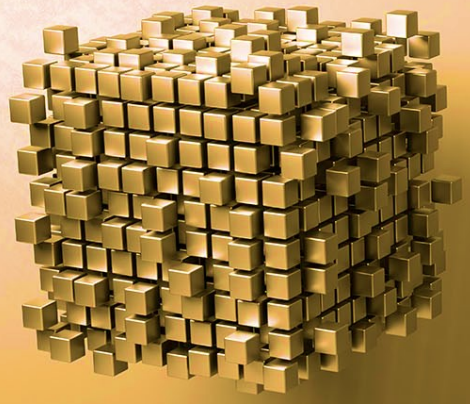

Paolo Nazzaro

dottore commercialista - revisore legale

Strada delle Marche n. 90 - 61122 Pesaro (PU)

tel. 0721.1792309 – cell. 328 3893557

paolo.nazzaro@live.com paolo.nazzaro@pec.it

Partita Iva 02402140418 Cod. Fisc. NZZPLA73S12F205S

VALORE AGGIUNTO

Circolare N. 8 del 03.09.2024

NOVITA' E ULTIMI PROVVEDIMENTI

Le nuove regole sul regime sanzionatorio in vigore dal 1° settembre 2024.....pag. 2

Dal 1° luglio compensazioni in F24 solo con i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate .....pag. 6

Compensazione in F24 bloccate con importi iscritti a ruolo oltre 100mila euro.....pag. 8

NOVITA' E ULTIMI PROVVEDIMENTI

Le nuove regole sul regime sanzionatorio in vigore dal 1° settembre 2024

Rif.: artt. 2 e 3 D.Lgs. n. 87/2024 (Gazzetta Ufficiale Repubblica Italiana - Serie Generale del 28 giugno 2024, n. 150)

In sintesi

Dal 1° settembre, sono entrate in vigore le modifiche al regime sanzionatorio tributario, contenute nel D.Lgs. n. 87/2024, che attua la parte sanzionatoria della riforma fiscale (legge 111/2023) e introduce una generalizzata riduzione delle penalità, in particolare:

- per gli omessi versamenti si scende dal 30 al 25%;
- per la dichiarazione infedele dal 90-180 al 70% e, se non sono stati già avviati controlli, si potrà presentare fino al termine di decadenza la dichiarazione omessa;
- per le fatture inesistenti in reverse charge la sanzione sarà al 5%, a condizione che ci sia la buona fede.

Le novità hanno impatto nel caso di regolarizzazione di violazioni commesse dal 1° settembre: gli abbattimenti previsti in ipotesi di ravvedimento andranno applicati ai nuovi, ridotti importi delle sanzioni. Così le riduzioni (come quelle a 1/6 e a 1/7 del minimo) si commisureranno alla nuova sanzione ridotta (25% e non più 30%).

Si potrà applicare anche il cumulo giuridico, in presenza di più illeciti (commessi dal 1° settembre). La percentuale di riduzione sarà determinata in relazione alla prima violazione e dovrebbe essere predisposto dall'Agenzia delle Entrate un software ad hoc, ad oggi non presente.

Inoltre, con le nuove regole già vigenti in tema di contraddittorio preventivo obbligatorio (art. 6-bis L. n. 212/2000 cd Statuto del contribuente), che prevedono la notifica dello schema di provvedimento impositivo, la riduzione della sanzione varia proprio in funzione di tale notifica e della redazione o meno del verbale di constatazione. È prevista una riduzione:

- a 1/6 del minimo se la regolarizzazione avviene dopo la comunicazione dello schema di atto impositivo, non preceduto da un Pvc e senza che sia presentata istanza di adesione;
- a 1/5 del minimo se la regolarizzazione avviene dopo la constatazione della violazione (per esempio, con Pvc) senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al verbale e, comunque, prima della comunicazione dello schema di atto impositivo;
- a 1/4 del minimo se la regolarizzazione avviene dopo la comunicazione dello schema di atto impositivo che segue un Pvc senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione.

