

*Focus sulle novità in materia di
compensazione tributi*

IL DECRETO LEGGE n. 50/2017

19 Maggio 2017

Dott.ssa Peretti Metella

Publicato nella G.U. Serie Generale n. 95 del 24 aprile 2017, in vigore dallo stesso giorno, ha previsto all'articolo 3 diverse modifiche alle compensazioni introdotte dall'articolo 17 del D. Lgs. n.241/1997.

L' Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 57/E del 4 maggio scorso, è già intervenuta senza però chiarire tutti i dubbi applicativi delle nuove disposizioni.

COMPENSAZIONI IMPOSTE SUI REDDITI

Si riduce da 15 mila euro a 5 mila euro annui l'obbligo di apposizione del visto di conformità di cui all'art. 35 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, alle compensazioni dei crediti concernenti le imposte sui redditi, le relative addizionali, le ritenute alla fonte, le imposte sostitutive delle imposte sul reddito e l'imposta regionale sulle attività produttive. Ricordiamo che tale obbligo di apposizione del visto era stato introdotto dall'articolo 1, comma 574 della legge n. 147/2013 e riguarda le compensazioni orizzontali previste dall'articolo 17 del D. Lgs. n. 241/1997. Ora l'articolo 3, comma 1, del D.L. n. 50/2017 riduce il limite entro il quale il credito è liberamente compensabile da 15 mila a 5 mila euro. Tale visto deve essere apposto "relativamente alle singole dichiarazioni dalle quali emerge il credito".

L'Agenzia delle Entrate, con le circolari n. 10/E e n. 28/E del 2014 ha chiarito che la norma in esame non prevede espressamente l'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione ai fini dell'utilizzo dei crediti in compensazione, a differenza invece di quanto previsto per i crediti IVA di importo superiore ai 5.000 euro per i quali la disposizione prevede che la compensazione possa essere effettuata a partire dal giorno sedici del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge (16 marzo). Pertanto, il contribuente potrà procedere alla compensazione anche se è obbligato a presentare la dichiarazione fiscale, dalla quale emerge il credito oggetto di compensazione, con l'apposizione del visto di conformità.

Il limite si riferisce alle singole tipologie di credito emergenti dalla dichiarazione. Quindi, se dalla stessa dichiarazione risultano più crediti d'imposta, di natura diversa, inferiori al limite, non è necessario apporre il visto, a differenza invece dei crediti d'imposta superiori complessivamente al limite di 5.000 euro

Un caso particolare riguarda la compensazione dei rimborsi da assistenza fiscale dei sostituti di imposta che, dal 2015 devono essere effettuati mensilmente in compensazione con le modalità di cui all'art. 17 del d. lgs. n. 241 del 1997. In particolare, i sostituti di imposta effettuano la compensazione delle somme rimborsate ai sostituiti nel mese successivo a quello in cui è stato effettuato il rimborso, nei limiti delle ritenute d'acconto relative al periodo d'imposta in corso al momento della presentazione della dichiarazione, ai sensi dell'articolo 37, comma 4, del d. lgs. n. 241 del 1997, mediante compensazione tramite modello F24. Tali compensazioni non concorrono alla determinazione del limite massimo di compensazione attualmente fissato in 700.000 euro per ciascun anno solare dall'art. 34, comma 1, della legge 23 dicembre 2000, n. 388. A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti con la Circolare n. 31/E del 30 dicembre 2014, sottolineando che in tali ipotesi le compensazioni effettuate nei limiti delle ritenute relative al periodo d'imposta, e che superano il limite previsto, non soggiacciono all'obbligo di apposizione del visto di conformità.

È stato altresì previsto che, nei casi di violazioni relative all'utilizzo in compensazione, l'ufficio proceda al recupero dei crediti utilizzati indebitamente, degli interessi e delle sanzioni con l'atto di cui all'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311. Tale disposizione consente all'Agenzia delle Entrate di emanare apposito atto di recupero motivato, da notificare al contribuente con le modalità previste dall'articolo 60 del D.P.R. n. 600 del 1973. In caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, delle somme dovute entro il termine assegnato dall'ufficio, e comunque non inferiore a sessanta giorni, si procede al recupero coattivo ai sensi del D.P.R. n. 602/1973. La predetta norma, inoltre, sempre per effetto delle novità introdotte dal D.L. n. 50/2017, non consente più di avvalersi della compensazione di cui all'articolo 17 del D. Lgs. n. 241/1997 per il pagamento delle somme oggetto di recupero mediante l'atto di cui all'articolo 1, comma 421 della legge n. 311/2014.

