



STUDIO PENSO & ASSOCIATI
consulenza societaria, finanziaria, fiscale nazionale ed internazionale

Compensazioni nel modello F24 - Sospensione in presenza di profili di rischio - Provvedimento attuativo

L'Agenzia delle Entrate può sospendere, fino a 30 giorni, l'esecuzione dei versamenti mediante il modello F24, contenenti compensazioni, per verificare se sussistono profili di rischio in relazione all'utilizzo dei crediti.

Con un recente provvedimento l'Agenzia delle Entrate ha emanato le disposizioni attuative di tale disciplina con particolare riferimento ai criteri di valutazione del rischio e alla procedura di sospensione dei modelli F24

1 PREMESSA

Allo scopo di contrastare il fenomeno delle indebite compensazioni di crediti d'imposta, l'art. 1 co. 990 della L. 27.12.2017 n. 205 (legge di bilancio 2018) ha inserito il co. 49-*ter* nel DL 4.7.2006 n. 223, conv. L. 4.8.2006 n. 248, prevedendo che l'Agenzia delle Entrate possa sospendere, fino a 30 giorni, l'esecuzione dei versamenti mediante il modello F24, di cui agli artt. 17 ss. del DLgs. 241/97, contenenti compensazioni, per verificare se sussistono profili di rischio in relazione all'utilizzo dei crediti.

Con il provv. 28.8.2018 n. 195385, l'Agenzia delle Entrate ha emanato le disposizioni attuative di tale disciplina.

2 DECORRENZA DELLA NUOVA DISCIPLINA

Le disposizioni del provv. Agenzia delle Entrate 28.8.2018 n. 195385 in esame hanno effetto dal 29.10.2018.

Ai sensi di quanto previsto dall'art. 3 co. 2 della L. 27.7.2000 n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), infatti, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data di adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti.

3 CRITERI DI VALUTAZIONE DEL RISCHIO

Con il provv. 28.8.2018 n. 195385, l'Agenzia delle Entrate ha stabilito che i modelli F24 che presentano profili di rischio, per l'applicazione della prevista procedura di sospensione, sono selezionati in via automatizzata individuando criteri riferiti:

- alla tipologia dei debiti pagati;
- alla tipologia dei crediti compensati;
- alla coerenza dei dati indicati nel modello F24;
- ai dati presenti in Anagrafe tributaria o resi disponibili da altri enti pubblici, afferenti ai soggetti indicati nel modello F24;
- ad analoghe compensazioni effettuate in precedenza dai soggetti indicati nel modello F24;
- al pagamento di debiti iscritti a ruolo, ai sensi dell'art. 31 co. 1 del DL 78/2010 (conv. L. 122/2010).

Dalla casistica indicata nel provvedimento si può ipotizzare che la compensazione possa essere bloccata quando risultano precedenti, fiscali o, a maggior ragione, penali, su illeciti tributari specie se riguardanti l'indebita compensazione.

In relazione alle potenziali situazioni di rischio, la Relazione tecnica al disegno di legge di bilancio 2018 riportava, a titolo esemplificativo:

- il credito da compensare riferito ad anni risalenti;
- il soggetto titolare del credito non coincidente con quello che deve effettuare il versamento (si può trattare della compensazione mediante accollo fiscale, ritenuta illegittima dalla ris. Agenzia delle Entrate 15.11.2017 n. 140).

I criteri contenuti nel provvedimento dell'Agenzia delle Entrate per valutare il rischio delle compensazioni nel modello F24 appaiono comunque molto ampi e generici e la prevista procedura di sospensione potrebbe quindi avere un ambito applicativo molto esteso.

4 PRESENTAZIONE DEI MODELLI F24 PER IL PAGAMENTO DI DEBITI ISCRITTI A RUOLO

Allo scopo di controllare tempestivamente l'utilizzo dei crediti in compensazione, i modelli F24 contenenti il pagamento di debiti iscritti a ruolo (o derivanti da accertamenti esecutivi), ai sensi del citato art. 31 co. 1 del DL 78/2010, dovranno essere presentati esclusivamente tramite i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate:

- a decorrere dalla suddetta data del 29.10.2018;
- pena lo scarto del modello.

Si ricorda che l'art. 31 co. 1 del DL 78/2010 stabilisce il divieto di compensazione nel modello F24, in presenza di debiti:

- iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, ovvero derivanti da accertamenti esecutivi emessi dall'1.10.2011;
- di ammontare superiore a 1.500,00 euro;
- per i quali sia scaduto il termine di pagamento.

È comunque ammesso il pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori mediante la compensazione dei crediti relativi alle stesse imposte, con le modalità stabilite dal DM 10.2.2011, anche al fine di rimuovere il divieto in esame.

5 PROCEDURA DI SOSPENSIONE DEI MODELLI F24

La sospensione della delega di pagamento (modello F24):

- avviene comunque per il suo intero contenuto;
- viene comunicata al soggetto che ha presentato il modello F24 tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, mediante apposita ricevuta;
- non si può protrarre per più di 30 giorni rispetto alla data di invio del modello (nella suddetta ricevuta viene indicata la data di fine del periodo di sospensione).

A seguito della comunicazione di sospensione, il soggetto che ha presentato il modello F24 può:

- inviare all'Agenzia delle Entrate elementi informativi ritenuti necessari per il controllo dell'utilizzo del credito compensato;
- decidere di annullare il modello F24 mediante l'apposita procedura telematica presente sul sito dell'Agenzia delle Entrate.