Il D.Lgs. n. 87/2024 è entrato in vigore il 29 giugno 2024, ma **la nuova disciplina si applica solamente alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024** (per chi intendesse regolarizzare dopo il 1 settembre una violazione commessa in precedenza, restano valide le vecchie regole).

Il ravvedimento per versamenti tardivi o omessi - Le modifiche all'art. 13 del D.Lgs. 471/1997

Per le sanzioni sui tardivi od omessi versamenti, si applica **l'art. 13, co. 1, D.Lgs. 471/1997**, che stabilisce: "*Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento* (**misura ridotta al 25% per le violazioni commesse a partire dal primo settembre 2024**) *...di ogni importo non versato*".

"*Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione di cui al primo periodo è ridotta alla metà*", cioè al 15% o al 12,5% per le violazioni commesse a partire dal primo settembre 2024.

È inoltre disposto che, "salva l'applicazione **dell'art. 13 D.Lgs. n. 472/1997**", in tema di "ravvedimento", "per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo".

Il ravvedimento per le per le violazioni commesse fino al 31 agosto 2024

Per i versamenti fatti con ritardo non superiore a 90 giorni, la sanzione del 30% è ridotta al 15%; ed è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.

In pratica, con il ravvedimento, per le violazioni commesse fino al 31 agosto 2024:

- per i ritardi fino a 14 giorni, si applica **la sanzione giornaliera dello 0,1**%;
- per i ritardi da 15 a 30 giorni, **si applica la sanzione fissa dell'1,5%** (riduzione di 1/10 del 15%);
- per i ritardi da 31 a 90 giorni, **si applica la sanzione dell'1,67%** (riduzione di 1/9 del 15%).

Il ravvedimento per le per le violazioni commesse dal 1° settembre 2024

Per i versamenti fatti con ritardo non superiore a 90 giorni, la sanzione del 25% è ridotta al 12,5%, ed è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.
In pratica, con il ravvedimento, per le violazioni commesse dal 1° settembre 2024:

- per i ritardi fino a 14 giorni, si applica la **sanzione dello 0,83% per ogni giorno di ritardo**;
- per i ritardi da 15 a 30 giorni, si applica la **sanzione fissa dell'1,25%** (ovvero riduzione di 1/10 del 12,5%);
- per i ritardi da 31 a 90 giorni, si applica la **sanzione dell'1,39%** (ovvero riduzione di 1/9 del 12,5%).

Sono inoltre dovuti gli interessi legali nella misura del 2,5% annuo applicabile dal 2024.
A norma del comma 2 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, la nuova sanzione del 25% è applicabile nei casi di liquidazione della maggiore imposta, a seguito dei controlli automatizzati e formali (avvisi emessi dall'Agenzia delle entrate ex art. 36-bis e 36-ter DPR n. 600/73).

La nuova applicazione del cumulo giuridico

Prima di questa modifica, il contribuente che si trovava ad aver commesso una pluralità di violazioni, poteva scegliere di avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso ma senza l'applicazione del cumulo giuridico, prerogativa dei soli enti impositori.
Dal 1° settembre anche il contribuente, in sede di regolarizzazione spontanea, potrà applicare autonomamente il cumulo giuridico, limitatamente alla singola imposta e al singolo anno (ai sensi dell'art. 12, co. 8, D.Lgs. 472/1997).
In particolare, applicando i principi del cumulo giuridico al ravvedimento operoso, sarà possibile scontare un'unica sanzione, calcolata partendo dalla violazione più grave incrementata nella misura minima prevista dall'art. 12.
Sulla sanzione così determinata si applicheranno le riduzioni del ravvedimento previste dal nuovo art. 13 D.Lgs. 472/1997. Come stabilito dal nuovo comma 2-bis, ai fini della corretta individuazione della riduzione applicabile, occorre fare riferimento al momento di commissione della prima violazione. Inoltre, considerata la complessità dei calcoli da effettuare, la sanzione su cui applicare la percentuale di riduzione potrà essere determinata anche mediante l'utilizzo di appositi software che saranno messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate.
Si tratta di una novità positiva dato che in passato, in caso di violazione di più disposizioni tributarie, il contribuente, intenzionato a correggere i propri errori, doveva regolarizzare ogni singola violazione con pagamento di ogni sanzione, tanche che in alcuni casi, paradossalmente, risultava più conveniente attendere l'applicazione di una sanzione unica ad opera degli stessi Uffici tributari ed avvalersi di uno degli istituti contemplati dall'ordinamento tributario al fine di beneficiare di ulteriori riduzioni.

