

STUDIO PICCO
CONSULENZA TRIBUTARIA - SOCIETARIA - DEL LAVORO

16121 GENOVA – PIAZZA DELLA VITTORIA 7/14 - TEL. (010) 592750 - 591418 - TELEFAX (010) 561437

Genova, 6 luglio 2017

Circolare n 19/2017

Alla Spettabile clientela

**Ripasso sulle novità in materia di compensazioni
introdotte in sede di conversione in legge del DL 50/2017**

Gentile cliente, con la presente desideriamo ricordarLe che la legge di conversione del **DL 50/2017**, ha previsto **numerose novità rispetto al testo originario**, in materia di **compensazione dei crediti tributari**. Nel prosieguo della presente informativa verranno, pertanto, **esaminate le novità alla luce dei chiarimenti sinora forniti dall’Agenzia delle Entrate**. In particolare, vengono analizzate **le novità riguardanti**: i) **l’inasprimento dei vincoli all’utilizzo in compensazione “orizzontale”** nel modello F24 dei crediti d’imposta, con estensione dell’obbligo del visto di conformità; ii) **l’anticipazione del termine iniziale per la compensazione dei crediti IVA**, annuali o trimestrali, di importo superiore a 5.000,00 euro annui; iii) **l’introduzione di uno specifico regime sanzionatorio** nel caso di compensazione “orizzontale” in violazione dell’obbligo del visto di conformità; iv) **il controllo preventivo del limite massimo delle compensazioni**; v) **l’estensione dell’obbligo, per i soggetti titolari di partita IVA, di utilizzare i servizi telematici dell’Agenzia delle Entrate** per la presentazione dei modelli F24 contenenti compensazioni. Il DL 50/2017 è entrato in vigore il 24.4.2017, mentre la L. 96/2017 **è entrata in vigore il 24.6.2017**. Tuttavia, per numerose disposizioni **sono previste specifiche decorrenze**.

Premessa

Il DL 24.4.2017 n. 50 (c.d. “manovra correttiva”) è stato convertito nella L. 21.6.2017 n. 96, **prevedendo numerose novità rispetto al testo originario**. Con l’art. 3 del DL 50/2017 convertito sono state previste, infatti, **numerose disposizioni in materia di compensazioni**, che consistono, in particolare:

- nell’inasprimento dei **vincoli all’utilizzo in compensazione “orizzontale”** nel modello F24 dei crediti d’imposta, con estensione dell’obbligo del visto di conformità;
- nell’anticipazione del **termine iniziale per la compensazione dei crediti IVA**, annuali o trimestrali, di importo **superiore a 5.000,00 euro annui**;
- nell’introduzione di uno **specifico regime sanzionatorio nel caso di compensazione “orizzontale”** in violazione dell’obbligo del visto di conformità;
- nel controllo **preventivo del limite massimo delle compensazioni**;

→ **nell'estensione dell'obbligo**, per i soggetti titolari di partita IVA, di **utilizzare i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate** per la presentazione dei modelli F24 contenenti compensazioni.

Osserva

Il DL 50/2017 è entrato in vigore il 24.4.2017, **mentre la L. 96/2017 è entrata in vigore il 24.6.2017**. Tuttavia, per numerose disposizioni **sono previste specifiche decorrenze**.

Di seguito si **analizzano le suddette novità del DL 50/2017 convertito**, alla luce dei chiarimenti sinora forniti **dall'Agenzia delle Entrate**.

OBBLIGO DEL VISTO DI CONFORMITÀ O DELLA SOTTOSCRIZIONE ALTERNATIVA

Il DL 50/2017 convertito ha **esteso l'obbligo del visto di conformità** (o della sottoscrizione alternativa) ai fini dell'**utilizzo in compensazione "orizzontale" nel modello F24**, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, **dei crediti derivanti**:

- dalle **imposte dirette**;
- **dall'IVA**.

