

l'officina dei numeri

circolare informativa n. 3/2024 del 26 gennaio 2024

Studio Associato Picchio e Gorretta, via Fausto Coppi 3 – 15121 – Alessandria
tel. e fax 0131 443273 – 0131 267858 e-mail: info@picgor.it - sito web: www.picgor.it

COMPENSAZIONE TRIBUTARIA: ALCUNE RILEVANTI NOVITÀ INTRODOTTE DALLA LEGGE FINANZIARIA

L'istituto della compensazione tributaria consiste nella possibilità di **compensare i debiti tributari con crediti del contribuente risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche.**

Si hanno due tipologie di compensazione fiscale:

- compensazioni **verticali** (o "interne"), ovvero le c.d. compensazioni "imposta da imposta", ossia quelle compensazioni attuate all'interno della medesima tipologia di imposta;

- compensazioni **orizzontali** (o "esterne"), ovvero quelle che consentono di compensare imposte di natura diversa, ad esempio, un credito IVA con un debito IRES e/o contributivo.

I commi 94 e seguenti dell'art. 1 della legge 213/2023 (legge di bilancio per il 2024) introducono nuove modifiche, in senso restrittivo, a tutte le compensazioni orizzontali. In particolare:

1. si elimina la possibilità di effettuare, nei pochi casi ancora ammessi, la compensazione mediante le banche (di norma effettuati attraverso i servizi di home banking), in tutti i casi in cui sia effettuata una compensazione che riporti un saldo positivo (a debito). Pertanto, **dal 1° luglio 2024**, tutti i versamenti contenenti compensazioni andranno effettuati **esclusivamente attraverso i servizi telematici** messi a disposizione dall'agenzia delle entrate (quindi attraverso **Entratel**);
2. sempre con decorrenza **dal 1° luglio 2024**, per effetto del nuovo comma 49 quinquies aggiunto all'art. 37 del DL 223/2006, è **esclusa ogni compensazione orizzontale** ai contribuenti che **abbiano iscrizioni a ruolo per imposte erariali e relativi accessori o accertamenti esecutivi affidati agli agenti della riscossione per importi complessivamente superiori a euro 100.000, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione.** In questi casi, per poter nuovamente effettuare la compensazione orizzontale occorrerà la **completa rimozione delle violazioni contestate.** Non è chiara la situazione che si potrebbe creare in caso di rateazione concessa dall'agente della riscossione, in quanto letteralmente la norma prevede la "completa rimozione" delle violazioni contestate. Infine, non essendo prevista una specifica sanzione in caso di violazione del divieto, alcuni interpreti ritengono che la violazione dovrebbe essere sanzionata come una compensazione di un credito

non spettante (ossia con il 30% dell'importo compensato);

3. si introducono termini perentori prima dei quali non può essere effettuata la compensazione di crediti INPS o INAIL, attraverso l'aggiunta all'art. 17 del D.Lgs. 241/1997 di un comma 1 bis e 1 ter che dispongono:

"1-bis. La compensazione dei crediti di qualsiasi importo maturati a titolo di contributi nei confronti dell'INPS può essere effettuata:

a) dai datori di lavoro non agricoli a partire dal quindicesimo giorno successivo a quello di scadenza del termine mensile per la trasmissione in via telematica dei dati retributivi e delle informazioni necessarie per il calcolo dei contributi da cui il credito emerge o dal quindicesimo giorno successivo alla sua presentazione, se tardiva, ovvero dalla data di notifica delle note di rettifica passive;

b) dai datori di lavoro che versano la contribuzione agricola unificata per la manodopera agricola a decorrere dalla data di scadenza del versamento relativo alla dichiarazione di manodopera agricola da cui il credito emerge;

c) dai lavoratori autonomi iscritti alle gestioni speciali degli artigiani ed esercenti attività commerciali e dai liberi professionisti iscritti alla Gestione separata presso l'INPS di cui all'articolo 2, comma 26, della legge 8 agosto 1995, n. 335, a decorrere dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi da cui il credito emerge. Resta impregiudicata la verifica sulla correttezza sostanziale del credito compensato. Sono escluse dalle compensazioni le aziende committenti per i compensi assoggettati a contribuzione alla suddetta Gestione separata presso l'INPS.

1-ter. La compensazione dei crediti di qualsiasi importo per premi e accessori maturati nei confronti dell'INAIL può essere effettuata a condizione che il credito certo, liquido ed esigibile sia registrato negli archivi del predetto Istituto".

Pertanto, la **compensazione sul modello F24 dei crediti INPS** non può essere effettuata prima del **giorno 15 del mese successivo a quello di presentazione dell'UNIAMENS del periodo di paga in cui si è manifestato il credito**, per cui se il credito è relativo al periodo di paga di gennaio 2024 la compensazione sul modello F24 non potrà più essere effettuata entro il 16 di febbraio ma dovrà essere effettuata a partire dal 15 di marzo (quindi, diciamo sul modello F24 riferito al periodo di paga successivo a quello in cui si è manifestato il credito). Ovviamente, la *ratio* della norma è quella di

consentire la verifica della sussistenza del credito compensato sul modello F24, cosa che può essere possibile solo avendo a disposizione il flusso UNIE-MENS che può essere trasmesso entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello del periodo di paga cui il credito fa riferimento.

