

WINKLER & SANDRINI

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti - Revisori Contabili

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

Dottori Commercialisti e Revisori Contabili

Peter Winkler
Stefan Engele
Martina Malfertheiner
Stefano Seppi
Andrea Tinti
Roberto Cainelli

Stefan Sandrini

Oskar Malfertheiner
Massimo Moser
Michael Schieder

Rechtsanwalt - avvocato

Chiara Pezzi

Mitarbeiter - Collaboratori

Karoline de Monte
Thomas Sandrini

Iwan Gasser

Circolare

numero:	20i
del:	2023-02-02
autore:	Andrea Tinti

A tutti i nostri clienti

Limitazioni all'utilizzo in compensazione dei crediti di imposte erariali in presenza di debiti erariali iscritti a ruolo

Ricordiamo¹ che il legislatore prevede una particolare limitazione alla possibilità di utilizzo in **compensazione dei crediti tributari**, al fine di evitarne un utilizzo scorretto e dare precedenza al pagamento dei debiti più datati.

La disposizione² prevede il divieto di utilizzo dei **crediti³ per imposte erariali⁴** in compensazione nel mod. F24, in presenza di **debiti** per imposte erariali e relativi accessori **iscritti a ruolo (o derivanti da accertamenti esecutivi)** finì delle imposte sui redditi, IRAP e IVA⁵ e non pagati nei termini, di ammontare superiore a **Euro 1.500**.

Con Decreto Ministeriale⁶ erano state definite le modalità di estinzione dei debiti iscritti a ruolo, con conseguente possibilità di “liberare” i crediti disponibili ai fini dell'utilizzo in compensazione.

1 Modalità di utilizzo

La limitazione alla compensazione riguarda i debiti relativi alle sole imposte erariali e relativi accessori. Secondo l'Agenzia trattasi dei debiti relativi alle **imposte dirette** (ad esempio, IRPEF, IRES), **all'IVA e alle altre imposte indirette**. Tra le imposte erariali rientrano, anche l'IRAP e le addizionali regionali e comunali all'IRPEF⁷.

La **compensazione orizzontale** con modello F24 è pertanto vietata in presenza di debiti erariali scaduti iscritti a ruolo per le suddette imposte, di importo superiore a Euro 1.500, e per i quali siano decorsi i 60 giorni dalla notificazione e quindi scaduto il termine di regolare pagamento.

In caso di regolare pagamento nei termini della cartella, la compensazione orizzontale del credito può essere effettuata.

Da tale limitazione è **esclusa la compensazione verticale**, quale è la compensazione che può essere effettuata anche senza l'utilizzo del modello F24, come p.es. l'utilizzo in compensazione del credito IVA 2022 per il pagamento dell'IVA del mese di marzo, ovvero l'utilizzo del credito IRES per il pagamento dell'acconto IRES; per chiarezza e semplicità una compensazione a

1 La nostra ultima circolare al riguardo è la n. 19/2022

2 Art. 31 comma 1 DL 78/2010, convertito in L. 122/2010

3 Art. 17 comma 1 D.lgs. 241/1997

4 Mentre “sono esclusi i contributi e le agevolazioni erogati a qualsiasi titolo sotto forma di credito d'imposta, anche se vengono indicati nella sezione «erario» del modello F24”. Vedasi circolare Agenzia Entrate Nr. 13/E del 11 marzo 2011

5 Vedasi articoli 29 e 31 del DL 31.5.2010 n. 78

6 DM dell'Economia e delle Finanze del 10.2.2011, pubblicato in GU n. 40 del 18.2.2011,

7 Circolare Agenzia delle Entrate 15.2.2011, n. 4/E

mezzo F24 non è mai dannosa.

In caso di proposizione di ricorso avanti la Giustizia Tributaria in merito alle suddette imposte, il relativo credito potrà essere utilizzato in compensazione sino alla sentenza definitiva. Nel caso di soccombenza del contribuente sarebbero però dovute le sanzioni per la somma in eccesso indebitamente compensata.

Tale disposizione non riguarda ruoli di altre imposte, quali, ad esempio, i tributi locali (ICI/IMI/IMU, TOSAP), i contributi previdenziali ed assistenziali (contributi INPS, premi INAIL).

