Studio Zemella

DL 24.4.2017 n. 50
conv. L. 21.6.2017 n. 96 -
Novità in materia di compensazioni

1 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.

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.

Con l'art. 3 del DL 50/2017 convertito sono state previste 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.

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

2 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.

2.1 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).

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.

2.2 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.

2.2.1 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.

Estensione ai crediti IVA trimestrali

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.

Aumento del limite a 50.000,00 euro per le start up innovative

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.

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

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.

2.3 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.

Decorrenza dell'estensione del visto di conformità alle compensazioni dei crediti IVA trimestrali

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).

2.4 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.

Provvedimenti attuativi

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.

2.5 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.

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.

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.

3 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).

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".

3.1 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.

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.).

3.2 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.

3.3 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).

3.4 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 inoltre 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.

3.5 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.

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.

4 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.

4.1 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".

4.2 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".

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