Durante il periodo di sospensione, non viene effettuato l'addebito sul conto, indicato nel *file* telematico, dell'eventuale saldo positivo del modello F24.

6 SCARTO DEL MODELLO F24

Se, in esito alle verifiche effettuate, l'Agenzia delle Entrate rileva che il credito non è stato correttamente utilizzato, comunica lo scarto del modello F24:

- al soggetto che ha inviato il *file* telematico;
- tramite apposita ricevuta;
- indicandone la relativa motivazione.

Tutti i pagamenti e le compensazioni contenuti nel modello F24 scartato si considerano non eseguiti.

6.1 PROFILI SANZIONATORI

In caso di scarto del modello F24, l'Agenzia delle Entrate, nel corso di Telefisco dell'1.2.2018, aveva affermato che *“la ripetizione del pagamento, se successiva alla scadenza prevista, debba essere sanzionata, se non accompagnata dal ravvedimento”*.

Sono quindi applicabili:

- le sanzioni per ritardati od omessi versamenti, di cui all'art. 13 del DLgs. 471/97 (fermo restando l'elemento soggettivo, quanto meno sotto il profilo della colpa);
- le riduzioni delle sanzioni previste in caso di ravvedimento operoso, ai sensi dell'art. 13 del DLgs. 472/97.

Al riguardo, sembra potersi affermare che, a titolo prudenziale, è bene evitare di effettuare pagamenti con compensazione a ridosso del termine di scadenza, specie quando potrebbero esserci profili di rischio.

Se la compensazione viene bloccata, con lo scarto del modello F24, non può invece essere irrogata nessuna sanzione da indebita compensazione (di cui all'art. 13 co. 4 e 5 del DLgs. 471/97), anche qualora il credito da compensare fosse stato inesistente, proprio perché la compensazione non è di fatto avvenuta e non è configurabile una punibilità a titolo di "tentativo".

6.2 TUTELE CONTRO LA COMUNICAZIONE DI SCARTO

Qualora il contribuente non ritenga corretta la comunicazione di scarto del modello F24, tale atto dovrebbe essere impugnabile davanti alla competente Commissione tributaria provinciale.

In ogni caso, sarà impugnabile la cartella di pagamento notificata a fronte dell'omesso versamento derivante dallo scarto del modello F24.

6.3 ASSENZA DI COMUNICAZIONE DI SCARTO

In assenza di comunicazione di scarto del modello F24 entro il periodo di sospensione, l'operazione si considera effettuata nella data indicata nel *file* telematico inviato.

7 ESITO POSITIVO DEI CONTROLLI

Se, in esito alle verifiche effettuate dall'Agenzia delle Entrate, il credito risulta invece correttamente utilizzato, la delega di pagamento si considera effettuata nella data indicata nel *file* telematico inviato e:

- in caso di modello F24 a saldo zero, l'Agenzia delle Entrate, con apposita ricevuta, comunica al soggetto che ha trasmesso il *file* telematico l'avvenuto perfezionamento della delega di pagamento;
- se il modello F24 presenta un saldo positivo, l'Agenzia delle Entrate invia la richiesta di addebito sul conto indicato nel *file* telematico, informando il soggetto che ha trasmesso il *file*.

L'esito positivo dei controlli in esame non esclude comunque i successivi ordinari controlli sui crediti compensati.

8 MODELLI F24 NON PRESENTATI TRAMITE I SERVIZI TELEMATICI DELL'AGENZIA

I criteri selettivi di controllo e la suddetta procedura di sospensione dei modelli F24 sono applicati, ove compatibili, anche ai residui casi in cui non è obbligatorio utilizzare i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, ma è consentita la presentazione di deleghe di pagamento contenenti compensazioni attraverso i servizi telematici messi a disposizione da banche, Poste e altri prestatori di servizi di pagamento.

Rientrano in tale fattispecie:

- i modelli F24 contenenti compensazioni, con saldo finale maggiore di zero, relativi a contribuenti non titolari di partita IVA, sempreché non riguardino determinati crediti d'imposta concessi a fini agevolativi;

- in relazione ai contribuenti titolari di partita IVA, i modelli F24 contenenti compensazioni, con saldo finale maggiore di zero, di crediti diversi da quelli:
 - relativi alle imposte sui redditi (IRPEF e IRES) e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito, all'IRAP e all'IVA (annuali o trimestrali);
 - riguardanti crediti d'imposta agevolativi da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi.

9 CONTROLLI PREVENTIVI DELLE COMPENSAZIONI GIÀ VIGENTI

Restano ferme le specifiche disposizioni già vigenti che prevedono il controllo preventivo, in fase di elaborazione dei modelli F24, dell'utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta.

Si tratta, in particolare, del controllo preventivo:

- della compensazione dei crediti IVA (annuali e trimestrali);
- di determinati crediti d'imposta concessi a fini agevolativi e utilizzabili esclusivamente in compensazione nel modello F24, ad esempio quelli riguardanti:
 - gli investimenti nel Mezzogiorno;
 - le zone franche urbane (ZFU);
 - l'assunzione di personale altamente qualificato;
 - gli investimenti pubblicitari incrementali;
 - il settore cinematografico;
 - le librerie;
 - l'ammodernamento degli impianti calcistici;
 - la quotazione delle PMI.