

Oggetto: Modelli F24 con crediti d'imposta utilizzati in compensazione: novità delle modalità di presentazione

ABSTRACT

L'articolo 3, commi da 1 a 3, del D.L. n. 124/2019, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 157/2019, ha introdotto alcune novità in relazione alle modalità e alle procedure da seguire per la presentazione dei modelli F24 che contengono crediti d'imposta utilizzati in compensazione. In particolare:

- 1) il comma 1 ha esteso ai crediti utilizzati in compensazione tramite modello F24 per importi superiori a 5.000 euro annui, relativi alle imposte sui redditi e all'IRAP (comprese le addizionali e le imposte sostitutive), l'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione da cui emerge il credito;
 - 2) il comma 2 ha ampliato il novero delle compensazioni di crediti d'imposta che devono essere effettuate presentando il modello F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate. Più precisamente, deve essere obbligatoriamente adottata tale modalità di presentazione del modello F24 anche per l'utilizzo in compensazione dei crediti maturati in qualità di sostituti d'imposta e per le compensazioni effettuate dai soggetti non titolari di partita IVA;
 - 3) il comma 3 prescrive che le disposizioni dei commi 1 e 2 si rendano applicabili con riferimento ai crediti maturati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019.
-

1. Premessa.

Con la Risoluzione n. 110/E del 31 dicembre 2019 (di seguito "Risoluzione"), l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti in relazione alle modalità e alle procedure da seguire per la presentazione dei modelli F24 che contengono crediti d'imposta utilizzati in compensazione e, allo scopo di agevolare l'applicazione delle disposizioni introdotte dal D.L. n. 124/2019, ha pubblicato, in allegato alla Risoluzione, una tabella in cui sono indicati i codici utilizzabili in compensazione nel modello F24, classificati secondo la natura e la tipologia dei crediti (*Allegato n. I*).

2. Obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione da cui emerge il credito.

Sono soggette all'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui emerge il credito le compensazioni identificate dai codici classificati nelle seguenti categorie della tabella di cui all'allegato n. 1:

- a) imposte sostitutive;
- b) imposte sui redditi e addizionali;
- c) IRAP;
- d) IVA.

Nulla è stato disposto sui crediti relativi alle ritenute alla fonte, pertanto, alla data di stesura del presente documento, si ritiene che i crediti da ritenute emergenti nel modello dei sostituti (cfr. modello 770) siano esclusi dalla nuova disciplina e, di conseguenza, possano essere utilizzati senza la preventiva presentazione del relativo modello.

Il credito potrà essere utilizzato in compensazione a partire dal decimo giorno successivo a quello di corretta presentazione all'Agenzia delle Entrate della dichiarazione o dell'istanza da cui emerge il credito stesso.

Tale obbligo sussiste qualora, per il medesimo anno di riferimento, tenendo altresì conto di quanto fruito nei modelli F24 già acquisiti, si utilizzi in compensazione un credito di importo complessivamente superiore a 5 mila euro annui.

Ai fini della verifica del superamento del predetto limite, si considerano solo le compensazioni dei crediti che necessariamente devono essere esposte nel modello F24.

Ad esempio, se nello stesso modello F24 è utilizzato in compensazione un credito IRES (identificato dal codice tributo 2003) per l'importo di 6.000 euro e – aggiungendo 1.000 euro di fondi propri – viene effettuato il pagamento dell'acconto IRES di 7.000 euro per il periodo d'imposta successivo (codici tributo 2001 e 2002), l'operazione non dovrà essere preceduta dalla presentazione della dichiarazione dei redditi da cui emerge il credito IRES. Ciò in quanto tale compensazione è espressamente prevista dall'articolo 4, comma 3, del D.L. n. 69/1989, senza la necessità che venga esposta nel modello F24¹.

¹ La citata disposizione prevede che *“le eccedenze di imposta risultanti dalla dichiarazione dei redditi possono essere computate in diminuzione, distintamente per ciascuna imposta, anche dall'ammontare della prima rata dell'acconto dovuto per il periodo di imposta successivo e, per il residuo, da quello della seconda rata”*. Si tratta, generalmente, delle compensazioni di crediti utilizzati per il pagamento di debiti della medesima imposta, relativi a periodi successivi a quello di maturazione del credito.

