



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF192

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 8

OGGETTO	DL COLLEGATO - STRETTA ALLE COMPENSAZIONI DEI CREDITI DAL 2020
RIFERIMENTI	D.L. N. 124/2019 (cd. "Collegato" alla legge di Bilancio 2020), IN G.U. N. 252 DEL 26/10/2019
CIRCOLARE DEL	28/10/2019

*Sintesi: tra le novità più rilevanti introdotte dal cd. "Decreto fiscale", in vigore dal 27/10/2019, vi sono una serie di disposizioni volte a **reprimere le indebite compensazioni**.*

A tal fine viene previsto quanto segue:

- a) estensione del regime** previsto per i **crediti Iva ai crediti relativi alle imposte sui redditi** (Mod. Redditi, Mod. Irap): anche per essi la compensazione orizzontale superiore ad €. 5.000:
 - è subordinata alla previa presentazione della relativa dichiarazione "vistata"
 - potendo intervenire solo dal 10° giorno successivo a tale presentazione.
- b) sospensione della P.Iva:** ai contribuenti destinatari di un Provvedimento di cessazione della P.iva o dalla banca dati VIES sono inibite le compensazioni in F24 dalla data della notifica e fino a sua revoca
- c) compensazioni a rischio:** le compensazioni "bloccate" dall'Agenzia entro i 30 gg successivi alla presentazione del mod. F24 saranno oggetto di specifica sanzione di €. 1.000 da marzo 2020
- d) accollo del debito:** a conferma di un precedente orientamento dell'Agenzia, il contribuente che proceda all'accollo di un debito tributario non può estinguerlo tramite compensazione con un proprio credito.

In data 26/10/2019 è stato pubblicato in G.U. il **D.L. n. 124/2019** (cd. "Decreto Collegato alla Legge di Bilancio 2020), **in vigore dal 27/10/2019**, contenente "Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili". Come già in passato si tratta di una serie di disposizioni, solo in parte di natura fiscale, che anticipano alcuni aspetti della manovra di bilancio 2020.

Numerose sono le novità in materia fiscale.

In particolare, i primi tre articoli del Decreto prevedono una serie di disposizioni volte a **reprimere le indebite compensazioni**:

MISURE DI CONTRASTO ALL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA ED ALLE FRODI FISCALI		
	DESCRIZIONE	NOVITA'
Art. 1	Accollo del debito d'imposta altrui non compensabile	Per il pagamento del debito d'imposta accollato, non è consentita la spendita di alcun credito dell'accollante, negando qualunque forma di compensazione ad opera di tale soggetto.
Art. 2	Cessazione partita IVA ed inibizione compensazione	Per contrastare gli indebiti utilizzi di crediti da parte di soggetti titolari di partita IVA , destinatari dei Provvedimenti di: <ul style="list-style-type: none"> ▪ cessazione della partita IVA ▪ o di esclusione dalla banca dati VIES a partire dalla data di notifica del provvedimento , a detti contribuenti è inibita la possibilità di utilizzare in compensazione nel modello F24: i crediti, tributari e non, o esclusivamente riferiti all'IVA , fino a quando permangono le circostanze che hanno determinato l'emissione del provvedimento.
Art. 3	Contrasto alle indebite compensazioni	Vengono modificati i presupposti per l'utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta , emergenti dalle dichiarazioni, relative alle imposte dirette, allineandoli ai presupposti vigenti per i crediti d'imposta emergenti dalle dichiarazioni IVA e modelli TR. Si prevede dal 2020 il differimento della compensabilità dei crediti Irpef, Ires e Irap fino a dopo la presentazione delle relative dichiarazioni per la parte eccedente i 5.000 euro .

CONTRASTO ALLE INDEBITE COMPENSAZIONI (art.3)

L'art. 3 del "Decreto Collegato" prevede una vera e propria "stretta alle compensazioni" per imprese e lavoratori autonomi, tramite l'estensione del **riscontro preventivo dei dati attestanti l'esistenza del credito** anteriormente al loro utilizzo in compensazione per il pagamento di altri tributi o contributi.

