

Circolare n. 3/2017 del 11 maggio 2017

LE NUOVE MODALITÀ DI COMPENSAZIONE DEI CREDITI TRIBUTARI

Nell'ambito della "Manovra correttiva", in vigore dal 24 aprile 2017, sono state apportate rilevanti modifiche all'utilizzo dei crediti in compensazione. In particolare è ora disposto che:

- per la generalità delle imposte il limite di utilizzo annuo del credito in compensazione che richiede il visto di conformità è stato ridotto da euro 15.000 a euro 5.000;
- per i soggetti titolari di partita IVA, l'obbligo di utilizzare i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate (Entratel / Fisconline) riguarda tutti i casi in cui sono effettuate compensazioni nel mod. F24, a prescindere dall'importo.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito, con la risoluzione n. 57/E del 4 maggio 2017, che le nuove regole in tema di visto di conformità sono applicabili "alle dichiarazioni presentate dal 24 aprile 2017" e pertanto "per le dichiarazioni già presentate entro il 23 aprile scorso prive del visto di conformità [...] restano applicabili i precedenti vincoli".

Il Decreto Legge n. 50/2017, contenente "Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo", (detta "Manovra correttiva") ha apportato rilevanti modifiche alle modalità di utilizzo dei crediti d'imposta in compensazione. Come desumibile dalla Relazione al Decreto, la motivazione che ha spinto il Legislatore ad effettuare queste modifiche risiede nel fatto che "l'esperienza operativa ha dimostrato che l'istituto della compensazione, nato per facilitare l'estinzione del debito tributario, ha dato luogo a numerosi abusi che hanno costretto il Legislatore ad approntare appositi strumenti di tutela dell'integrità erariale".

A decorrere dal 24 aprile 2017, quindi, "al fine di contrastare gli indebiti utilizzi in compensazione dei crediti d'imposta" è stata prevista:

- **la riduzione da euro 15.000 ad euro 5.000** del limite annuo di utilizzo dei crediti tributari (IVA, IRES / IRPEF, IRAP, ecc.) in compensazione oltre il quale è necessario il visto di conformità. In caso di utilizzo del credito:
 - in violazione dell'obbligo di visto di conformità / sottoscrizione dell'organo di controllo;
 - con visto di conformità / sottoscrizione da parte di soggetti non abilitati;l'Ufficio provvede al recupero del credito utilizzato, maggiorato degli interessi, nonché all'irrogazione della relativa sanzione;
- la soppressione del limite annuo di euro 5.000 oltre il quale per i soggetti IVA scatta(va) l'obbligo di utilizzo dei servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate (Entratel / Fisconline) per la compensazione del credito nel mod. F24. Conseguentemente l'utilizzo in compensazione nel mod. F24 va **obbligatoriamente effettuato** tramite i servizi telematici dell'Agenzia **indipendentemente** dall'importo. Ciò riguarda la generalità delle imposte, ossia il credito IVA (annuale / trimestrale), IRES / IRPEF / addizionali, ritenute alla fonte, imposte sostitutive, IRAP e i crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi;
- il divieto di utilizzare la compensazione in caso di iscrizione a ruolo a seguito di mancato pagamento, in tutto o in parte, delle somme dovute a causa **dell'utilizzo indebito di crediti** da parte del contribuente.

COMPENSAZIONI E VISTO DI CONFORMITÀ

Con riferimento alla necessità di apporre il visto di conformità alla dichiarazione dalla quale scaturisce il credito che si intende utilizzare in compensazione, il Decreto Legge modifica l'art. 1, comma 574, Legge n. 147/2013, come sotto riportato.

Art. 1, comma 574, Finanziaria 2014 prima delle modifiche

"[...] i contribuenti che, ai sensi dell'articolo 17 (D.Lgs. n. 241/1997), utilizzano in compensazione i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte di cui all'articolo 3 [...] (DPR n. 602/1973), alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e

all'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 15.000 euro annui, hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lettera a), del (...) (D.Lgs. n. 241/1997), relativamente alle singole dichiarazioni dalle quali emerge il credito."

