su segnalazione da parte di qualsiasi Stato che una tale persona deve un debito di indennità di disoccupazione coperto a tale Stato, la Segreteria dovrà, ai sensi di tali condizioni prescritte dalla Segreteria stessa: a. ridurre l'importo di ogni pagamento eccessivo dovuto a tale persona, tramite l'importo di tale debito di indennità di disoccupazione coperto; b. pagare l'importo col quale tale pagamento eccessivo è stato ridotto ai sensi del sottoparagrafo (a) a tale Stato e informare tale Stato del nome di tale persona, del numero identificativo del contribuente, l'indirizzo, e l'importo riscosso; e (c) informare la persona che ha fatto tale pagamento eccessivo che esso è stato ridotto con un importo necessario a soddisfare il debito di indennità di disoccupazione coperto. c. se una compensazione è fatta ai sensi di una dichiarazione congiunta, l'avviso, , dovrà includere l'informazione relativa ai diritti del coniuge e di altre persona soggette a tale compensazione	Upon receiving notice from any State that a named person owes a covered unemployment compensation debt to such State, the Secretary shall, under such conditions as may be prescribed by the Secretary. a. reduce the amount of any overpayment payable to such person by the amount of such covered unemployment compensation debt; b. pay the amount by which such overpayment is reduced under subparagraph (a) so such State and notify such State of such person's name, taxpayer identification number, address, and the amount collected; and c. notify the person making such overpayment that the overpayment has been reduced by an amount necessary to satisfy a covered unemployment compensation debt. If an offset is made pursuant to a joint return, the notice under subparagraph (c) shall include information related to the rights of a spouse of a person subject to such an offset.
(2) PRIORITA' PER LA COMPENSAZIONE	(2) Priorities for offset

Ogni pagamento eccessivo da una persona dovrà essere ridotto ai sensi di questa sottosezione.	Any overpayment by a person shall be reduced pursuant to this subsection-
a. tale pagamento eccessivo viene ridotto ai sensi della (i) sottosezione (a) rispettando ogni responsabilità per ogni imposta fiscale interna da parte della persona che ha fatto il pagamento eccessivo; (ii) sottosezione (c) rispettando la sovvenzione in scadenza; e (iii) sottosezione (d) rispettando ogni debito giuridicamente vincolante in scadenza dovuto ad un'agenzia Federale; e	a. after such overpayment is reduced pursuant to- (i)subsection (a) with respect to any liability for any internal revenue tax on the part of the person who made the overpayment; (ii)subsection (c) with respect to past-due support; and (iii)subsection (d) with respect to any past-due, legally enforceable debt owed to a Federal agency; and
b. prima che tale pagamento eccessivo sia accreditato alla futura responsabilità per ogni imposta fiscale interna Federale di tale persona ai sensi della sottosezione (b).	b. before such overpayment is credited to the future liability for any Federal internal revenue tax of such person pursuant to subsection (b).
Se la Segreteria riceve notizia da una o più agenzie dello Stato di più di un debito soggetto al paragrafo (1) o alla sottosezione (e) che sia dovuto da tale persona ad un'agenzia, ogni pagamento eccessivo di tale persona deve essere applicato verso tali debiti secondo l'ordine di cui tali debiti siano stati maturati.	If the Secretary receives notice from a State or States of more than one debt subject to paragraph (1) or subsection (e) that is owed by a person to such State or States, any overpayment by such person shall be applied against such debts in the order in which such debts accrued.
(3) Compensazione consentita solo verso residenti di Stato in cerca di compensazione. Il paragrafo (1) è da applicarsi ad un pagamento eccessivo da ogni persona per un anno fiscale, solo se l'indirizzo mostrato sulla restituzione Federale per tale anno fiscale del pagamento eccessivo sia un indirizzo all'interno dello Stato in cerca di compensazione.	(3) Offset permitted only against residents of State seeking offset Paragraph (1) shall apply to an overpayment by any person for a taxable year only if the address shown on the Federal return for such taxable year of the overpayment is an address within the State seeking the offset.
(4) Considerazione di prove Nessuno Stato può agire ai sensi di questa sottosezione finché tale Stato: a. non informi con posta certificata e ricevuta di ritorno la persona che deve il debito d'indennità di disoccupazione coperto, che lo Stato propone di agire ai sensi di questa sezione; b. non fornisca a tale persona almeno 60 giorni per presentare la prova che tutta o parte di tale passività non sia giuridicamente vincolante o dovuta a frode; c. consideri ogni prova presentata da tale persona e determini che l'importo di tale debito sia giuridicamente vincolante e dovuto a frode; e d. non soddisfi altre condizioni prescritte dalla Segreteria per garantire che la determinazione fatta ai sensi del sottoparagrafo (c) sia valida e che lo Stato abbia fatto ragionevoli sforzi per ottenere il pagamento di tale debito d'indennità di disoccupazione coperto.	(4) Notice; consideration of evidence No State may take action under this subsection until such State- a. notifies by certified mail with return receipt the person owing the covered unemployment compensation debt that the State proposes to take action pursuant to this section; b. provides such person at least 60 days to present evidence that all or part of such liability is not legally enforceable or due to fraud; c. considers any evidence presented by such person and determines that an amount of such debt is legally enforceable and due to fraud; and d. satisfies such other conditions as the Secretary may prescribe to ensure that the determination made under subparagraph (c) is valid and that the State has made reasonable efforts to obtain payment of such covered unemployment compensation debt.
(5) Debito d'indennità di disoccupazione coperto Ai fini di questa sottosezione, il termine "debito d'indennità di disoccupazione coperto" intende: a. Un debito in scadenza per pagamento erroneo d'indennità di disoccupazione dovuto a frode che sia divenuto improrogabile ai sensi di legge di uno Stato, certificato dalla Segreteria del Lavoro ai sensi della Sezione 3304 e che rimanga non riscosso per non più di 10 anni", b. Contribuzioni dovute al fondo di disoccupazione di uno Stato per il quale lo Stato abbia determinato la persona responsabile di frode e che rimangano non riscosse per non più di 10 anni; e c. Eventuali sanzioni ed interessi valutati su tale debito.	(5) Covered unemployment compensation debt For purposes of this subsection, the term "covered unemployment compensation debt" means- a. a past-due debt for erroneous payment of unemployment compensation due to fraud which has become final under the law of a State certified by the Secretary of Labor pursuant to section 3304 and which remains uncollected for not more than 10 years; b. contributions due to the unemployment fund of a State for which the State has determined the person to be liable due to fraud and which remain uncollected for not more than 10 years; and c. any penalties and interest assessed on such debt.
(6) Direttive a. In generale La Segreteria può emettere delle direttive prescrivendo i tempi e i modi in cui lo Stato deve presentare avviso di debito d'indennità di disoccupazione coperto e le necessarie informazioni che devono essere contenute o devono accompagnare tali avvisi. Le direttive possono specificare l'importo minimo di debito al quale la procedura di riduzione, stabilita dal paragrafo (1), può essere applicata.	(6) Regulations a. In general The Secretary may issue regulations prescribing the time and manner in which States must submit notices of covered unemployment compensation debt and the necessary information that must be contained in or accompany such notices. The regulations may specify the minimum amount of debt to which the reduction procedure established by paragraph (1) may be applied.
b. Tassa dovuta alla Segreteria. Le direttive potrebbero richiedere agli Stati di pagare una tassa alla Segreteria, la quale potrebbe essere dedotta dagli importi incassati, per rimborsare la Segreteria per il costo dell'applicazione di tale	b. Fee payable to Secretary The regulations may require States to pay a fee to the Secretary, which may be deducted from amounts collected,

procedura.
Ogni tassa pagata alla Segreteria ai sensi della precedente frase deve essere usata per rimborsare le assegnazioni che sostenevano tutto o in parte il costo di applicazione di tale procedura.

c. Presentazione delle comunicazioni attraverso la Segreteria del Lavoro.

Le direttive possono includere la richiesta che gli Stati presentino avviso di debito d'indennità di disoccupazione coperto alla Segreteria tramite la Segreteria del Lavoro secondo le procedure stabilite dalla Segreteria del Lavoro. Tali procedure possono richiedere agli Stati di pagare una tassa alla Segreteria del Lavoro per rimborsarla dei costi di applicazione di questa sottosezione.
Ogni tassa deve essere stabilita consultando la Segreteria del Tesoro. Ogni tassa pagata alla Segreteria del Lavoro può essere dedotta da importi incassati e deve essere usata per rimborsare il conto di accantonamento che sosteneva tutto o in parte il costo di applicazione di questa sottosezione.

(7) Errato pagamento allo Stato

Ciascuno Stato che riceva un avviso dalla Segreteria in cui si dice che sia stato fatto un pagamento erroneo a tale Stato, ai sensi del paragrafo (1) dovrà pagare prontamente alla Segreteria in conformità a tali direttive, come prescritto dalla Segreteria, un importo uguale a quello di tale pagamento erroneo (indipendentemente dal fatto che siano stati pagati eventuali altri importi dovuti a tale Stato).

(8) Conclusione

Questa sezione non si applica alle restituzioni dovute ad una data che sia di 10 anni dopo la data di entrata in vigore del presente comma.

(G) Agenzia Federale

Ai fini di questa sezione, il termine "Agenzia Federale" intende un dipartimento, agenzia o intervento degli Stati Uniti, e include una Società per Azioni Statale (come questo termine è definito nella sezione 103 del titolo 5, Codice degli Stati Uniti).

(H) Trattamento dei pagamenti agli Stati

La Segreteria può stabilire che, ai fini di un determinato interesse, il pagamento di qualsiasi importo rifiutato ai sensi delle sottosezioni (c), (e) o (f) ad uno Stato, deve essere trattato come un pagamento ad una persona che ha effettuato un pagamento in eccesso.

(I) Riferimento incrociato

Per le procedure relative alla notifica dell'agenzia alla Segreteria, vedere la sezione 3721 del titolo 31, Codice degli Stati Uniti.

(J) Rimborsi ad alcuni fiduciari di membri insolventi di gruppi affiliati

Nonostante ogni altra disposizione di legge, in caso di una società per azioni insolvente che sia Membro di un gruppo affiliato di società che presenti un ritorno consolidato per ogni anno fiscale e che sia soggetto ad un fiduciario obbligatorio o nominato dal tribunale, la Segreteria può prevedere da Regolamento che ogni rimborso per quell'anno fiscale possa essere pagato a nome di tale società insolvente a tale fiduciario nella misura in cui la Segreteria determini che il rimborso sia attribuibile a perdite o crediti di tale società insolvente.

(K) Spiegazione del motivo di rifiuto di rimborso

In caso di rifiuto di una richiesta di rimborso, la Segreteria deve fornire al contribuente una spiegazione per tale rifiuto.

to reimburse the Secretary for the cost of applying such procedure. Any fee paid to the Secretary pursuant to the preceding sentence shall be used to reimburse appropriations which bore all or part of the cost of applying such procedure.

c. Submission of notices through Secretary of Labor

The regulations may include a requirement that States submit notices of covered unemployment compensation debt to the Secretary via the Secretary of Labor in accordance with procedures established by the Secretary of Labor. Such procedures may require States to pay a fee to the Secretary of Labor to reimburse the Secretary of Labor for the costs of applying this subsection. Any such fee shall be established in consultation with the Secretary of the Treasury. Any fee paid to the Secretary of Labor may be deducted from amounts collected and shall be used to reimburse the appropriation account which bore all or part of the cost of applying this subsection.

(7) Erroneous payment to State

Any State receiving notice from the Secretary that an erroneous payment has been made to such State under paragraph (1) shall pay promptly to the Secretary, in accordance with such regulations as the Secretary may prescribe, an amount equal to the amount of such erroneous payment (without regard to whether any other amounts payable to such State under such paragraph have been paid to such State).

(8) Termination

This section shall not apply to refunds payable after the date which is 10 years after the date of the enactment of this subsection.

(G) Federal agency

For purposes of this section, the term "Federal agency" means a department, agency, or instrumentality of the United States, and includes a Government corporation (as such term is defined in section 103 of title 5, United States Code).

(H) Treatment of payments to States

The Secretary may provide that, for purposes of determining interest, the payment of any amount withheld under subsection (c), (e), or (f) to a State shall be treated as a payment to the person or persons making the overpayment.

(I) Cross reference

For procedures relating to agency notification of the Secretary, see section 3721 of title 31, United States Code.

(J) Refunds to certain fiduciaries of insolvent members of affiliated groups

Notwithstanding any other provision of law, in the case of an insolvent corporation which is a member of an affiliated group of corporations filing a consolidated return for any taxable year and which is subject to a statutory or court-appointed fiduciary, the Secretary may by regulation provide that any refund for such taxable year may be paid on behalf of such insolvent corporation to such fiduciary to the extent that the Secretary determines that the refund is attributable to losses or credits of such insolvent corporation.

(K) Explanation of reason for refund disallowance

In the case of a disallowance of a claim for refund, the Secretary shall provide the taxpayer with an explanation for such disallowance.

