



ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF079

# INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del  
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 7

<b>OGGETTO</b>	<b>COMPENSAZIONI DEI CREDITI DOPO LA MANOVRA CORRETTIVA</b>
<b>RIFERIMENTI</b>	<b>ART. 3 DL N. 50/2017 – RM 57/2017</b>
<b>CIRCOLARE DEL</b>	<b>08/05/2017</b>

*Sintesi: la cd. “Manovra correttiva” ha introdotto una serie di disposizioni restrittive in materia di utilizzo in compensazione dei crediti tributari, la cui data di introduzione è stata chiarita con la RM 57/2017.*

*In particolare, è stato previsto quanto segue:*

- visto di conformità: il limite di utilizzo oltre il quale scatta l'obbligo del visto di conformità si riduce da €. 15.000 da €. 5.000 per tutti i crediti tributari; la disposizione si applica ai crediti derivanti dalle dichiarazioni presentate dal 24/04/2017
- violazioni al visto: viene estesa al caso di utilizzo del credito in violazione alle disposizioni del visto di conformità la procedura degli “atti di recupero”
- mod. F24 Entratel/Fisconline: i titolari di partita devono utilizzare i servizi telematici dell'Agenzia Entrate in caso di compensazione per qualsiasi importo di crediti tributari (inclusi i crediti d'imposta da quadro RU); la disposizione sarà resa applicativa a decorrere dal 1/06/2017.

L'art. 3 del DL n. 50/2017 (cd. “Manovra correttiva”), nell'intento di migliorare il contrasto agli abusi verificatisi in passato, ha introdotto una serie di regole più restrittive per l'utilizzo in compensazione orizzontale dei crediti d'imposta; in particolare la manovra ha interessato i seguenti aspetti:

- riduzione generalizzata da €. 15.000 ad €. 5.000** del limite di annuo **utilizzo dei crediti tributari** oltre il quale è obbligatorio il **visto di conformità** (o dichiarazione sostitutiva dell'organo di controllo)
- in caso di **violazione all'obbligo di apposizione del visto** di conformità/dichiarazione sostitutiva (cioè in presenza di loro assenza o di apposizione da parte di soggetto non abilitato) viene previsto:
  - l'applicazione di una sanzione (in precedenza non prevista), oltre a credito e interessi
  - che avviene tramite “**atto di recupero**” (come avviene per i crediti “inesistenti”; come noto, questi hanno valenza “accertativa”)
  - in caso di mancato versamento entro 60 gg, le somme **iscritte a ruolo non sono compensabili**
- soppressione del limite annuo di €. 5.000** di utilizzo del **credito Iva** (annuale o infrannuale) superato il quale i soggetti passivi Iva erano obbligati all'utilizzo dei servizi telematici dell'Agenzia (il mod. F24 Entratel/Fisconline diviene sempre obbligatorio, fin dal primo utilizzo)

## MONITORAGGIO DEI CREDITI D'IMPOSTA - VISTO DI CONFORMITA'

Art. 1 c. 574 L. 147/2013	
ANTE DL 50/2017	POST DL 50/2017
<i>i contribuenti che, ai sensi dell'articolo 17 [Dlgs 241/97], utilizzano in compensazione i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte di cui all'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 15.000 euro annui, hanno l'obbligo di richiedere</i>	<i>i contribuenti che, ai sensi dell'articolo 17 [Dlgs 241/97], utilizzano in compensazione i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 5.000 euro annui, hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lettera a), del citato decreto</i>

**CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI**  
 REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225  
 Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it

l'apposizione del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lettera a), del citato decreto legislativo n. 241 del 1997, relativamente alle singole dichiarazioni dalle quali emerge il credito.	legislativo n. 241 del 1997, relativamente alle singole dichiarazioni dalle quali emerge il credito.
--	--

**Art. 10 c. 1 lett. a) DL n. 78/2009**

ANTE DL 50/2017	POST DL 50/2017
7. i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione crediti relativi all'imposta sul valore aggiunto per importi superiori a <u>15.000 euro</u> annui, hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lettera a) del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, relativamente alle dichiarazioni dalle quali emerge il credito.	7. i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione crediti relativi all'imposta sul valore aggiunto per importi superiori a <b>5.000 euro</b> annui, hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui all'articolo 35, comma 1, lettera a) del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, relativamente alle dichiarazioni dalle quali emerge il credito.