In particolare, per i **crediti "maturati dal periodo d'imposta in corso al 31/12/2019"** in poi:

A) sono state **modificate le "modalità tecniche"** per poter procedere alla compensazione:

ART. 17 CO. 1 D.LGS 241/97 (termine della compensazione orizzontale)	
ANTE MODIFICA (CREDITI FINO AL 2018)	POST MODIFICA (DAI CREDITI 2019)
La compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge	La compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'imposta regionale sulle attività produttive , per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge.

Art. 37, co. 49-bis, DL 223/2006 (modalità di presentazione dell'F24): è stato esteso l'obbligo:

- di avvalersi degli **strumenti dell'Agenzia Entrate** (Entratel o Fisconline) per poter procedere alla **compensazione orizzontale di crediti qualsiasi importo**
- anche ai soggetti diversi dai titolari di partita Iva (cioè ai **"privati"**)

B) mentre è rimasto **inalterato il limite di € 5.000** di compensazione orizzontale del credito una volta ecceduto il quale ricorre l'obbligo di apposizione del visto di conformità:

- art 10 c DL 78-2009: per i crediti IVA (Mod. Iva annuale e Mod TR infrannuale)
- art 1 c 574 L 147-2013: per i crediti alle dichiarazioni dei redditi, IRAP e 770

NEW

NOVITA' – di fatto, i **presupposti per l'utilizzo in compensazione orizzontale**:

- ✓ **dei crediti emergenti dalle dichiarazioni relative alle imposte dirette, Irapp**
- ✓ **vengono allineati con quelli** vigenti per i crediti emergenti dalle dichiarazioni IVA e dai mod. IVA TR.

Dal 2020, i requisiti necessari affinché i contribuenti possano utilizzare in compensazione, tramite modello F24, i crediti relativi a imposte dirette e sostitutive sono:

- obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione** dalla quale emerge il credito, per importi del credito superiori a € 5.000 annui;
- obbligo di presentare il modello F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici** dell'Agenzia delle Entrate, anche per i soggetti non titolari di partita IVA.



SOSTITUTI D'IMPOSTA: alle compensazioni dei crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta (per il recupero delle eccedenze di versamento delle ritenute, o dei rimborsi/bonus erogati ai dipendenti:

- ✓ si applica il secondo requisito (F24 telematico Entratel/Fisconline)
- ✓ ma non il primo: il 770 non deve essere presentato in via prioritaria

Così, i rimborsi da mod. 730/Bonus 80 euro anticipati dal datore di lavoro in busta paga, rimangono utilizzabili fin dal mese successivo alla loro erogazione (senza preventivo invio del 770).

L'Agenzia Entrate, già in fase di elaborazione dei modelli F24 ricevuti dal 1/01/2020, potrà **scartare le deleghe di pagamento** nel caso in cui contengano compensazioni di crediti Irpef/Ires o Irapp (non quelli maturati in qualità di sostituto d'imposta), oltre che Iva

- **che non risultino da dichiarazioni già presentate**
- **o che risultano da dichiarazioni presentate prive del visto di conformità.**

REGOLE DI COMPENSAZIONE CREDITI TRIBUTARI (diversi dall'IVA)			
CREDITO:	COMPENSAZ. ORIZZONTALE	FINO AL 31/12/2019	DAL 1/01/2020
IVA	≤ € 5.000:	<ul style="list-style-type: none"> - dal 1° giorno dell'anno successivo la sua maturazione - senza presentare "preventivamente" la dichiarazione annuale dalla quale emerge il credito. 	
	> € 5.000:	<ul style="list-style-type: none"> - presentazione preventiva della dichiarazione IVA - apposizione del visto di conformità (o la sottoscrizione alternativa da parte dell'organo di controllo) - utilizzo dal 10° giorno successivo alla presentazione. 	
IRES/IRPEF e ADDIZ./IMP.SOST./IRAP*	≤ € 5.000:	<ul style="list-style-type: none"> - dal 1° giorno dell'anno successivo la sua maturazione - senza presentare "preventivamente" la dichiarazione annuale dalla quale emerge il credito. 	
	> € 5.000:	<ul style="list-style-type: none"> - dal 1° giorno dell'anno successivo la sua maturazione - apposizione del visto di conformità (o sottoscrizione alternativa da parte dell'organo di controllo) 	<ul style="list-style-type: none"> - presentazione preventiva della dichiarazione - N.B.: se la dichiarazione non risulta presentata, il mod. F24 sarà subito scartato. - apposizione del visto di conformità (o sottoscrizione alternativa dell'organo di controllo) - utilizzo dal 10° giorno successivo alla presentazione.