2 Confini alla limitazione

E' dunque necessario pagare ed estinguere il debito complessivo per ruoli scaduti, prima di utilizzare il restante credito in compensazione per altri debiti di imposta, nel caso l'importo dei ruoli scaduti ecceda gli Euro 1.500⁸.

3 Ammontare delle sanzioni

La violazione del divieto di compensazione è sanzionata nella misura del 50% dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali ed accessori, per i quali è scaduto il termine di pagamento, fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato. La sanzione non può comunque essere superiore al **50%** di quanto indebitamente compensato.

Per esempio in caso di compensazione di un credito di Euro 3.000 in presenza di ruoli scaduti per IRES di Euro 1.600, la sanzione sarà di Euro 800 (50% del debito del ruolo scaduto)

Nel caso per le suddette imposte iscritte a ruolo penda un ricorso avanti la Giustizia Tributaria, la limitazione e relativa sanzione non può essere applicata⁹. Nel caso però la compensazione sia stata effettuata, e successivamente il debito di imposta ed il ruolo siano ritenuti legittimi, la compensazione è da ritenersi illegittima e sarà dovuta la sanzione del 50% delle somme iscritte a ruolo erroneamente compensate.

4 Modalità di pagamento delle somme iscritte a ruolo

Al fine di "liberare" i crediti disponibili per l'utilizzo degli stessi in compensazione, il pagamento delle imposte erariali iscritte a ruolo (incluse spese accessorie, diritti, sanzioni ed interessi), può essere effettuato anche utilizzando in compensazione, nel mod. F24 Accise, i crediti relativi ad imposte erariali¹⁰.

Si ritiene che, ancorché non espressamente previsto, la compensazione riguardi anche gli interessi di mora.

Dovranno essere compilati i seguenti campi della sezione „Accise / Monopoli ed altri versamenti non ammessi in compensazione“:

Codice ente: „R“

sigla della provincia dell'ambito di competenza dell'Agenzia delle entrate-Riscossione presso il quale è in carico il debito; p.es. BZ per la Provincia di Bolzano;

Codice tributo: RUOL¹¹

I campi "mese", "anno di riferimento" e "codice identificativo" non devono essere compilati.

Il pagamento delle somme iscritte a ruolo può essere effettuato anche parzialmente. Ciò si verifica, ad esempio, nel caso in cui i crediti disponibili non siano capienti ai fini dell'integrale pagamento delle somme iscritte a ruolo scadute. In tali casi è necessario comunicare "preventivamente" all'Agente della riscossione le posizioni debitorie da estinguere con le modalità

⁸ Circolare Agenzia delle Entrate 15.2.2011, n. 4/E

⁹ Art. 31, comma 1 DL 78/2010, convertito in L.122/2010

¹⁰ DM dell'Eonmia e delle Finanze del 10.2.2011, pubblicato in GU n. 40 del 18.2.2011,

¹¹ Risoluzione N. 18/E dd.21.02.2011 Agenzia delle Entrate

definite dall'Agente stesso. In mancanza della comunicazione nonché in ogni altro caso, l'Agente della riscossione imputa il pagamento a partire dal debito più remoto. Allo stesso modo, in caso di pagamenti rateali, il pagamento sarà imputato alla rata scaduta più remota.

Inoltre la compensazione è ammessa anche con riguardo alle imposte erariali la cui riscossione è affidata¹² all'Agente della riscossione¹³ e a quelle scaturenti da avvisi di accertamento non impugnati ovvero da iscrizioni a ruolo provvisorie¹⁴ in presenza di ricorso avverso l'avviso di accertamento.

Di seguito riportiamo un esempio di compilazione del modello „F24 Accise“ per l'estinzione di un debito iscritto a ruolo scaduto:

L'impresa Kostner srl, con sede in Bolzano si trova nella seguente situazione:

- debito per somme iscritte a ruolo (IRAP, sanzioni ed interessi) non pagato pari a Euro 3.100
- credito IVA pari a Euro 5.000

Il contribuente intende utilizzare in compensazione il credito IVA per il pagamento del debito IRAP iscritto a ruolo scaduto.