La rimodulazione delle sanzioni – Le modifiche all'art. 13 del D.Lgs. 472/1997

Il nuovo art. 13 D.Lgs. 472/1997 (come modificato dall'art 3 del D.lgs. n.87/2024) nel lasciare inalterate le previsioni sulle regolarizzazioni effettuate al massimo entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva, contiene diverse novità soprattutto alla luce della recente riforma dello Statuto del contribuente (L. n. 212/2000).
Con le modifiche introdotte, dal 1° settembre sarà possibile la riduzione della sanzione a 1/7 senza limiti di tempo, a meno che il contribuente abbia ricevuto un atto di controllo. In tal caso, la riduzione varierà in base allo stato di avanzamento della procedura avviata dagli Uffici tributari con le seguenti percentuali:
• 1/6 in caso di ricezione di uno schema d'atto non preceduto da PVC;
• 1/5 in caso di ricezione di un PVC senza schema d'atto;
• 1/4 in caso di ricezione di uno schema d'atto preceduto da PVC.
Per calcolare correttamente la sanzione dovuta sarà quindi necessario considerare correttamente la fase in cui si trovano gli atti ricevuti.

Riepilogo delle principali modifiche all'art. 13 comma 1 D.lgs. n. 472/1997

Le principali modifiche riguardano:
• la lettera **b-bis)**, che ora prevede la **riduzione della sanzione a 1/7** del minimo **se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene "oltre"** (non più "entro", come precedentemente previsto) **il termine per la presentazione della dichiarazione** relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, "oltre un anno" (non più "entro due anni") dall'omissione o dall'errore;
• la **lettera b-ter)**, che ora prevede la **riduzione della sanzione a 1/6** del minimo **se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene dopo la comunicazione dello schema di atto** di cui all'art. 6-bis, co. 3, L. 212/2000 (c.d.

Statuto del contribuente), non preceduto da un verbale di constatazione, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione, ai sensi dell'art. 6, co. 2-bis, primo periodo, D.Lgs. n. 218/1997;

• la **lettera b-quater)**, che ora prevede la **riduzione della sanzione a 1/5** del minimo, **se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene dopo la constatazione della violazione**, senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al verbale e, comunque, prima della comunicazione dello schema d'atto strumentale al contraddittorio preventivo;

• la **nuova lettera b-quinquies)** prevede **la riduzione della sanzione a 1/4 del minimo**, **se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene dopo la comunicazione dello schema di atto** relativo alla violazione constatata con verbale, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione, ai sensi dell'art. 6, co. 2-bis, primo periodo, D.Lgs. n. 218/1997;

• la **lettera c)**, che ora prevede **la riduzione della sanzione a 1/10 del minimo** di quella prevista **per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a 90 giorni**. È stata, invece, eliminata l'ipotesi di riduzione a 1/10 del minimo della sanzione prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, nel caso di presentazione con ritardo non superiore a 30 giorni;

• il **nuovo comma 2-bis** individua le modalità di applicazione dell'istituto in parola quando la sanzione dovuta sia calcolata applicando la disciplina del cumulo giuridico;

• il **nuovo comma 2-ter** prevede che la riduzione della sanzione è, in ogni caso, esclusa nel caso di presentazione della dichiarazione con un ritardo superiore a 90 giorni.