Ancora più penalizzante è la **compensazione sul modello F24 dei crediti INAIL**, per i quali il termine è differito alla **contabilizzazione** negli archivi dell'istituto del credito che deve essere liquido, certo ed esigibile.

La norma, dopo avere modificato senza indicare una particolare decorrenza, l'art. 17 del D.Lgs. 471/1997, dispone che *“con provvedimenti adottati d'intesa dal direttore dell'Agenzia delle entrate, dal direttore generale dell'INPS e dal direttore generale dell'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro (INAIL) sono definite la decorrenza dell'efficacia, anche progressiva, delle disposizioni”*, per cui si dovrà attendere tali provvedimenti per definire esattamente l'entrata in vigore delle predette disposizioni (ossia l'obbligo di utilizzare esclusivamente il canale Entratel per le compensazioni orizzontali di crediti INPS e INAIL e il differimento dei termini a partire dai quali la compensazione può essere effettuata).

ALTRE MODIFICHE IN TEMA DI VERSAMENTI E CERTIFICAZIONE UNICA

L'art. 9 del D.Lgs. 1/2024 dispone, per i **compensi pagati dal 1.1.2024 ai lavoratori autonomi**, che se l'importo della ritenuta non supera i **100 euro**, la stessa si versi insieme a quello del mese successivo e comunque entro il 16 dicembre dello stesso anno.

Con decorrenza dai **compensi pagati nel 2024** (e quindi con riferimento alla Certificazione Unica da presentarsi nel 2025), a favore di contribuenti che applicano il regime forfettario o il regime fiscale di vantaggio, il sostituto di imposta è esonerato dal rilascio della CU.

Si riporta di seguito il testo integrale delle modifiche apportate dalla legge di bilancio per il 2024 in materia di compensazione:

49-bis. I soggetti, che intendono effettuare la compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, **del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto ovvero dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito, all'imposta regionale sulle attività produttive, ovvero dei crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta e dei crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi nonché dei crediti maturati a titolo di contributi e premi nei confronti, rispettivamente, dell'Istituto nazionale della previdenza sociale e dell'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro sono tenuti ad utilizzare esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate** secondo modalità tecniche definite con provvedimento del direttore della medesima Agenzia delle entrate entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente comma.

49-ter. L'Agenzia delle entrate può sospendere, fino a trenta giorni, l'esecuzione delle deleghe di pagamento di cui agli articoli 17 e seguenti del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, **contenenti compensazioni che presentano profili di rischio, al fine del controllo dell'utilizzo del credito. Se all'esito del controllo il credito risulta correttamente utilizzato, ovvero decorsi trenta giorni dalla data di presentazione della delega di pagamento, la delega è eseguita e le compensazioni e i versamenti in essa contenuti sono considerati effettuati alla data stessa della loro effettuazione; diversamente la delega di pagamento non è eseguita e i versamenti e le compensazioni si considerano non effettuati.** In tal caso la struttura di gestione dei versamenti unificati di cui all'articolo 22 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, non contabilizza i versamenti e le compensazioni indicate nella delega di pagamento e non effettua le relative regolazioni contabili. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabiliti i criteri e le modalità di attuazione del presente comma. All'attuazione delle disposizioni del presente comma si provvede con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica.

49-quater. Qualora in esito all'attività di controllo di cui al comma 49-ter i crediti indicati nelle deleghe di pagamento presentate ai sensi degli articoli 17 e seguenti del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, si rivelino in tutto o in parte non utilizzabili in compensazione, l'Agenzia delle entrate comunica telematicamente la mancata esecuzione della delega di pagamento al soggetto che ha trasmesso la delega stessa, entro il termine indicato al medesimo comma 49-ter. Con comunicazione da inviare al contribuente è applicata la sanzione di cui all'articolo 15, comma 2-ter del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Qualora a seguito della comunicazione il contribuente, entro i trenta giorni successivi al ricevimento della stessa, rilevi eventuali elementi non considerati o valutati erroneamente, può fornire i chiarimenti necessari all'Agenzia delle entrate. **L'iscrizione a ruolo a titolo definitivo della sanzione di cui all'articolo 15, comma 2-ter del decreto legislativo n. 471 del 1997, non è eseguita se il contribuente provvede a pagare la somma dovuta, con le modalità indicate nell'articolo 19 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione.** L'agente della riscossione notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della delega di pagamento. Le disposizioni di attuazione del presente comma sono definite con provvedimento adottato dal direttore dell'Agenzia delle entrate.

49-quinquies. In deroga all'articolo 8, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, per i contribuenti che abbiano iscrizioni a ruolo per imposte erariali e relativi accessori o accertamenti esecutivi affidati agli agenti della riscossione per importi complessivamente superiori a euro 100.000, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione, è esclusa la facoltà di avvalersi della compensazione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. **La previsione di cui al periodo precedente cessa di applicarsi a seguito della completa rimozione delle violazioni contestate.** Si applicano le disposizioni dei commi 49-ter e 49-quater ai meri fini della verifica delle condizioni di cui al presente comma.