

LEGGE E PRASSI | Prassi

Agenzia delle Entrate | **Risoluzione** | 31 dicembre 2019 | n. 110/E

Modalità di presentazione dei modelli F24 contenenti crediti d'imposta utilizzati in compensazione - Articolo 3, commi da 1 a 3, del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124 - Primi chiarimenti

Modalità di presentazione dei modelli F24 contenenti crediti d'imposta utilizzati in compensazione

Rubrica non ufficiale

PREMESSA

L'articolo 3, commi da 1 a 3, del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157, 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 estende 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^[1]. Si ricorda, infatti, che in precedenza tale obbligo era previsto solo per l'utilizzo in compensazione dei crediti IVA^[2];
- 2) il comma 2 amplia 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^[3]. 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.

In proposito, con la presente risoluzione vengono forniti alcuni primi chiarimenti e, allo scopo di agevolare l'applicazione delle richiamate disposizioni, nella tabella allegata sono indicati i codici utilizzabili in compensazione nel modello F24, classificati secondo la natura e la tipologia dei crediti.

1. OBBLIGO DI PREVENTIVA PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE DA CUI EMERGE IL CREDITO

Con riferimento a quanto descritto al punto 1 della premessa, 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 allegata alla presente risoluzione:

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

Si precisa che il credito potrà essere compensato 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.

L'obbligo sussiste solo nel caso in cui il credito utilizzato in compensazione relativo a un certo periodo d'imposta (anno di riferimento), anche tenendo conto di quanto fruito nei modelli F24 già acquisiti, risulti di importo complessivamente superiore a 5 mila euro annui.

Ai fini della verifica del superamento del limite di 5 mila euro annui, analogamente a quanto specificato nelle circolari n. 1/E del 15 gennaio 2010 e n. 29/E del 3 giugno 2010, sono considerate solo le compensazioni dei crediti che necessariamente devono essere esposte nel modello F24[4].

Nella tabella allegata alla presente risoluzione 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.

Inoltre, tenuto conto che l'articolo 3, comma 3, del decreto-legge n. 124 del 2019 prevede che le nuove disposizioni si applichino "ai crediti maturati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019", si evidenzia che la prescrizione in argomento non si applicherà ai crediti maturati in relazione al periodo d'imposta 2018 per imposte sui redditi e relative addizionali, imposte sostitutive delle imposte sui redditi e IRAP. In particolare, i crediti del periodo d'imposta 2018 potranno essere compensati, senza l'obbligo di preventiva presentazione della relativa dichiarazione, fino alla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione del periodo d'imposta 2019, all'interno della quale gli eventuali crediti residui del periodo d'imposta precedente dovranno essere "rigenerati".

Per i crediti IVA, naturalmente, 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 fu introdotta dall'articolo 10 del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78.

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

2. OBBLIGO DI PRESENTAZIONE DEL MODELLO F24 ATTRAVERSO I SERVIZI TELEMATICI RESI DISPONIBILI DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con riferimento a quanto descritto al punto 2 della premessa, la disposizione in oggetto, eliminando il riferimento ai titolari di partita IVA contenuto nell'articolo 37, comma 49-bis, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, estende 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, visto il riferimento ai "crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta", aggiunto espressamente al citato articolo 37, comma 49-bis, del decreto-legge n. 223 del 2006, l'obbligo di utilizzare i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate 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"[5] e dei rimborsi da assistenza fiscale erogati ai dipendenti e pensionati. Al riguardo, si rammenta che, per effetto di quanto previsto dall'articolo 15 del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, 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.

In sintesi, 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 allegata alla presente risoluzione, 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[6];
- 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"[7];

- avvalendosi di un intermediario abilitato, di cui all'articolo 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.

Analogamente a quanto specificato nel paragrafo precedente, anche 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[8].

A prescindere dalla tipologia di compensazione effettuata, resta fermo l'obbligo di presentare il modello F24 "a saldo zero"[9] esclusivamente attraverso i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'articolo 11, comma 2, lettera a), del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66.

[1] L'intervento è stato effettuato sostituendo l'ultimo periodo dell'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, che per comodità si riporta di seguito con le modifiche sottolineate e in grassetto, rispetto alla versione previgente: "La compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge."

[2] Cfr. articolo 10 del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78.

[3] L'intervento è stato effettuato modificando l'articolo 37, comma 49-bis, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, che per comodità si riporta di seguito con le modifiche sottolineate e in grassetto, rispetto alla versione previgente: "I soggetti di cui al comma 49, che intendono effettuare la compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto ovvero dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito, all'imposta regionale sulle attività produttive, ovvero dei crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta e dei crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi sono tenuti ad utilizzare esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate (...)."

[4] 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 decreto-legge 2 marzo 1989, n. 69, senza la necessità che venga esposta nel modello F24. Infatti, 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.

[5] Il "bonus 80 euro" è il credito previsto dall'articolo 13, comma 1-bis, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo unico delle imposte sui redditi), che, ai sensi dell'articolo 1, comma 15, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, è riconosciuto in via automatica dai sostituti d'imposta sugli emolumenti corrisposti in ciascun periodo di paga, i quali recuperano il relativo importo mediante l'istituto della compensazione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

[6] In proposito, si evidenzia che, per molti dei crediti compresi in tale categoria, l'obbligo di presentare il modello F24 attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate è già previsto dalle specifiche disposizioni di riferimento.

[7] "F24 web" consente di compilare e inviare telematicamente il modello F24 direttamente dall'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle entrate, senza la necessità di installare alcun software dedicato sul proprio PC. "F24 online", invece, previa compilazione del modello F24 attraverso il software scaricabile gratuitamente dal sito internet dell'Agenzia, oppure tramite programmi disponibili sul mercato, consente di inviare telematicamente il modello F24 stesso attraverso il sito internet dell'Agenzia.

[8] Ad esempio, se nello stesso modello F24 è utilizzato in compensazione il credito identificato dal codice 2003 (saldo IRES) 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 potrà essere eseguita anche attraverso i servizi telematici offerti da banche, Poste e altri prestatori di servizi di pagamento.

[9] Nel modello F24 "a saldo zero", l'importo complessivo dei crediti compensati è pari all'importo complessivo dei debiti pagati e dunque il saldo finale del modello F24, dato dalla differenza di tali importi, è pari a zero.