Art. 13, c. 1	Termini ravvedimento	Abbattimento della sanzione a	Perimetro applicativo
lett. a-bis)	entro 90 giorni dalla violazione o dal termine di presentazione della dichiarazione	1/9 del minimo	Tutte le violazioni
lett. a)	entro 30 giorni dalla violazione	1/10 del minimo	Solo tardivi versamenti
lett. b-bis)	oltre l'anno dalla violazione oppure oltre il termine della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione	1/7 del minimo	Tutte le violazioni
lett. b-quater)	dopo PVC, senza istanza di accertamento con adesione presentata dal contribuente e prima dello schema d'atto	1/5 del minimo	Tutte le violazioni su tributi amministrati dall'agenzia delle Entrate, doganali e accise (eccetto memorizzazioni dei corrispettivi)
lett. b-quinquies)	dopo lo schema d'atto, preceduto da PVC e senza istanza di accertamento con adesione presentata dal contribuente	1/4 del minimo	Tutte le violazioni su tributi amministrati dall'agenzia delle Entrate, doganali e accise (eccetto memorizzazioni dei corrispettivi)
lett. b-ter)	dopo lo schema d'atto, non preceduto da PVC e senza istanza di accertamento con adesione presentata dal contribuente	1/6 del minimo	Tutte le violazioni
lett. b)	entro l'anno dalla violazione o entro il termine della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione	1/8 del minimo	Tutte le violazioni
lett. c)	entro 90 giorni dalla violazione	1/10 del minimo	Solo tardiva dichiarazione

Sintesi delle novità sulle sanzioni per le violazioni commesse dal 1° settembre 2024

VERSAMENTI	
Ritardati/omessi	Sanzione del 25% e non più 30% per ritardi oltre i 90 giorni dall'ordinaria scadenza Sanzione del 12,5% per ritardi non superiori a 90 giorni (non più 15%) Sanzione dello 0,83% (non più 1%) per ogni giorno di ritardo fino al quindicesimo giorno per ogni giorno
Crediti non spettanti	Sanzione del 25% del credito non spettante. Si applica la sanzione di 250 euro quando il credito è utilizzato in compensazione in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi di carattere strumentale, sempre che: a) gli adempimenti non siano previsti a pena di decadenza; b) la violazione sia rimossa entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi relativa all'anno di commissione della violazione, ovvero, in assenza di una dichiarazione, entro un anno dalla commissione della violazione
Crediti inesistenti	Sanzione del 70%. Nel caso di credito inesistente i cui requisiti oggettivi e soggettivi sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici, la sanzione è aumentata dalla metà al doppio
DICHIARAZIONE IVA	
Omessa	La sanzione dal 120 al 240% diventa fissa del 120% e con un minimo di euro 250
Regime speciali	Nel caso di presentazione della dichiarazione cui sono tenuti i soggetti che applicano i regimi speciali entro tre anni dalla data in cui doveva essere presentata la sanzione dal 60 al 120% diventa 45%
Presentazione con ritardo	Se la dichiarazione cui sono tenuti i soggetti che applicano i regimi speciali è presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo successivo la sanzione dal 30 al 60% diventa 25% con un minimo di 100 euro
Presentazione con ulteriore ritardo	Se la dichiarazione omessa è presentata con ritardo superiore a novanta giorni ma non oltre i termini decadenziali e, comunque, prima della conoscenza di attività di controllo, si applica sull'ammontare dell'imposta dovuta la sanzione del 75%. Se non sono dovute imposte si applica la sanzione minima di euro 250
Omessa dichiarazione da parte di chi effettua esclusivamente operazioni per le quali non è dovuta imposta	Se la dichiarazione omessa è presentata con ritardo superiore a novanta giorni ma non oltre i termini di decadenza e comunque prima della conoscenza dell'attività di controllo, si applica la sanzione da 150 a 1.000 euro
Infedele dichiarazione	La sanzione dal 90 al 180% diventa del 70% fissa con un minimo di 150 euro. Si applica l'aumento dalla metà al doppio quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di fatture o altra documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente. L'aggravante si applica nei confronti del cessionario o committente che ha utilizzato fatture per operazioni soggettivamente inesistenti solo se è provata la compartecipazione alla frode. Se la violazione emerge dalla presentazione di una dichiarazione integrativa non oltre i termini di decadenza e, comunque, prima della conoscenza di attività di controllo si applica sull'ammontare dell'imposta dovuta la sanzione del 50%. Se non è dovuta imposta si applica la sanzione di 150 euro
Rimborso eccedenza risultante da dichiarazione senza presupposti	La sanzione del 30% diventa del 25%
DICHIARAZIONE IMPOSTE SUI REDDITI	
Omessa dichiarazione	La sanzione dal 120 al 240% diventa fissa del 120%. Se non sono dovute imposte sanzione da 250 a 1.000 euro
Senza imposte	Le sanzioni applicabili quando non sono dovute imposte possono essere aumentate fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili
Ritardata presentazione	Se la dichiarazione omessa è presentata con ritardo superiore a 90 giorni ma non oltre i termini di decadenza, e comunque, prima della conoscenza di controlli, si applica sull'ammontare delle imposte dovute la sanzione prevista del 75%Se non sono dovute imposte, si applica sanzione da 250 a 1.000 euro con possibile aumento fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili
Infedele dichiarazione	La sanzione dal 90 al 180% diventa fissa del 70% con un minimo di 150 euro è aumentata dalla metà al doppio quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente
Dichiarazione integrativa	Se la violazione emerge dalla presentazione di una dichiarazione integrativa non oltre i termini di decadenza, comunque, prima della conoscenza di controlli, si applica sull'ammontare delle imposte dovute la sanzione prevista del 50%Se non sono dovute imposte, si applica sanzione di 150 euro