ALLEGATO 2

Il principio di neutralità fiscale, alla luce delle decisioni della Corte di Giustizia Europea

Il principio di neutralità fiscale costituisce un parametro fondamentale del sistema comune dell'Iva, connesso alla qualificazione dell'IVA quale imposta generale sui consumi. In base al predetto principio, l'IVA non incide sui singoli operatori economici in quanto la tassazione si realizza senza salti e duplicazioni sul complessivo valore aggiunto creato nell'intero processo di produzione e distribuzione *(Cfr. sentenze 6 ottobre 2005, causa C- 291/03 My Travel plc contro Commissioners of Customs & Excise, punto 30; 24 ottobre 1996, causa C-317/94, Elida Gibbs, punti 18-24).*

Tale principio presenta un duplice aspetto.

Esso esige, in primo luogo, che gli operatori economici che si trovino in una situazione analoga, nonché i beni e le prestazioni di servizi simili, in concorrenza tra loro, siano trattati in maniera identica per quanto riguarda l'Iva, al fine di evitare qualsiasi distorsione della concorrenza.

Sotto tale aspetto, la "neutralità fiscale" costituisce un'espressione particolare - nel settore specifico della fiscalità - del principio di parità di trattamento ed impone di non gestire in modo diverso situazioni analoghe, salvo che una differenza di trattamento sia obiettivamente giustificata *(sentenze 10 aprile 2008, causa C - 309/06, Marks & Spencer, punti 49 e 51, 29 ottobre 2009, causa C-174/08, NCC Construction Danmark punto 40 e 44)*.

In particolare, il principio si oppone a che:
- operatori economici che effettuino le stesse operazioni siano trattati diversamente in materia di riscossione dell'Iva. Ciò significa che l'importo riscosso a titolo di Iva dall'Amministrazione fiscale non deve essere superiore a quello versato dal consumatore al soggetto passivo *(sentenze 28 giugno 2007, causa C-363/05, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e The Association of Investment Trust Companies, punto 29; 5 marzo 2009, causa C-302/07, JD Wetherspoon, punto 34 6 maggio 2010, causa C-94/09, Commissione/Francia, punto 40, e 10 giugno 2010, causa C-58/09, Leo-Libera, punto 34)*;
- merci di uno stesso tipo, che si trovino, quindi, in concorrenza le une con le altre, siano assoggettate in maniera diversa sotto il profilo dell'Iva *(Cfr. sentenze 11 giugno 1998, causa C-283/95, Fischer, punti 21 e 27, nonché 3 maggio 2001, causa C-481/98, Commissione/Francia, punto22)*.

La "neutralità fiscale" implica, in secondo luogo, che il soggetto passivo venga interamente esonerato dall'Iva pagata sui beni e servizi acquistati per l'esercizio delle proprie attività soggette ad imposizione.

Ciò si realizza con il sistema delle detrazioni previsto dalla direttiva Iva, inteso a sollevare interamente l'imprenditore dall'onere dell'Iva dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'Iva mira, in tal modo, a garantire la perfetta neutralità per quanto riguarda l'onere fiscale di tutte le attività economiche, purché tali attività siano, in linea di principio, esse stesse soggette all'Iva. *(Cfr. sentenze 22 febbraio 2001, causa C-408/98, Abbey National, punto 24; 29 aprile 2004, causa C-137/02, Faxworld, punto 37; 21 aprile 2005, causa C-25/03, punto 70; 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, Kittel e Recolta Recycling, punto 48; 8 febbraio 2007, causa C-435/05, Investrand, punto 22; 10 luglio 2008, causa C-25/07, Sosnowska, punti 14 e 15; 29 ottobre 2009, causa C-174/08, NCC Construction Danmark, punto 27; 23 aprile 2009, causa C-74/08, PARAT Automotive Cabrio, punto 15)*.

Il sistema delle detrazioni consente di eliminare completamente l'imposta che il soggetto passivo abbia assolto a monte per la produzione dei propri beni o servizi tassati:
- indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'Iva *(Cfr. sentenza citata 29 aprile 2004, causa C-137/02, Faxworld, punto 37)*;
- anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi *(Cfr. sentenze 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07, Ecotrade, punto 63, e 30 settembre 2010, causa C-392/09, Uszodaépítö, punto 39)*;
- indipendentemente dal fatto che il corrispettivo dovuto, IVA inclusa, per un'operazione sia stato versato o meno *(Cfr. sentenza 28 luglio 2011 causa C-274/10, Commissione europea contro Repubblica di Ungheria, punto 48)*.

ALLEGATO 3

LINEE D'AZIONE DI HMRC (HERE MAJESTY'S REVENUE & CUSTOMS)

Linee d'azione di HMRC[87]: compensazione tra imposte.	**La Policy dell'HMRC**
1.1. Per molti anni, HMRC ha compensato i rimborsi con rilevanti posizioni debitorie interne ai sistemi di tassazione e tra l'Imposizione sul Reddito e i Contributi Nazionali di Assicurazione (NICs). La sentenza del Lord of Justice Walker[88] nel caso Melham contro Burton (2006UKHL6) ha confermato che la compensazione costituisce un normale principio gestionale. 1.2. La compensazione riduce i costi a carico dei contribuenti e per la stessa HMRC, e riduce il numero di transazioni di pagamento e di contatti non necessari con HMRC. La novella legislativa introdotta con la Legge Finanziaria 2008 estende ora il principio della compensazione a un più ampio numero di posizioni debitorie amministrate da HMRC. 1.3. Le nuove proposte eliminano anche la necessità di richiedere l'autorizzazione del contribuente per procedere alla compensazione. Tuttavia, HMRC deve sempre notificare per iscritto al contribuente le azioni che sono state compiute. **Procedure vigenti** 1.4. Ogni giorno vengono eseguite numerosissime compensazioni, tra imposte sia dirette che indirette. La grande maggioranza di queste riallocazioni si effettua automaticamente, con il supporto di procedure prefissate per la ridefinizione dei pagamenti da parte degli uffici. È disponibile un'istruzione di servizio per il personale addetto alle compensazioni dalle imposte indirette alle dirette e viceversa. **Prossimi sviluppi** 1.5. HMRC può procedere a compensazione ogniqualvolta una somma risulti contemporaneamente sia dovuta a una persona giuridica o entità, sia pagabile in favore della medesima. 1.6. Se HMRC è tenuta alla compensazione in forza di una specifica norma, ciò continua ad avere priorità. Esempi di compensazioni della specie sono quelle relative ai NICs, all'IVA, alla *Landfill Tax* (Tassa di discarica), agli *Aggregates Levy* (Tassa sul consumo ambientale e di materie prime), ai rimborsi sulle accise, e le procedure di HMRC sono conformi a queste compensazioni obbligatorie. 1.7. In prospettiva, le compensazioni avverranno a discrezione di HMRC o a richiesta del contribuente. In particolare, la compensazione comporterà che: • i rimborsi saranno possibili solo a fronte di debiti ufficialmente riconosciuti. Un "debito ufficialmente riconosciuto" è un debito quantificato che è correttamente pagabile per effetto di una dichiarazione del contribuente, o di un accertamento, o di un ricorso già deciso, ovvero per cui siano scaduti i termini per il ricorso. • i pagamenti vengono disposti nel quadro delle norme vigenti; pertanto l'obiettivo è sempre quello di attribuire al contribuente la posizione più favorevole, come previsto nel DMBM240010[89]. • i rimborsi in autoaccertamento (Self Assessment – SA) saranno definiti automaticamente a fronte di pagamenti in autoaccertamento, entro i medesimi parametri ora utilizzati. • i rimborsi riconosciuti alle entità senza fini di lucro ai sensi dello Schema di autoaccertamento delle donazioni (SA Donate Scheme) continueranno ad essere riconosciuti alle stesse. Ulteriori assegnazioni saranno subordinate alle compensazioni. 1.8. Non ci saranno limiti monetari alla somma in compensazione, ma HMRC potrà decidere di non effettuare	**HM Revenue & Customs (HMRC): Set-off across taxes** **The Policy** 1.1 For many years HMRC has set-off repayments against outstanding debts within tax systems and between Income Tax and National Insurance Contributions (NICs). The judgment of Walker LJ in the case of Mellham v Burton (2006UKHL 6) confirmed set-off as a normal business principle. 1.2 Set-off reduces costs for taxpayers and HMRC alike and reduces the number of payment transactions and non-productive contacts with HMRC. New legislation in the Finance Bill 2008 now extends the principle of set-off across a wider range of debts administered by HMRC. 1.3 The new proposals also remove the need to seek authority from taxpayers before the set off takes place. However, HMRC must still advise the taxpayer in writing what has been done. **Current procedures** 1.4 A great many set-offs already take place every day, within both direct taxes and indirect taxes. The vast majority of these reallocations take place automatically, supported by establighed procedures for reallocating payments clerically. Guidance is available to staff making set – offs from indirect to direct taxes and vice versa. **From now on** 1.5 HMRC may make a set-off at any time where an amount is due from and payable to HMRC for the same legal person or entity at the same time. 1.6 Where HMRC is obliged to set-off under specific legislation, these continue to take priority. Examples of such set-offs are for NICs, VAT, Landfill Tax, Aggregates Levy and Excise Drawback, and existing HMRC systems support these mandatory set-offs. 1.7 Going forward, set-off will be at HMRC's discretion or at the taxpayer's request, In particular, set off will mean that: • Repayments are set only against established debts. "Established debt" is a quantified debt that is correctly payable either based on a return from the tawpayer or which has been assessed and either the appeal has been determined, or the period for appeal has passed. • Payments are allocated using the framework of existing rules; where the aim is always to allocate to taxpayer's best advantage as outlined in DMBM240010. • Self Assessment (SA) repayments will still be set automatically against SA Payments on Account within the same parameters as they are now. • Repayments assigned to charity under the SA Donate Scheme will continue to be made to that charity. Other assignments will be secondary to set-off. 1.8 There will be no monetary limit to the amount set-off, but HMRC may choose not to exercise set-off for small amounts if it is clearly uneconomical or unproductive to do so. 1.9 Minister gave assurances about tax credits and child benefit in the Parliamentary debate on the Bill. HMRC will not use ongoing Tax Credit or Child Benefit awards to pay other tax debts. Where it comes to recovering overpayments arising

[87] *Hera Majesty's Revenue & Customs* – Fisco e Dogane di Sua Maestà (NdT).
[88] Lord Walker di Gestinthorpe, membro della Suprema Corte di Giustizia (NdT).
[89] *DMBM – Debt Management and Banking Manual* – Manuale sulla gestione del debito e sulle operazioni bancarie (NdT).

compensazioni per somme modeste, se ciò risulti chiaramente antieconomico o improduttivo.

1.9. I Ministri hanno dato assicurazione in merito ai crediti fiscali e agli assegni per la prole nel corso della sessione parlamentare di bilancio. HMRC non si rivarrà sui crediti fiscali e sugli assegni per la prole per il soddisfacimento di altri debiti fiscali. Qualora risulti necessario il recupero di pagamenti eccessivi a titolo di crediti fiscale o di assegni per la prole, non ci si opporrà a forme di accordo alternative al recupero del debito. Da ultimo, HMRC determinerà forme di rimborso fiscale alternative, a fronte di crediti fiscali o assegni per la prole eccedentari, quando siffatta procedura sia stata richiesta dal contribuente.

1.10. Ottenuto il Regio Assenso, il processo di lavoro verrà adottato diffusamente come avviene oggi per i casi di compensazione già identificati come normale parte dell'attività giornaliera. La compensazione tra imposte rimane un processo di lavoro manuale.

1.11. Fatte salve circostanze particolarmente ristrette disciplinate nell'istruzione di servizio, HMRC non tratterrà somme dovute a titolo di rimborso laddove non abbia certezza dell'esistenza di un debito. Nella riscossione dei debiti, gli addetti di HMRC non terranno conto in nessun caso di eventuali rimborsi, a meno che non siano consapevoli dell'esistenza di tale possibilità. Tuttavia, laddove detti operatori verifichino l'esistenza di un pagamento eccessivo e di un debito residuo, dovranno fare tutto il possibile per compensarli l'uno con l'altro.

Impatto sui contribuenti

1.12. Un più ampio uso della compensazione abbatterà i costi per i clienti, riducendo il numero delle transazioni di pagamento e il numero di contatti improduttivi. HMRC non chiederà più l'autorizzazione del contribuente per compensare i rimborsi dovuti e i debiti accertati. Contro la compensazione non è previsto ricorso, ma HMRC potrà prendere in considerazione specifiche istanze del contribuente relative a casi in cui sia stata effettuata compensazione. In tutti i casi, HMRC notificherà per iscritto al contribuente l'avvenuta compensazione.

Impatto su HMRC

1.13. La nuova legislazione dovrebbe avere modesto impatto su HMRC in via generale, poiché la gestione del debito e delle operazioni bancarie proseguirà in linea di massima secondo le attuali modalità, e le compensazioni saranno effettuate utilizzando le risorse già disponibili.

1.14. L'impatto più evidente si avrà nella compensazione di alcuni rimborsi relativi all'imposizione indiretta a fronte di debiti dovuto a titolo d'imposizione diretta.

Fonte: http://www.hmrc-gov.uk/finance-bill2008/set-off-taxes.htm

from a Tax Credit or Child Benefit award, we will not disturb arrangements in place to recover the debt. And Finally HMRC will only set other tax repayments against Tax Credit or Child Benefit overpayments when requested to do so by the customer.

