

Articolo 1, commi 94-98
(Versamento unitario e compensazione; costi di riscossione)

I **commi da 94 a 98** introducono una serie di **restrizioni all'uso delle compensazioni fiscali tramite modello F24** al fine di prevenire condotte illecite.

Nel dettaglio, il **comma 94**, composto delle lettere a) e b), apporta una serie di modificazioni all'articolo 37 (recante disposizioni in tema di accertamento, semplificazione e altre misure di carattere finanziario) del [decreto-legge n. 223 del 2006](#).

La **lettera a)** modifica il comma 49-*bis* del predetto articolo 37 allo scopo di prevedere l'**obbligo di utilizzare esclusivamente i servizi telematici** messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate secondo modalità tecniche definite con provvedimento del direttore della medesima Agenzia delle entrate anche nel caso vengano utilizzati in compensazione, tramite modello F24 (di cui all'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997), i **crediti** maturati a titolo di contributi e premi nei confronti, rispettivamente, dell'**INPS** e dell'**INAIL**.

Il testo vigente del suddetto comma 49-*bis* prevede tale obbligo soltanto per i soggetti che intendono effettuare la compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'IVA ovvero dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito, all'IRAP, ovvero dei crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta e dei crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi.

La **lettera b)** aggiunge, al suddetto articolo 37, il comma 49-*quinquies*, ai sensi del quale, in deroga all'articolo 8, comma 1 (in base al quale l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione), della [legge n. 212 del 2000](#), per i contribuenti che abbiano **iscrizioni a ruolo per imposte erariali e relativi accessori o accertamenti esecutivi** affidati agli agenti della riscossione per importi complessivamente **superiori ad euro centomila**, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione, è **esclusa la facoltà di avvalersi della compensazione**, tramite modello F24 (di cui all'articolo 17 del [decreto legislativo n. 241 del 1997](#)). La previsione di cui al periodo precedente cessa a seguito della completa rimozione delle violazioni contestate. Si applicano le disposizioni dei commi 49-*ter* (l'Agenzia delle entrate può sospendere, fino a trenta giorni, l'esecuzione

delle deleghe di pagamento contenenti compensazioni che presentano profili di rischio) e 49-*quater* (qualora in esito all'attività di controllo di cui al comma 49-ter i crediti si rivelino in tutto o in parte non utilizzabili in compensazione, l'Agenzia delle entrate comunica telematicamente la mancata esecuzione della delega di pagamento al soggetto) ai meri fini della **verifica** delle condizioni di cui al presente comma.

Nella relazione illustrativa, il Governo fornisce alcune informazioni di contesto, precisando che l'istituto della compensazione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, come interpretato anche dall'articolo 2-*quater* del [decreto-legge n. 11 del 2023](#), consente alle imprese di versare i debiti tributari, i contributi previdenziali e le somme dovute nei confronti di altri enti impositori mediante compensazione con crediti tributari. **L'esperienza operativa** ha tuttavia intercettato negli ultimi anni sempre più **frequenti frodi** attuate mediante l'istituto in rassegna, facendo ricorso a crediti fiscali inesistenti per saldare posizioni debitorie, anche di competenza di altri enti, in particolare previdenziali: tale condotta illecita risulta particolarmente insidiosa e complessa da disvelare, generando per l'effetto ingenti danni erariali. Inoltre, si tratta di una condotta che spesso si accompagna ad ulteriori e più articolate frodi, quali la somministrazione illecita di manodopera, essendo ampiamente impiegata per estinguere le obbligazioni previdenziali da parte delle società che hanno in carico personale dipendente, simulano la prestazione di servizi di appalto, mentre in realtà sono esclusivamente enti strumentali al disegno criminoso ed all'arricchimento personale degli ideatori dello schema illecito. La disposizione in esame prevede che la compensazione sia inibita: si tratta di fattispecie calibrate sui precedenti fiscali dei contribuenti, già destinatari di atti dell'Amministrazione finanziaria, rispetto ai quali non sono stati disposti i relativi pagamenti. Al ricorrere delle circostanze individuate dalla norma, il modello F24 che contenga una compensazione, previa sospensione dello stesso, è successivamente scartato. L'inibizione in parola è mantenuta fintanto che permangono le irregolarità individuate dalla norma, mentre cessa dal momento in cui tutte le somme dovute sono corrisposte dal contribuente.

Il **comma 95**, composto dalle lettere a) e b), apporta una serie di modificazioni all'articolo 11 (recante norme per la riduzione dei costi della riscossione fiscale), comma 2, del [decreto-legge n. 66 del 2014](#).

In particolare, la **lettera a)** dispone che i versamenti in compensazione, mediante modello F24, (di cui all'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997), sono eseguiti **esclusivamente mediante i servizi telematici** messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, nel caso in cui siano **effettuate delle compensazioni**.

La norma introduce pertanto delle limitazioni rispetto al testo vigente del suddetto articolo 11, comma 2, lettera a), ai sensi della quale i versamenti in compensazione sono eseguiti esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, nel caso in cui, per effetto delle compensazioni effettuate, il **saldo finale sia di importo pari a zero**.

Conseguentemente, la lettera b) del comma 8 in esame, sopprime la possibilità di eseguire i versamenti in compensazione mediante i **servizi telematici messi** a disposizione dall'Agenzia delle entrate e dagli **intermediari della riscossione convenzionati** con la stessa, nel caso in cui siano effettuate delle **compensazioni e il saldo finale sia di importo positivo** – possibilità prevista dal vigente articolo 11, comma 2, lettera b) del decreto-legge n. 66 del 2014.

Ai sensi del **comma 96**, le disposizioni di cui ai commi 94 e 95 decorrono dal **1° luglio 2024**.

