

SOMMARIO – Finanza & Fisco n. 28 del 2025

Il n. 28/2025 è un numero di taglio operativo e documentale, che riunisce la guida e il testo coordinato del D.Lgs. 4 dicembre 2025, n. 186 (Terzo settore, crisi d'impresa, sport e IVA), oltre a due circolari "di servizio" su opzione IVA nella logistica e tracciabilità dei pagamenti per trasferte/missioni e spese di rappresentanza. Nel decreto legislativo, meritano particolare evidenza: l'interpretazione autentica (con effetti retroattivi "cristallizzati") sulla disciplina IRES delle sopravvenienze attive, che aggiorna le ipotesi di riduzione dei debiti non imponibili nelle procedure attivabili per il debitore in stato di crisi o insolvenza (art. 8); e il pacchetto di interventi IVA su detrazione, pagamenti e trasporti internazionali: abrogazione dell'art. 19-bis.2, co. 3, DPR 633/1972 (art. 9), conferma per gli enti non commerciali della detrazione IVA sugli acquisti "promiscui" solo pro quota imputabile all'attività economica (art. 10), aggiornamento delle regole su conservazione e trasmissione dei dati degli acquisti transfrontalieri da parte dei prestatori di servizi di pagamento (art. 11), ed estensione della non imponibilità IVA ai servizi di trasporto internazionale e connessi (inclusi i doganali) resi a un novero più ampio di soggetti, anche tramite intermediari (art. 12).

In questo numero:

- Riforma fiscale – Terzo settore, crisi d'impresa, IVA e sport
- Tutte le modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 186/2025 in materia di Terzo settore, crisi d'impresa, IVA e sport (Guida alla normativa)
- Il testo del Decreto Legislativo 4 dicembre 2025, n. 186,

recante: «Disposizioni in materia di Terzo settore, crisi d'impresa, sport e imposta sul valore aggiunto»
(Coordinato con le norme richiamate o modificate)

– Prassi – Agenzia delle Entrate

– Settore logistica. Le istruzioni per l'applicazione del regime opzionale dell'IVA "a carico"

– Chiarimenti sul regime transitorio opzionale: perimetro, adempimenti (fattura/registri/F24) e logica di versamento dell'IVA "in nome e per conto" del prestatore, nelle more del reverse charge "a regime". Circolare AE n. 14/E del 18 dicembre 2025

– Spese per trasferte o missioni e spese di rappresentanza, dopo la Legge di bilancio 2025 e il decreto fiscale: disciplina e novità in tema di obbligo di tracciabilità dei pagamenti

– Quadro unitario su non imponibilità/deducibilità e condizioni di tracciabilità (inclusi taxi/NCC e piattaforme), con focus sui rimborsi e sulla documentazione delle spese. Circolare AE n. 15/E del 22 dicembre 2025

SOMMARIO – Finanza & Fisco n. 20/21 del 2025

In questo numero:

Speciale: Decreto "Fiscale" 2025 convertito in legge (D.L. 17/06/2025, n. 84 – L. 30/07/2025, n. 108)

Guida alla normativa, articolo per articolo: trattamento fiscale di spese per dipendenti e autonomi; addizionale IRPEF

su stock options; riporto delle perdite; maggiorazione del costo deducibile per nuove assunzioni; CFC; disallineamenti da ibridi; proroga/sanatoria del Prospetto IMU; esenzione IMU per attività sportive; biodiesel; Terzo settore; reverse charge logistica; split payment; accise; termini di presentazione delle dichiarazioni 2024; interpretazione autentica su estinzione giudizi; imposta sostitutiva per annualità ancora accertabili per i soggetti che aderiscono al CPB 2025–2026; differimento versamenti 2025; motivazione dei verbali di accesso; decorrenza imprese sociali; disposizioni finanziarie ed entrata in vigore.

Testo coordinato del decreto-legge con la legge di conversione, completo di norme richiamate o modificate.

