

WINKLER & SANDRINI

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti - Revisori Contabili

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

Dottori Commercialisti e Revisori Contabili

Peter Winkler Stefan Sandrini
Stefan Engele

Martina Malfertheiner Oskar Malfertheiner
Stefano Seppi Massimo Moser
Andrea Tinti Michael Schieder

Carla Kaufmann

Rechtsanwalt - avvocato

Chiara Pezzi

Mitarbeiter - Collaboratori

Karoline de Monte Iwan Gasser
Thomas Sandrini Mariatheresia Obkircher

numero:

26i

del:

2025-02-19

autore:

Andrea Tinti

Circolare

A tutti i nostri clienti

Limitazioni all'utilizzo in compensazione di crediti in F24 in presenza di ruoli scaduti o carichi affidati agli agenti della riscossione

Ricordiamo¹ che il legislatore prevede due particolari limitazione alla possibilità di utilizzo in compensazione in F24 dei crediti tributari al fine di evitarne un utilizzo in presenza di debiti erariali ovvero ruoli o carichi affidati agli agenti della riscossione.

1 Divieto di compensazione di imposte erariali in F24, in presenza di ruoli o accertamenti esecutivi e non pagati superiori a 1.500.

La disposizione² prevede il divieto di utilizzo dei crediti per imposte erariali³ in compensazione⁴ nel mod. F24, in presenza di debiti per imposte erariali e relativi accessori iscritti a ruolo (o derivanti da accertamenti esecutivi) ai fini delle imposte sui redditi, IRAP e IVA⁵ e non pagati nei termini.

Per poter compensare i crediti d'imposta „bloccati“ è prevista una apposita procedura preventiva (vedasi punto 1.5)⁶.

1.1 Crediti per imposte interessati dal divieto

Il divieto di compensazione in F24 riguarda:

- le compensazioni orizzontali di crediti⁷ per imposte erariali, ovvero riguardanti crediti e debiti di diversa natura (es. credito IVA con ritenute IRPEF, credito IRES con contributi INPS, ecc.)⁸.

1.1.1 Crediti per imposte NON interessati

Il divieto di compensazione in oggetto non riguarda:

- le compensazioni verticali, che riguardano la stessa imposta (es. credito IVA con IVA a debito da versare, saldo IRES a credito con acconti IRES, ecc.)
- i contributi e le agevolazioni erogati a qualsiasi titolo sotto forma di credito d'impo-

1 Vedasi nostre circolari n. 20/2024 e n. 15/2024 punto 22

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

3 Vedasi circolare Agenzia Entrate n. 13/E del 11 marzo 2011

4 ex. Art. 17 c. 1 Gesetzesdekret 241/1997

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

6 DM 10.2.2011 pubblicato in G.U. n. 40 del 18.2.2011

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

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

I - 39100 Bozen - Bolzano, via Cavour - Straße 23/c, Tel. +39 0471 062828, Fax +39 0471 062829

E-Mail: info@winkler-sandrini.it, zertifizierte E-Mail PEC: winkler-sandrini@legalmail.it

Internet <http://www.winkler-sandrini.it>, Steuer- und MwSt.-Nummer 0144587 021 3 codice fiscale e partita IVA Raiffeisenkasse Bozen, Cassa Rurale di Bolzano - IBAN IT05 V 08081 11600 000300018180 - SWIFT RZSBIT21003

sta, anche se vengono indicati nella sezione «erario» del modello F24⁹

1.2 Ruoli e carichi interessati dal divieto

Il divieto riguarda i ruoli e i carichi da accertamento esecutivo,

- **debiti erariali** e relativi accessori, quindi le **imposte** dirette (ad esempio, IRPEF, IRES), l'IVA, le altre imposte indirette, l'IRAP, le addizionali regionali e comunali all'IRPEF¹⁰,
- scaduti iscritti a ruolo di importo superiore a Euro 1.500 (includendo anche sanzioni, interessi e compensi di riscossione¹¹)
- e per i quali i carichi da accertamento esecutivo sono stati trasmessi in riscossione oppure il termine di 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento¹² risulta decorso.

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

1.2.1 Ruoli e carichi esclusi

Il divieto di compensazione in oggetto non riguarda:

- i ruoli di altre imposte, quali, ad esempio, i tributi locali (ICI/IMI/IMU, TOSAP), i contributi previdenziali ed assistenziali (contributi INPS, premi INAIL);
- per i quali siano in essere provvedimenti di sospensione giudiziale o amministrativa¹³,
- l'accoglimento della dilazione delle somme iscritte a ruolo¹⁴

1.3 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 1.500¹⁵.

1.4 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 applicata¹⁶. 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.

9 Circ. Agenzia delle Entrate 11.3.2011 n. 13 § 2; risposta a interpello Agenzia delle Entrate 1.7.2021 n. 451; ris. Agenzia delle Entrate 1° luglio 2021 n. 451 sul credito per investimenti in beni strumentali ex art. 1 comma 191 della L. 160/2019 e 1 comma 1059 della L. 178/2020; nello stesso senso anche la circ. Agenzia delle Entrate 31 luglio 2014 n. 24 in tema di art bonus di cui all'art. 1 del DL 83/2014.

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

11 circ. Agenzia delle Entrate 11.3.2011 n. 13 § 2)

12 ex art. 25 co. 2 del DPR 602/73

13 circ. Agenzia delle Entrate 11.3.2011 n. 13 § 3

14 ai sensi dell'art. 19 del DPR 602/73

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

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

1.5 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 erariali**¹⁷.