In seguito alle modifiche evidenziate:

→ viene **ridotto ad € 5.000** il limite di utilizzo annuo del credito d'imposta oltre il quale scatta l'**obbligo di apposizione del visto di conformità** (o sottoscrizione alternativa dell'organo di controllo)

→ ai fini:

- sia del **credito annuale Iva**
- che degli **altri crediti emergenti dalle dichiarazioni fiscali**

**Deroga start-up innovative:** il limite rimane fissato a **€ 50.000**

mantenendo uniformato il limite.

IRPEF E RELATIVE ADDIZIONALI, IRES, IRAP	RITENUTE (da mod. 770)	IMPOSTE SOSTITUTIVE (cedolare secca; IVIE/IVAFE; contrib. forfettari; ecc.)	IVA ANNUALE
--	---------------------------	---	-------------

VISTO DI CONFORMITA' IN  
DICHIARAZIONE



LIMITE UNICO DI € 5.000 ANNUI

**ATTENZIONE - RIMBORSO IVA ANNUALE E CREDITI IVA INFRANNUALI INVARIATI**

La novità **non si applica:**

- al rimborso Iva annuale:** il visto di conformità è previsto (in assenza di garanzia e per i soli soggetti non "a rischio") in caso di richiesta di rimborso di importo > € 30.000
- al credito Iva infrannuale** (Mod TR); pertanto in caso di richiesta:
  - in compensazione: non vi è mai l'obbligo del visto di conformità (che, peraltro, continua a costituire un plafond di utilizzo distinto rispetto al credito annuale Iva)
  - a rimborso: si applicano i medesimi concetti del rimborso Iva annuale.



N.B.: in una audizione parlamentare, il direttore dell'Agenzia ha evidenziato la necessità di estendere il visto di conformità anche alle richieste di compensazione dei crediti infrannuali.

**TERMINE INIZIALE DI UTILIZZO DEI CREDITI**

In seguito alle novità introdotte, la tempistica per l'utilizzo dei crediti Iva risulta essere la seguente:

**a) compensazione ≤ € 5.000:** a partire dal **1° giorno successivo:**

- all'anno solare: per la dichiarazione annuale IVA
- al trimestre solare: per i crediti infrannuali

**b) compensazione > € 5.000:** a partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di invio:

- del mod. IVA: per la dichiarazione annuale IVA (che **va vistato**)
- del mod. TR: per i **crediti infrannuali** (che **non va vistato**)



**Ritenute:** dall'art. 1 c. 574 L. 147/203 viene espunto il riferimento alle ritenute alla fonte di cui all'art. 3 Dpr 602/73, che attiene a tutte le fattispecie in cui trovano applicazione le ritenute. Tuttavia, nel caso di specie il credito utilizzabile rimane quello esposto nel mod. 770

## VIOLAZIONE ALLE DISPOSIZIONI SUL MONITORAGGIO



### **Art. 1 c. 574 L. 147/2013 ed Art. 10 c. 1 lett. a) DL n. 78/2009**

*"Nei casi di utilizzo in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, dei crediti di cui al presente comma in violazione dell'obbligo di apposizione del visto di conformità o della sottoscrizione di cui al primo periodo sulle dichiarazioni da cui emergono i crediti stessi, ovvero nei casi di utilizzo in compensazione ai sensi dello stesso articolo 17 dei crediti che emergono da dichiarazioni con visto di conformità o sottoscrizione apposti da soggetti diversi da quelli abilitati, con l'atto di cui all'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, l'ufficio procede al recupero dell'ammontare dei crediti utilizzati in violazione delle modalità di cui al primo periodo e dei relativi interessi, nonché all'irrogazione delle sanzioni".*

Con intervento analogo al caso precedente (modifica dell'art. 10 DL 78/2009 ai fini Iva e dell'art. 1 c. 574 Legge Finanziaria 2014 per le imposte dirette) viene inserita una disposizione che assimila le violazioni al visto di conformità all'utilizzo di crediti "inesistenti" dal punto di vista procedurale.

Viene infatti previsto che, nel caso di utilizzo in compensazione di crediti superiori a €. 5.000:

- **senza che sia stato apposto il visto** di conformità/sottoscrizione alternativa
- **o** con apposizione da parte di un **soggetto non abilitato**

L'Agenzia procederà a notificare:

- un **atto di recupero** (cioè un atto con valenza "accertativa"), che potrà essere messo entro l'ultimo giorno dell'ottavo anno successivo a quello dell'indebito utilizzo
- e **non più un avviso bonario** (da notificare entro il 31/12 del 4° anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione)

in relazione sia ai crediti Iva che a quelli dalle imposte dirette di cui al paragrafo precedente.