* esclusi i crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta (bonus 80 euro e rimborso 730)

DECORRENZA

Nel primo anno di applicazione delle nuove disposizioni (**dal 2020**), a differenza del 2019, i crediti d'imposta, relativi al periodo d'imposta chiuso/in corso al 31/12/2019 (salvi i crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta), potranno essere utilizzati in compensazione:

- ➔ **non più a partire dal 1° gennaio**
- ➔ bensì **dopo la presentazione della relativa dichiarazione e, dunque, a partire dal mese di maggio** (data da cui, attualmente, è possibile iniziare a presentare i modelli di dichiarazione).

N.B.: - sarebbe opportuno fosse concessa la **possibilità di presentare i Modd. Irpef, Ires, Irap e 770 almeno dalla fine del mese di febbraio**, (come avviene per l'Iva), onde evitare che le compensazioni restino bloccate fino all'autunno, con effetti dannosi sia per i professionisti che per le imprese

In numerosi casi non riuscirebbe a esaurire i crediti compensati entro la fine dello stesso anno 2020 (per incapienza rispetto ai debiti da pagare tramite compensazione), avvenendo ciò solo nel 2021.

UTILIZZO DEI CREDITI FINO A €. 5.000

Il contribuente può utilizzare in compensazione orizzontale "senza limitazioni" il credito annuale maturato nel 2019 **qualora di importo ≤ € 5.000:**

- dal 1° giorno dell'anno successivo la sua maturazione
- **senza presentare "preventivamente" la dichiarazione annuale dalla quale emerge il credito.**

Esempio 1

Mario Rossi, imprenditore, presenta la seguente situazione:

- ✓ saldo IRPEF 2019 a credito: € 8.000
- ✓ destinato in compensazione "orizzontale" per € 2.000.

Tale credito è utilizzabile nel mod. F24 fin dal 1/01/2020; non è richiesta la preventiva presentazione del mod. REDDITI PF 2020.

UTILIZZO DEI CREDITI PER IMPORTI SUPERIORI A €. 5.000

Il contribuente che ha maturato un **credito 2019** ed intende utilizzarlo in **compensazione orizzontale per un importo superiore a € 5.000** è tenuto:

- ✓ a presentare **previamente** la dichiarazione (Redditi PF, SP, SC, IRAP, IVA)
- ✓ ad **apporre il visto di conformità** (o la sottoscrizione alternativa da parte dell'organo di controllo)
- ✓ ad **attendere il 10° giorno successivo alla presentazione**.



N.B.: tali adempimenti riguardano:

- l'importo del credito 2019 effettivamente utilizzato in compensazione orizzontale
- non l'ammontare complessivo risultante dalla dichiarazione annuale.

Esempio 2

Mario Rossi, lavoratore autonomo, presenta la seguente situazione:

- ✓ saldo **IRPEF 2019 va credito: € 13.000**
- ✓ **destinato in compensazione "orizzontale" per € 7.000**

Tale credito:

- **fino ad € 5.000:** sarà compensabile liberamente dal 1/01/2020
- **per l'eccedenza di € 2.000:** il contribuente deve **prima presentare il mod. Redditi PF 2020 debitamente vistato**; se questo viene presentato:
 - il 01/05/2020: permette l'utilizzo dal 11/05/2020 (10 gg)
 - il 30/11/2020: permette l'utilizzo dal 10/12/2019 (si noti che i versamenti dei saldi 2019 e degli acconti 2020 verrebbero fatti senza utilizzare il credito a disposizione).

CONTRASTO INDEBITE COMPENSAZIONI

art. 3 -> art.17, co.1, D.Lgs. 241/97

CREDITO IVA

CREDITO II.DD.