1.10 Following Royal Assent, the process will operate largely as it does now with cases for set-off being identified as part of the normal day – to – day work. Set-off across taxes remains a manual process.

1.11 Except in very limited circumstances which are covered by guidance, HMRC will not hold up repayments where they are not already aware of a debt. When pursuing debts, HMRC staff will not in every case check for possible repayments unless they are aware that one is likely. However where staff discover that an overpayment and an outstanding debt exist, every effort should be made to set one against the other.

Impact on the taxpayer

1.12 Greater use of set-off will reduce costs for customers by reducing the number of payment transactions and the number of non – productive contacts. HMRC will no longer seek the authority of the taxpayer to set-off payments due and debts accrued. There is no formal appeal against set-off, but HMRC may consider a taxpayer's specific concerns where a set-off has been made. HMRC will always notify the taxpayer in writing that set-off has taken place.

Impact on HMRC

1.13 The new legislation is expected to have little impact within HMRC generally as Debt Management and Banking will be operating largely within current business rules, and set-off will be managed from within current resources.

1.14 The main impact will be felt in setting-off some indirect tax repayments against direct tax debts.

Fonte: http://www.hmrc-gov.uk/finance-bill2008/set-off-taxes.htm

ALLEGATO 4

I RIMBORSI

1.	**Generalità**				137
	1.1	Rimborsi annuali			138
	1.2	Rimborsi trimestrali			140
2.	**Controlli sui rimborsi**				141
	2.1	Controlli preliminari			141
	2.2	Controlli documentali o sostanziali			141
	2.3	Risultato dei controlli			141
	2.4	Esito positivo dei controlli: liquidazione ed erogazione dei rimborsi			142
		2.4.1	Rimborsi dell'agente della riscossione (procedura semplificata)		142
		2.4.2	Rimborsi dell'ufficio (procedura ordinaria)		142
	2.5	Esito negativo dei controlli			143
		2.5.1	Sospensione dei rimborsi		143
			2.5.1.1	Emissione ed utilizzo di fatture false	143
			2.5.1.2	Fermo amministrativo	143
			2.5.1.3	Sospensione e compensazione del rimborso	143
		2.5.2	Diniego		143
		2.5.3	Recupero del rimborso a seguito di avviso di rettifica o accertamento		144
3.	**Principali riferimenti normativi**				144

1. Generalità

L'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione IVA annuale può essere chiesta a rimborso solo se sussistono i presupposti o le condizioni di cui all'art. 30 del D.P.R. n. 633/72 ovvero se il soggetto richiedente si trova nella condizione di cui all'art. 34, comma 9, del medesimo decreto.

Le modalità di richiesta e di liquidazione dei rimborsi annuali sono disciplinate dall'art. 38-*bis* del D.P.R. n. 633/72 e dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 28 gennaio 2011.

L'eccedenza detraibile riferita a periodi inferiori all'anno può essere chiesta a rimborso, ai sensi del secondo comma del medesimo articolo 38-*bis*, se il contribuente è in possesso di alcuni dei requisiti di cui all'articolo 30 del D.P.R. n. 633/72.

L'art. 38-*bis* del D.P.R. n. 633/72 prevede, sia per i rimborsi annuali sia per quelli infrannuali, che venga prestata idonea garanzia per una durata pari a tre anni dalla data di esecuzione del rimborso o, se inferiore, al periodo mancante alla decadenza del periodo di accertamento.

Il citato art. 38-*bis* prevede, inoltre, che la garanzia possa essere presentata solo in una delle seguenti forme:

a. cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore di borsa;

b. fideiussione bancaria;

c. polizza fideiussoria;

d. assunzione diretta da parte della società capogruppo o controllante con patrimonio risultante dal bilancio consolidato superiore a 258.228.449,54 euro.

Le garanzie per i rimborsi annuali devono essere presentate all'Agente della riscossione, per i rimborsi che quest'ultimo eroga direttamente, o all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, per gli altri, contestualmente all'esecuzione del rimborso e non necessariamente insieme alla richiesta di rimborso.

La società che emette la polizza garantisce all'Amministrazione finanziaria, per il periodo sopra indicato e fino a concorrenza dell'importo massimo coperto, il pagamento totale o parziale delle seguenti somme concernenti l'imposta sul valore aggiunto, i relativi interessi, le spese e le sanzioni connesse, dovuti dal contraente a seguito di atto amministrativo notificato entro il periodo validità del presente contratto:

- eccedenze d'imposta che risultino indebitamente rimborsate al contraente medesimo relativamente all'anno cui si riferisce la garanzia;
- crediti aventi lo stesso titolo (imposta, interessi, sanzioni) dell'Amministrazione finanziaria nei confronti del contraente, relativi all'anno cui si riferisce il rimborso nonché a quelli precedenti, maturati nel periodo di validità della garanzia.

L'art. 38-*bis* del D.P.R. n. 633/72 prevede l'esonero dalla presentazione delle garanzie nei seguenti casi:

a. per i soggetti che avanzano richieste di rimborso per un ammontare complessivo di 5.164,57 euro. Tale limite va riferito all'intero periodo d'imposta e non alla singola richiesta, con la conseguenza che l'esonero non potrà più essere consentito una volta che, con il cumulo di distinte richieste di rimborso (annuali e infrannuali) tale soglia sia superata. La risoluzione 3 novembre 2000, n. 165 precisa, inoltre, che tale limite è riferito all'importo chiesto a rimborso e non all'ammontare del credito, pertanto un contribuente che vanta un credito superiore a tale importo, può chiedere il rimborso fino a 5.164,57 euro annui, senza presentare garanzie, ed utilizzare il residuo credito in compensazione o riportarlo in detrazione nelle successive liquidazioni e dichiarazioni.

b. per i contribuenti solvibili e virtuosi così come identificati dall'art. 38-*bis*, comma 7, del D.P.R. n. 633/72 che chiedono, però, il rimborso in base ai presupposti di cui alle lettere a), b) e d) dell'art. 30 del medesimo decreto. L'ammontare dei rimborsi erogabili nell'anno senza prestazione di garanzie non può comunque eccedere il 100% della media di tutti i versamenti, tributari e contributivi, affluiti sul conto fiscale nel biennio precedente la richiesta. Tale ammontare deve essere assunto al netto dei rimborsi corrisposti senza garanzia nello stesso periodo (decreto ministeriale 28

dicembre 1993, n. 567). La circolare 4 marzo 1999, n. 54, infatti, precisa che le due disposizioni non vanno cumulate nello stesso periodo.

L'art. 21 del decreto ministeriale 28 dicembre 1993, n. 567 dispone che non devono essere prestate garanzie per l'erogazione in conto fiscale dei rimborsi il cui ammontare risulti non superiore al 10% dei versamenti tributari e contributivi confluiti sul conto fiscale nei due anni precedenti la data della richiesta, compresi i versamenti eseguiti mediante compensazione ed esclusi quelli eseguiti per le iscrizioni a ruolo, al netto dei rimborsi già erogati. La verifica della sussistenza di tale diritto è di competenza esclusiva dell'Agente della riscossione.

L'articolo 31, comma 1, lett. c) della legge n. 388/00 prevede, per un ammontare non superiore a 258.228,45 euro, l'esonero dalla prestazione delle garanzie sia per i rimborsi non ancora liquidati alla data di apertura del fallimento o di inizio della liquidazione coatta amministrativa, sia per quelli successivamente presentati dal curatore fallimentare o dal commissario liquidatore. La disposizione, entrata in vigore il 1° gennaio 2001, vale anche per i rimborsi che a tale data non erano stati ancora liquidati.

Sono inoltre esonerate dalla prestazione di garanzia tutte le amministrazioni statali che richiedono il rimborso IVA poiché in tal caso lo Stato garantirebbe se stesso .

In base all'articolo 8 del D.L. n. 351/01, le società di gestione di fondi immobiliari chiusi sono esonerate dalla prestazione delle garanzie in caso di richiesta di rimborso.

La circolare 4 marzo 1999, n. 54 ha chiarito che l'eventuale esonero dall'obbligo di presentare le garanzie si applica:

- alle richieste trimestrali di rimborso presentate dai contribuenti che si trovano nelle condizioni previste dall'articolo 30, comma 3, lettere a) e b) del D.P.R. n. 633/72;
- ai crediti IVA compensati all'interno dei gruppi societari che utilizzano la procedura di cui all'articolo 73 del D.P.R. n. 633/72. In questi casi la sussistenza delle condizioni di cui alle lettere a), b) e c) di cui al comma 7 dell'articolo 38-*bis* del citato decreto devono sussistere in capo alla società che ha trasferito il credito chiesto a rimborso. L'autocertificazione, di cui alla lett. c) del medesimo articolo 38-*bis*, deve essere allegata ai modelli IVA 26PR e IVA 26LP presentati all'Agente della Riscossione dall'ente o società controllante.

Di seguito si analizzano nel dettaglio le richieste di rimborso annuali e quelle infrannuali.

1.1 Rimborsi annuali

L'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione IVA annuale può essere chiesta a rimborso solo se sussistono i presupposti o le condizioni di cui:

- all'art. 30 del D.P.R. n. 633/72:

a. Cessazione attività (articolo 30, comma 2). I contribuenti che cessano l'attività, hanno diritto alla presentazione della richiesta di rimborso indipendentemente dall'eccedenza a credito risultante dalla dichiarazione annuale;

b. Minore eccedenza detraibile (articolo 30, comma 4). I contribuenti dalla cui dichiarazione annuale e anche dalle dichiarazioni dei due anni precedenti risultano eccedenze detraibili, possono chiedere il rimborso per un ammontare non superiore al minore dei tre importi ;

c. I contribuenti dalla cui dichiarazione annuale risulti un'eccedenza detraibile di importo superiore a 2.582,28 euro, possono chiederne il rimborso anche nelle seguenti ipotesi (articolo 30, comma 3):

- aliquota media , ossia quando il contribuente esercita prevalentemente od esclusivamente attività che comportano l'effettuazione di operazioni imponibili soggette ad aliquote più basse rispetto a quelle applicate sugli acquisti e importazioni ;
- operazioni non imponibili, ossia quando il contribuente effettua esportazioni, operazioni assimilate alle esportazioni e servizi internazionali per un ammontare superiore al 25% del totale delle operazioni attive;

- beni ammortizzabili, studi e ricerche, in questo caso il rimborso è pari all'imposta relativa all'acquisto o importazione dei suddetti beni e servizi;
- operazioni non soggette all'imposta, ossia il contribuente effettua in maniera prevalente operazioni carenti del principio della territorialità dell'imposta;
- soggetti non residenti, la richiesta di rimborso deve essere fatta dal rappresentante fiscale per gli operatori esteri che lo hanno nominato o dagli stessi operatori se identificatisi direttamente in Italia;

- all'art. 34, comma 9:

a. Esportazioni e altre operazioni non imponibili effettuate da operatori agricoli, ossia cessioni all'esportazione, a soggetti extra UE e cessioni intracomunitarie effettuate da produttori agricoli ed ittici di beni compresi nella prima parte della tab. A allegata al D.P.R. n. 633/72; in questo caso l'importo del rimborso deve essere calcolato applicando le percentuali di compensazioni applicabili per analoghe operazioni effettuate nel territorio italiano.

Le modalità di richiesta e di liquidazione dei rimborsi annuali sono disciplinate dall'art. 38-*bis* del D.P.R. n. 633/72 e dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 28 gennaio 2011.

Dal 1998 (anno d'imposta 1997) al 2010 (anno d'imposta 2009) i contribuenti che intendevano richiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile dovevano presentare, anche prima della presentazione della relativa dichiarazione annuale, in duplice esemplare all'Agente della riscossione territorialmente competente, il modello VR su supporto cartaceo (entrambi sottoscritti in originale, a pena di nullità, dal contribuente o da chi ne aveva la rappresentanza legale). Detto modello poteva essere presentato dal 1° febbraio fino al termine previsto per la presentazione della dichiarazione IVA. I modelli VR presentati tardivamente, ma entro 90 giorni dalla scadenza dei termini previsti per la presentazione della dichiarazione annuale IVA, erano considerati validamente presentati.

Successivamente alla presentazione del modello VR, l'Agente della riscossione, attribuito il numero di protocollo, lo inviava, entro cinque giorni, al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate per la successiva trattazione.

Il numero di protocollo attribuito dall'Agente della riscossione stabiliva l'ordine cronologico di lavorazione dei rimborsi IVA annuali all'interno dell'Ufficio.

Dal 2011 (anno di imposta 2010) – per effetto delle modifiche apportate all'articolo 38-*bis* del D.P.R. n. 633/72 dall'art. 10, comma 1, lett. a), del D.L. n. 78/09, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 102/09 – è cambiata la modalità di presentazione delle richieste di rimborso IVA. Esse non vanno più presentate in forma cartacea all'Agente della riscossione, ma sono presentate in via telematica direttamente all'Agenzia delle Entrate, tramite presentazione della dichiarazione unificata o autonoma presentazione della dichiarazione annuale ai fini IVA.

Con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 28 gennaio 2011 sono state disciplinate le modalità e i termini di esecuzione dei rimborsi IVA di cui all'articolo 38-*bis*, comma 1, del D.P.R. n. 633/72 e sono state approvate le specifiche tecniche dei flussi telematici per la trasmissione delle relative informazioni tecniche tra Agenzia delle Entrate e gli Agenti della riscossione.

Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 17 gennaio 2011, sono stati approvati i modelli della dichiarazione IVA annuale e della dichiarazione unificata in cui è stato inserito il quadro VR denominato "Richiesta di rimborso del credito annuale".

Le società controllanti o capogruppo di cui all'art. 73 del D.P.R. n. 633/72, invece, possono chiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante dalla speciale liquidazione dell'IVA di gruppo compilando l'apposito "Prospetto riepilogativo "IVA 26/PR" della dichiarazione IVA o di quella unificata.

Un esemplare del suddetto prospetto sottoscritto in originale deve comunque essere presentato, in allegato al modello "IVA 26LP/2011" – Prospetto delle liquidazioni periodiche – dalla controllante all'Agente della riscossione territorialmente competente (sia che contenga o meno richiesta di rimborso) con allegate sia le garanzie prestate dalle singole società, relativamente alle proprie

eccedenze di credito compensate, sia le garanzie prestate dalla controllante per l'eccedenza di credito di gruppo compensata, ai sensi dell'art. 6 del decreto ministeriale 13 dicembre 1979.

Le dichiarazioni possono essere presentate, anche in via autonoma, nel periodo compreso tra il 1° febbraio e il termine ultimo previsto per la loro presentazione che, per il 2011, è stato il 30 settembre.

In sede di richiesta il contribuente può indicare l'importo del rimborso che vuole gli venga liquidato direttamente dall'Agente della riscossione. Tale importo, aumentato delle compensazioni eventualmente effettuate, non può essere superiore a 516.456,90 euro.

Le dichiarazioni presentate entro 90 giorni dalla scadenza sono considerate tardive ma valide, salvo l'applicazione delle sanzioni previste dalla legge. Le dichiarazioni prodotte con un ritardo superiore ai 90 giorni sono considerate omesse e, pertanto, non possono dar luogo alla liquidazione dell'eventuale rimborso richiesto.

1.2 Rimborsi trimestrali

L'eccedenza detraibile riferita a periodi inferiori all'anno può essere chiesta a rimborso, ai sensi del secondo comma dell'articolo 38-*bis*, se il contribuente è in possesso di alcuni dei requisiti di cui all'articolo 30 del D.P.R. n. 633/72.

In particolare, il rimborso dell'eccedenza detraibile maturata nel trimestre è possibile se l'eccedenza stessa è di importo superiore al limite di 2.582,28 euro e se sussistono i seguenti requisiti:

a. aliquota media;
b. operazioni non imponibili;
c. beni ammortizzabili, (e non anche per l'acquisto di beni e servizi per studi e ricerche) per un ammontare superiore ai due terzi dell'ammontare complessivo degli acquisti e delle importazioni di beni e servizi imponibili ai fini dell'IVA ;
d. soggetti non residenti.

Soppresso l'obbligo di presentare la dichiarazione periodica (D.P.R. n. 435/01) è venuta meno la possibilità di richiedere in quella sede il rimborso infrannuale; pertanto dal 1° gennaio 2002 è necessario presentare, entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento, il modello "IVA TR" che, dal 2009, va presentato all'Agenzia delle Entrate esclusivamente in via telematica.

Tale modello deve essere utilizzato anche nell'ipotesi in cui il contribuente intenda utilizzare il credito in compensazione con altri tributi o contributi.

2. Controlli sui rimborsi

2.1 Controlli preliminari

I rimborsi annuali richiesti in liquidazione all'Agente della riscossione, nei 40 giorni successivi alla data della loro richiesta sono oggetto di una serie di controlli, denominati controlli preliminari.

Tali controlli consistono nella verifica:

- formale del modello VR (fino al periodo d'imposta 2009);
- di errori materiali o di calcolo;
- di esistenza del soggetto, se si tratta di primo rimborso chiesto dal contribuente. La verifica di esistenza può essere effettuata con interrogazione delle informazioni presenti nell'Anagrafe Tributaria o mediante accessi, ispezioni e verifiche;
- che il soggetto richiedente non sia una società non operativa;
- delle compensazioni effettuate utilizzando il modello F24 e dell'ammontare dei rimborsi erogati in conto fiscale. In particolare viene verificato se:
  - il contribuente ha già superato il limite dei 516,456,90 euro e quindi il rimborso non può essere erogato direttamente dall'Agente della riscossione in conto fiscale;

- il contribuente ha già utilizzato in compensazione, in tutto o in parte, il credito richiesto a rimborso;

- della presenza di carichi pendenti;
- della sussistenza dei presupposti per l'erogazione prioritaria;
- dell'effettuazione della richiesta della garanzia da parte dell'Agente della riscossione, e relativa presentazione da parte del contribuente.

2.2 Controlli documentali o sostanziali

Per quanto riguarda i rimborsi annuali, erogati direttamente dall'Agente della riscossione, i controlli c.d. documentali o sostanziali normalmente seguono l'erogazione del rimborso, mentre per quelli trimestrali normalmente avvengono prima della liquidazione da parte dell'Ufficio.

Tale tipologia di controlli consiste nel verificare che esistano i presupposti previsti dalla normativa e che esista il credito chiesto a rimborso.

A tal fine l'Ufficio provvederà alla richiesta della documentazione a supporto del credito chiesto a rimborso. La richiesta di documentazione va notificata al contribuente anche tramite posta raccomandata con ricevuta di ritorno.

Il contribuente dovrà presentare la documentazione richiesta entro 15 giorni dalla data di notifica, ove dovesse presentarla oltre tale termine, al contribuente non spettano interessi per tutto il periodo intercorrente dalla data di notifica della richiesta della documentazione sino alla data della sua consegna.

Dal 1 gennaio 1998, l'art. 57, comma 1, del D.P.R. n. 633/72, prevede che se la documentazione richiesta viene presentata oltre il termine dei 15 giorni, si ha il prolungamento del termine decadenziale per l'accertamento di un periodo pari a quello che va dal 16° giorno successivo alla richiesta di documentazione sino alla data di consegna della stessa.

2.3 Risultato dei controlli

I controlli sia preliminari che sostanziali possono chiudersi con un esito favorevole al contribuente oppure sfavorevole. Nel primo caso il rimborso verrà erogato, nel secondo caso ci potrà essere un provvedimento di sospensione oppure di diniego.

Nel caso, invece, in cui il rimborso sia già stato erogato dall'Agente della riscossione sarà registrato nel sistema informativo dell'Agenzia delle Entrate l'esito dei controlli sostanziali (esito positivo o esito negativo) e se l'esito è negativo l'Ufficio provvederà al recupero delle somme già erogate.

2.4 Esito positivo dei controlli: liquidazione ed erogazione dei rimborsi

I rimborsi IVA possono essere erogati dall'Agente della riscossione, in caso di rimborsi annuali, direttamente su richiesta del contribuente, ai sensi dell'art. 17 del decreto ministeriale del 28 dicembre 1993, n. 567 o tramite emissione di disposizione di pagamento da parte dell'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'art. 19 del decreto ministeriale 28 dicembre 1993, n. 567. L'erogazione diretta da parte dell'Agente della riscossione viene comunemente detta procedura semplificata.

I rimborsi IVA possono essere liquidati dall'Ufficio con verbale di liquidazione e ordinativo di pagamento o con disposizione di pagamento. Questa modalità di liquidazione viene comunemente detta procedura ordinaria.

Di seguito si illustrano più dettagliatamente le due citate procedure.

2.4.1 Rimborsi dell'Agente della riscossione (procedura semplificata)

Questa procedura interessa quasi tutti i contribuenti IVA, con due specifiche eccezioni previste dalla circolare 12 marzo 1998, n. 84 per i contribuenti che hanno cessato l'attività e per quelli sottoposti a procedure concorsuali. Per questi l'erogazione dei rimborsi è di competenza esclusiva degli uffici dell'Agenzia delle Entrate. Fino al 2010, però, anche per questi contribuenti la competenza a ricevere le richieste di rimborso era dell'Agente della riscossione, il quale doveva inviare le istanze (VR e 26PR) al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, nei successivi 5 giorni alla data di presentazione delle stesse.

I crediti rimborsabili direttamente dall'Agente della riscossione avevano un limite massimo di 500.000.000 di lire (258.228,45 euro) per ciascun anno solare fino al 2000; a partire dal 1° gennaio 2001 tale limite è stato elevato a 1 miliardo di lire (516.456,90 euro). Alla formazione di quest'importo massimo concorrono anche le compensazioni così come stabilito dall'articolo 34 della legge n. 388/00.

Si rammenta che deve essere presentata in forma cartacea la dichiarazione sostitutiva di atto notorio, per attestare l'assenza dei requisiti che qualificano le società e gli enti come "non operativi", che naturalmente non hanno diritto a richiedere il rimborso ai sensi dell'articolo 3, comma 45, della legge n. 662/96.

Ai sensi dell'art. 20 del decreto ministeriale 28 dicembre 1993, n. 567 l'Agente della riscossione, trascorsi 40 giorni dalla presentazione della richiesta di rimborso annuale, deve procedere all'erogazione dello stesso entro i successivi 20 giorni.

Sempre ai sensi dell'art. 20 del citato decreto ministeriale l'Agente della riscossione deve erogare i rimborsi disposti dall'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate entro i 20 giorni successivi al ricevimento della disposizione.

In caso di ritardato pagamento, il contribuente ha diritto agli interessi nella misura del 2% annuo (a decorrere dal 01/01/2010, fino al 31/12/2009 era il 2,75%).

Tali interessi sono richiesti all'Agente della riscossione utilizzando il modello G di cui al decreto ministeriale 30 dicembre 1993. Sarà l'Agente della riscossione che dovrà verificare la correttezza della richiesta e liquidarli direttamente, sempre nel rispetto del limite di 516.456,90 euro. Se viene superato tale limite essi verranno liquidati da parte dell'Ufficio dopo che l'Agente della riscossione avrà confermato la correttezza della richiesta.

2.4.2 Rimborsi dell'Ufficio (procedura ordinaria)

I rimborsi richiesti che eccedono la soglia di erogabilità di 516.456,90 euro (calcolata su base annua e cumulata con gli importi che sono stati o che saranno compensati in corso d'anno), nonché quelli erogati a favore dei contribuenti che hanno cessato l'attività o che sono sottoposti a procedure concorsuali, sono liquidati dal competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate entro tre mesi dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, mentre se si tratta di rimborsi trimestrali la loro liquidazione deve avvenire entro il giorno 20 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento, ai sensi dell'art. 1 del decreto 23 luglio 1975.

Se il conto fiscale è aperto, allora l'Ufficio può emettere disposizione di pagamento a favore del contribuente da inviarsi direttamente all'Agente della riscossione. Ai sensi dell'articolo 20, comma 4-bis, del decreto ministeriale 28 dicembre 1993, n. 567, entro 20 giorni dalla ricezione della disposizione di pagamento, l'Agente della riscossione deve accreditare l'importo sul conto corrente bancario comunicato dal contribuente.

Se il conto fiscale è chiuso il competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate provvede alla liquidazione del rimborso attingendo dai normali fondi di bilancio mediante l'emissione di un ordinativo di pagamento in favore del richiedente.

Decorsi novanta giorni dalla presentazione della richiesta di rimborso (ex articolo 38-*bis* del D.P.R. n. 633/72) per gli annuali e il giorno 20 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento (ex articolo 1, comma 16, del decreto legge n. 417/91) per gli infrannuali, il contribuente ha diritto al calcolo degli interessi nella misura del 2% (ciò dal 01/01/2010, fino al 31/12/2009 la misura era del 2,75%) sul rimborso non eseguito o sulla parte non erogata.

Il calcolo degli interessi (sia per i rimborsi eseguiti dall'Agente della riscossione che per quelli effettuati dall'Ufficio), si interrompe qualora il contribuente ritardi la presentazione dei documenti di oltre 15 giorni dalla richiesta. Gli interessi sono soggetti all'ordinaria prescrizione decennale di cui all'articolo 2946 del Codice civile.

2.5 Esito negativo dei controlli

Di seguito sono illustrati i provvedimenti che gli uffici dell'Agenzia delle Entrate adottano nel caso in cui l'esito dei controlli preliminari e/o di merito sono negativi: la sospensione, il diniego e avviso di rettifica o accertamento.

2.5.1 Sospensione dei rimborsi

Le ipotesi normative per le quali l'Ufficio può sospendere il rimborso sono le seguenti:

2.5.1.1 Emissione ed utilizzo di fatture false

Il terzo comma dell'articolo 38-bis del D.P.R. n. 633/72 prevede la sospensione dei rimborsi nei confronti dei soggetti a carico dei quali, nel periodo d'imposta, sia stato constatato il reato di emissione o utilizzo di fatture false, o altre ipotesi di reato previste dall'articolo 4, comma 1, lett. d) del D.L. n. 429/82. La sospensione si applica fino alla definizione del relativo procedimento penale e fino alla concorrenza dell'IVA risultante dalle fatture false emesse o utilizzate.

2.5.1.2 Fermo amministrativo

L'art. 69 del regio decreto n. 2440/23 dispone che qualora un'amministrazione dello Stato vanti a qualsiasi titolo un credito nei confronti del contribuente, tale amministrazione può chiedere la sospensione del pagamento, in attesa del provvedimento definitivo.

