



CEPELLINI LUGANO & ASSOCIATI

IL TEMA DEL MESE

NOVEMBRE 2018

LE SCADENZE

26/11/2018

- Termine di presentazione degli elenchi Intrasat mensili (da parte dei contribuenti tenuti alla presentazione mensile) e trimestrali (da parte dei contribuenti tenuti alla presentazione trimestrale) relativi alle cessioni intracomunitarie di beni e servizi rese nei confronti di soggetti passivi stabiliti in altri stati membri

30/11/2018

- Termine di versamento della seconda (o unica) rata degli acconti di imposta (ai fini IRES e IRAP) per i soggetti IRES per i quali il mese di novembre 2018 è l'undicesimo mese dell'esercizio sociale

30/11/2018

- Termine di versamento della seconda (o unica) rata d'acconto ai fini IRPEF dovuto per il 2018

Per l'elenco completo degli adempimenti e scadenze fiscali relativi al mese di novembre 2018 si rinvia al sito dell'Agenzia delle Entrate al seguente link:

<https://www1.agenziaentrate.gov.it/strumenti/scadenzario/main.php>

IL TEMA DEL MESE

Le nuove disposizioni per l'utilizzo dei crediti tributari in compensazione

Per contrastare il fenomeno delle indebite compensazioni di crediti d'imposta, l'Agenzia delle Entrate può sospendere, fino a 30 giorni, l'esecuzione delle deleghe di pagamento (modello F24) che indicano compensazioni con crediti d'imposta che presentano profili di rischio per gli interessi erariali (articolo 37, comma 49-ter, del D.L. 4 luglio 2006 n. 223).

Questa novità si applica a partire dalla data del 29 ottobre 2018.

LE NUOVE DISPOSIZIONI PER L'UTILIZZO DEI CREDITI TRIBUTARI IN COMPENSAZIONE

1. Le regole generali sulle compensazioni

In base alla normativa attualmente in vigore:

- il limite annuale delle compensazioni dei crediti erariali effettuate attraverso l'utilizzo della delega di versamento (c.d. "modello F24") è stabilito in misura pari a € 700.000¹ (viceversa, se la compensazione eccede questo limite massimo, il modello F24 è scartato). Questo limite riguarda, cumulativamente, tutte le compensazioni orizzontali che sono esposte nella delega di versamento (F24) effettuate nel corso di un determinato anno ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997. Viceversa, non sono interessate da questo limite:
 - le compensazioni verticali, ossia quelle relative al medesimo tributo (quali, a titolo esemplificativo, iva da iva, ires da ires);
 - i crediti di imposta che costituiscono agevolazioni o incentivi fiscali da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi;²
- il limite di 700.000 € è elevato a 1.000.000 di € per i subappaltatori che applicano l'iva in reverse charge (articolo 17, comma 6, DPR n. 633/1972) e che, nell'anno precedente, hanno registrato operazioni in subappalto per almeno l'80% del volume di affari;
- i contribuenti che vantano un credito Iva possono utilizzarlo in compensazione sia orizzontale (ovvero con tributi diversi dall'Iva) sia in compensazione verticale (ovvero con Iva a debito). Il credito IVA annuale può essere usato liberamente fino a un ammontare pari a 5.000 € a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello in cui il credito stesso è maturato (ad esempio, 1° gennaio 2018 per il credito Iva del 2017), mentre per importi superiori è necessario attendere il decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione. Inoltre, la dichiarazione deve essere munita di visto di conformità rilasciato da un professionista abilitato.

Oltre a quanto visto sopra, nel modello F24 è vietata la compensazione orizzontale³ dei crediti relativi alle imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori (sanzioni, interessi, aggi, spese di notifica) di ammontare superiore a 1.500 € per i quali è già scaduto il termine di pagamento (articolo 31 D.L. n. 78/2010)⁴.

¹ Articolo 34, comma 1, Legge 388/2000.

² Per questi crediti di imposta, infatti, l'articolo 1, commi da 53 a 57, della legge 244/2007, prevede un distinto tetto all'utilizzo annuale pari a 250mila euro.

³ Il divieto non si applica alle compensazioni cosiddette "verticali", ovvero quelle che riguardano la medesima imposta, anche se esposte nell'F24.