COMPENSAZIONE CREDITI IVA

Un'altra novità riguarda l'imposta sul valore aggiunto. Come già detto, si riduce da 15 mila euro a 5 mila euro annui il limite entro il quale la compensazione dell'imposta sul valore aggiunto non soggiace al visto di conformità di cui all'art. 35 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Oltre tale soglia, per procedere alla compensazione, il contribuente è obbligato preventivamente a presentare la dichiarazione fiscale dalla quale possa emergere il credito che si intende utilizzare mediante la delega F24 e far apporre il visto di conformità. Rimane confermato l'obbligo di procedere alla compensazione del credito dal 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione IVA. Per le startup innovative, il limite rimane confermato a 50.000 euro.

COMPENSAZIONE MEDIANTE SERVIZI TELEMATICI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Dal 24 aprile le deleghe F24 per il pagamento di imposte e contributi dei titolari di partita IVA, contenenti crediti in compensazione relativi a IVA, imposte sui redditi e relative addizionali, ritenute alla fonte, imposte sostitutive delle imposte sul reddito, IRAP e crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi, non potranno più essere presentate presso istituti bancari e poste neanche con l'utilizzo del servizio home banking . Tale preclusione riguarda anche le deleghe con saldo diverso da zero e dunque con importi da pagare. Sostanzialmente, così come previsto per le compensazioni di crediti IVA superiori a 5 mila euro, la presenza dei crediti in compensazione descritti in precedenza obbliga il contribuente ad avvalersi esclusivamente dei servizi dell'Agenzia delle Entrate. Gli unici canali consentiti sono: i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate Entratel o Fisconline.

Relativamente alla tipologia dei crediti in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D. Lgs. n. 241/1997, per i quali è necessario l'utilizzo delle dei servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, la disposizione prevede che si tratta esclusivamente dei seguenti crediti: - IVA; - imposte sui redditi e relative addizionali; - ritenute alla fonte; - imposte sostitutive delle imposte sul reddito; - imposta regionale sulle attività produttive; - crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi. Si ritiene che tra i crediti in compensazione soggetti a tale procedura non rientrino quelli relativi al cd. bonus 80 euro previsto dall'articolo 1 del D.L. n. 66/2014, anticipato dai datori di lavoro quali sostituti di imposta ai titolari di lavoro dipendente ed assimilato aventi diritto ed i crediti derivanti da 730 (come confermato al 15 esimo Forum del 17 maggio u.s. della Fondazione studi consulenti del lavoro).

Oltremodo presenta caratteristiche di specialità rispetto agli altri crediti di imposta, in quanto il sostituto di imposta svolge un'attività di erogazione del bonus per conto dell'Agenzia delle Entrate.

Peraltro, tale caratteristica di specialità era già stata evidenziata dalla Fondazione Studi dei Consulenti del Lavoro 2014 e confermata dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 22/E dell'1 luglio 2014 seppure relativamente ad altri limiti in materia di compensazione di crediti. Si era precisato che per le caratteristiche del credito previsto dall'art. 1 del decreto (bonus Renzi), al relativo recupero da parte dei sostituti d'imposta mediante compensazione non si applica neanche la limitazione di cui all'articolo 31 del decreto-legge n. 78 del 2010, che prevede un divieto di compensazione ai sensi dell'art. 17, comma 1, del d.lgs. n. 241 del 1997 dei crediti relativi alle imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo, per imposte erariali ed accessori, di ammontare superiore a 1.500 euro. Analoga esclusione si ritiene debba riguardare anche la compensazione dei rimborsi da assistenza fiscale dei sostituti di imposta che, a seguito delle modifiche introdotte dall'articolo 15 del decreto legislativo n. 175 del 2014, dal 2015, devono essere effettuate mensilmente in compensazione con le modalità di cui all'art. 17 del d. lgs. n. 241 del 1997. Si tratta di compensazioni per le quali è cambiata la modalità di recupero delle somme anticipate dai sostituti di imposta, i quali hanno effettuato un rimborso per conto dell'Amministrazione finanziaria nell'ambito dell'attività di assistenza fiscale.