Dal 1° luglio compensazioni in F24 solo con i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate

Rif.: art. 1, co. 95, L. n. 213/2023 - Agenzia delle Entrate circolare 16/E del 28.06.2024

In sintesi

A partire dal 1° luglio 2024, **tutti i pagamenti delle imposte e dei contributi effettuati tramite l'istituto della compensazione, devono essere eseguiti, con modello F24, esclusivamente mediante i servizi telematici dell'agenzia delle Entrate**.

La novità, prevista dalla legge di Bilancio 2024 (art. 1, co. 95, L. n. 213/2023), introduce in pratica un obbligo generalizzato che scatta per tutte le compensazioni relative a F24 con saldo sia pari a zero che positivo.

Tale modalità viene, inoltre, estesa alle compensazioni aventi ad oggetto l'utilizzo di crediti Inps e Inail.

Viene così soppressa la possibilità di presentare, dal 1° luglio 2024, gli F24 con saldo positivo tramite i servizi telematici messi a disposizione dagli intermediari della riscossione convenzionati con l'agenzia delle Entrate (es. banche).

Tra le altre novità di rilievo si segnala anche l'esclusione dalla facoltà di avvalersi della compensazione "orizzontale" per i contribuenti che abbiano carichi affidati agli agenti della riscossione di importo complessivo superiore a 100mila euro.

Sulle modifiche apportate in tema di compensazione dalla legge di Bilancio 2024, è intervenuta l'agenzia delle Entrate che con la circolare 16/E del 28 giugno scorso ha fornito diversi chiarimenti in merito.

NB: sia il testo di legge che la circolare AdE parlano di modello F24. A parere dello scrivente è possibile ritenere che la novità si riferisca anche alle compensazioni tramite modello F24EP

Compensazioni verticali e compensazioni orizzontali

Una prima forma di compensazione è la cd. "**compensazione verticale**" che interviene nell'ambito dello stesso tributo (ad esempio quella "Iva con Iva"), e ciò a prescindere dal fatto che detta compensazione venga o meno esposta anche nella delega di pagamento.

Essa si differenzia dalla cd. "**compensazione orizzontale**" che interviene invece tra tributi di diversa tipologia tramite il modello F24. In particolare, la compensazione orizzontale è prevista nell' art. 17 D.Lgs. n. 241/1997 che disciplina, testualmente, i versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'Inps e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche.

Attualmente il limite annuo degli importi compensabili nel modello F24 è fissato a 2 milioni di euro.

