



FONDAZIONE
ACCADEMIA ROMANA DI RAGIONERIA
GIORGIO DI GIULIOMARIA

NOTA OPERATIVA N. 4/2013

OGGETTO: Compensazione dei crediti con la pubblica amministrazione e aspetti contabili

- Introduzione

Il Decreto Legge n.35, dell'8 aprile 2013, ha recentemente "sbloccato" il pagamento dei debiti della Pubblica Amministrazione nei confronti delle imprese.

I contribuenti che, alla data del 31 dicembre 2012, vantano dei crediti nei confronti della pubblica amministrazione potranno ottenere, alternativamente, il pagamento di quanto dovuto, ovvero, **la compensazione del credito vantato, con alcune tipologie di debiti tributari.**

L'intervento normativo, aggiungendo l'art. 28-quinquies al D.P.R. 602/1973, **amplia la categoria di debiti tributari che potranno essere compensati.**

Prima dell'entrata in vigore del decreto legge in rassegna, infatti, ai sensi dell'art. 28-quater del D.P.R. 602/1973, era già possibile compensare i crediti spettanti, ma esclusivamente con le somme iscritte a ruolo.

Nella presente nota operativa saranno esaminate le principali novità derivanti dal recente intervento normativo e i relativi aspetti contabili.

- Le regole della compensazione

La possibilità di compensare crediti verso la Pubblica Amministrazione e debiti tributari deriva, come anticipato, dall'art. **28-quater** del D.P.R. 602/1973.

Secondo la norma richiamata (già in vigore), i soggetti che vantano "*crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, maturati nei confronti dello Stato, degli Enti pubblici nazionali, delle Regioni, degli Enti locali e degli Enti del Servizio sanitario nazionale per somministrazione, forniture e appalti*", possono compensarli con le somme dovute a seguito di iscrizione a ruolo.

Affinché il credito possa essere compensato è tuttavia **indispensabile** ottenere la **certificazione del credito**, prevista dall'art.9, comma 3-bis, del Decreto Legge 185/2008, **da parte dell'Ente debitore**.

L'art. 28-quater, dunque, stabilisce la “**regola generale**” secondo cui:

1. Possono essere compensate solo le somme iscritte a ruolo;
2. I crediti non devono risultare prescritti;
3. I crediti devono essere certificati dall'Ente debitore;
4. I crediti devono derivare da somministrazioni, forniture e appalti;

In merito alla tipologia di crediti utilizzabili in compensazione è necessario evidenziare che risultano **esclusi i crediti vantati da professionisti** in quanto non rientrano nell'attività di somministrazione, fornitura e appalti.

Risultano altresì **esclusi, poiché non certificabili**:

- I crediti vantati nei confronti di Enti locali commissariati;
- I crediti vantati nei confronti di Enti del Servizio Sanitario Nazionale sottoposti a piano di rientro del disavanzo, se nell'ambito del piano sono previste operazioni relative al debito.
- I crediti vantati nei confronti di Organi costituzionali e a rilevanza costituzionale;
- I crediti vantati nei confronti di Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni;
- I crediti vantati nei confronti di Enti pubblici economici;
- I crediti vantati nei confronti di Società a partecipazione pubblica;

Il recente Decreto Legge 35/2013, ha aggiunto al D.P.R. 602/1973 l'art. **28-quinquies**.

La novità rispetto all'articolo precedente è che **i crediti che risultano maturati alla data del 31/12/2012** potranno essere compensati non solo con le somme iscritte a ruolo ma anche con le somme dovute in base ai seguenti istituti:

- Accertamento con adesione (ex art. 8 e 11 del D.lgs. 218/1997);
- Definizione a seguito di invito a comparire (ex art. 5 D.lgs. 218/1997);
- Adesione al verbale di constatazione (ex art. 5-bis D.lgs. 218/1997);
- Acquiescenza (ex art. 15 D.lgs. 218/1997);
- Definizione agevolata sanzioni tributarie (ex art. 16 e 17 D.lgs. 472/1997);
- Conciliazione giudiziale (ex art. 48 D.lgs. 546/1992);
- Mediazione (ex art. 17-bis D.lgs. 546/1992).