Anche tali tipologie di compensazioni assumono carattere di specialità. Il Legislatore le ha, difatti, escluse anche dal limite massimo di compensazione, attualmente fissato in 700.000 euro per ciascun anno solare, dall'art. 34, comma 1, della legge 23 dicembre 2000, n. 388. Per tale motivo, l'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 31/E del 30 dicembre 2014 ha previsto l'esclusione dall'obbligo di apposizione del visto di conformità.

DECORRENZA DELLE NUOVE DISPOSIZIONI - VISTO DI CONFORMITÀ

Come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 57/E del 4 maggio scorso, le nuove disposizioni si applicano alle dichiarazioni presentate dal 24 aprile 2017. Pertanto, le compensazioni relative ai crediti relativi alle imposte sui redditi, le relative addizionali, le ritenute alla fonte, le imposte sostitutive delle imposte sul reddito e l'imposta regionale sulle attività produttive, che emergono dalle dichiarazioni presentate fino al 23 aprile 2017, potranno essere compensate per importi fino a 15.000 euro anche se alle stesse non è stato apposto il visto di conformità. La presentazione dal 24 aprile 2017, anche se determinata da presentazione tardiva (es. dichiarazione IVA presentata entro 90 giorni), comporta l'applicabilità della nuova disciplina e quindi l'obbligo del visto di conformità per la compensazione di importi superiori a 5.000 euro.

VERSAMENTI

Per quanto concerne i versamenti la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 57/E del 4 maggio 2017 ha fatto presente che, il controllo in merito all'utilizzo obbligatorio dei servizi telematici dell'Agenzia delle entrate in presenza di F24 presentati da titolari di partita IVA che intendono effettuare la compensazione di crediti ai sensi dell'articolo 17 del D. Lgs. n. 241 del 1997 inizierà solo a partire dal 1° giugno p.v.. aprile 2017. Va ricordato, a tal fine, che l'articolo 3 della legge n. 212 del 2000 prevede, relativamente ai tributi periodici, che le modifiche introdotte si applichino solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono. In ogni caso le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore.

CONCLUSIONI

Le modifiche previste dall'articolo 3 del D.L. n. 50/2017, in vigore dal 24 aprile scorso, hanno la finalità di contrastare gli abusi e le frodi registrate dall'Agenzia delle Entrate in materia di compensazioni. Verosimilmente, rischiano di creare enormi disagi alla maggioranza dei contribuenti corretti che, invece, si troveranno ad affrontare gravosi adempimenti ed oneri e dovranno necessariamente rivolgersi ai soggetti abilitati. Questi ultimi, peraltro, saranno chiamati a rispondere alle inevitabili e numerose richieste, fisiologicamente legate alla serialità dei crediti fiscali oggetto della nuova disciplina, che periodicamente sono esposti a credito in compensazione nei modelli F24, oltremodo in un periodo nel quale il Legislatore, contrariamente al processo di semplificazione auspicato, ha introdotto ulteriori e numerosi nuovi adempimenti.

Ai titolari di partita iva è ancora concesso presentare F24 cartaceo nelle seguenti ipotesi:

- **per cause oggettive** (es: protestati, curatori fallimentari) sono impossibilitati ad accedere al proprio conto corrente bancario o postale (e solo in via residuale qualora non sia disponibile un intermediario Entratel che consenta l'addebito del pagamento sul proprio c/c;
- **sono destinatari di F24 precompilati inviati dagli Enti impositori** (Agenzia Entrate, Comuni, etc.) qualora intendano eseguire il pagamento senza ulteriori integrazioni (Circ. A.E. 29.09.2006 n. 30/E);
- **in presenza di crediti di imposta utilizzabili in compensazione esclusivamente con obbligo di presentazione del relativo modello presso gli agenti della riscossione;**
- **sono produttori agricoli con volume d'affari non superiore a € 7.000** esonerati dagli obblighi iva (Circ. A.E. 29.09.2006 n. 30/E)