Modalità di invio F24: le regole fino al 30 giugno 2024

Con l'art. 17 17 D.Lgs. n. 241/1997 il legislatore ha concentrato in un unico momento gli obblighi di versamento e nel modello F24 è stato individuato lo strumento attraverso cui effettuare il cd. versamento unitario. Tale modello deve essere presentato in ogni caso da chi effettua la compensazione, anche se il saldo finale indicato risulti uguale a zero per effetto della compensazione stessa.

Dal punto di vista operativo, l'art. 11 D.L. n. 66/2014 specifiche modalità di trasmissione dei modelli di pagamento F24 comprendenti crediti da compensare. In base alle disposizioni previgenti all'applicazione della novità in commento, le deleghe di pagamento F24, contenenti crediti da compensare con i debiti, sono presentate o trasmesse secondo le seguenti modalità:

a) esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia, nel caso in cui il saldo finale sia di importo pari a zero (F24 a saldo zero)

b) anche mediante i servizi telematici messi a disposizione dagli intermediari della riscossione convenzionati con l'agenzia delle Entrate, nel caso in cui il saldo finale sia di importo positivo (F24 a saldo positivo).

Cosa cambia dal 1° luglio 2024

A partire dal 1° luglio 2024, invece, tutte le deleghe di pagamento contenenti crediti da compensare di qualsiasi natura e genere, incluse quelle a saldo positivo, dovranno essere trasmesse esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dalle Entrate.

Per effetto delle modifiche apportate, viene meno la possibilità di eseguire i versamenti in compensazione tramite i servizi telematici messi a disposizione dagli intermediari della riscossione convenzionati con la stessa (banche, Poste Italiane) nel caso in cui il saldo finale sia di importo positivo.

Come risulta anche dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate 16/E del 28 giugno 2024, tale intervento risponde ad una duplice finalità.
Da un lato, si riduce l'utilizzo dei canali telematici degli intermediari convenzionati (i cui servizi di trasmissione dei modelli di pagamento F24 sono soggetti a specifica remunerazione).
Dall'altro, l'utilizzo dei soli canali telematici messi a disposizione dall'Agenzia agevola le procedure di controllo sulle compensazioni.
Tale obbligo sussiste, a decorrere dalla medesima data, anche per l'utilizzo in compensazione dei crediti indicati all'art. 1, co. 94, lett. a), della Legge di Bilancio 2024, ossia dei crediti maturati:
- a titolo di contributi nei confronti dell'Istituto nazionale della previdenza sociale (**Inps**);
- a titolo di premi e accessori nei confronti dell'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro (**Inail**).

I chiarimenti delle Entrate
Con la circolare 16/E del 28 giugno 2024 l'Agenzia delle Entrate ha fornito diversi chiarimenti sulle modifiche intervenute in materia di compensazioni per effetto della legge di Bilancio 2024.
In particolare, con riferimento all'obbligo generalizzato di utilizzo dei servizi telematici, è stato precisato che:
• in linea con la ratio normativa sottesa alla novità in commento, l'obbligo deve ritenersi esteso anche alla compensazione "verticale", che interviene nell'ambito dello stesso tributo, nel caso in cui questa venga esposta nel modello F24 (ad esempio "acconti Ires con saldi Ires a credito");
• in caso di delega con compensazione e saldo maggiore di zero, laddove la stessa venga eseguita in data uguale o successiva al 1° luglio 2024, potranno essere utilizzati solo i servizi telematici messi a disposizione dall'agenzia delle Entrate, non rilevando:
- l'eventuale prenotazione effettuata entro il 30 giugno 2024 tramite i servizi telematici messi a disposizione dagli intermediari della riscossione convenzionati;
- l'eventuale invio del modello F24 all'intermediario in data anteriore al 1° luglio 2024.

Le novità sulle compensazioni in F24 da applicare dal 1° luglio 2024

Compensazioni in F24 **(saldo sia a zero che positivo)**	Presentazione F24 esclusivamente tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate: - F24 online; - F24 web; - F24 intermediari. Non ammesso l'home banking e il modello F24 cartaceo.
Crediti interessati	- crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito, all'IRAP; - crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta e da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi; - crediti maturati a titolo di contributi e premi nei confronti, rispettivamente, dell'Inps e dell'Inail.