CREDITO ADDIZ.

COMPENSAZIONE > 5.000 EURO ANNUI
DAI CREDITI MATURATI DAL 2019 (01.01.2020)
(NO BONUS 80 EURO, NO 730)

COMP. DAL 10° GG SUCCESSIVO
ALLA PRESENTAZIONE DICHIARAZIONE /ISTANZA

F24 ENTRATEL PER PRIVATI E SOGGETTI IVA

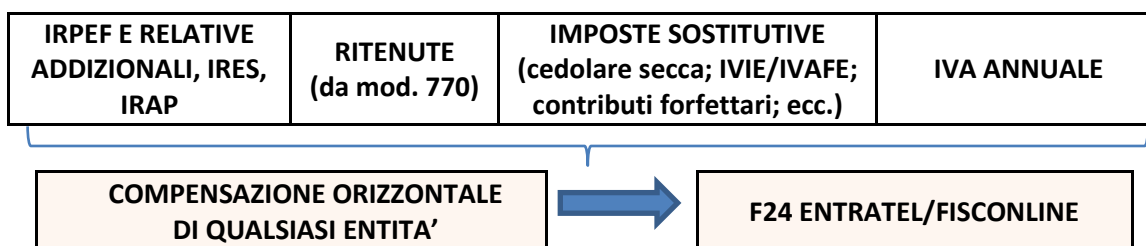
F24 ENTRATEL/FISCONLINE PER TUTTI

Come anticipato, viene **esteso a tutti i soggetti** (inclusi i non titolari di partita Iva):

- l'**obbligo di utilizzare i servizi telematici ENTRATEL dell'Agenzia**
- **per effettuare le compensazioni**, anche parziali (ora prevista per i soli titolari di partita IVA).



DECORRENZA: anche in tal caso, le novità decorrono **dai crediti maturati dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019**, quindi, in relazione alle **dichiarazioni REDDITI 2020 e IRAP 2020**.



DOPO IL DL COLLEGATO FISCALE:

VERSAMENTO	SOGGETTO	COMPENSAZIONE	MODALITÀ UTILIZZABILE
F24 "A DEBITO" o "A ZERO"	TITOLARE PARTITA IVA	CON COMPENSAZIONE (*)	ENTRATEL / FISCONLINE
		SENZA COMPENSAZIONE	- Entratel / Fisconline - remote / home banking
	PRIVATO	NEW - CON COMPENSAZIONE (*)	ENTRATEL / FISCONLINE
		SENZA COMPENSAZIONE	- Entratel / Fisconline - remote / home banking - modello cartaceo

(*) Utilizzo di un credito **tributario** (non previdenziale) di qualsiasi importo (anche se la compensazione è parziale).

Per i privati prima delle novità l'obbligo di Entratel/Fisconline riguardava le sole compensazioni totali (F24 "a saldo zero")

SANZIONI SPECIFICHE DA MARZO 2020

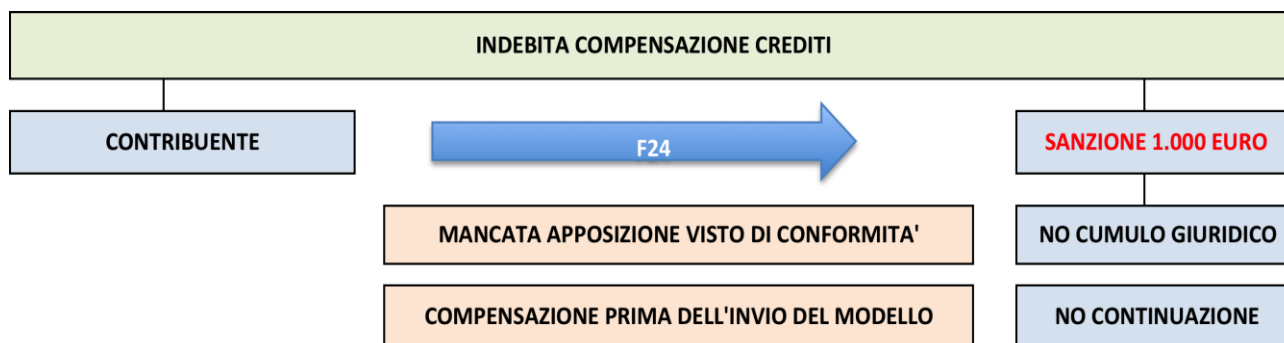
I commi da 5 a 7 dell'art. 3:

- introducono una **specifica disciplina sanzionatoria** (art. 15 co 2-ter DLgs. 471/97)
- applicata nei casi in cui venga individuato il **tentativo di compensare crediti non utilizzabili** che si applicherà ai **mod. F24 presentati, a partire dal mese di marzo 2020.**

La L. 205/2017 aveva già previsto, introducendo il co. 49-ter nell'art. 37 DL 223/2006, un **controllo preventivo sulle compensazioni "a rischio"**, con possibilità di blocco, disposizione attuata dal Prov. 28/08/2018 (v. RF 146/2018).

Ora il DL Collegato dispone che, se la delega di pagamento viene scartata:

- il pagamento si considera non avvenuto (con applicazione delle sanzioni riferite ai versamenti che si considerano non effettuati)
- viene irrogata al contribuente la sanzione del **nuovo co 2-ter** dell'art. 15 DLgs. 471/97, cioè la sanzione di €. **1.000 per ogni mod. F24 scartato**
- senza possibilità di applicare il cumulo giuridico art. 12 DLgs. 472/97.





Nota: un sistema sanzionatorio così gravoso un presenza di un controlli preventivi da parte dell'Agenzia potrebbe essere contrario ai principi chiariti in numerose sentenze della Corte UE

COOPERAZIONE RAFFORZATA CON L'INPS/INAIL DA MARZO 2020

Il co. 4 dell'art. 3 introduce, a decorrere da marzo 2020, una **procedura di cooperazione rafforzata per i controlli sulle compensazioni**; l'**Agenzia delle entrate, l'INPS e l'INAIL** possono, infatti, definire **procedure di cooperazione rafforzata** per rendere più tempestivo il recupero dei crediti indebitamente utilizzati.

Esempio: l'INPS e l'INAIL potranno, nell'ambito di tali procedure, inviare all'Agenzia Entrate **segnalazioni qualificate** circa **operazioni che presentano profili di rischio**, ai fini del recupero del credito (previdenziale o assistenziale) indebitamente compensato.

CESSAZIONE PARTITA IVA/VIES ED INIBIZIONE ALLE COMPENSAZIONI (art.2)

L'art. 2 del Decreto collegato prevede un'ulteriore **fattispecie di inibizione alla compensazione**.

Per contrastare gli indebiti utilizzi di crediti da parte di **titolari di partita IVA destinatari provvedimenti** dell'Agenzia Entrate:

→ di **cessazione della partita IVA** (art. 35, co. 15-bis, Dpr 633/72)

→ o di **esclusione dalla banca dati VIES** (art. 17, Reg. (UE) n. 904/2010 del Consiglio del 7/10/2010)

a partire dalla data di notifica del provvedimento, a detti contribuenti **è inibita** la possibilità di **utilizzare in compensazione** orizzontale nel mod. F24:

a) **cessazione di P.Iva: qualsiasi credito:**

▪ **sia tributario**

▪ **che non tributario** (es: crediti Inps o Inail)

indipendentemente dal settore
impositivo e dall'importo

b) **esclusione dalla banca dati VIES:** i crediti riferiti **all'IVA**

fino a quando permangono le circostanze che hanno determinato l'emissione del provvedimento.

Ciò in ragione dei rilevanti **profili di frode** che hanno determinato l'adozione dei citati Provvedimenti.

Scarto del mod. F24: in tali casi il sistema Entratel **scarnerà la delega di pagamento**, con l'effetto

- che tutti i **versamenti e le compensazioni in essa contenuti si considerano non eseguiti**
- ferma restando l'irrogabilità delle ordinarie **sanzioni** previste per gli omessi versamenti (art. 13, c 1, D.Lgs. 471/97)

POSSIBILITA' DI RIMBORSO O "RIPORTO A NUOVO"

Tali crediti possono pertanto essere esclusivamente:

- **oggetto di richiesta di rimborso** da parte del contribuente (ai sensi dell'art. 38 del DPR 29 settembre 1973, n. 602 e art. 30 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633)
- o essere **riportati quale eccedenza pregressa nella dichiarazione successiva**.