Crediti derivanti dalle imposte dirette

È stata ridotta, da 15.000,00 a 5.000,00 euro, la soglia annua oltre la quale **l'utilizzo in compensazione "orizzontale" dei crediti** è subordinato:

- **all'apposizione del visto di conformità** sulle dichiarazioni dalle quali emergono;
- in alternativa, per i **contribuenti sottoposti alla revisione legale dei conti** *ex art. 2409-bis c.c.*, **alla sottoscrizione delle dichiarazioni**, da cui emergono i crediti, da **parte dei soggetti che esercitano il controllo contabile** (Collegio sindacale, revisore o società di revisione iscritti nell'apposito Registro).

Osserva

La suddetta riduzione a 5.000,00 euro opera in relazione all'utilizzo in compensazione "orizzontale" dei crediti relativi:

- ✓ alle **imposte sui redditi** (IRPEF e IRES) e alle relative addizionali;
- ✓ alle **imposte sostitutive** delle imposte sul reddito;
- ✓ **all'IRAP**;
- ✓ alle **ritenute alla fonte**.

Crediti Iva

Analogamente a quanto sopra esposto con riferimento alle imposte dirette, il DL 50/2017 convertito ha introdotto **vincoli più stringenti** anche alle compensazioni **aventi ad oggetto i crediti IVA, sia annuali che trimestrali**.

Compensazione "orizzontale" di crediti IVA per importi superiori a 5.000,00 euro annui

Per effetto delle nuove disposizioni, **il credito IVA annuale** può essere utilizzato in compensazione "orizzontale" **oltre il limite annuo di 5.000,00 euro** solo **previa apposizione del visto di conformità** (o della sottoscrizione alternativa) sulla dichiarazione IVA dalla quale emerge il credito stesso.



In sede di conversione in legge del DL 50/2017, **l'obbligo di apposizione del visto di conformità** (o della sottoscrizione alternativa) **è stato esteso anche alla compensazione "orizzontale"** dei **crediti IVA trimestrali**, se di importo superiore a 5.000,00 euro annui, che emergono dai modelli TR.

Osserva

La soglia che comporta **l'obbligo del visto di conformità è stata mantenuta pari a 50.000,00 euro in relazione ai crediti IVA**, sia annuali che trimestrali, **delle c.d. start up innovative** di cui all'art. 25 del DL 179/2012 (conv. L. 221/2012), per il periodo di iscrizione nella sezione speciale del Registro delle imprese di cui al co. 8 del suddetto art. 25.

Momento iniziale di effettuazione della compensazione

In sede di conversione in legge del DL 50/2017 **è stato modificato anche il termine iniziale di presentazione del modello F24** che riporta la compensazione dei crediti IVA.

La compensazione di crediti IVA per importi superiori a 5.000,00 euro annui, infatti, **potrà avvenire a partire dal decimo giorno successivo** a quello di presentazione **della dichiarazione o del modello TR da cui emergono**, a seconda che si tratti di un credito IVA annuale o trimestrale, mentre in precedenza **bisognava attendere il giorno 16 del mese successivo** a quello di presentazione della dichiarazione o del modello TR.

Osserva

Per i crediti IVA, annuali o trimestrali, utilizzati in compensazione "orizzontale" **per un importo non superiore a 5.000,00 euro annui**, resta ferma l'esclusione dall'obbligo di apposizione del visto di conformità (o della sottoscrizione alternativa); pertanto detti crediti possono essere utilizzati in compensazione "orizzontale" dal giorno successivo:

- ✓ alla **chiusura del periodo d'imposta di maturazione**, in caso di credito IVA annuale;
- ✓ a **quello di presentazione del relativo modello TR**, nell'ipotesi di crediti IVA trimestrali.