Art. 1, comma 574, Finanziaria 2014 dopo le modifiche

"[...] i contribuenti che, ai sensi dell'articolo 17 (D.Lgs. n. 241/1997), utilizzano in compensazione i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 5.000 euro annui, hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lettera a), del [...] (D.Lgs. n. 241/1997), relativamente alle singole dichiarazioni dalle quali emerge il credito."

Da ciò consegue quindi che:

- crediti oggetto di monitoraggio sono quelli che scaturiscono dalle dichiarazioni fiscali, quali, ad esempio, il credito:
 - IRPEF / IRES derivante dalle dichiarazioni dei redditi
 - addizionale regionale / comunale derivante dal modello REDDITI PF
 - imposte sostitutive (ad esempio, cedolare secca, IVIE e IVAFE)
 - IRAP derivante dalla relativa dichiarazione
 - ritenute alla fonte risultante dal modello 770
- Si evidenzia che rispetto alla versione previgente, la disposizione in esame trova ora applicazione con riferimento alle "ritenute alla fonte" e non solo alle "ritenute alla fonte di cui all'art. 3", DPR n. 602/1973;
- l'utilizzo annuo in compensazione dei predetti crediti:
 - è "libero" fino ad euro 5.000 (anziché euro 15.000)
 - necessita del visto di conformità / sottoscrizione dell'organo di controllo per importi superiori ad euro 5.000 (anziché euro 15.000).

Analogamente, ai fini IVA, modificando l'art. 10, comma 1, lett. a), n. 7, Decreto Legge n. 78/2009, il previgente limite annuo di euro 15.000 oltre il quale è necessario apporre il visto di conformità sul mod. IVA dal quale emerge il credito è stato ridotto a euro 5.000.

MODALITÀ DI UTILIZZO DEL CREDITO

Altra modifica di rilievo riguarda le modalità con le quali va effettuata la compensazione. In particolare, il comma 3 dell'art. 3 in esame modifica l'art. 37, comma 49-bis, Decreto Legge n. 223/2006 come di seguito evidenziato.

Art. 37, comma 49-bis, Decreto Legge n. 223/2006 prima delle modifiche

"I soggetti di cui al comma 49 (soggetti con partita IVA), che intendono effettuare la compensazione prevista dall'articolo 17 (D.Lgs. n. 241/1997) del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto per importi superiori a 5.000 euro annui, sono tenuti ad utilizzare esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate ...".

Art. 37, comma 49-bis, DECRETO LEGGE n. 223/2006 dopo le modifiche

"I soggetti di cui al comma 49 (soggetti con partita IVA), che intendono effettuare la compensazione prevista dall'articolo 17 (D.Lgs. n. 241/1997), del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto ovvero dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito, all'imposta regionale sulle attività produttive e dei crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi sono tenuti ad utilizzare esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate [...]".

I titolari di partita IVA che intendono effettuare compensazioni nel modello F24, hanno quindi l'obbligo di utilizzare esclusivamente i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (Entratel / Fisconline), e questo per ogni tipo di imposta e a prescindere dall'importo del credito che si intende utilizzare. La nuova norma, infatti, prevede l'obbligo, oltre che per l'IVA anche con riferimento ai crediti relativi a

1. IRPEF e relative addizionali, IRES, IRAP;
2. imposte sostitutive delle imposte sul reddito;
3. ritenute alla fonte;
4. crediti d'imposta da indicare nel quadro RU del mod. REDDITI.

In **attesa di chiarimenti ufficiali**, si ritiene prudentiale applicare la nuova disposizione anche in caso di utilizzo del "credito" relativo al **recupero del "Bonus 80 euro"** (cosiddetto "Bonus Renzi", codice tributo "1655").