**ATTENZIONE – SANZIONI INVARIATE:** la norma non modifica le sanzioni applicabili; dunque:



- ⇒ per quanto la procedura adottata sia quella prevista per i crediti "inesistenti"
- ⇒ la sanzione applicabile **rimane quella del 30%** (art. 13 c. 1 Dlgs 471/97).

Si ricorda che il Dlgs 158/2015 (revisione del sanzionatorio) ha modificato art. 13 Dlgs 471/97 con la seguente disposizione, avente natura di "interpretazione autentica":

CREDITO	DESCRIZIONE	SANZIONE
"INESISTENTE" (art. 13 c. 1 Dlgs 471/97)	- manca (in tutto o in parte) il presupposto costitutivo - la cui inesistenza non sia riscontrabile tramite controlli automatizzati (36-bis e 36-ter Dpr 600/73 o 54-bis Dpr 633/732)	dal 100% al 200%
"INUTILIZZABILE" (art. 13 c. 5 Dlgs 471/97)	utilizzazione di crediti in violazione di regole di carattere procedurale (non prescritte a titolo costitutivo del credito stesso)	30%

## **SOMME ISCRITTE A RUOLO – DIVIETO DI COMPENSAZIONE**

Nel caso in cui il contribuente non proceda a regolarizzare l'atto di recupero di cui sopra entro i 60 gg previsti (o non proceda a impugnare l'atto), il nuovo art. 1 c. 422 L. 311/2004 prevede che:

- per il versamento delle somme iscritte a ruolo in seguito all'indebito utilizzo del credito
- non è applicabile l'istituto della compensazione (cioè **non si può utilizzare l'F24 RUOL** Per compensare tali somme).

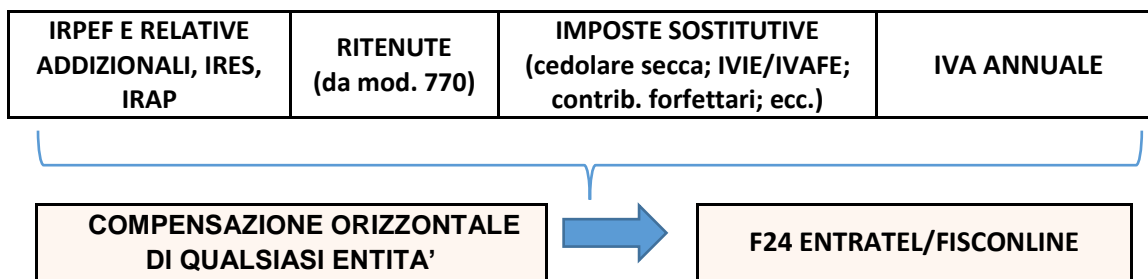
**UTILIZZO DEI CREDITI – MODELLO F24 ENTRATEL/FISCONLINE**

Art. 37 c. 49-bis DL 223/2006	
ANTE DL 50/2017	POST DL 50/2017
soggetti di cui al comma 49 [titolari di partita IVA], che intendono effettuare la compensazione prevista dall'articolo 17 [DLgs. 241/97] del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto <u>per importi superiori a 5.000 euro annui</u> , sono tenuti ad utilizzare esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate	soggetti di cui al comma 49 [titolari di partita IVA], che intendono effettuare la compensazione prevista dall'articolo 17 [D.Lgs. 241/97] del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto <b>ovvero dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito, all'imposta regionale sulle attività produttive e dei crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi</b> sono tenuti ad utilizzare esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate

Con modifica della norma che ha introdotto le modalità di versamento tramite servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate ("F24 on line", "F24 web" o "F24 cumulativo", da utilizzare tramite accesso alla procedura Entratel o Fisconline), viene previsto che:

- i **titolari di partita Iva**
- sono **obbligati ad utilizzare i sistemi telematici dell'Agenzia delle Entrate**
- **in presenza di compensazione orizzontale** dei crediti Iva o da imposte dirette di cui in precedenza

**indipendentemente dall'importo** di tale compensazione.



**Bonus 80 Euro**

Un caso particolarmente frequente riguarda i datori di lavoro che si trovano a corrispondere il cd. "bonus 80 euro" (cod. trib. 1655) ai lavoratori dipendenti/ assimilati. In tal caso, pur dovendosi procedere ad una compensazione esterna (cioè in F24) del bonus, esso spetta quasi sempre nel limite dell'Irpef dovuta (1001) in relazione ai singoli lavoratori, configurandosi una sorta di compensazione "verticale".