⁴ In caso di inosservanza del divieto di compensazione in esame si applica la sanzione del 50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori e per i quali è scaduto il termine di pagamento fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato

I limiti

Modalità di utilizzo in compensazione del credito iva

2. Il Provvedimento attuativo dell’Agenzia delle Entrate

Nel contesto normativo illustrato al precedente paragrafo, il Provvedimento 28 agosto 2018 n. 195385/2018 ha:

- a) individuato i criteri di rischio con cui verranno selezionati, in via automatizzata, i modelli F24 da sottoporre alla verifica dell’Agenzia delle Entrate;
- b) definito la procedura con cui, a partire dalla data del **29 ottobre 2018**⁵, l’esecuzione dei modelli F24 potrà essere sospesa ai fini dell’esercizio del controllo dei crediti d’imposta che sono utilizzati in compensazione.

In linea generale, i criteri che saranno utilizzati dall’Agenzia per individuare le situazioni di potenziale blocco riguardano:

- la tipologia del debito pagato;
- la tipologia del credito compensato;
- la coerenza dei dati indicati nel modello F24;
- i dati presenti in Anagrafe tributaria o resi disponibili da altri enti pubblici, inerenti ai soggetti indicati nel modello F24;
- le analoghe compensazioni effettuate in precedenza dai soggetti indicati nel modello F24;
- il pagamento di debiti iscritti a ruolo ai sensi dell’articolo 31, comma 1, del D.L. n. 78/2010.

Sotto il profilo strettamente procedurale, la disciplina relativa al controllo dei crediti tributari utilizzati in compensazione nella delega di versamento prevede i seguenti aspetti:

- a) a seguito dell’invio del modello F24 attraverso l’utilizzo dei servizi telematici:
 - in caso di sussistenza di uno o più dei profili di rischio, l’Agenzia delle Entrate comunicherà la **sospensione della delega di pagamento** mediante il rilascio di un’apposita **ricevuta** (nella medesima ricevuta verrà altresì indicata la data di fine del periodo di sospensione, che non potrà essere maggiore di 30 giorni rispetto alla data di invio del modello F24). L’eventuale sospensione, se disposta, riguarderà **l’intero contenuto della delega di pagamento** (e quindi non solo la quota del debito compensato). Nell’ipotesi di blocco del modello F24:
 - l’intero versamento sarà considerato come **non effettuato**, anche in presenza di una compensazione parziale;
 - in questo caso sarà possibile regolarizzare la propria posizione attraverso l’istituto del c.d. “ravvedimento operoso”, e quindi versando, oltre alle imposte dovute, anche gli interessi e le sanzioni (per quanto ridotte e calcolate sulla sanzione base del 30% trattandosi di un versamento omesso);
- b) costituiscono **situazioni di rischio potenziale tali da determinare la sospensione dell’esecuzione delle deleghe, (i)** le ipotesi in cui il titolare del credito da

I criteri utilizzati per i potenziali blocchi

Le situazioni di rischio potenziale

⁵ Secondo quanto previsto al punto 3.4 del citato provvedimento: “*Ai sensi di quanto previsto dall’articolo 3, comma 2, della legge 27 luglio 2000 n. 212, le disposizioni del presente provvedimento hanno effetto a decorrere dal 29 ottobre 2018*”.

compensare non coincide con quello che deve effettuare il versamento (es. in caso di acollo fiscale⁶) e **(ii)** l'eventuale esistenza di crediti da compensare riferiti ad anni remoti. La compensazione potrà essere bloccata anche in presenza di precedenti su illeciti tributari (ad esempio penali), in particolare se riguardanti l'indebita compensazione;

c) durante il periodo di sospensione, e prima che siano intervenuti lo scarto o lo sblocco della delega di pagamento:

- sarà possibile inviare all'Agenzia delle Entrate gli **elementi informativi** che sono ritenuti necessari per riattivare la delega sospesa (questi elementi saranno utilizzati dall'Agenzia delle Entrate per controllare il credito utilizzato in compensazione);
- sul conto indicato nel file telematico **non verrà effettuato l'addebito dell'eventuale saldo positivo** indicato nel modello F24, e potrà essere richiesto l'annullamento della delega di pagamento secondo le ordinarie procedure telematiche che sono messe a disposizione dall'Agenzia delle Entrate;

d) nel caso in cui, a seguito del controllo, dovesse risultare la **correttezza** del credito utilizzato, il pagamento dovrà considerarsi eseguito alla data indicata nel file telematico (ciò si verifica, in ogni caso, in assenza di blocco, con lo spirare dei 30 giorni dalla presentazione della delega di pagamento con il modello F24). In questo caso, l'Agenzia delle Entrate:

- in caso di modello F24 a saldo zero: provvederà a comunicare al soggetto che ha trasmesso il file telematico l'avvenuto perfezionamento della delega di pagamento con apposita ricevuta;
- se il modello F24 dovesse presentare un saldo positivo: invierà una richiesta di addebito sul conto indicato nel file telematico, informando il soggetto che ha trasmesso il file;

e) viceversa, se il credito **non dovesse essere stato utilizzato correttamente**, l'Agenzia delle Entrate provvederà a comunicare lo **scarto** del modello F24 attraverso il rilascio di un'apposita ricevuta opportunamente motivata. In questo caso la delega di pagamento dovrà considerarsi non eseguita e i versamenti e le compensazioni dovranno considerarsi come non effettuati⁷.

Le comunicazioni dell'Agenzia delle Entrate

⁶ Si ricorda che questa tipologia di compensazione era già stata ritenuta non corretta dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione 16 novembre 2017 n. 140.

⁷ A quest'ultimo riguardo, nel corso della manifestazione "Telefisco 2018" è stato specificato che: *"la ripetizione del pagamento, se successiva alla scadenza prevista, debba essere sanzionata, se non accompagnata dal ravvedimento"*. Ciò significa che, nell'ipotesi di scarto, sarà sanzionato il tardivo/omesso versamento (30%) ma non sarà irrogata la sanzione da indebita compensazione (ex articolo 13, commi 4 e 5, del D.Lgs. n. 471/1997). Considerato che in caso di scarto dell'F24 l'intero pagamento viene considerato omesso, nell'ipotesi di compensazioni parziali con saldo a debito è consigliabile sdoppiare il modello F24, presentando la delega a saldo zero (interamente compensata) e quella con addebito (senza compensazioni) in modo tale da ravvedere il solo versamento annullato in virtù della compensazione negata. Se, di contro, il credito dovesse risultare correttamente utilizzato, la sospensione verrà meno, e l'operazione dovrà considerarsi considerata effettuata alla data indicata nel file telematico inviato.

Esempio

Una società di capitali dispone di un credito Ires scaturente dal modello Redditi Sc 2018 con il quale intende pagare, in data 10 dicembre 2018, un ruolo scaduto per mancati versamenti periodici Iva riferiti all'anno 2012 di 3.900 euro.

La delega presenta profili di rischio sulla base del provvedimento 195385/2018 delle Entrate e può essere sospesa per le verifiche circa il corretto utilizzo del credito.

In questo caso:

- a) il modello F24 deve essere presentato esclusivamente attraverso i servizi telematici che sono messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate (provvedimento 195385/2018, articolo 1, paragrafo 1.2);
- b) la sospensione della delega di pagamento potrà essere comunicata nell'apposita ricevuta rilasciata dall'Agenzia delle Entrate a seguito della presentazione del modello. Laddove dovesse emergere il non corretto utilizzo del credito verrà comunicato lo scarto del modello F24, tramite specifica ricevuta con indicazione del relativo motivo;
- c) trattandosi di un pagamento volontario di un debito iscritto a ruolo e quindi già scaduto, non vi sarà necessità di intervenire per regolarizzare il mancato versamento fruendo del ravvedimento operoso.

Per completezza, si ritiene opportuno segnalare che:

- a) per l'utilizzo in **compensazione di crediti** per pagamenti di debiti iscritti a ruolo, i modelli F24 dovranno essere presentati esclusivamente attraverso i servizi telematici che saranno messi a disposizione dalle Entrate;
- b) il blocco delle compensazioni entrato in vigore dal 29 ottobre è rivolto soltanto a coloro che presentano **evidenti profili di rischio**⁸. Al riguardo, con una nota stampa del 3 settembre 2018, l'Associazione Nazionale dei Commercialisti ha auspicato che l'Amministrazione finanziaria possa provvedere a definire diversamente i **criteri** previsti per la sospensione delle compensazioni, delineando quali siano, in concreto, i profili di rischio che possono essere tali da giustificare il blocco alle compensazioni, evitando che la disciplina possa essere utilizzata in modo generalizzato (e quindi non a scopo antielusivo) da parte dell'Agenzia delle Entrate;
- c) l'eventuale **esito positivo della procedura** (quindi il "via libera" alla compensazione) lascia in ogni caso intatto il potere di dell'Agenzia delle Entrate di controllare successivamente il credito compensato.

⁸ Ministero dell'Economia, risposta al *question time* n. 5-00537 del 27 settembre 2018.