2.5.1.3 Sospensione e compensazione del rimborso IVA

L'articolo 23 del D. Lgs. n. 472/97 prevede che il pagamento del rimborso possa essere sospeso se è stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione, ancorché non definitivo. La sospensione opera nei limiti della somma risultante dall'atto o dalla decisione della commissione tributaria, ovvero dalla decisione di altro organo. Il comma 2 dell'articolo 23 stabilisce che, in presenza di provvedimenti definitivi, l'Ufficio competente alla liquidazione del rimborso pronuncia la compensazione del debito. Come confermato anche dalla risoluzione 12 giugno 2001, n. 86, l'Ufficio può sospendere il rimborso IVA in presenza di provvedimenti non definitivi riferiti anche ad altri tributi erariali, ad esclusione delle imposte doganali e di quelle sulla produzione e sui consumi; inoltre qualora sussistano provvedimenti definitivi relativi a qualsiasi tributo gli uffici devono pronunciare la compensazione del debito con il credito IVA.

La circolare 15 febbraio 1993, n. 19 prevede che in caso di verifiche in corso sussistono valide ragioni di opportunità per differire il rimborso, in attesa di conoscerne l'esito.

2.5.2 Diniego

L'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione IVA annuale o dalla liquidazioni periodiche non è rimborsabile nel caso in cui manchino i presupposti di cui all'art. 30 del D.P.R. n. 633/72 o perché il soggetto richiedente il rimborso rientra nella categoria delle società non operative. Di seguito si analizzano le due diverse fattispecie.

L'articolo 1, comma 1, D.P.R. n. 443/97 dispone che l'Ufficio competente, dopo aver esaminato la richiesta di rimborso e aver constatato la totale assenza dei presupposti di cui all'art. 30 D.P.R. n. 633/72 può emettere un provvedimento di diniego da notificarsi al contribuente. In tale provvedimento di diniego va indicato l'ammontare del credito eventualmente spettante, che il contribuente è autorizzato a computare in detrazione in sede di liquidazione periodica o nella dichiarazione annuale successiva alla notifica del provvedimento di diniego. Inoltre, il comma 2 dell'articolo 1, stesso decreto, prevede la possibilità di computare in detrazione il credito scaturente da provvedimenti di diniego della richiesta di rimborso anche nei casi in cui tale diniego sia motivato dalla mancata indicazione dei crediti nella dichiarazione annuale di riferimento.

Il comma 3 dell'articolo 1 del D.P.R. n. 433/97 prevede, inoltre, che, qualora il contribuente proponga ricorso in Commissione Tributaria avverso il provvedimento di diniego di rimborso con contestuale riconoscimento del credito, gli effetti del provvedimento impugnato restino sospesi fino alla definizione della controversia. Quindi, durante lo svolgimento del contenzioso, non si potrà detrarre il credito d'imposta riconosciuto dall'Ufficio, per evitare che lo stesso possa essere utilizzato due volte; lo stesso potrà essere detratto solo nelle liquidazioni periodiche o nella dichiarazione annuale successiva alla sentenza divenuta definitiva.

L'articolo 30, comma 4, della L. n. 724/94 dispone che le società e gli enti non operativi non possono chiedere a rimborso l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione IVA annuale, né possono utilizzarla in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D. Lgs. n. 241/97, né la stessa può essere oggetto di cessione ai sensi dell'art. 5, comma 4-*ter* del D.L. n. 70/88 convertito, con modificazioni, dalla L. n. 154/88.

Qualora poi, per tre periodi di imposta consecutivi la società o l'ente risulti essere sempre non operativo, l'eccedenza di credito non è ulteriormente riportabile a scomputo dell'IVA a debito relativa ai periodi di imposta successivi e tale credito si intende abbandonato.

Si segnala che, con il comma 36-*decies* dell'articolo 2 del D.L. n. 138/11, il legislatore ha previsto che si considerano non operative anche quelle società che, pur avendo superato il test di operatività, hanno dichiarato perdite fiscali per più di tre esercizi.

I contribuenti che intendono disapplicare, ai sensi dell'art. 30 comma 4-bis, della legge n. 724/94, la disciplina delle società non operative debbono preventivamente inoltrare all'amministrazione finanziaria apposita istanza di interpello secondo le modalità previste dall'art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. n. 600/73. Il Direttore Regionale competente emetterà il relativo provvedimento (di accoglimento o di rigetto) entro 90 giorni dalla data di presentazione dell'istanza presso l'Ufficio.

2.5.3 Recupero del rimborso a seguito di avviso di rettifica o accertamento

Qualora successivamente all'erogazione del rimborso, l'Ufficio notifichi un avviso di rettifica o di accertamento, il contribuente deve, entro sessanta giorni, versare le somme indebitamente rimborsate (maggiorate di un interesse che dal 19 settembre 2009 è pari al 2% annuo a decorrere dalla data del rimborso); in alternativa il contribuente può, entro sessanta giorni dalla notifica dell'atto, prestare garanzia nelle forme previste dall'articolo 38-*bis* del D.P.R. n. 633/72, con durata sino alla definizione dell'accertamento stesso.

In caso di cessione del credito l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate può recuperare le somme erogate anche dal cessionario, salvo che egli presti apposita garanzia.

3. Principali riferimenti normativi

D.P.R. 26-10-1972 n. 633. Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto.

VI direttiva 77/388/CEE 17 maggio 1977. in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari. Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme.

D.M. 6-12-1986. Disciplina relativa al rilascio delle autorizzazioni all'esportazione e al transito di materiale di armamento.

L. 29-10-1993 n. 427, Conversione in legge, con modificazioni, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, recante armonizzazione delle disposizioni in materia di imposte sugli oli minerali, sull'alcole, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati e in materia di IVA con quelle recate da direttive CEE e modificazioni conseguenti a detta armonizzazione, nonché disposizioni concernenti la disciplina dei centri autorizzati di assistenza fiscale, le procedure dei rimborsi di imposta, l'esclusione dall'ILOR dei redditi di impresa fino all'ammontare corrispondente al contributo diretto lavorativo, l'istituzione per il 1993 di un'imposta erariale straordinaria su taluni beni ed altre disposizioni tributarie;

L. 23-12-1994 n. 724. Misure di razionalizzazione della finanza pubblica.

D.Lgs. 9-7-1997 n. 241. Norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni.

D.Lgs. 18-12-1997, n. 472. Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

D.P.R. 22-7-1998 n. 322. Regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 3, comma 136, della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

D.P.R. 7-12-2001, n. 435. Regolamento recante modifiche al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, nonché disposizioni per la semplificazione e razionalizzazione di adempimenti tributari.

D.P.R. 16-4-2003 n. 126. Regolamento per la razionalizzazione e la semplificazione di adempimenti tributari in materia di imposte sui redditi, di IVA, di scritture contabili e di trasmissione telematica.

L.30-12-2004, n. 311. Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2005).

Direttiva 2006/112/CE 28-11-2006. Relativa al sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto.

Direttiva 2008/8/CE 12-2-2008. Modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda la prestazione dei servizi.

Direttiva 2008/9/CE 12-2-2008. Stabilisce norme dettagliate per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, previsto dalla direttiva 2006/112/CE, ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso, ma in un altro Stato membro.

Regolamento n. 143 CEE 12/02/2008. Modifica il regolamento (CE) n. 1798/2003 per quanto concerne l'introduzione di modalità di cooperazione amministrativa e lo scambio di informazioni in considerazione delle disposizioni in materia di luogo delle prestazioni di servizi, regimi speciali e procedura di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto.

L. 28-1-2009 n. 2. Conversione in legge, con modificazioni, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, recante misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale- artt. 9, cc. III-*bis* e III-*ter*, lettera b), 16 c. III, 27, cc. XVIII e XXVIII, 29 c. VII.

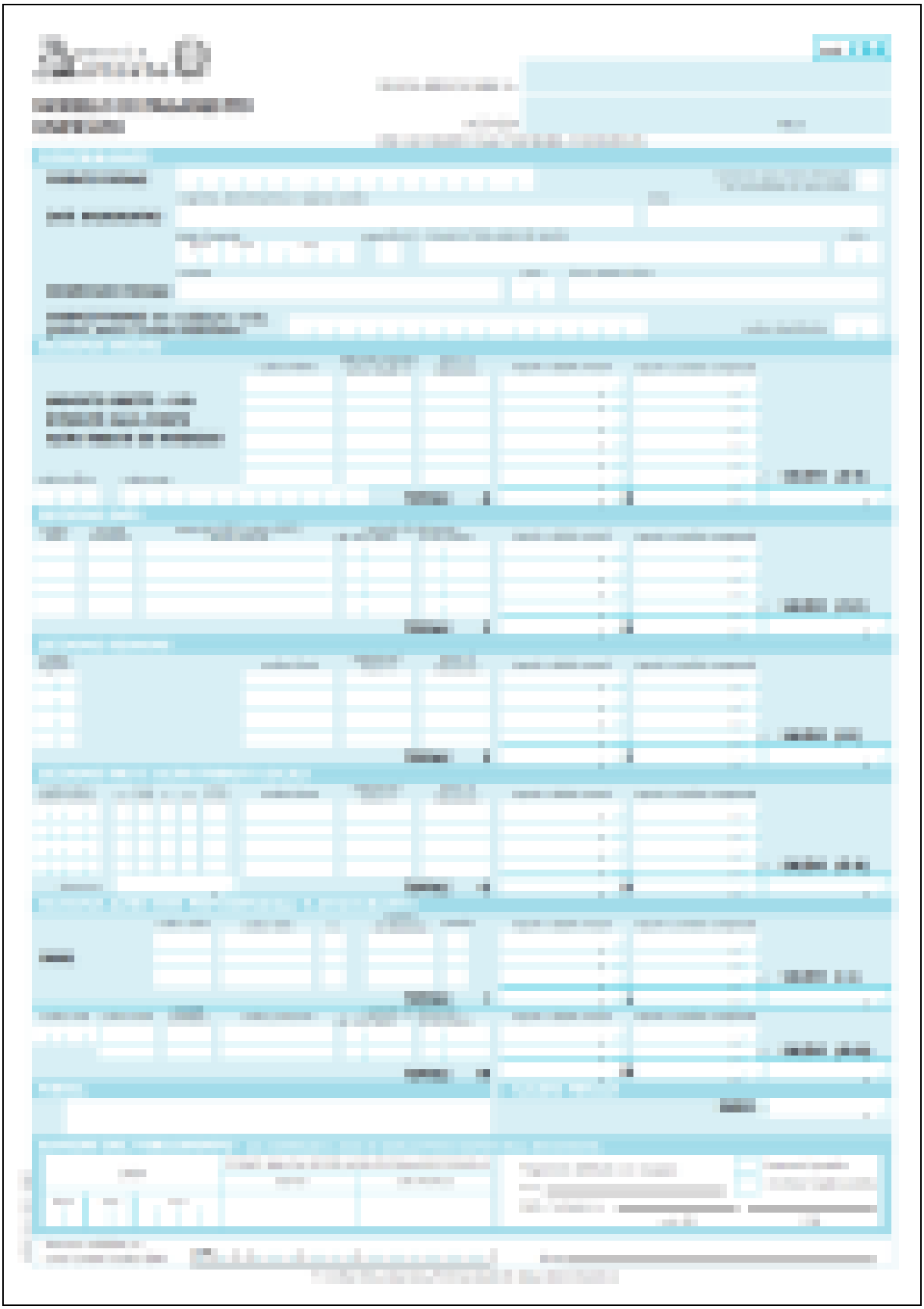
D.Lgs. 11-2-2010, n. 18. Attuazione delle direttive 2008/8/CE, 2008/9/CE e 2008/117/CE che modificano la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi, il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi stabiliti in altro Stato membro, nonché il sistema comune dell'IVA per combattere la frode fiscale connessa alle operazioni intracomunitarie.

L. 3-8-2009 n. 102, Conversione in legge, con modificazioni, del D.L. 1° luglio 2009, n. 78, recante provvedimenti anticrisi, nonché proroga di termini e della partecipazione italiana a missioni internazionali- art. 10.

L. 14-9-2011 n. 148, Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, recante ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo. Delega al Governo per la riorganizzazione della distribuzione sul territorio degli uffici giudiziari- art. 2 c. XXXVI-*decies*.