Si tratta, inoltre, di un credito che non va indicato nel quadro RU.

Dunque, in attesa di chiarimenti ufficiali, si ritiene che ciò


- non presupponga né l'apposizione del visto di conformità
- né l'utilizzo del mod. F24 Entratel/Fisconline.

Si ricorda che l'utilizzo dei servizi telematici dell'Agenzia presuppone:

- che l'F24 sia inviato telematicamente almeno 10gg
- dopo la presentazione della dichiarazione da cui emerge il credito.

### DECORRENZA DELLE DISPOSIZIONI

In assenza di disposizioni transitorie sull'entrata in vigore dei nuovi obblighi da parte del DL 50/2017:

- 
- in generale, le disposizioni si applicano **dal 24/04/2017** (giorno di pubblicazione in G.U. del decreto)
  - tale concetto, tuttavia, deve essere **contemperato** con le disposizioni delle cd. **"preleggi"** e dello **Statuto del contribuente** che, salvo espressa deroga motivata prevista dalla nuova legge (nel caso di specie, non presente), prevede che:

**Art. 3 L. 212/2000:** "le disposizioni tributarie **non hanno effetto retroattivo**. Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano 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 o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti.**"

A tal fine la recente **RM n. 57 del 4/05/2017** ha chiarito la data di applicazione delle nuove disposizioni.


### COMPENSAZIONE DEI CREDITI

Le nuove regole sulle compensazioni introdotte dal DL 50/2017:

- ➔ **non si applicano** alle compensazioni orizzontali dei **crediti emergenti da dichiarazioni già presentate al 24/02/2017**.

**N.B.:** in senso conforme si erano già espresse le precedenti CM 1/2010 e CM 43/2014 in occasione, rispettivamente, dell'introduzione dell'obbligo del visto di conformità e di successive modifiche intervenute.

Tra tali crediti vi sono:

- 
- ⇒ non solo il **credito IVA del mod. IVA 2017** (anno d'imposta 2016), scaduto al 28/02/2017
  - ⇒ ma anche i crediti di **altre dichiarazioni**, come, ad esempio:
    - le dichiarazioni del **periodo d'imposta 2015** (mod. Unico 2016, Irap 2016, ecc.)
    - le dichiarazioni dei redditi/Irap relativi al 2016 di soggetti periodo d'imposta non solare
- fintantoché non risultino "rigenerati"** in un a dichiarazione presentata dal 24/04/2017 in poi.

**Credito Iva 2016 (cod. trib. 6099 anno 2016):** si applicano ancora le vecchie regole:

- obbligo di visto di conformità per effettuare compensazioni orizzontali per importi > €. 15.000
- nessun limite per importi in compensazione inferiori a tale limite

Dunque, la compensazione di un credito Iva superiore a €. 5.000 (ma inferiore a 15.000 €) derivante da un mod. Iva 2017 presentato entro il 28/02/2017 non potrà essere scartato dei servizi telematici dell'Agenzia (che dovranno quindi essere prontamente "revisionati" – v. oltre)..

Al contrario nel caso in cui il contribuente presenti a **decorrere dal 24/04/2017**

- a) un **modello Iva 2017 "tardivo" nei 90 giorni**
- b) una **dichiarazione integrativa** (del 2016 o anteriore)
  - del **mod. Iva**
  - dei **redditi/Irap/770**



l'eventuale credito che riviene **dovrà tenere conto dei nuovi limiti** introdotti.

**DICHIARAZIONE CON CREDITI IN COMPENSAZIONE > 5.000**
**PRESENTATA ENTRO IL 24/04/2017**
**PRESENTATA DAL 24/04/2017 IN POI**
**NON VA VISTATA**
**VA VISTATA**
**DISPOSIZIONI IN MATERIA DI UTILIZZO DEI CREDITI – SINTESI**