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: RUOL¹⁸

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 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 affidata¹⁹ all’Agente della riscossione²⁰ e a quelle scaturenti da avvisi di accertamento non impugnati ovvero da iscrizioni a ruolo provvisorie²¹ 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 ril.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE - IVA		6099	0101	2024		3 1 0 0 0 0	
RITENUTE ALLA FONTE							
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI							
codice ufficio	codice atto						
TOTALE A					B	3 1 0 0 0 0	SALDO (A-B)
							- 3 1 0 0 0 0

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

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

19 Art. 29 DL N. 78/2010

20 „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

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

2.1 Crediti interessati dal divieto

Il divieto di compensazione di crediti riguarda

- A) la **compensazione orizzontale** dei **crediti in F24** eccetto
 - quelli per contributi previdenziali e ai premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali³¹;
 - i crediti che vengono compensati nell'arco dei 60 giorni dalla notifica della cartella.
- B) i **crediti d'imposta agevolativi**, da indicare nel quadro RU del modello REDDITI, ad esempio il credito per ricerca e sviluppo³² e i crediti derivanti da detrazioni edilizie³³.

2.2 Ruoli e carichi interessati dal divieto

I ruoli e carichi che ostano la possibilità di compensazione orizzontale in F24 dei crediti citati sono

- iscrizioni a ruolo per imposte erariali e relativi accessori o accertamenti esecutivi
- carichi affidati agli agenti della riscossione relativi ad atti comunque emessi dall'Agenzia delle entrate in base alle norme vigenti, ivi compresi quelli per atti di recupero³⁴ ovvero quelli derivanti da avvisi di recupero dei crediti di imposta affidati all'Agente della Riscossione

per importi complessivamente superiori a **Euro 100.000** per i quali termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti e non siano in essere provvedimenti di sospensione.

2.2.1 Ruoli e carichi esclusi

Cause di esclusione del divieto:

- i ruoli inerenti a tributi locali, contributi previdenziali e premi INAIL
- carichi nel complesso inferiori a 100.000 Euro o per i quali siano in essere provvedimenti di sospensione
- se il debito, per effetto di sospensione giudiziale o di sentenza o di pagamento del contribuente viene ridotto sotto i 100.000 euro³⁵
- l'accoglimento della dilazione delle somme iscritte a ruolo³⁶
- i ruoli oggetto di dilazione da rottamazione³⁷.

2.3 Durata del divieto

Il divieto alla compensazione in oggetto viene meno a partire dalla data in cui l'importo complessivo dei carichi affidati all'agente della riscossione e relativi accessori è ridotto a un ammontare inferiore o pari a 100.000 euro, per effetto:

- della sospensione giudiziale o amministrativa dei carichi affidati;
- della concessione, da parte dell'agente della riscossione, di un piano di rateazione finalizzato all'estinzione dei debiti, per il quale non sia intervenuta la decadenza dal beneficio della rateazione;
- del pagamento delle somme dovute.

2.3.1 Pagamento del ruolo mediante compensazione

Il ruolo può essere pagato³⁸ mediante compensazione³⁹ (ovvero con il codice "RUOL"⁴⁰ - veda Punto 1.5) ma solo utilizzando crediti per imposte erariali, non, quindi, crediti agevolativi

31 Quindi quelli ex. Art. 17 del Dlgs. 241/1997 fatta eccezione per i crediti indicati alle lettere e), f) e g) del comma 2 della predetta disposizione

32 circ. Agenzia delle Entrate 28.6.2024 n. 16

33 ex art. 121 del DL 34/2020 Risposta interpello Agenzia Entrate 20.6.2024 n. 136

34 emessi ai sensi dell'art. 1 co. 421-423 della L. 311/2004 e dell'art. 38-bis del DPR 600/73],

35 Rimane però fermo il divieto dell'art. 31 del DL 78/2010, vedi punto 1, che opera alternativamente a quello in esame.

36 ai sensi dell'art. 19 del DPR 602/73

37 ex L. 197/2022

38 Circolare Agenzia Entrate 16/E 28.6.2024

39 ai sensi dell'art. 31 del DL 78/2010

40 operando l'art. 31 del DL 78/2010.

(i ruoli derivanti da avvisi di recupero di crediti di imposta non possono in ogni caso essere pagati mediante compensazione).

2.4 Sanzioni

Nella misura in cui il credito sia esistente, la compensazione dovrebbe essere sanzionata nella misura del 30%⁴¹ e spetta la definizione al terzo della sanzione⁴².

3 Controlli preventivi

Ricordiamo che l'Agenzia delle Entrate può sospendere, per 30 giorni, l'esecuzione del modello F24 per verificare se sussistono profili di rischio in relazione alle compensazioni dei crediti⁴³.

4 Conclusioni

Nel caso abbiate a Vostro carico cartelle di pagamento o debiti fiscali come quelle descritti nei punti 1 e 2 della presente circolare Vi preghiamo di comunicarcelo urgentemente e di farci avere copia della cartella scaduta, di modo da intraprendere le relative corrette procedure.

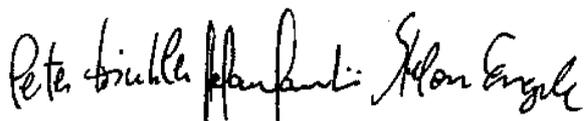
In tali casi dovremo trattenere i Vostri crediti di imposta sino al chiarimento della situazione, in modo da non esporVi alle conseguenti sanzioni.

Rimaniamo a disposizione per qualsiasi ulteriore chiarimento e porgiamo

cordiali saluti

Winkler & Sandrini

Dottori Commercialisti e Revisori Contabili



41 ai sensi dell'art. 13 del DLgs. 471/97 (circ. Assonime 31.1.2024 n. 1)

42 ex art. 16 del DLgs. 472/97

43 In quanto si applicano le disposizioni di cui all'[art. 37](#) co. 49-ter e 49-quater del DL 223/2006