QUANDO SI PROCEDE ALLA CESSAZIONE DELLA PARTITA IVA

La **cessazione della partita IVA** viene disposta per:

- **insussistenza dei requisiti soggettivi**
- **e/o oggettivi**

previsti dal DPR n. 633/1972;

- o l'**esclusione dalla banca dati VIES** se il contribuente risulta esclusivamente **coinvolto in una frode all'IVA**.

Nel caso in cui dai controlli indicati emerge che:

FATTISPECIE	CONSEGUENZA	DECORRENZA
soggetto privo dei requisiti soggettivi e/o oggettivi previsti dal decreto IVA	<ul style="list-style-type: none"> Ufficio può notificare al contribuente un provvedimento di cessazione della partita Iva indebitamente richiesta o mantenuta con conseguente esclusione dal VIES 	<ul style="list-style-type: none"> La cessazione della partita Iva ha effetto dalla data di registrazione in Anagrafe Tributaria della notifica del provvedimento.
soggetto se in possesso dei requisiti soggettivi/oggettivi previsti dal Dpr 633/72 IVA, che ha comunque consapevolmente effettuato operazioni intraUE in un contesto di frode Iva	<ul style="list-style-type: none"> l'Ufficio procede alla valutazione del suo comportamento che può portare alla esclusione dall'archivio VIES 	<ul style="list-style-type: none"> L'esclusione dal VIES dei soggetti che effettuano operazioni intraUE ha effetto dalla data di registrazione in Anagrafe Tributaria della notifica del provvedimento



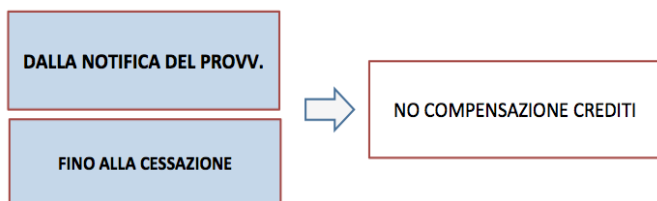
IL REINSERIMENTO - il soggetto cancellato dall'archivio VIES potrà esservi **reinserito**:

- a seguito di provvedimento dell'Autorità giudiziaria o per effetto dell'annullamento in autotutela del provvedimento da parte dell'Ufficio
 - dopo aver presentato all'Ufficio che ha emanato il provvedimento di esclusione, una specifica istanza di inclusione nella banca dati citata direttamente o mediante posta elettronica certificata.
- E' esclusa la richiesta di re-inclusione nell'archivio VIES tramite la Dichiarazione di inizio attività.

**CESSAZIONE P.IVA
ED INIBIZIONE ALLA COMPENSAZIONE**

Art.2 -> nuovo c.2-quater, ART.17, D.LGS. 241/97

**CESSAZIONE P.IVA
(art.35, c.15-bis DPR 633/72)**

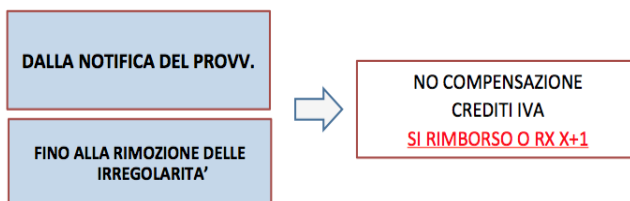


F 24 SCARTATO **RICEVUTA ENTRATEL**

**CESSAZIONE P.IVA
ED INIBIZIONE ALLA COMPENSAZIONE**

Art.2 -> nuovo c.2-quinquies, ART.17, D.LGS. 241/97

**ESCLUSIONE DELLA P.IVA DALLA BANCA DATI VIES
(art.35, c.15-bis DPR 633/72)**



F 24 SCARTATO **RICEVUTA ENTRATEL**

ACCOLLO DEL DEBITO D'IMPOSTA ALTRUI E DIVIETO DI COMPENSAZIONE (art.1)