DIVIETO DI COMPENSAZIONE PER SOMME ISCRITTE A RUOLO

Con il comma 4 dell'art. 3 in esame il Legislatore introduce il divieto di compensazione per le somme iscritte a ruolo derivanti dall'omesso versamento di importi dovuti a seguito dell'indebito utilizzo di un credito, modificando il comma 422 dell'art. 1, Finanziaria 2005, la cui nuova formulazione risulta la seguente: *"In caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, delle somme dovute entro il termine assegnato dall'ufficio, comunque non inferiore a sessanta giorni, si procede alla riscossione coattiva con le modalità previste dal decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni. Per il pagamento delle somme dovute, di cui al periodo precedente, non è possibile avvalersi della compensazione di cui all'art. 17 [...]"*.

DECORRENZA NUOVE DISPOSIZIONI

Il Decreto Legge n. 50/2017 che ha introdotto le novità sopra illustrate è entrato in vigore il 24 aprile 2017, giorno di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale. In assenza di una specifica indicazione, tale decorrenza ha fatto sorgere la questione in merito a come debbano / possano essere utilizzati i crediti risultanti dalle dichiarazioni già presentate (modello IVA 2017) e con riferimento a quali crediti vadano applicate le nuove disposizioni. **L'obbligo di utilizzo di Entratel / Fisconline in presenza di compensazione per i soggetti IVA, a prescindere dall'importo, è quindi in vigore dal 24 aprile 2017 e pertanto applicabile ai modelli F24 presentati a decorrere da detta data.**

Con la Risoluzione n. 57/E del 4 maggio 2017 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che *"per le dichiarazioni già presentate entro il 23 aprile scorso prive del visto di conformità [...] restano applicabili i precedenti vincoli. In altri termini, non possono essere scartate le deleghe di pagamento che, pur presentate successivamente al 24 aprile, utilizzano in compensazione crediti emergenti da dichiarazioni già trasmesse per importi inferiori a euro 15.000"*. **Per quanto riguarda l'obbligo di utilizzo dei servizi telematici dell'Agenzia da parte dei soggetti IVA in presenza di compensazioni, a prescindere dall'importo, l'Agenzia precisa che, "in considerazione dei tempi tecnici necessari per l'adeguamento delle procedure informatiche", attiverà i controlli relativi all'utilizzo di detti canali dall'1 giugno 2017.**

Si riportano nelle seguenti tabelle le diverse modalità utilizzabili, distinti per contribuente e per tipologia di versamento da effettuare.

Studiopiemme

consulenze aziendali

CONTRIBUENTE TITOLARE DI PARTITA IVA

Tipologia versamento	Modalità utilizzabile
Mod. F24 "a debito" <u>senza compensazione</u>	Servizi telematici delle Entrate (Entratel / Fisconline) o bancari (remote / home banking)
Mod. F24 con <u>saldo "a zero"</u>	Servizi telematici delle Entrate (Entratel / Fisconline)
Mod. F24 "a debito" con compensazione di crediti IRPEF, IVA, IRES, IRAP, addizionali, imposte sostitutive, crediti da quadro RU, ritenute	Servizi telematici delle Entrate (Entratel o Fisconline)
Mod. F24 "a debito" <u>con compensazione di "altri" crediti</u> (ad esempio, contributi previdenziali)	Servizi telematici delle Entrate (Entratel / Fisconline) o bancari (remote / home banking)

CONTRIBUENTE NON TITOLARE DI PARTITA IVA (SOGETTO PRIVATO)

Tipologia versamento	Modalità utilizzabile
Mod. F24 "a debito" senza compensazione	Modello cartaceo , servizi telematici delle Entrate (Entratel / Fisconline) o bancari (remote / home banking)
Mod. F24 con saldo "a zero"	Servizi telematici delle Entrate (Entratel / Fisconline)
Mod. F24 "a debito" con compensazione	Servizi telematici delle Entrate (Entratel / Fisconline) o bancari (remote / home banking)

Lo studio resta a disposizione per ogni chiarimento.