

Alla cortese attenzione  
della Spett.le Clientela

**Circolare di studio n. 54 del 17 dicembre 2019**

**Oggetto: CONTRASTO DELLE INDEBITE COMPENSAZIONI DI CREDITI  
EFFETTUATE TRAMITE MODELLO F24**

In data 26 ottobre 2019 è stato pubblicato il D.L. n. 124/2019 recante "Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili". Di particolare interesse per i contribuenti risultano le seguenti disposizioni.

**Si tratta dello stato attuale della norma, come ad oggi emendata, che potrebbe tuttavia subire ulteriori modifiche in fase di conversione in legge il cui termine scade il 27 dicembre 2019.**

**ACCOLLO DEI DEBITI TRIBUTARI ALTRUI E DIVIETO DI COMPENSAZIONE DEI CREDITI D'IMPOSTA - ART. 1**

Chiunque si accolli il debito d'imposta altrui, procede al relativo pagamento secondo le modalità previste dalle diverse disposizioni normative vigenti (art. 8, comma 2, Legge 27 luglio 2000, n. 212).

**Per il pagamento, in ogni caso, è escluso l'utilizzo in compensazione di crediti dell'accollante.**

I versamenti in violazione delle nuove norme si considerano come non avvenuti a tutti gli effetti di legge. In tale eventualità si applicano le sanzioni previste per gli omessi/ritardati versamenti.

Le sanzioni sono erogate con atti di recupero da notificare, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la delega di pagamento.

L'accollante risponde della sanzione per utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti (sanzione del 30% del credito utilizzato) e di quella per utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute (sanzione dal 100% al 200% della misura dei crediti stessi).

L'accollato risponde della sanzione per omesso o ritardato versamento (sanzione del 30% dell'importo non versato).

## CHIUSURA PARTITA IVA, CANCELLAZIONE VIES E DIVIETO DI COMPENSAZIONE DEI CREDITI D'IMPOSTA - ART. 2

In deroga alle previsioni dello Statuto dei contribuenti, **per i contribuenti a cui sia stato notificato provvedimento di cessazione della partita IVA è esclusa la facoltà di avvalersi, a partire dalla data di notifica del provvedimento, della compensazione dei crediti.**

Detta esclusione opera a prescindere dalla tipologia e dall'importo dei crediti, anche qualora questi ultimi non siano maturati con riferimento all'attività esercitata con la partita IVA oggetto del provvedimento, e rimane in vigore fino a quando la partita IVA risulti cessata.

In deroga alle previsioni dello Statuto dei contribuenti, **per i contribuenti a cui sia stato notificato provvedimento di esclusione della partita IVA dalla banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie - c.d. VIES – è esclusa la facoltà di avvalersi, a partire dalla data di notifica del provvedimento, della compensazione dei crediti IVA.**

Detta esclusione rimane in vigore fino a quando non siano rimosse le irregolarità che hanno generato l'emissione del provvedimento di esclusione.

Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti in violazione di quanto previsto dalle nuove norme, il Mod. F24 è scartato. Lo scarto è comunicato tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate al soggetto che ha trasmesso il Mod. F24, mediante apposita ricevuta.

## COMPENSAZIONI CREDITI TRIBUTARI E CONTROLLO DEGLI F24 CON COMPENSAZIONI - ART. 3

Al fine di rafforzare e ampliare gli strumenti a disposizione dell'Amministrazione Finanziaria per il contrasto delle indebite compensazioni di crediti effettuate tramite Mod. F24, il D.L. n. 124/2019 modifica la disciplina dei versamenti unitari e compensazioni tramite Mod. F24.

Le nuove disposizioni si applicano con riferimento ai **crediti maturati** a decorrere dal periodo d'imposta **in corso al 31 dicembre 2019**.

In particolare, è previsto che, con riferimento ai **crediti maturati a decorrere dal 2019**, la compensazione nel Mod. F24:

- del credito IVA annuale / trimestrale;
- del credito IRPEF / IRES / IRAP;

per **importi superiori a euro 5.000 annui**, può essere effettuata **dal decimo giorno successivo** a quello di **presentazione della dichiarazione annuale/istanza** da cui emerge il credito.

Ulteriore novità riguarda **l'utilizzo ESCLUSIVO dei servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate per presentare il Mod. F24 e poter utilizzare in compensazione i crediti relativi alle imposte indirette, dirette e sostitutive/IRAP, nonché i crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta.**

**Pertanto, anche le compensazioni dei crediti effettuate dai sostituti d'imposta per il recupero delle eccedenze di versamento delle ritenute e, si ritiene, anche dei rimborsi/bonus erogati ai dipendenti (es. rimborsi da modello 730 e bonus 80 euro) comporteranno l'obbligo di presentazione del Mod. F24 tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate.**

Se dal controllo risulta che i crediti sono in tutto o in parte inutilizzabili in compensazione, l'Agenzia delle entrate comunica telematicamente:

- 1) la mancata esecuzione della delega di pagamento al soggetto che ha trasmesso la delega stessa entro il termine di 30 giorni;
- 2) la sanzione pari al 5% dell'importo, per importi fino a 5.000 euro e pari a 250 euro, per importi superiori a 5.000 per ogni F24;
- 3) se, a seguito della comunicazione il contribuente, entro i 30 giorni successivi al ricevimento della comunicazione, rileva eventuali elementi non considerati o valutati erroneamente, può fornire i chiarimenti necessari;
- 4) se il contribuente paga la somma dovuta entro 30 giorni la sanzione non è iscritta a ruolo;
- 5) la cartella di pagamento viene notificata entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della delega di pagamento.