ALLEGATO 5

MODELLO F24



APPENDICE

1	Legislazione: nazionale ed estera	155
2	Provvedimenti della Corte dei Conti	163
3	Giurisprudenza: nazionale ed estera	164
4	Prassi amministrativa	168
5	Dottrina	171

1. LEGISLAZIONE

1.	**Legislazione nazionale**			156
	1.1	Leggi		156
	1.2	Decreti Presidente Repubblica		156
	1.3	Regi Decreti		157
	1.4	Decreti Legislativi		157
	1.5	Decreti Legge		158
	1.6	Decreti Ministeriali		159
2.	**Legislazione estera**			160
	2.1	Normativa comunitaria		160
	2.2	Normativa di Paesi extracomunitari		161
		2.2.1	Stati Uniti d'America	161

1 – Legislazione nazionale

1.1 Leggi

L. 7-1-1929 n. 4. Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi;

L. 9-10-1971 n. 825. Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria;

L. 23-12-1994 n. 724. Misure di razionalizzazione della finanza pubblica- art. 30, cc. IV e IV-*bis*;

L.23-12-1996, n. 662. Misure di razionalizzazione della finanza pubblica;

L. 27-07-2000, n. 212. Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente- art. 8;

L. 23-12-2000 n. 388. Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2001)- artt. 7, 8, 31, c. I, lettera c) e 34, cc. I e II;

L. 27-12-2002 n. 289. Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003)- artt. 6 e 12;

L. 30-12-2004 n. 311. Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2005)- art. 1, c. CDXIV;

L. 27-12-2006 n. 296. Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2007)- art. 1 cc. XXX, CIX, CX e CCCXXVI;

L. 24-12-2007 n. 244. Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2008)- art. 1, c. LXV;

L. 31-12-2009 n. 196. Legge di contabilità e finanza pubblica- artt. 1, c. IV, 24, c. II e 40, lettera p);

L. 24-12-2012 n. 243. Disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'articolo 81, sesto comma, della Costituzione- art. 15, c. VIII.

1.2 Decreti Presidente Repubblica

D.P.R. 26-10-1972 n. 633. Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto- artt. 17, 18, 19, 19-*bis*, 19-*bis* 1, 19-*bis* 2, 19-*ter*, 22, 27, 30, cc. II, III e IV, 33, 34 c. IX, 38-*bis*, c. I, 57, c. I e 73;

D.P.R. 29-9-1973 n. 600. Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi- art. 37-*bis*, c. VIII;

D.P.R. 29-9-1973 n. 602. Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito- artt. 20, 28-*ter*, 28-*quater e* 28-*quinquies;*

D.P.R. 6-10-1978, n. 627. Norme integrative e correttive del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, concernente istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, in attuazione della delega prevista dall'art. 7 della L. 10 maggio 1976, n. 249, riguardante l'introduzione dell'obbligo di emissione del documento di accompagnamento dei beni viaggianti;

D.P.R. 29-1-1979 n. 24. Disposizioni integrative e correttive del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, anche in attuazione della delega prevista dalla L. 13 novembre 1978, n. 765, riguardante l'adeguamento della disciplina dell'imposta sul valore aggiunto alla normativa comunitaria;

D.P.R. 31-3-1979 n. 94. Disposizioni transitorie e di attuazione del D.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24, nonché norme integrative e correttive dello stesso decreto e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in materia di imposta sul valore aggiunto;

D.P.R. 22-12-1986 n. 917/A. Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi [Testo ante riforma 2004]- artt. 11,c. III, 19, c. II e 94;

D.P.R. 22-12-1986 n. 917. Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi [Testo post riforma 2004]- artt. 22 e 80;

D.P.R. 20-4-1994 n. 367. Regolamento recante semplificazione e accelerazione delle procedure di spesa e contabili- art. 10;

D.P.R. 10-11-1997 n. 443. Regolamento concernente la previsione, a seguito del provvedimento di diniego del rimborso IVA con contestuale riconoscimento del credito, delle possibilità di computare il medesimo in detrazione in un periodo successivo- art. 1, cc. I, II, III;

D.P.R. 22-7-1998 n. 322. Regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 3, comma 136, della legge 23 dicembre 1996, n. 662- art. 1, c. V;

D.P.R. 14-10-1999 n. 542. Regolamento recante modificazioni alle disposizioni relative alla presentazione delle dichiarazioni dei redditi, dell'IRAP e dell'IVA- artt. 8 e 11, c. I, lettera f);

D.P.R. 7-12-2001 n. 435. Regolamento recante modifiche al D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, nonché disposizioni per la semplificazione e razionalizzazione di adempimenti tributari;

D.P.R. 16-4-2003 n. 126. Regolamento per la razionalizzazione e la semplificazione di adempimenti tributari in materia di imposte sui redditi, di IVA, di scritture contabili e di trasmissione telematica.

1.3 Regi Decreti

R.D. 18-11-1923 n. 2440. Nuove disposizioni sull'amministrazione del patrimonio e sulla contabilità generale dello Stato- art. 69;

R.D. 23-5-1924 n. 827. Regolamento per l'amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato- artt. 49, 225, 226, 230 e 585;

R.D. 16-3-1942 n. 262. Approvazione del testo del Codice civile- artt. 1241, 1243, 1246, 1252 e 2409-*bis*.

1.4 Decreti Legislativi

D.Lgs. 31-12-1992 n. 546. Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413- artt. 17-*bis* e 48;

D.Lgs. 30-12-1992 n. 504. Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'articolo 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421- art. 13;

D.Lgs. 26-10-1995 n. 504. Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative- art. 14, c. IV;

D.Lgs. 19-6-1997 n. 218. Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale- artt. 5, c. I-*bis*, 5-*bis,* 8, 11, c. I-*bis* e 15;

D.Lgs. 9-7-1997 n. 241. Norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni- artt. 17, 20, 22, 25, 35 e 38 c. I lettera a);

D.Lgs. 15-12-1997 n. 446. Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali- artt. 30 e 50, c. VII;

D.Lgs. 18-12-1997 n. 472. Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662- artt. 16, c. III, 17, c. II, 23 e 25, c. III-*quater*;

D.Lgs. 23-3-1998 n. 56. Disposizioni integrative e correttive dei decreti legislativi emanati a norma dell'articolo 3, commi 19, 66, 134, 138, da 143 a 149 e 151, e 162, lettere a), b), c), d) ed f), della L. 23 dicembre 1996, n. 662- art. 2, c. I;

D.Lgs. 28-9-1998 n. 360. Istituzione di una addizionale comunale all'IRPEF, a norma dell'articolo 48, comma 10, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, come modificato dall'articolo 1, comma 10, della legge 16 giugno 1998, n. 191- art. 1, c. X;

D.Lgs. 19-11-1998 n. 422. Disposizioni integrative e correttive dei D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 237 e D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, e D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472- art. 2, lettera a);

D.Lgs. 22-2-1999 n. 37. Riordino della disciplina della riscossione mediante ruolo, a norma dell'articolo 1, comma 1, lettere a) e c), della L. 28 settembre 1998, n. 337- art. 1;

D.Lgs. 13-4-1999 n. 112. Riordino del servizio nazionale della riscossione, in attuazione della delega prevista dalla legge 28 settembre 1998, n. 337- art. 17;

D.Lgs. 10-3-2000 n. 74. Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205- art. 10-*quater*;

D.Lgs. 12-12-2003 n. 344. Riforma dell'imposizione sul reddito delle società, a norma dell'articolo 4 della L. 7 aprile 2003, n. 80- art. 1;

D.Lgs. 11-2-2010, n. 18. Attuazione delle direttive 2008/8/CE, 2008/9/CE e 2008/117/CE che modificano la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi, il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi stabiliti in altro Stato membro, nonché il sistema comune dell'IVA per combattere la frode fiscale connessa alle operazioni intracomunitarie;

D.Lgs. 23-6-2011 n. 118. Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42- art. 1, c. I.

1.5 Decreti Legge

L. 7-8-1982 n. 516, Conversione in legge, con modificazioni, del D.L. 10 luglio 1982, n. 429, recante norme per la repressione dell'evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria. Delega al Presidente della Repubblica per la concessione di amnistia per reati tributari- art. 4, c. I, lettera d);

L. 13-5-1988 n. 154, Conversione in legge, con modificazioni, del D.L. 14 marzo 1988, n. 70, recante norme in materia tributaria nonché per la semplificazione delle procedure di accatastamento degli immobili urbani- art. 5, c. IV-*ter*;

L. 6-2-1992 n. 66, Conversione in legge, con modificazioni, del D.L. 30 dicembre 1991, n. 417, recante disposizioni concernenti criteri di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, delle tasse per i contratti di trasferimento di titoli o valori e altre disposizioni tributarie urgenti-art. 2;

L. 29-10-1993 n. 427, Conversione in legge, con modificazioni, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, recante armonizzazione delle disposizioni in materia di imposte sugli oli minerali, sull'alcole, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati e in materia di IVA con quelle recate da direttive CEE e modificazioni conseguenti a detta armonizzazione, nonché disposizioni concernenti la disciplina dei centri autorizzati di assistenza fiscale, le procedure dei rimborsi di imposta, l'esclusione dall'ILOR dei redditi di impresa fino all'ammontare corrispondente al contributo diretto lavorativo, l'istituzione per il 1993 di un'imposta erariale straordinaria su taluni beni ed altre disposizioni tributarie;

L. 23-11-2001 n. 410, Conversione in legge, con modificazioni, del D.L. 25 settembre 2001, n. 351, recante disposizioni urgenti in materia di privatizzazione e valorizzazione del patrimonio immobiliare pubblico e di sviluppo dei fondi comuni di investimento immobiliare-art. 8;

L. 4-8-2006 n. 248, Conversione in legge, con modificazioni, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, recante disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione

della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale- art. 35, cc. VII, XV e XVI;

L. 28-1-2009 n. 2, Conversione in legge, con modificazioni, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, recante misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale- artt. 9, cc. III-*bis* e III-*ter*, lettera b), 16 c. III, 27, cc. XVIII e XXVIII, 29 c. VII;

L. 3-8-2009 n. 102, Conversione in legge, con modificazioni, del D.L. 1° luglio 2009, n. 78, recante provvedimenti anticrisi, nonché proroga di termini e della partecipazione italiana a missioni internazionali- art. 10;

L. 30-7-2010 n. 122, Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, recante misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica- art. 31 c. I-*bis*;

L. 14-9-2011 n. 148, Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, recante ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo. Delega al Governo per la riorganizzazione della distribuzione sul territorio degli uffici giudiziari- art. 2 c. XXXVI-*decies*;

L. 6-7-2012 n. 94, Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 7 maggio 2012, n. 52, recante disposizioni urgenti per la razionalizzazione della spesa pubblica;

L. 6-6-2013 n. 64, Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, recante disposizioni urgenti per il pagamento dei debiti scaduti della pubblica amministrazione, per il riequilibrio finanziario degli enti territoriali, nonché in materia di versamento di tributi degli enti locali. Disposizioni per il rinnovo del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria- artt. 7 e 9.

1.6 Decreti Ministeriali

D.M. 13-12-1979. Norme in materia di imposta sul valore aggiunto relative ai versamenti e alle dichiarazioni delle società controllate- art. 6;

D.M. 6-12-1986. Disciplina relativa al rilascio delle autorizzazioni all'esportazione e al transito di materiale di armamento;

D.M. 30-3-1992. Caratteristiche della ricevuta fiscale e dello scontrino fiscale, anche manuale o prestampato a tagli fissi, idonei alla certificazione delle operazioni di cui all'art. 12, comma 1, della legge 30 dicembre 1991, n. 413;

D.M. 28-12-1993 n. 567. Regolamento di attuazione dell'art. 78, commi da 27 a 38, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, concernente l'istituzione del conto fiscale- artt. 17, 19, 21;

D.M. 22-5-1998 n. 183. Regolamento recante norme per l'individuazione della struttura di gestione prevista dall'articolo 22, comma 3, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, nonché la determinazione delle modalità per l'attribuzione agli enti destinatari delle somme a ciascuno di essi spettanti;

D.M. 31-5-1999 n. 164. Regolamento recante norme per l'assistenza fiscale resa dai Centri di assistenza fiscale per le imprese e per i dipendenti, dai sostituti d'imposta e dai professionisti ai sensi dell'articolo 40 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241- art. 2, c. II;

D.Dirig. 31-3-2000. Estensione dell'applicazione dei versamenti unitari con compensazione ed approvazione del nuovo modello di pagamento per l'esecuzione di tali versamenti, ai sensi degli articoli 17, comma 2, lettera h-ter), e 24, comma 4, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241;

D.Dirett. 10-2-2011. Modalità di compensazione delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali mediante i crediti relativi alle stesse imposte ai sensi dell'articolo 31, comma 1, secondo periodo, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge del 30 luglio 2010, n. 122;

D.M. 22-5-2012. Modalità di certificazione del credito, anche in forma telematica, di somme dovute per somministrazione, forniture e appalti da parte delle amministrazioni dello Stato e degli enti pubblici nazionali;

D.M. 25-6-2012. Modalità con le quali i crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, maturati nei confronti delle Regioni, degli Enti locali e degli Enti del Servizio Sanitario Nazionale per somministrazione, forniture e appalti, possono essere compensati, con le somme dovute a seguito di iscrizione a ruolo, ai sensi dell'articolo 31, comma 1-*bis*, del decreto-legge 31 maggio 2010 n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122;

D.M. 24-9-2012. Modifica del decreto 22 maggio 2012, recante "Modalità di certificazione del credito, anche in forma telematica, di somme dovute per somministrazione, forniture e appalti da parte delle amministrazioni dello Stato e degli enti pubblici nazionali";

D.M. 19-10-2012. Modalità con le quali i crediti non prescritti certi liquidi ed esigibili maturati nei confronti dello Stato e degli enti pubblici nazionali per somministrazioni, forniture e appalti, possono essere compensati con le somme dovute a seguito di iscrizione a ruolo ai sensi dell'articolo 28-quater del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602;

D.M. 19-10-2012. Modifiche al decreto 25 giugno 2012, recante: "Modalità di certificazione del credito, anche in forma telematica, di somme dovute per somministrazione, forniture e appalti, da parte delle Regioni, degli Enti locali e degli enti del Servizio sanitario nazionale, di cui all'articolo 9, commi 3-*bis* e 3-ter del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2 e successive modificazioni e integrazioni".