Nella tabella di cui all'allegato n. 1 sono indicati, nell'ultima colonna, i codici tributo dei debiti che possono essere estinti tramite compensazione con crediti pregressi afferenti alla medesima imposta (indicati nella seconda colonna), senza che la compensazione concorra al raggiungimento del limite di 5.000 euro.

Restano ferme le vigenti disposizioni in materia di visto di conformità sulla dichiarazione da cui emerge il credito compensato.

3. Obbligo di presentazione del modello F24 attraverso i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate.

La disposizione di cui al comma 2 ha eliminato il riferimento ai titolari di partita IVA, contenuto nell'articolo 37, comma 49-*bis*, del D.L. n. 223/2006. Di conseguenza, è stato esteso alla generalità dei contribuenti l'obbligo di utilizzare i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate per la presentazione dei modelli F24 contenenti compensazioni di crediti d'imposta.

Inoltre, la medesima disposizione ha aggiunto espressamente al citato comma 49-*bis* il riferimento ai "*crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta*". Ne consegue che il suddetto obbligo sussiste anche per la presentazione dei modelli F24 che espongono la compensazione dei crediti tipici dei sostituti d'imposta, finalizzati, ad esempio, al recupero delle eccedenze di versamento delle ritenute, del "*bonus 80 euro*" e dei rimborsi da assistenza fiscale erogati ai dipendenti e pensionati².

Pertanto, tutti i contribuenti e sostituti d'imposta sono ora tenuti a presentare il modello F24 attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, qualora esponga la compensazione dei crediti identificati dai codici riportati nella tabella di cui all'allegato 1, appartenenti alle seguenti categorie:

- a) imposte sostitutive;
- b) imposte sui redditi e addizionali;
- c) IRAP;
- d) IVA;
- e) agevolazioni e crediti indicati nel quadro RU della dichiarazione dei redditi;

² Al riguardo, si rammenta che, per effetto di quanto previsto dall'articolo 15 del D.Lgs. n. 175/2014, il recupero da parte dei sostituti d'imposta delle eccedenze di versamento delle ritenute e delle somme rimborsate ai dipendenti e pensionati deve necessariamente essere esposto in compensazione nel modello F24, non essendo più possibile scomputare direttamente tali crediti dai successivi pagamenti delle ritenute.

f) sostituti d'imposta.

Al riguardo, si evidenzia che il modello F24 può essere presentato attraverso i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate:

- direttamente dal contribuente o dal sostituto d'imposta, utilizzando i servizi "F24 web" o "F24 online";
- avvalendosi di un intermediario abilitato.

L'obbligo di utilizzare i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate non sussiste qualora l'esposizione del credito nel modello F24 rappresenti una mera modalità alternativa allo scomputo diretto del credito medesimo dal debito d'imposta pagato nello stesso modello F24 (*cf.* nota n. 1).

A prescindere dalla tipologia di compensazione effettuata, resta fermo l'obbligo di presentare il modello F24 "a saldo zero" esclusivamente attraverso i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'articolo 11, comma 2, lettera a), del D.L. n. 66/2014.

4. Entrata in vigore delle nuove disposizioni.

Il comma 3 dell'articolo 3, prevede che le nuove disposizioni siano applicabili "*ai crediti maturati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019*".

Pertanto, i crediti del periodo d'imposta 2018, relativi a imposte sui redditi e relative addizionali, imposte sostitutive delle imposte sui redditi e IRAP³, potranno essere utilizzati in compensazione secondo le vecchie regole, senza l'obbligo di preventiva presentazione della relativa dichiarazione.

* * *

Restiamo a disposizione per ulteriori chiarimenti.

Milano, 14 gennaio 2020

Studio Dattilo Commercialisti Associati

³ Per i crediti IVA, l'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione o istanza da cui emerge il credito sussiste anche per l'anno d'imposta 2018, considerato che, per tali crediti, la prescrizione in argomento è stata introdotta dall'articolo 10 del D.L. n. 78/2009.