DECORRENZA DELLE NUOVE DISPOSIZIONI

In assenza di una specifica decorrenza, **l'Agenzia delle Entrate**, con la ris. 4.5.2017 n. 57, ha chiarito che:

- le nuove disposizioni in materia di visto di conformità si **applicano alle dichiarazioni presentate dal 24.4.2017** (data di entrata in vigore del DL 50/2017);
- i **precedenti vincoli restano**, quindi, applicabili **con riferimento alle dichiarazioni già presentate entro il 23.4.2017** prive del visto di conformità (ad esempio i modelli IVA 2017, relativi al 2016, presentati, di regola, entro il 28.2.2017);
- i modelli F24 presentati successivamente al 23.4.2017, ma che utilizzano in compensazione, per importi fino a 15.000,00 euro, crediti emergenti da dichiarazioni già trasmesse entro tale data, **non possono essere scartati**.

Osserva

Anche in relazione **all'estensione del visto di conformità** (o della sottoscrizione alternativa) alle compensazioni "orizzontali" dei **crediti IVA trimestrali non è stata prevista una specifica decorrenza**.

Al riguardo, si ritiene che, mutuando i principi espressi nella suddetta ris. 57/2017, **le nuove disposizioni possano trovare applicazione a partire dai modelli TR** relativi al **secondo trimestre 2017**, da presentare nel prossimo mese di luglio, ossia successivamente al 24.6.2017, data di entrata in vigore della L. 96/2017 (trattandosi di una modifica introdotta in sede di conversione del DL 50/2017).

CONTROLLO PREVENTIVO DEL LIMITE MASSIMO DELLE COMPENSAZIONI

In sede di conversione in legge del DL 50/2017 è stato, inoltre, stabilito che **l'utilizzo in compensazione dei crediti fiscali**, per un importo superiore a quello previsto dalle disposizioni che fissano il limite massimo dei crediti compensabili ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97 (700.000,00 euro annui, elevato a 1.000.000,00 di euro per i subappaltatori edili), **comporta lo scarto del modello F24**.

Osserva

Attraverso l'emanazione di appositi provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate:

- ✓ verrà disciplinata la progressiva attuazione di tale disposizione;
- ✓ saranno indicate le modalità con cui comunicare lo scarto del modello F24 al soggetto interessato.

VIOLAZIONE DELL'OBBLIGO DEL VISTO DI CONFORMITÀ

Il DL 50/2017 convertito ha introdotto uno specifico **regime sanzionatorio** al fine di contrastare l'utilizzo in compensazione "orizzontale" dei crediti fiscali:

- in **violazione dell'obbligo di apposizione del visto di conformità** (o della sottoscrizione alternativa);
- derivanti da **dichiarazioni o modelli TR "certificati"**, mediante le suddette modalità, da parte di soggetti diversi da quelli abilitati.

Osserva

In tali ipotesi, **l’Agenzia delle Entrate procede:**

- ✓ al **recupero dell’ammontare dei crediti utilizzati** in violazione delle modalità sopra esposte, nonché dei relativi interessi;
- ✓ **all’irrogazione delle sanzioni.**

Esclusione della compensazione per il pagamento delle somme dovute

Per il pagamento delle suddette somme dovute all’Agenzia delle Entrate è stato stabilito che **non è possibile avvalersi della compensazione** di cui all’art. 17 del DLgs. 241/97.

Osserva

Per effetto delle modifiche apportate in sede di conversione del DL 50/2017, il divieto di compensazione è stato, altresì, esteso al **caso di iscrizione a ruolo delle somme dovute**, inibendo, quindi, la possibilità per il contribuente di avvalersi della compensazione prevista dall’art. 31 co. 1 del DL 78/2010 e dal DM 10.2.2011.

PRESENTAZIONE DEI MODELLI F24 DA PARTE DEI TITOLARI DI PARTITA IVA

Per i soggetti titolari di partita IVA è **stato esteso l’obbligo di utilizzare**, per la presentazione dei modelli F24, **esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall’Agenzia delle Entrate** (Entratel o Fisconline), in relazione alla compensazione “orizzontale”, di qualsiasi importo, di crediti relativi:

- alle **imposte sui redditi** (IRES e IRPEF) e relative addizionali;
- alle **ritenute alla fonte**;
- alle **imposte sostitutive** delle imposte sul reddito;
- all’**IRAP**;
- all’**IVA** (annuale o trimestrale).