2.LEGISLAZIONE ESTERA

2.1 Normativa Comunitaria

Regolamento (CE) n. 1798 7 ottobre 2003, relativo alla cooperazione amministrativa in materia d'imposta sul valore aggiunto e che abroga il regolamento (CEE) n. 218/92;

Regolamento (CE) n. 143 12 febbraio 2008, che modifica il regolamento (CE) n. 1798/2003 per quanto concerne l'introduzione di modalità di cooperazione amministrativa e lo scambio di informazioni in considerazione delle disposizioni in materia di luogo delle prestazioni di servizi, regimi speciali e procedura di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto;

I direttiva 67/227/CEE 11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari;

II direttiva 67/228/CEE '11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari - Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto;

VI direttiva 77/388/CEE 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari. Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme;

Direttiva 2006/112/CE 28 novembre 2006, relativa al sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto;

Direttiva 2006/138/CE 19 dicembre 2006, che modifica la direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto relativamente al periodo di applicazione del regime di imposta sul valore aggiunto applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici;

Direttiva 2008/8/CE 12 febbraio 2008, che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi;

Direttiva 2008/9/CE 12 febbraio 2008, che stabilisce norme dettagliate per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, previsto dalla direttiva 2006/112/CE, ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso, ma in un altro Stato membro.

2.2 Normativa di altri Paesi Extracomunitari

2.2.1 Stati Uniti d'America

Codice Tributario – Titolo 26 – Sottotitolo F – Capitolo 65 – Sottocapitolo A 6402

2. PROVVEDIMENTI DELLA CORTE DEI CONTI

1.	Deliberazioni	163
2.	Rapporti sul Coordinamento della Finanza Pubblica	163

2.PROVVEDIMENTI DELLA CORTE DEI CONTI

1. Deliberazioni

Deliberazione n. 7/2008/GEST. Metodologie e procedure di elaborazione delle previsioni di entrata;

Deliberazione n. 9/2008/GEST. Indagine sull'andamento della spesa coperta con entrate riassegnabili;

Deliberazione n. 15/2008/GEST. Revisione dello stato di previsione dell'entrata nella legge di bilancio 2008;

Deliberazione n. 8/2010/GEST. Accertamento e riscossione delle entrate tributarie derivanti dal controllo e dalla repressione delle irregolarità e degli illeciti: Multe, ammende, sanzioni;

Deliberazione n. 1/2013. Relazione sulla tipologia delle coperture adottate e sulle tecniche di quantificazione degli oneri relative alle leggi pubblicate nel quadrimestre maggio – agosto 2012, Sezione Riunite in sede di controllo, II Quadrimestrale 2012;

Deliberazione n. 5/2013. Relazione sulla tipologia delle coperture adottate e sulle tecniche di quantificazione degli oneri relative alle Leggi pubblicate nel quadrimestre settembre – dicembre 2012 , Sezione Riunite in sede di controllo, III Quadrimestrale 2012.

2.Rapporti sul Coordinamento della Finanza Pubblica

Rapporto 2010 sul Coordinamento della Finanza Pubblica;

Rapporto 2011 sul Coordinamento della Finanza Pubblica;

Rapporto 2012 sul Coordinamento della Finanza Pubblica;

3. GIURISPRUDENZA

1.	**Nazionale**		165
	1.1	Corte Costituzionale	165
	1.2	Corte di Cassazione	165
	1.3	Commissioni Tributarie	165
2.	**Estera**		165
	2.1	Corte di Giustizia Europea	165

3 – GIURISPRUDENZA

1. Nazionale

1.1 Corte Costituzionale

Corte Costituzionale 21 luglio 1981, n. 138, in Giur.it., 1982, I, 1, 154;

Corte Costituzionale 7 maggio 2002, n. 156

Corte Costituzionale 28 marzo 2003, n. 92

1.2 Corte di Cassazione

Corte Cassaz., SS.UU., 15 maggio 1995, n. 5303, in *Il fisco*, 1996, 9645;

Corte Cassaz., Sez. I, 6 dicembre 1974, n. 4035;

Corte Cassaz., Sez. I, 23 febbraio 1994, n. 1815, in Giur. imp. 1994, 727;

Corte Cassaz., Sez. II, 23 aprile 1998, n. 4174 in banca dati *Leggi d'Italia professionale*;

Corte Cassaz., Sez. II, 8 agosto 2002, n. 11943, in *Arch. Civ*., 2003, 680;

Corte Cassaz., Sez. Trib. 12 agosto 1996, n. 7443;

Corte Cassaz., Sez. Trib., 20 novembre 2001, n. 14579;

Corte Cassaz., Sez. Trib., 20 novembre 2001, n. 14588, in il fisco, 2002, 1848;

1.3 Commissioni Tributarie

Comm. Trib. Centr., Sez. XIII, 9 maggio 1979, n. 1321, in Riv. Legisl. fisc., 1979, 1699;

Comm. Trib. Centr., Sez. V, 1 settembre 1983, n. 2241, 780;

Comm. Trib. Centr., Sez. X, 8 maggio 1985, n. 4383, 401;

Comm. Trib. primo grado, Milano. Sez. V, 30 maggio 1986, in Boll. trib., 1986, 1077, con nota di Colajanni M.P., All'errore materiale del contribuente si può sempre rimediare;

Comm. Trib. Centr., 22 ottobre 1986, n. 7964, in Comm. trib. centr., 1986, I, 593;

Comm. Trib. Reg. Bologna. Sez. I, 2 maggio 1997, n. 44, in il fisco, 1997, 8613.

2. ESTERA

2.1 Corte di Giustizia Europea

Sentenza della Corte di Giustizia 6 luglio 1995, C 62/93, Sesta Sezione, (Interpretazione degli artt. 11, 17 e 27 della sesta direttiva IVA - Regime greco di tassazione dei prodotti petroliferi - Base imponibile - Diritto alla detrazione dell'imposta – Esenzione, BP Soupergaz);

Sentenza della Corte di Giustizia 24 ottobre 1996, causa C-317/94, Sesta Sezione, (Imposta sul valore aggiunto - Sesta direttiva - Buoni rimborso e buoni sconto - Base imponibile, Elida Gibbs, punti 18 24);

Sentenza della Corte di Giustizia 8 dicembre 1997, 98/C 72/01, Quinta Sezione, (cause riunite 286/94, C 340/95, C 401/95 e C 47/96, Molenheide ed altri);

Sentenza della Corte di Giustizia 11 giugno 1998, causa C 283/95, (Disposizioni fiscali - Sesta direttiva IVA - Applicazione in caso di organizzazione di giochi d'azzardo illeciti - Determinazione della base imponibile, Fischer, punti 21 e 27);

Sentenza della Corte di Giustizia 19 novembre 1998 Causa C- 85/97, Quarta Sezione, (IVA - Termine di prescrizione - Dies a quo - Modalità di calcolo);

Sentenza della Corte di Giustizia 22 febbraio 2001, causa C-408/98, Quinta Sezione, (IVA - Artt. 5, n. 8, e 17, nn. 2, lett. a), e 5, della sesta direttiva IVA - Trasferimento di un'universalità di beni - Detrazione dell'imposta versata a monte per i servizi utilizzati dal cedente per le esigenze del trasferimento - Beni e servizi utilizzati per le esigenze delle operazioni del soggetto passivo soggette ad imposta, Abbey National, punto 24);

Sentenza della Corte di Giustizia 3 maggio 2001, causa C 481/98, Sesta Sezione, (Inadempimento di uno Stato - Sesta direttiva IVA - Artt. 12, n. 3, lett. a), e 28, n. 2, lett. a) - Aliquota ridotta, Commissione/Francia, punto22);

Sentenza della Corte di Giustizia 25 ottobre 2001, C 78/00, Quinta Sezione, (Inadempimento di uno Stato - Artt. 17 e 18 della sesta direttiva IVA - Rimborso dell'eccedenza di IVA mediante assegnazione di titoli di Stato - Categoria di contribuenti in situazione di credito d'imposta, Commissione/Italia);

Sentenza della Corte di Giustizia 29 aprile 2004, causa C 137/02, Quinta Sezione, (Domanda di pronuncia pregiudiziale - Interpretazione della sesta direttiva IVA - Diritto di detrazione dell'IVA pagata a monte da una Vorgründungsgesellschaft -società di diritto civile avente ad oggetto la predisposizione dei mezzi necessari all'attività di una costituenda società di capitali- Trasferimento a titolo oneroso alla costituita società di capitali dell'intero complesso dei detti mezzi - Trasferimento non soggetto ad IVA a seguito dell'esercizio della facoltà -prevista nell'art. 5, n. 8, della sesta direttiva IVA- da parte dello Stato membro interessato, Faxworld, punto 37);

Sentenza della Corte di Giustizia 21 aprile 2005, causa C 25/03, Seconda Sezione, (Sesta direttiva IVA - Costruzione di un edificio ad uso abitativo da parte di due coniugi in comproprietà senza svolgimento di attività economica in comune - Utilizzazione di un locale da parte di uno dei comproprietari ai fini dello svolgimento di attività professionale - Status di soggetto passivo di imposta - Diritto a deduzione - Modalità d'esercizio - Requisiti della fattura, punto 70);

Sentenza della Corte di Giustizia 6 ottobre 2005, causa C- 291/03, Terza Sezione, (My Travel plc contro Commissioners of Customs & Excise, Sesta direttiva IVA - Regime delle agenzie di viaggi - Viaggi "tutto compreso" - Prestazioni acquisite presso terzi e prestazioni proprie - Metodo di calcolo dell'imposta, punto 30);

Sentenza della Corte di Giustizia 6 luglio 2006, cause riunite C 439/04 e C 440/04, Terza Sezione, (Kittel e Recolta Recycling, Sesta direttiva IVA - Deduzione dell'IVA pagata a monte - Frodi mediante operazioni 'carosello' - Contratto di vendita inficiato da nullità assoluta nel diritto interno, punto 48);

Sentenza della Corte di Giustizia 8 febbraio 2007, causa C 435/05, Quarta Sezione, (Sesta direttiva IVA - Art. 17, n. 2 - Diritto a detrazione - Costi connessi a servizi di consulenza ricevuti nell'ambito di una procedura di arbitrato relativa alla determinazione dell'importo di un credito facente parte del patrimonio dell'impresa, ma sorto in capo al suo titolare prima che questi fosse sottoposto all'obbligo di assolvere l'IVA, Investrand, punto 22);

Sentenza della Corte di Giustizia 28 giugno 2007, causa C 363/05, Terza Sezione, (JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e The Association of Investment Trust Companies, Sesta direttiva IVA - Art. 13, parte B, lett. d), punto 6 - Esenzione - Fondi comuni d'investimento - Nozione - Definizione da parte degli Stati membri - Potere discrezionale - Limiti - Fondi di tipo chiuso, punto 29);

Sentenza della Corte di Giustizia 18 dicembre 2007, C 368/06, Prima Sezione, (Cedilac SA/Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, Sesta direttiva IVA — Diritto alla detrazione — Principi della detrazione immediata e di neutralità fiscale — Riporto dell'eccedenza dell'IVA al periodo successivo o rimborso — Norma del differimento di un mese — Disposizioni transitorie — Mantenimento dell'esenzione);

Sentenza della Corte di Giustizia 10 aprile 2008, causa C 309/06, Terza Sezione (Marks & Spencer Fiscalità — Sesta direttiva IVA — Esonero con rimborso delle imposte pagate a monte — Tassazione erronea in applicazione dell'aliquota normale — Diritto all'aliquota zero — Diritto al rimborso — Efficacia diretta — Principi generali del diritto comunitario — Arricchimento senza causa, punti 49 e 51);

Sentenza della Corte di Giustizia 8 maggio 2008, cause riunite C 95/07 e C 96/07, Terza Sezione, (Ecotrade, Sesta direttiva IVA — Inversione contabile — Diritto a detrazione — Termine di decadenza — Irregolarità contabile e di dichiarazione riguardante operazioni soggette al regime dell'inversione contabile, punto 63);

Sentenza della Corte di Giustizia 10 luglio 2008, C 25/07, Prima Sezione, (IVA - Direttive 67/227/CEE e 77/388/CEE - Normativa nazionale che fissa le modalità di rimborso dell'eccedenza di IVA - Principi di neutralità fiscale e di proporzionalità - Misure particolari di deroga, Sosnowska, punti 14 e 15);

Sentenza della Corte di Giustizia 5 marzo 2009, causa C 302/07, Quarta Sezione, (JD Wetherspoon, Prima e sesta direttiva IVA - Principi di neutralità fiscale e di proporzionalità - Norme riguardanti l'arrotondamento degli importi dell'IVA - Metodi e livelli di arrotondamento, punto 34);

Sentenza della Corte di Giustizia 23 aprile 2009, causa C 74/08, Quarta Sezione, (PARAT Automotive Cabrio, Sesta direttiva IVA — Adesione di un nuovo Stato membro — Imposta relativa all'acquisto sovvenzionato di beni strumentali — Diritto alla detrazione — Esclusioni previste da una normativa nazionale al momento dell'entrata in vigore della sesta direttiva — Facoltà per gli Stati membri di mantenere esclusioni, punto 15);