Compensazione in F24 bloccate con importi iscritti a ruolo oltre 100.000 euro

Rif.: art. 1, co. 94 L. n. 213/2023 - Agenzia delle Entrate circolare 16/E del 28.06.2024

In sintesi

L'art.1 della legge di Bilancio 2024 con i commi da 94 a 98 ha previsto misure di razionalizzazione e di contrasto all'evasione in materia di compensazioni di crediti d'imposta.

In particolare, l'art. 1, co. 94, lett. b) ha introdotto il comma 49-quinquies nell'art. 37 D.L. 223/2006, **vietando dal 1° luglio 2024 la compensazione, prevista dall'art. 17 D.Lgs. 241/1997, di debiti tributari, contributi previdenziali e altre somme con crediti fiscali, per i contribuenti che abbiano iscrizioni a ruolo per importi complessivamente superiori a 100mila euro.**

Pertanto, alla data di trasmissione del modello F24 che contiene una compensazione vietata, quest'ultimo sarà scartato.

Il divieto in questione è mantenuto fintanto che permangono le irregolarità individuate dalla norma, mentre cessa nel momento in cui il contribuente riduce sotto la soglia indicata la propria esposizione debitoria.

L'agenzia delle Entrate con la circolare 16 del 28 giugno scorso ha fornito indicazioni sulla nuova compensazione per i carichi oltre 100mila euro: ha illustrato, in particolare, quali sono i debiti esclusi dal calcolo del tetto oltre il quale l'accesso all'istituto non è ammesso.

I debiti che concorrono al raggiungimento dei 100mila

La compensazione è inibita per i contribuenti che abbiano iscrizioni a ruolo per importi complessivamente superiori a 100mila euro.

La circolare 16 del 28 giugno scorso dell'agenzia delle Entrate ha sistematizzato alcuni chiarimenti applicativi.

In termini generali, l'esistenza di carichi affidati all'agente della Riscossione che precludono la compensazione può essere verificata dal contribuente non solo riscontrando le cartelle e gli atti che gli sono stati notificati, ma anche consultando la situazione debitoria, ossia l'elenco delle cartelle e degli atti relativi al proprio codice fiscale direttamente disponibile nell'area riservata del sito dell'agenzia delle Entrate oppure richiedibile tramite i canali del medesimo sito ovvero agli sportelli dell'agente della riscossione.

In particolare, si ricordi che il limite di 100mila euro va inteso come un limite assoluto, quindi se sono presenti carichi di ruolo pari a 150mila euro e il contribuente dispone di 170mila euro di crediti compensabili, non si possono compensare nemmeno i 20mila euro.

Ai fini del raggiungimento della soglia di 100mila euro, rilevano:

- gli importi relativi ai carichi affidati all'agente della riscossione concernenti le imposte erariali (es. imposte dirette, Iva, imposta di registro e altre imposte indirette) e i relativi accessori (sanzioni e interessi, esclusi quelli di mora e gli oneri di riscossione). In sostanza, deve farsi riferimento all'importo originariamente trasmesso all'agente della riscossione;
- quelli affidati all'agente della riscossione relativi ad atti comunque emessi dall'agenzia delle Entrate in base a norme vigenti;
- le somme oggetto degli atti di recupero, ai sensi dell'art. 1, comma 421-423, legge 311/2004 (ovverosia per gli atti di recupero emessi prima del 30 aprile 2024) e dell'art. 38-bis Dpr 600/1973 (ovverosia per gli atti emessi dal 30 aprile 2024).

Non rileva quale tipo di ruolo compone il debito potendo essere sia ruoli ordinari che straordinari od anche frazionato/provvisorio.

Tali importi contribuiscono al raggiungimento della citata soglia, qualora ricorrano congiuntamente tre condizioni.