OGGETTO		MODALITA' DI UTILIZZO/RICHIESTA				Decorr.	Rif.
RIMBORSI IVA	ANNUALE e/o INFRANN.	≤ €. 30.000	qualsiasi	Libero	con la pres. della Dich. Iva o del mod. TR	dal 2015	DLgs. 175/2014
		> €. 30.000	sogg. a rischio	Visto in Dich. Iva/mod. TR			
			sogg. non a rischio	Garanzia			
COMPENS. ORIZZ. DI CREDITI IID	- IRPEF e add., IRES, IRAP - Ritenute (da mod. 770) - Imposte sostitutive		≤ €. 15.000	Libero	dal 1/01 dell'anno success.	dal 2014	Art. 1 c. 574 L. 147/13
			> €. 15.000	Visto nella relativa Dich.			
			≤ €. 5.000	Libero	dal 1/01 dell'anno success.	Dich. presentate dal 24/4/17	
			> €. 5.000 (NEW)	Visto nella relativa Dich.			
COMPENS. ORIZZ. CREDITO IVA	ANNUALE (*)	≤ €. 5.000	Libero	dal 1/01 dell'anno success.		dal 2010 (modif. dal 1/04/2012)	Art. 10 c. 1 lett. a) DL 78/09
		≤ €. 15.000		dal 16 del mese succ. alla presentaz. della Dich. Iva			
		> €. 15.000	Visto	dal 16 del mese succ. alla pres. della Dich. Iva vistata			
		≤ €. 5.000	Libero	dal 1/01 dell'anno success.		Dich. presentate dal 24/4/17	
		> €. 5.000 (NEW)	Visto	dal 16 del mese succ. alla pres. della Dich. Iva vistata			
	INFRANN.	≤ €. 5.000	Libero	dopo l'invio del mod. TR		dal 2010 (modif. dal 1/04/2012)	Artt. 30 e 38-bis DPR 633/72
		> €. 5.000		dal 16 del mese succ. alla presentaz. del mod. TR			

(\*) Il limite rimane pari ad € 50.000 a favore delle "start up" innovative (art. 4 DL 3/2015)

**OBBLIGO DI F24 ENTRATEL O FINSCONLINE**

Per quanto attiene l'obbligo di utilizzo dei servizi telematici dell'Agenzia per l'F24 che porti in compensazione un credito di qualsiasi importo, citata RM 57 chiarisce che, "in considerazione dei tempi tecnici necessari per l'adeguamento delle procedure informatiche":

➔ tale obbligo **decorrerà solo a partire dal 1/06/2017.**



**N.B.:** si noti che i servizi telematici dell'Agenzia già scartavano gli F24 con compensazioni > ad €. 5.000 relative a dichiarazioni prive del visto di conformità, essendosi quindi immediatamente adeguati ai nuovi limiti.

Peraltro, in ossequio alle citate disposizioni dello Statuto delle Contribuente, il nuovo obbligo si ritiene possa entrare in funzione solo decorsi 60 giorni dal 24/04/2017.

## **MOD. F24 - MODALITÀ DI PRESENTAZIONE NEL TEMPO**

### **DOPO IL DL 66/2014**

VERSAMENTO	SOGGETTO	COMPENSAZIONE		MODALITÀ UTILIZZABILE
F24 “A ZERO”	chiunque	TOTALE		Entratel / Fisconline
F24 "A DEBITO"	Titolare partita IVA	CON COMPENSAZ.	Iva > €. 5.000	
			Tutti gli altri casi	
		SENZA COMPENSAZIONE		
	Privato	CON COMPENSAZIONE		- Entratel / Fisconline - remote / home banking
		SENZA COMPENSAZIONE	> € 1.000	
				≤ € 1.000

### **DOPO IL DL 193/2016**

VERSAMENTO	SOGGETTO	COMPENSAZIONE		MODALITÀ UTILIZZABILE
F24 “A ZERO”	chiunque	TOTALE		Entratel / Fisconline
F24 "A DEBITO"	Titolare partita IVA	CON COMPENSAZ.	Iva > €. 5.000	
			Tutti gli altri casi	
		SENZA COMPENSAZIONE		
	Privato	CON COMPENSAZIONE		<div>- Entratel / Fisconline - remote / home banking - modello cartaceo</div>
		SENZA COMPENSAZIONE		

### **DOPO IL DL 50/2017 (a decorrere dal 1° giugno 2017)**

VERSAMENTO	SOGGETTO	COMPENSAZIONE		MODALITÀ UTILIZZABILE
F24 "A ZERO"	chiunque	TOTALE		Entratel / Fisconline
F24 "A DEBITO"	Titolare partita IVA	<b>NEW</b> - CON COMPENSAZIONE (qualsiasi tributo per qualsiasi importo)		<b>ENTRATTEL / FISCONLINE</b>
		SENZA COMPENSAZIONE		- Entratel / Fisconline
	Privato	CON COMPENSAZIONE		- remote / home banking
		SENZA COMPENSAZIONE		- Entratel / Fisconline - remote / home banking - modello cartaceo