Osserva

L’obbligo di utilizzare i servizi telematici dell’Agenzia delle Entrate, al fine di poter effettuare i previsti controlli, infatti, **si applicava solo:**

- alla **compensazione dei crediti IVA** (annuali o trimestrali) per importi superiori a 5.000,00 euro annui;
- in caso di **modelli F24 “a saldo zero”**.

COMPENSAZIONE DEI CREDITI D’IMPOSTA CONCESSI A FINI AGEVOLATIVI

L’obbligo di utilizzare i **servizi telematici dell’Agenzia delle Entrate** per la presentazione dei modelli F24 è stato, inoltre, esteso a tutte le **compensazioni relative ai crediti d’imposta** concessi a fini agevolativi, da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi.

Osserva

In precedenza, infatti, tale **obbligo era previsto solo in relazione a specifici crediti d’imposta** (es. per investimenti nel Mezzogiorno, per attività di ricerca e sviluppo, per la

ristrutturazione degli alberghi e delle sale cinematografiche, per la digitalizzazione delle strutture ricettive e degli operatori turistici, per le imprese agricole e agroalimentari, ecc.).

Decorrenza

In assenza di una specifica decorrenza, **l’Agenzia delle Entrate**, con la ris. 4.5.2017 n. 57, ha reso noto che, **in considerazione dei tempi tecnici necessari** per l’adeguamento delle procedure informatiche, il controllo in merito all’obbligo di utilizzare i **servizi telematici della stessa Agenzia**, in presenza di modelli F24 presentati da soggetti titolari di partita IVA che intendono effettuare la compensazione di crediti indicati in precedenza, è iniziata solo a partire dall’1.6.2017.

Codici tributo rilevanti ai fini dell’obbligo

La ris. Agenzia delle Entrate 9.6.2017 n. 68 ha fornito **l’elenco dei codici tributo relativi alle suddette tipologie di crediti** (riportati nel relativo allegato 2), il cui utilizzo in compensazione “orizzontale”, a seguito delle novità del DL 50/2017, **obbliga i soli titolari di partita IVA alla trasmissione telematica del modello F24** mediante i servizi dell’Agenzia delle Entrate, fermi restando gli obblighi di utilizzare i servizi telematici della stessa Agenzia già previsti in base alle previgenti disposizioni (il relativo elenco di codici tributo è riportato nell’allegato 1).

Codici tributo non rilevanti ai fini dell’obbligo

La suddetta risoluzione ha, inoltre, chiarito che **detto obbligo non sussiste in relazione a particolari codici tributo** (riportati nel relativo allegato 3), **evidenziati nel medesimo F24**, che identificano l’utilizzo del credito in compensazione “verticale” o “interna”, **ossia con un importo a debito della stessa imposta** (tipicamente gli acconti e i versamenti periodici IVA).

Esclusione dei crediti relativi al c.d. “bonus Renzi” e ai rimborsi da modelli 730

La citata risoluzione ha ufficializzato i chiarimenti che **erano stati forniti nel corso dell’incontro organizzato il 17.5.2017** dalla Fondazione Studi dei consulenti del lavoro, in relazione all’**esclusione** dai nuovi obblighi delle compensazioni dei crediti relativi:

- al c.d. “**bonus Renzi**” (80,00 euro al mese);
- ai **rimborsi erogati dai sostituti d’imposta** a seguito della presentazione dei modelli 730.