In primo luogo, deve essere scaduto il termine di pagamento del debito. Per le somme iscritte a ruolo deve essere scaduto il termine di 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento (nei 60 giorni è sarebbe possibile la compensazione, cfr. circolare 4/2011), mentre per gli accertamenti esecutivi emessi ai sensi dell'art. 29 D.L. 78/2010 deve farsi ordinariamente riferimento al decorso del trentesimo giorno dal termine ultimo per il pagamento degli stessi avvisi di accertamenti. In caso di tempestiva proposizione del ricorso, contribuisce al raggiungimento della soglia anche il carico affidato ai sensi dell'art. 29 D.L. 78/2010 in conseguenza del mancato pagamento degli importi dovuti a titolo provvisorio ai sensi dell'art. 15 Dpr 602/1973, sempreché non sia stata concessa la sospensione giudiziale (ex art. 47 D.Lgs. 546/1992) ovvero amministrativa (ex art. 39 Dpr 602/1973).

In secondo luogo, come già anticipato sopra, non devono essere in atto provvedimenti di sospensione di qualsiasi genere sia giudiziale che amministrativo.

Infine, come terza condizione, non ci si deve trovare in presenza di piani di rateazione ai sensi dell'art. 19 Dpr 602/1973.

I crediti per i quali opera l'esclusione

La citata circolare 16/2024 ha poi fornito alcune indicazioni applicative anche con riferimento ai crediti per cui è inibita la compensazione. Si tratta:

- dei crediti relativi alle imposte dirette;
- del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo (art. 3 D.L. 145/2013);
- del credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno (art. 1, comma 98-108, legge 208/2015);
- del c.d. credito d'imposta Industria 4.0, ovverosia quello a favore di imprese che effettuano investimenti per l'acquisto di beni strumentali nuovi (art. 1, comma 1051 ss., legge 178/2020);
- dei crediti relativi a bonus edilizi, per cui, si segnala incidentalmente che lo stesso art. 4 D.L. 39/2024 ha comunque previsto un'autonoma ipotesi di sospensione della compensazione, al ricorrere di particolari condizioni.

Si comprende che il divieto comprende sia per i debiti erariali sia per quelli di natura agevolativa.
Invece, come indicato dalla norma che fa riferimento alle lettere e), f), g) del comma 2 dell'art. 17 D.Lgs. 241/1997, i contribuenti che maturano crediti nei confronti di Inps e Inail potranno utilizzare in compensazione gli stessi, anche in presenza di somme affidate all'agente della riscossione per importi complessivamente superiori a 100mila euro.

Il ripristino della compensazione

L'esclusione dalla facoltà di avvalersi della compensazione 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 importo inferiore a 100mila 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 per inadempienza;
- del pagamento delle somme dovute.

Con riferimento a quest'ultimo caso, le preclusioni cessano di avere effetto qualora il contribuente paghi, anche parzialmente, i debiti iscritti a ruolo o affidati all'agente della riscossione, determinandone la riduzione al di sotto dell'ammontare di 100mila euro.

Il coordinamento con il divieto di cui all'art. 31 D.L. 78/2010

Quanto appena descritto si inserisce in un contesto normativo che già contemplava altri divieti di compensazione, tra cui in particolare quello previsto dall'art. 31 D.L. 78/2010, il quale disciplina il divieto di compensazione dei crediti erariali in presenza di carichi affidati all'agente della riscossione per imposte erariali e relativi oneri accessori di ammontare superiore a 1.500 euro.
L'inibizione alle compensazioni introdotta dalla novella normativa si differenzia dal divieto di compensazione di cui al citato articolo 31, comma 1, del D.L. 78 del 2010, prima di tutto, perché vieta l'utilizzo in compensazione non solo dei crediti relativi alle imposte erariali, ma anche di quelli aventi natura agevolativa.
Conseguentemente, se l'iscrizione a ruolo per debiti relativi a imposte erariali e accessori di ammontare complessivo superiore a 1.500 euro impedisce la compensazione dei soli crediti erariali (fino a quando tali debiti non vengano completamente estinti), l'affidamento di carichi all'agente della riscossione per importi superiori a 100mila euro, in base alla novella normativa, inibisce la compensazione "orizzontale" di crediti di qualsiasi natura (erariali e di natura agevolativa), fatti salvi i crediti indicati alle lettere e), f), e g) del comma 2 dell'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997.