CREDITI MATURATI ENTRO IL 31/12/2012	CREDITI MATURATI OLTRE IL 31/12/2012
<ul style="list-style-type: none"> COMPENSAZIONE AMMESSA CON SOMME DOVUTE NEI CASI PREVISTI DALL'ART. 28-quinquies, D.P.R. 602/1973 	<ul style="list-style-type: none"> COMPENSAZIONE AMMESSA SOLO CON SOMME ISCRITTE A RUOLO (ex art. 28-quater, D.P.R. 602/1973)

Da un punto di vista operativo, le compensazioni oggetto di esame, potranno essere effettuate **esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia Delle Entrate.**

L'importo massimo delle compensazioni, per singolo contribuente, è pari a **euro 516.000 per l'anno 2013** e a **euro 700.000 per l'anno 2014**. Il limite in questione è **riferito ad anno solare.**

È il caso di sottolineare che allo stato attuale **le compensazioni in esame sono precluse ai soggetti non in regola con il Durc.**

Questo aspetto è stato fortemente criticato in quanto, molto spesso, le imprese che operano prevalentemente con la Pubblica Amministrazione sono "costrette" a ritardare gli adempimenti contributivi proprio a causa dei ritardati pagamenti da parte dello Stato.

Recentemente la questione è stata sottoposta agli organi di governo ed è probabile l'emanazione, a breve, di un emendamento che darà la possibilità, in via eccezionale, ai soggetti non in regola con il Durc, di effettuare le compensazioni in esame.

- **Aspetti contabili**

Per quanto riguarda le rilevazioni contabili da effettuare, per le compensazioni tra crediti verso la P.A. e debiti tributari, è necessario partire in primo luogo dalla corretta identificazione della natura dei crediti e dei debiti in esame.

In primo luogo i crediti vantati nei confronti della Pubblica Amministrazione sono dei meri **crediti commerciali** e come tali vanno trattati.

La peculiarità di tali crediti riguarda il fatto che l'Iva a debito, ai sensi dell'art. 6 comma 5 D.P.R. 633/1972, diventa esigibile al momento dell'incasso.

Tuttavia questo differimento è discrezionale nel senso che il fornitore può decidere autonomamente di applicare i principi ordinari, dettati dal decreto Iva, e conseguentemente assolvere l'imposta al momento dell'emissione della fattura anziché al momento del pagamento.

A causa del sistematico ritardo nei pagamento, da parte della Pubblica Amministrazione, è tuttavia raro che i contribuenti non si avvalgano del differimento concesso per le operazioni con lo Stato.

Da un punto di vista contabile, dunque, al momento dell'emissione della fattura **si dovrà rilevare normalmente il credito e l'Iva differita** come nell'esempio:

Ipotizziamo che sia stata venduta merce ad un Ente pubblico per un importo pari a 20.000€:

Crediti v/ente X	A		24.200	
		Merci c/vendite		20.000
		Iva a debito differita (ex art.6 comma 5)		4.200

In questo modo avremo un “*credito v/clienti*” aperto, così come il conto “*Iva a debito differita*”, da chiudere al momento della compensazione.

La rilevazione del **debito tributario** dipenderà invece dalla natura del debito stesso. Poiché i debiti da regolare tramite compensazione possono derivare sia da somme iscritte a ruolo, sia da accertamenti o da conciliazione giudiziale potremo avere le seguenti casistiche:

1. Il debito deriva da **imposte sul reddito già rilevate in bilancio nell'anno di competenza**. (Si pensi, ad esempio, a un debito Ires riportato in bilancio nell'anno X, mai pagato, iscritto a Ruolo nell'anno X+2 a seguito di controllo formale da parte dell'Agenzia delle Entrate).
2. Il debito deriva da una contestazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria relativa a un **debito tributario non rilevato in contabilità**, in quanto non prevedibile. (Si pensi, ad esempio, ad un accertamento relativo alla vendita di un immobile per il quale viene accertato un valore maggiore ai fini del calcolo dell'imposta di registro).

Nel primo caso si dovrà rilevare in prima istanza il debito tributario nell'anno di competenza:

Ipotizziamo che **nell'anno X** viene rilevato il debito Ires pari a 10.000 Euro:

Imposte correnti	A	Erario c/ Ires	10.000	
------------------	---	----------------	--------	--

Nell'anno X+1 a seguito del mancato versamento dell'imposta sarà necessario aggiornare l'importo dovuto considerando gli interessi e le sanzioni dovute a causa del mancato pagamento entro i termini. L'accantonamento potrà essere effettuato mediante una stima ovvero in base a dati certi derivanti dall'eventuale avviso di irregolarità ricevuto.

Ipotizziamo che sia pervenuto un avviso di irregolarità nell'anno X+1 nel quale vengono calcolati sanzioni e interessi pari a 1.100€, la scrittura da effettuare è la seguente:

	A	Erario c/Ires		1.100
Interessi di mora			100	
Sanzioni tributarie			1.000	

Si ricorda a riguardo che il principio contabile OIC 25, par. C.II, stabilisce che i debiti tributari devono essere esposti in bilancio comprensivi di interessi e sanzioni.