Il **comma 97**, composto dalle lettere a) e b), apporta una serie di modificazioni all'articolo 17 (che disciplina le compensazioni di crediti e debiti tributari e contributivi), del [decreto legislativo n. 241 del 1997](#), sono apportate le seguenti modificazioni:

In particolare, la **lettera a)** aggiunge al suddetto articolo 17 i commi 1-*bis* e 1-*ter*:

- il **nuovo comma 1-bis** stabilisce che la **compensazione** dei crediti di qualsiasi importo maturati a titolo di contributi nei confronti dell'**INPS**, può essere effettuata:
 - a) dai datori di lavoro non agricoli **a partire dal quindicesimo giorno successivo** a quello di scadenza del termine mensile per la trasmissione in via telematica dei dati retributivi e delle informazioni necessarie per il calcolo dei contributi da cui il credito emerge o dal quindicesimo giorno successivo alla sua presentazione, se tardiva; dalla data di notifica delle note di rettifica passive;
 - b) dai datori di lavoro che versano la contribuzione agricola unificata per la manodopera agricola **a decorrere dalla data di scadenza** del versamento relativo alla dichiarazione di manodopera agricola da cui il credito emerge;
 - c) dai lavoratori autonomi iscritti alle gestioni speciali degli artigiani ed esercenti attività commerciali e dai liberi professionisti iscritti alla Gestione separata Inps **a decorrere dal decimo giorno successivo** a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi da cui il credito emerge. Resta impregiudicata la verifica sulla correttezza sostanziale del credito compensato. Sono escluse dalle compensazioni le aziende

committenti per i compensi assoggettati a contribuzione alla Gestione separata di cui all'articolo 2, comma 26, della [legge n. 335 del 1995](#).

- Il **comma 1-ter** dispone che la compensazione dei crediti di qualsiasi importo per premi ed accessori maturati nei confronti dell'INAIL può essere effettuata a condizione che il credito certo, liquido ed esigibile sia **registrato negli archivi del predetto Istituto**.

Nella relazione illustrativa, il Governo chiarisce che tale intervento consente di effettuare controlli preventivi automatizzati sui crediti utilizzati in compensazione, già in fase di elaborazione dei modelli F24, allo scopo di contrastare l'utilizzo di crediti inesistenti.

La **lettera b)** modifica i riferimenti al comma 15-*bis* contenuti nel comma 2-*quater* aggiungendo anche i riferimenti al comma 15-*bis*.1. In tal modo, la facoltà di avvalersi della compensazione dei crediti è esclusa non soltanto per i contribuenti a cui sia stato notificato il provvedimento di cessazione della partita IVA, ma anche per i contribuenti per i quali è prevista la **cessazione d'ufficio della partita IVA** correlata a **profili di rischio** relativi al sistematico inadempimento alle obbligazioni tributarie.

Il suddetto comma 2-*quater* dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997 prevede che, in deroga alle previsioni di cui all'articolo 8, comma 1 (in base al quale l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione), della legge n. 212 del 2000, stabilisce che, per i contribuenti a cui sia stato notificato il **provvedimento di cessazione della partita IVA**, ai sensi dell'articolo 35, comma 15-*bis*, del D.P.R. n. 633 del 1972, è **esclusa la facoltà di avvalersi, a partire dalla data di notifica del provvedimento, della compensazione dei crediti**. Il comma 15-*bis*.1 del medesimo articolo 35 prevede che, ai fini del rafforzamento del presidio di cui al comma 15-*bis*, l'Agenzia delle entrate effettua **specifiche analisi del rischio connesso al rilascio di nuove partite IVA**, all'esito delle quali l'ufficio dell'Agenzia delle entrate invita il contribuente a comparire di persona presso il medesimo ufficio per esibire la documentazione prevista, ove obbligatoria, per consentire in ogni caso la verifica dell'effettivo esercizio dell'attività, sulla base di documentazione idonea, l'assenza dei profili di rischio individuati. In caso di mancata comparizione di persona del contribuente ovvero di esito negativo dei riscontri operati sui documenti eventualmente esibiti, l'ufficio emana **provvedimento di cessazione della partita IVA**.

Nella relazione illustrativa, il Governo fornisce i seguenti chiarimenti in merito. L'articolo 2 del [decreto-legge n. 124 del 2019](#), ha introdotto un divieto di compensazione dei crediti nel modello F24 per tutti i contribuenti nei cui confronti sia stato emesso il provvedimento di cessazione della partita IVA, come previsto dall'articolo 35, comma 15-*bis*, del D.P.R. n. 633 del 1972. La legge di bilancio 2023 ([legge n. 197 del 2022](#)) ha previsto

poi, all'articolo 1, comma 148 (che ha introdotto il suddetto comma 15.bis.1 all'articolo 35 del [D.P.R. n. 633 del 1972](#)), nuovi presupposti e modalità per la cessazione d'ufficio della partita IVA, correlati a profili di rischio relativi al sistematico inadempimento alle obbligazioni tributarie, da parte di enti e società costituiti per avere ridotta operatività nel tempo. Introduce, pertanto, anche per tali ultimi soggetti l'esclusione dalla facoltà di compensazione in F24, a partire dalla data di notifica del provvedimento di cessazione della partita IVA.

Il **comma 98** rinvia a dei **provvedimenti** adottati d'intesa dal direttore dell'Agenzia delle entrate, dal direttore generale dell'INPS e dal direttore generale dell'INAIL la definizione della **decorrenza dell'efficacia**, anche progressiva, delle disposizioni di cui alla lettera a) dei commi 94 e 97 e le relative **modalità di attuazione**.