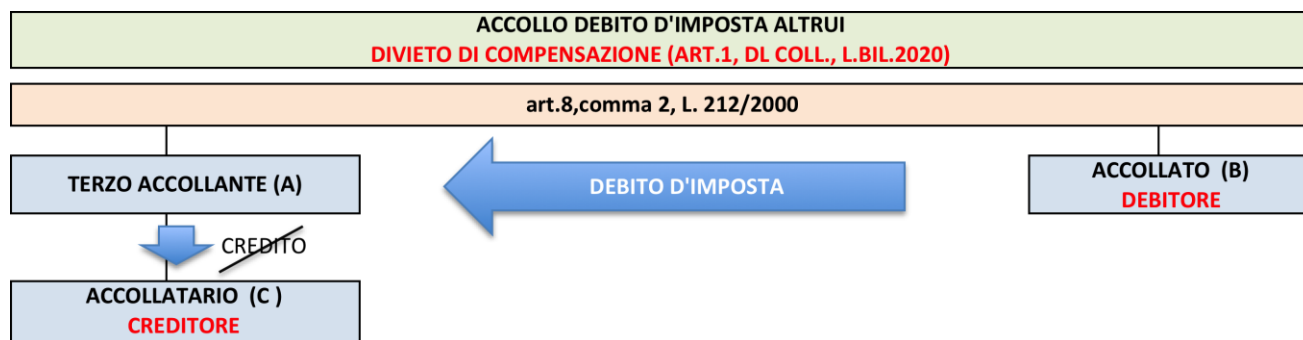
L'art.1 del Decreto collegato prevede che il debito oggetto di acollo da parte di un terzo:

- **non può essere estinto** utilizzando in compensazione crediti vantati dall'accollante nei confronti dell'Erario



N.B.: di fatti si tratta di una conferma normativa di quanto già ritenuto applicabile dalla prassi dell'Agenzia con la R.M. n. 140/2017 (v. RF flash 203/2017)

- disponendo un **particolare regime sanzionatorio** in caso di violazione
- inoltre, l'accollante (A) è coobbligato in solido con l'accollato (B) per l'imposta e gli interessi.



REGIME SANZIONATORIO (RM 140/E/2017 e DL COLL. L. BILANCIO 2020)	
CONDOTTA SANZIONATA	SOGGETTI COINVOLTI
ESTINZIONE DEL DEBITO D'IMPOSTA, OGGETTO DI ACCOLLO, CON COMPENSAZIONE DI CREDITI VANTATI DALL'ACCOLLANTE V/ERARIO	<p>➤ L'ACCOLLATO risponde del debito d'imposta perché soggetto passivo del rapporto tributario e debitore originario, tenuto all'adempimento. L'omesso pagamento comporterà:</p> <ul style="list-style-type: none"> - il recupero dell'imposta non versata e degli interessi, - nonché una sanzione amministrativa pari al 30% di ogni importo non versato <p>➤ L'ACCOLLANTE risponde dell'utilizzo di un credito d'imposta in violazione delle modalità dettate dalle norme vigenti (sanzione pari al 30% del credito utilizzato, qualora esistente o al 100% della misura dei crediti utilizzati, se inesistenti)</p> <p>RESPONSABILITÀ SOLIDALE - l'accollante (A) è coobbligato in solido con l'accollato (B) anche per l'imposta e gli interessi (prima l'Ufficio muoverà la pretesa verso l'accollato come debitore principale e successivamente in via subordinata all'accollante).</p>

SANZIONI				
Accollato			Accollante	
da 1 a 15 giorni	da 16 a 90 giorni	Oltre 90 giorni	credito esistente	credito inesistente
DA APPLICARE SU IMPORTO NON VERSATO			DA APPLICARE SU CREDITO UTILIZZATO	
1% giornaliero	15%	30%	30%	DAL 100% AL 200%

MODALITÀ DI RECUPERO

Il **Decreto collegato** prevede che gli atti di recupero delle:

- **sanzioni,**
- **dell'imposta non versata**
- **e dei relativi interessi**

potranno essere notificati **entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello della presentazione della delega di pagamento**.