Nell'esercizio X+2 la somma dovuta viene iscritta a ruolo per un importo pari a 13.200 e si decide di compensare il debito con un credito vantato nei confronti di un Ente pubblico.

All'atto della compensazione si dovrà rilevare la chiusura del debito Ires già iscritto in bilancio (aperto per un importo pari a 11.100€), la chiusura (parziale o totale) del credito verso l'Ente e il costo derivante dai maggiori interessi/sanzioni (2.100€):

	A	Crediti v/ente X	13.100
Erario c/Ires		11.000	
Interessi di mora		100	
Sanzioni tributarie		2.000	

Trattandosi di un credito verso un ente pubblico **l'Iva diventa esigibile al momento del pagamento** (nel nostro caso il pagamento coincide con la compensazione del debito) per cui si dovrà rilevare anche l'Iva divenuta esigibile:

Iva a debito differita (ex art. 6 comma 5)	A	Iva a debito	2273
---	---	--------------	------

Può avvenire, come anticipato in precedenza, che il debito tributario non sia stato considerato se non al momento della contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria (ad esempio nell'ipotesi di notifica di un avviso di accertamento).

Ipotizziamo ad esempio che si riceva un avviso di accertamento per un importo pari a 5.000 euro. Come precisato dal principio contabile OIC-25, **si dovrà istituire un fondo** secondo il principio di prudenza. Si decide, pertanto, di creare un fondo pari alla richiesta tributaria.

La contropartita contabile del fondo sarà un conto di costo straordinario da riportare nella voce E) 21 del conto economico del bilancio:

Oneri tributari	A	Fondo imposte	5.000
-----------------	---	---------------	-------

Si ipotizzi ancora che a seguito di adesione il debito tributario risulti ridimensionato nella misura di euro 3.000. Questo avvenimento comporta la permutazione del fondo in debito (in quanto con l'adesione il debito tributario diviene certo e non più potenziale).

La differenza tra il fondo stanziato e il reale debito tributario comporta la **rilevazione di una sopravvenienza attiva o passiva a seconda che il fondo stanziato risulti superiore o inferiore al debito certo**.

Nel nostro esempio il fondo stanziato risulta superiore al reale debito per cui si dovrà rilevare una sopravvenienza attiva.

Fondo imposte	A	5.000	
		Debiti tributari	3.000
		Sopravvenienza attiva	2.000

Il debito derivante dall'adesione viene compensato con il credito vantato verso la P.A. .
All'atto della compensazione **si dovrà chiudere il debito tributario in contropartita alla chiusura del credito verso l'ente:**

Debiti tributari	A	Crediti v/ente X	3.000
------------------	---	------------------	-------

Trattandosi di un credito verso un ente pubblico **l'Iva diventa esigibile al momento del pagamento** (nel nostro caso il pagamento coincide con la compensazione del debito) per cui si dovrà rilevare l'Iva divenuta esigibile:

Iva a debito differita (ex art. 6 comma 5)	A	Iva a debito	520
---	---	--------------	-----

- Conclusioni

Il Decreto Legge 35/2013 ha modificato il D.p.r. 602/1973 introducendo l'art. 28-quinquies. Con la modifica in esame è stata **ampliata la possibilità di compensare alcuni debiti tributari con i crediti vantati nei confronti della Pubblica Amministrazione**. I crediti utilizzabili sono solo quelli **derivanti da contratti di somministrazioni, forniture e appalti**.

La novità riguarda il fatto che **i crediti maturati entro il 31/12/2012 potranno essere compensati con debiti derivanti non solo da somme iscritte a ruolo**, così come già previsto dalla normativa già in vigore prima del Decreto Legge 35/2013, **ma anche con quelli derivanti dagli istituti richiamati dall'art.28** (adesione, mediazione ecc).

Ai fini contabili si deve prestare attenzione alla **natura del debito compensato** in quanto questo potrà essere rappresentato in bilancio sia da un *"fondo per imposte"* sia da un *"debito tributario"*.

Per quanto riguarda **il credito**, invece, si dovrà considerare il fatto che le operazioni con enti pubblici generano, solitamente, Iva differita che diventa esigibile all'atto della compensazione.

Delucidazioni o ulteriori approfondimenti potranno essere effettuati, se richiesti dagli **iscritti all'Accademia di Ragioneria**.

Il Redattore
Dott. Alessandro Corona

Il Presidente della Fondazione
Prof. Paolo Moretti