**La procedura di controllo degli F24 con compensazioni si applica alle deleghe di pagamento presentate a partire dal mese di marzo 2020.**

#### **RITENUTE E COMPENSAZIONI IN APPALTI E SUBAPPALTI – ART. 4**

Con l'intento di tutelare l'Erario nei confronti dell'omesso versamento di ritenute fiscali, si dispone che **il committente** (sostituto d'imposta) **che affida** ad un'impresa una o più opere o servizi **di importo complessivo annuo superiore a euro 200.000**, tramite contratti di appalto, subappalto,

affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali caratterizzati da prevalente utilizzo di manodopera presso le sedi di attività del committente con l'utilizzo di beni strumentali di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma, **sono tenuti a richiedere all'impresa appaltatrice o affidataria e alle imprese subappaltatrici, obbligate a rilasciarle, copia delle deleghe di pagamento relative al versamento delle ritenute**, trattenute dall'impresa appaltatrice o affidataria e dalle imprese subappaltatrici ai lavoratori direttamente impiegati nell'esecuzione dell'opera o del servizio.

Il versamento delle ritenute di cui al periodo precedente è effettuato dall'impresa appaltatrice o affidataria e dall'impresa subappaltatrice, con distinte deleghe per ciascun committente, senza possibilità di compensazione.

In particolare, l'impresa appaltatrice o affidataria e le imprese subappaltatrici trasmettono al committente e, per le imprese subappaltatrici, anche all'impresa appaltatrice, entro i 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento delle ritenute:

- le **deleghe di pagamento**;
- un **elenco nominativo di tutti i lavoratori**, identificati mediante codice fiscale, impiegati nel mese precedente direttamente nell'esecuzione di opere e servizi affidati dal committente, con il dettaglio delle ore di lavoro prestate da ciascun percipiente in esecuzione dell'opera o del servizio affidato;
- l'**ammontare della retribuzione corrisposta al dipendente** collegata a tale prestazione;
- il dettaglio delle **ritenute fiscali** eseguite nel mese precedente nei confronti di detto lavoratore, con separata indicazione di quelle relative alla prestazione affidata dal committente.

Il committente ha l'**obbligo di sospendere il pagamento dei corrispettivi maturati** dall'impresa appaltatrice o affidataria nel caso di **mancato adempimento** da parte di queste ultime degli **obblighi di trasmissione** come sopra previsti o nel caso di **omesso o insufficiente versamento delle ritenute fiscali**.

Nel caso in cui entro i 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento delle ritenute, sia maturato il diritto a ricevere corrispettivi dall'impresa appaltatrice o affidataria e questa o le imprese subappaltatrici non abbiano ottemperato all'obbligo di trasmettere al committente quanto sopra precisato, **il committente deve sospendere**, finché perdura l'inadempimento, il pagamento dei corrispettivi maturati dall'impresa appaltatrice o affidataria sino a concorrenza del 20 per cento del valore complessivo dell'opera o del servizio ovvero per un

importo pari all'ammontare delle ritenute non versate rispetto ai dati risultanti dalla documentazione trasmessa.

Il committente inoltre deve **comunicare le inadempienze** entro 90 giorni all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente nei suoi confronti.

Il termine di 90 giorni consente alle imprese di avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso che prevede una sanzione ridotta.

In caso di inottemperanza ai predetti obblighi, **il committente è obbligato al pagamento di una somma** pari alla sanzione irrogata all'impresa appaltatrice o affidataria, o subappaltatrice, per la corretta determinazione delle ritenute e per la corretta esecuzione delle stesse, nonché per il tempestivo versamento, senza possibilità di compensazione.

Vi sono alcune **deroghe** alla disciplina introdotta dall'articolo in esame, in cui le imprese appaltatrici e subappaltatrici o affidatarie **possono procedere autonomamente al versamento delle ritenute.**

**Gli obblighi introdotti con le nuove regole non trovano applicazione** qualora le imprese appaltatrici o affidatarie, o subappaltatrici, comunichino al committente, allegando la relativa certificazione, la sussistenza nell'ultimo giorno del mese precedente a quello della scadenza prevista, ossia 5 giorni lavorativi successivi alla scadenza del versamento, dei seguenti requisiti:

- essere in attività da almeno 3 anni, in regola con gli obblighi dichiarativi, e aver eseguito nel corso dei periodi d'imposta cui si riferiscono le dichiarazioni dei redditi presentate nell'ultimo triennio, complessivi versamenti registrati nel conto fiscale per un importo non inferiore al 10 per cento dell'ammontare dei ricavi o compensi risultanti dalle dichiarazioni medesime;
- non avere iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi o avvisi di addebito affidati agli agenti della riscossione relativi alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive, alle ritenute e ai contributi previdenziali per importi superiori a 50.000 euro per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione. Tali disposizioni non si applicano per le somme oggetto di piani di rateazione per i quali non sia intervenuta decadenza.

Infine, le imprese appaltatrici/affidatarie/subappaltatrici **non possono avvalersi della compensazione quale modalità di estinzione delle obbligazioni relative a contributi previdenziali e assistenziali e premi assicurativi obbligatori**, maturati in relazione ai dipendenti.

Tale esclusione opera con riguardo a tutti i contributi previdenziali, assistenziali e premi assicurativi maturati nel corso di durata del contratto, sulle retribuzioni erogate al personale direttamente impiegato nell'esecuzione delle opere o dei servizi affidati.

La disposizione **non si applica alle imprese** appaltatrici e subappaltatrici o affidatarie che presentano i requisiti previsti per potere procedere autonomamente al versamento delle ritenute, come sopra specificato.

Lo Studio rimane a disposizione per qualsiasi chiarimento.

Cordiali Saluti.