SEZIONE ERARIO									
		codice tributo	rateazione/regione/prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati			
IMPOSTE DIRETTE - IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI		6099	0101	2022		3100,00			
codice ufficio	codice atto								
					TOTALE A	B	SALDO (A-B)		

SEZIONE ACCISE/MONOPOLI E ALTRI VERSAMENTI NON AMMESSI IN COMPENSAZIONE									
ente	prov.	codice tributo	codice identificativo	rateazione	mese	anno di riferimento	importi a debito versati		
R	B	Z	RUOL				3.100,00		
codice ufficio	codice atto								
							TOTALE O	3.100,00	SALDO (O)
								+	3.100,00

Per effetto di tale pagamento il contribuente può liberamente utilizzare il residuo credito IVA a disposizione, pari a Euro 1.900 (Euro 5.000 – Euro 3.100), in compensazione di altri debiti.

Va evidenziato che l'utilizzo in compensazione di crediti disponibili a fronte di debiti iscritti a ruolo è soggetto alle ordinarie regole¹⁵ sulle compensazioni e pertanto, il mod. F24 Accise con importi in compensazione va presentato sempre utilizzando i canali telematici *Entratel* o *Fisconline*; la compensazione del credito per importi superiori a Euro 5.000, è possibile a decorrere dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale relativa (ad. es. IVA o dei redditi), munita del visto di conformità, qualora non sussiste causa di esenzione a tale fine, da parte di un soggetto abilitato.

5 Verifica di eventuali cartelle scadute

Tramite il sito dell'Agenzia delle entrate-Riscossione¹⁶ accessibile con le proprie credenziali

¹² Art. 29 DL N. 78/2010

¹³ „Agenzia delle entrate-Riscossione“ Ente che è sottoposto all'indirizzo e alla vigilanza del Ministero dell'Economia e delle Finanze ed è strumentale all'Agenzia delle Entrate

¹⁴ Ruoli provvisori devono comunque essere pagati, anche se non ancora emessa sentenza definitiva, e non è ancora accertato se il debito di imposta sia dovuto o meno (Art. 68 D.Lgs. 546/92)

¹⁵ Vedi le nostre circolari n. 7/2020 sulla compensazione dei crediti d'imposta con F24 e n. 25/2020 sulla compensazione dei crediti IVA e del visto di conformità

¹⁶ <https://servizi.agenziaentrate-riscossione.gov.it/equititaliaServiziWeb/home/login.do>

per l'accesso ai servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate¹⁷ o dell'Inps è possibile verificare online se ci sono cartelle scadute.

Qualora non siate in possesso di credenziali per l'accesso a tali servizi telematici e non siate sicuri di avere a Vostro carico dei ruoli scaduti, potete:

- richiedere l'accesso a *Fisconline* o *Entratel*
- o rivolgerVi direttamente all'Agenzia delle entrate-Riscossione per verificare la Vostra posizione

Siamo a Vostra disposizione per la richiesta di accesso ai servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate.

6 Conclusioni

Nel caso abbiate a Vostro carico cartelle di pagamento per imposte sui redditi, IRES, ritenute alla fonte, IVA, IRAP, addizionale regionale e comunale all'IRPEF per importi superiori a Euro 1.500 per le quali è scaduto il regolare termine di pagamento (60 giorni dalla notifica), Vi preghiamo di comunicarcelo urgentemente e di farci avere copia della cartella scaduta, di modo da intraprendere le relative corrette procedure.

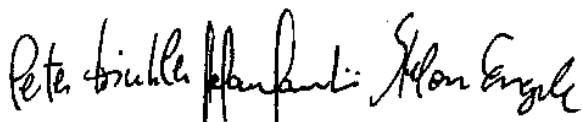
In tali casi dovremo trattenere i Vostri crediti di imposta sino al chiarimento della situazione, in modo da non esporVi alle conseguenti sanzioni.

Rimaniamo a disposizione per qualsiasi ulteriore chiarimento e porgiamo

cordiali saluti

Winkler & Sandrini

Dottori Commercialisti e Revisori Contabili



¹⁷ *Fisconline* oppure *Entratel*