SOGGETTI NON TITOLARI DI PARTITA IVA

Il DL 50/2017 convertito **non modifica la disciplina di presentazione dei modelli F24 applicabile ai soggetti non titolari di partita IVA**. Al riguardo, si ricorda che nei confronti di tali soggetti l’obbligo di utilizzare i servizi telematici dell’Agenzia delle Entrate per la presentazione dei modelli F24 si applica solo in caso di:

- **modelli F24 “a saldo zero”;**

→ **utilizzo in compensazione di determinati crediti d'imposta** concessi a fini agevolativi, il cui elenco, con i relativi codici tributo, è riportato nell'allegato 1 alla ris. Agenzia delle Entrate 9.6.2017 n. 68.

Osserva

Al di fuori di tali fattispecie, i **soggetti non titolari di partita IVA possono presentare i modelli F24**, contenenti compensazioni, **anche mediante i sistemi di *home banking*** messi a disposizione dalle banche, dalle Poste o da altri prestatori di servizi di pagamento.

Qualora, invece, il **modello F24 non contenga alcuna compensazione**, i soggetti non titolari di partita IVA **possono presentarlo anche in formato cartaceo** presso gli sportelli bancari, gli uffici postali o gli Agenti della Riscossione, **indipendentemente dall'importo complessivo da versare**.

Tabelle riepilogative

Si seguito si riportano alcune **tabelle riepilogative** della disciplina della compensazione applicabile alle diverse tipologie di crediti, **dopo le modifiche apportate dal DL 50/2017 convertito**.

COMPENSAZIONE DEI CREDITI RELATIVI ALLE IMPOSTE SUI REDDITI E RELATIVE ADDIZIONALI, ALL'IRAP E ALLE RITENUTE ALLA FONTE	
Importo	Disciplina applicabile
Fino a 5.000,00 euro	Compensazione possibile dal giorno successivo alla chiusura del periodo d'imposta di maturazione del credito. Per i soggetti titolari di partita IVA, obbligo di utilizzare Entratel o Fisconline per la presentazione dei modelli F24, salvo che si tratti di "compensazioni interne".
Oltre i 5.000,00 euro	Compensazione dal giorno successivo alla chiusura del periodo d'imposta di maturazione del credito, purché la dichiarazione dalla quale emerge venga presentata, nei termini ordinari, munita del visto di conformità o della sottoscrizione dell'organo di revisione legale dei conti. Per i soggetti titolari di partita IVA, obbligo di utilizzare Entratel o Fisconline per la presentazione dei modelli F24, salvo che si tratti di "compensazioni interne".

COMPENSAZIONE DEL CREDITO IVA ANNUALE	
Importo	Disciplina applicabile
Fino a 5.000,00 euro	Compensazione possibile dal giorno successivo alla chiusura del periodo d'imposta di maturazione del credito. Obbligo di utilizzare Entratel o Fisconline per la presentazione dei modelli F24, salvo che si tratti di "compensazioni interne".
Oltre i 5.000,00 euro	Compensazione solo dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dalla quale emerge il credito, munita del visto di conformità o della sottoscrizione dell'organo di revisione legale dei conti (limite elevato a

50.000,00 euro per le *start up* innovative).
Obbligo di utilizzare Entratel o Fisconline per la presentazione dei modelli F24, salvo che si tratti di "compensazioni interne".

COMPENSAZIONE DEI CREDITI IVA TRIMESTRALI

Importo	Disciplina applicabile
Fino a 5.000,00 euro	Compensazione possibile dal giorno successivo a quello di presentazione del relativo modello TR. Obbligo di utilizzare Entratel o Fisconline per la presentazione dei modelli F24, salvo che si tratti di "compensazioni interne".
Oltre i 5.000,00 euro	Compensazione solo dal decimo giorno successivo a quello di presentazione del relativo modello TR, munito del visto di conformità o della sottoscrizione dell'organo di revisione legale dei conti (limite elevato a 50.000,00 euro per le <i>start up</i> innovative). Obbligo di utilizzare Entratel o Fisconline per la presentazione dei modelli F24, salvo che si tratti di "compensazioni interne".

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.

Cordiali saluti

STUDIO PICCO