Sentenza della Corte di Giustizia 29 ottobre 2009, causa C 174/08, Quarta Sezione (NCC Construction Danmark, Sesta direttiva IVA — Art. 19, n. 2 — Detrazione dell'imposta pagata a monte — Soggetto passivo misto — Beni e servizi utilizzati contemporaneamente per operazioni soggette ad imposta e per operazioni esenti — Calcolo del prorata di detrazione — Nozione di operazioni immobiliari accessorie — Prestazioni a se stessi — Principio di neutralità fiscale, punti 27, 40 e 44);

Sentenza della Corte di Giustizia 6 maggio 2010, causa C 94/09, Prima Sezione (Commissione/Francia, Inadempimento di uno Stato — IVA — Direttiva 2006/112/CE — Art. 98, nn. 1 e 2 — Prestazioni di servizi fornite dalle agenzie di pompe funebri — Applicazione di un'aliquota ridotta alle prestazioni di trasporto di salme con veicoli, punto 40);

Sentenza della Corte di Giustizia 10 giugno 2010, causa C 58/09, Prima Sezione, (Leo-Libera, Domanda di pronuncia pregiudiziale — Imposta sul valore aggiunto — Direttiva 2006/112/CE — Art. 135, n. 1, lett. i) — Esenzione delle scommesse, lotterie e altri giochi di azzardo — Presupposti e limiti — Potere di determinazione degli Stati membri, punto 34);

Sentenza della Corte di Giustizia 30 settembre 2010, causa C 392/09, Terza Sezione, (Uszodaépítö, Sesta direttiva IVA — Direttiva 2006/112/CE — Diritto a detrazione dell'imposta versata a monte — Nuova normativa nazionale — Requisiti relativi al contenuto della fattura — Applicazione con effetto retroattivo — Perdita del diritto a detrazione, punto 39);

Sentenza della Corte di Giustizia 12 maggio 2011, C 107/10, Terza Sezione, (Rinvio pregiudiziale — IVA — Direttive 77/388/CEE e 2006/112/CE — Rimborso — Termini — Interessi — Compensazione — Principi di neutralità fiscale e di proporzionalità — Tutela del legittimo affidamento, punto 65);

Sentenza della Corte di Giustizia 28 luglio 2011 causa C 274/10, Terza Sezione, (Commissione europea contro Repubblica di Ungheria, Inadempimento di uno Stato — Fiscalità — IVA — Direttiva 2006/112/CE — Diritto alla detrazione — Modalità d'esercizio — Art. 183 — Normativa nazionale che consente il rimborso dell'eccedenza di IVA solo nei limiti in cui essa superi l'importo dell'imposta a monte risultante da operazioni che non hanno ancora dato luogo a pagamento, punto 48).

4. PRASSI AMMINISTRATIVA

1.	Circolari	169
2.	Risoluzioni	170
3.	Provvedimenti	170

4 - PRASSI AMMINISTRATIVA

1.Circolari

Circolare del 15/02/1993 n. 19 - Min. Finanze - Tasse e Imposte Indirette sugli Affari, Iva. Decreto ministeriale 30 marzo 1992. Caratteristiche degli apparecchi misuratori fiscali idonei alla certificazione delle operazioni di cui all'art. 12, comma 1', della legge 30.12.1991, n. 413, nonché' nelle operazioni di commercio effettuate su aree pubbliche ai sensi della legge 28 marzo 1991, n.112;

Circolare del 16/12/1994 n. 210 - Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. VI, Rimborsi I.V.A. - Interpretazione dell'art. 30, comma 3, lettera a) del D.P.R. n. 633/1972;

Circolare del 14/03/1995 n. 81 - Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. VI, I.V.A. - Rimborsi ex art. 30, comma 3, lett. a) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - Nuove disposizioni di cui all'art. 2, commi 4 e 5, del D.L. 25 febbraio 1995, n. 48- parte 1;

Circolare del 08/08/1997 n. 235 - Min. Finanze - Dip. Entrate Accertamento e Programmazione Serv. I, Decreto Legislativo 19 giugno 1997, n. 218 - Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale - Indicazioni operative;

Circolare del 12/03/1998 n. 84 - Min. Finanze - Dip. Entrate Riscossione Serv. II, I.V.A. - Art. 38-*bis*, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, come modificato dall'art. 24, comma 22, legge 27 dicembre 1997, n. 449. Modalità di effettuazione dei rimborsi I.V.A.. Prestazione delle relative garanzie;

Circolare del 04/03/1999 n. 54 - Min. Finanze - Dip. Entrate Riscossione Serv. I, Articolo 38-*bis* del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633. Modifiche recate dall'articolo 3 del decreto legislativo 19 novembre 1998, n. 422;

Circolare del 17/06/1999 n. 134 - Min. Finanze - Dip. Entrate Accertamento e Programmazione Uff. del Dir. Centrale, Disposizioni in materia di assistenza fiscale - Visto di conformità di cui all'art. 35 del d.lgs. n. 241 del 1997;

Circolare del 28/06/2001 n. 65 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Accertamento, Accertamento con adesione - Decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 - Approfondimenti di aspetti concernenti la gestione dei procedimenti;

Circolare del 16/02/2009 n. 4 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Accertamento, Definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio. Modifiche alla disciplina della rinuncia all'impugnativa - Art. 27 del decreto legge del 29 novembre 2008, n 185, convertito dalla legge del 28 gennaio 2009, n. 2;

Circolare del 09/04/2009 n. 13 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Accertamento, Prevenzione e contrasto dell'evasione - Anno 2009 - Indirizzi operativi;

Circolare del 23/12/2009 n. 57 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Servizi ai Contribuenti, Primi chiarimenti in merito alle disposizioni stabilite dall'articolo 10 del decreto-legge n. 78 del 1 luglio 2009, convertito con modificazioni dalla legge n. 102 del 3 agosto 2009. Visto di conformità per l'utilizzo in compensazione dei crediti IVA per importi superiori a 15.000 euro;

Circolare del 15/01/2010 n. 1 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa, Controllo preventivo delle compensazioni dei crediti relativi all'imposta sul valore aggiunto – art. 10 del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102;

Circolare del 12/03/2010 n. 12 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa, Profili interpretativi emersi nel corso degli incontri con la stampa specializzata;

Circolare del 16/04/2010 n. 20 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Accertamento, Prevenzione e contrasto dell'evasione – Anno 2010 – Indirizzi operativi;

Circolare del 03/06/2010 n. 29 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Servizi ai Contribuenti, Risposte a quesiti in materia di controllo delle compensazioni Iva e ad altri quesiti sulla compilazione del modello F24;

Circolare del 15/02/2011 n. 4 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa, Decreto-legge del 31 maggio 2010 n. 78, convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122. Commento alle novità fiscali - Primi chiarimenti;

Circolare del 04/03/2011 n. 10 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa, Rimborsi erogabili senza prestazione di garanzia – Art. 38-*bis*, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;

Circolare del 11/03/2011 n. 13 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Accertamento, Attività di controllo in relazione al divieto di compensazione, in presenza di ruoli scaduti, di cui all'articolo 31, comma 1, del decreto legge n. 78 del 31 maggio 2010;

Circolare del 18/05/2011 n. 21 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Accertamento, Prevenzione e contrasto dell'evasione – Anno 2011 – Indirizzi operativi;

Circolare del 10/04/2013 n. 17 – Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, Pagamento dei debiti delle Amministrazioni dello Stato. Applicazione dell'articolo 5 del decreto-legge n. 35 del 2013 recante "Disposizioni urgenti per il pagamento dei debiti scaduti della pubblica amministrazione, per il riequilibrio finanziario degli enti territoriali, nonché in materia di versamento dei tributi degli enti locali".

2. Risoluzioni

Risoluzione del 03/11/2000 n. 165 - Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Uff. del Dir. Centrale, I.V.A. - Art. 38-*bis* D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. - Rimborso di credito I.V.A. di importo non superiore a lire 10 milioni e compensazione della rimanente parte non chiesta a rimborso. - Esonero dalla prestazione delle garanzie;

Risoluzione del 12/06/2001 n. 86 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, Modalità di trattazione delle richieste di rimborso IVA - Controllo della posizione fiscale del richiedente il rimborso - Richiesta di parere;

Risoluzione del 01/08/2007 n. 198 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, Articolo 90, decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43 - Esonero dalla prestazione di polizza fideiussoria a garanzia del rimborso dei crediti IVA a beneficio dell'Istituto ALFA- Ammissibilità.

3. Provvedimenti

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 15 febbraio 2007 - Agenzia delle Entrate , Approvazione del modello di dichiarazione "Unico 2007 - ENC", con le relative istruzioni, che gli enti non commerciali residenti nel territorio dello Stato e i soggetti non residenti ed equiparati devono presentare nell'anno 2007, ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto. Approvazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti, ai fini dell'applicazione dei parametri da utilizzare per il periodo d'imposta 2006;

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 17 gennaio 2011, Approvazione dei modelli di dichiarazione IVA/2011 concernenti l'anno 2010, con le relative istruzioni, da presentare nell'anno 2011 ai fini dell'imposta sul valore aggiunto nonché del modello IVA 74 *bis* con le relative istruzioni (Pubblicato il 18/01/11 ai sensi dell'articolo 1, comma 361, della legge 24 dicembre 2007, n° 244);

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 28 gennaio 2011, Modalità e termini di esecuzione dei rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto di cui all'articolo 38-*bis*, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 26 ottobre 1972, e successive modificazioni. Approvazione delle specifiche tecniche dei flussi telematici per la trasmissione delle relative informazioni tecniche tra Agenzia delle Entrate e agenti della riscossione.

5. DOTTRINA

1.	Documentazione Istituzionale e Studi	172
2.	Autori	172

5. DOTTRINA

1. Documentazione Istituzionale e Studi

COMMISSIONE EUROPEA. La lotta contro le frodi fiscali nel Mercato unico, 2000/C 268/12, Parere del Comitato economico e sociale;

COMMISSIONE EUROPEA. Relazione al Parlamento Europeo sul futuro dell'IVA, Atto A 7 – 0318/2011, Commissione per i problemi economici e monetari;

COMMISSIONE EUROPEA. "Study to quantify and analyse the Vat gap in the EU-25 Member States, 21 September 2009", London, UK.- Studio RECKON LLP;

BANCA D'ITALIA. La misurazione dell'economia sommersa attraverso l'approccio della domanda di circolante: una reinterpretazione della metodologia con un'applicazione all'Italia di G. Ardizzi, C. Petraglia, M. Piacenza e G. Turati. Temi di discussione n. 864, aprile 2012;

FONDO MONETARIO INTERNAZIONALE: "VAT Refunds: A Review of Country Experience, IMF Working Paper" – G. Harrison e R. Krelove - Novembre 2005

AGENZIA DELLE ENTRATE: "I nuovi dati sull'evoluzione e la distribuzione dell'evasione: verso una stima del tax gap?" – A. Braiotta, E. D'Agosto e S. Pisani – Relazione al Convegno "La campagna di primavera contro l'evasione: logica e strategie dell'Agenzia delle Entrate", Milano "Bicocca", 20 aprile 2012.

2. Autori

BARETTONI ARLERI A. Obbligazioni pubbliche, in Enc. dir., XXIX, Milano, 1979, 383 ss.;

BERLIRI A.. Principì di diritto tributario, II, tomo I, 326 e ss.;

BODDA P.. Sulla inderogabilità delle norme tributarie, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1937, II, 244 – 245;

COCIVERA B.. La compensazione nel diritto finanziario, in Rass. dir. pubbl. 1962, 5;

CONVENEVOLE R.. La materia oscura dell'IVA. Ed. 2009 e 2011;

DEL FEDERICO L.. Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici, Torino, 2000, 180 ss.;

FALCON G.D.. Obbligazioni pubbliche, in Enc. giur. Treccani, XXI, Roma, 1990, 1 ss.;

FALSITTA G.. Manuale di diritto tributario. Parte Generale, Padova, 2003, 491;

FANTOZZI A.. Il diritto tributario, 54 e 279 ss.;

GIANNINI A.D.. Istituzioni di diritto tributario, 78 ss.;

GIANNINI M.S.. Le obbligazioni pubbliche, Milano, 1964;

GIRELLI G.. La compensazione tributaria, Ed. Giuffrè;

MICHELI G. – TREMONTI G.. Obbligazioni (dir. trib.), 453;

NIGRO M.. Giustizia Amministrativa, VI ed., Bologna, 2002, 203 E 204;

POMINI R. . L'inderogabilità dell'obbligazione tributaria tra privato e Comune, 1950, II, 51 ss.;

SALVINI L.. Sarebbe preferibile l'opzione dell'immediata applicabilità, 29;

SANTI ROMANO U.. Principii di diritto amministrativo italiano, 271;

TESAURO F.. Istituzioni di diritto tributario. Parte generale, 5 ss.;

TESORO G.. Principi di diritto tributario, Bari, 1938, 496 ss.;

ZANOBINI G.. Corso di diritto amministrativo, IV, 430;

ZUDDAS G. Compensazione tributaria, 3 ss.