Focus operativo – Ravvedimento “speciale” collegato al CPB (art. 12-ter D.L. 84/2025) – Provvedimento AE 19/09/2025 (prot. 350617/2025): definisce ambito, modalità e termini per optare al ravvedimento speciale sulle annualità 2019–2023 per chi applica gli ISA ed aderisce al CPB 2025–2026. Finestra di versamento: 1° gennaio – 15 marzo 2026 (unica soluzione o prima rata);

Le Disposizioni urgenti in materia fiscale (c.d. Decreto Fiscale) pubblicate in Gazzetta | Pubblicata la

Relazione illustrativa

È stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 138 del 17 giugno 2025, il Decreto-legge 17 giugno 2025, n. 84, recante: «Disposizioni urgenti in materia fiscale». Il Provvedimento urgente è entrato in vigore il 18/06/2025

Si riporta l'articolo 13 del Decreto-legge n. 84 del 17 giugno 2025 che per il 2025, che differisce i termini di versamento del primo acconto 2025 e del saldo 2024 al 21 luglio 2025 (anziché 30 giugno 2025) e, quindi, 20 agosto 2025 con maggiorazione dell'0,4%, per i soggetti ISA (compresi i soggetti che partecipano i predetti soggetti ISA "trasparenti"), forfetari e in regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità.

SOMMARIO – Finanza & Fisco n. 34/35 del 2019

In questo numero:

Speciale – Decreto fiscale “collegato” convertito in legge. Il numero è dedicato al cd. Decreto fiscale collegato alla Manovra 2020. Oltre al testo integrale (coordinato dalle norme modificate o richiamate), pubblicata una analisi, articolo per articolo, delle disposizioni fiscali.

Visti di conformità e deleghe di pagamento. Primi chiarimenti sulle novità introdotte con il D.L. n. 124 del 2019 e codici tributo soggetti all'ulteriore stretta sulla compensazioni

A seguito delle novità introdotte con l'articolo 3, commi da 1 a 3, del D.L. 26/10/2019, n. 124, conv. con mod., dalla L. 19/12/2019, n. 157 in tema di utilizzo in compensazione di crediti tributari, individuati i codici tributo il cui utilizzo in compensazione necessita ora dell'utilizzo dei servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate.

L'elenco dei relativi codici tributo è riportato nell'allegato "Classificazione dei codici da indicare nel modello F24 per l'utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta" della risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 110 del 31 dicembre 2019. L'obbligo, però, non sussiste qualora, 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. Va da sé che, qualora al netto delle compensazioni "interne", residui un saldo positivo, ai fini dell'utilizzo o meno dei servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, restano ferme le regole generali.

In pratica, l'obbligo di presentare l'F24 tramite i canali telematici delle Entrate non sussiste qualora ci si trovi di

fronte al caso d'una compensazione di tipo "verticale" o "interna", quando cioè le somme a credito e a debito rientrano nella stessa tipologia d'imposta. Diverso invece è il caso della compensazione "orizzontale" o "esterna", ossia tra tributi diversi. In questo caso prevale l'obbligatorietà nell'utilizzo dei canali telematici delle Entrate.

Tutte le novità del decreto fiscale approvato definitivamente dal Senato

Con 166 voti favorevoli, 122 contrari e nessun astenuto, l'Assemblea del Senato ha rinnovato la fiducia al Governo approvando definitivamente il Ddl n. 1638, collegato alla manovra finanziaria, di conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, recante disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili.

SOMMARIO – Finanza & Fisco n. 31 del 2019

In questo numero:

- i profili fiscali e contabili del Bonus operazioni di aggregazione aziendale (fusioni, scissioni e conferimenti);
- il regime forfetario (le modifiche in via di introduzione

dal D.d.L. Bilancio 2020 e nuovi chiarimenti dalle Entrate sulla cause ostativa alla permanenza);

- il diritto di accesso agli atti e rilevanza della “buona fede” del cessionario nelle frodi IVA commesse da terzi;
 - gli effetti delle note di variazione sul plafond degli esportatori abituali;
 - la prova induttiva della sottofatturazione delle prestazioni professionali;
 - l'applicabilità del cumulo giuridico ex art. 12 del D.Lgs. n. 472/97 in alternativa al ravvedimento in caso di tardiva e-fatturazione;
 - il perimetro di applicazione degli acconti calcolati al 50%.
-

Acconti novembre 2019: riduzione per gli stessi soggetti che hanno usufruito della proroga al 30 settembre 2019

Stante il richiamo contenuto nell'articolo 58 del decreto-legge n. 124 del 2019 ai soggetti di cui all'articolo 12-quinquies, commi 3 e 4, del decreto-legge n. 34 del 2019, la rideterminazione al 50% degli acconti si applica a coloro per i quali era stata disposta la proroga dei versamenti al 30 settembre 2019, sui quali sono stati forniti chiarimenti con le risoluzioni n. 64/E del 28 giugno 2019 e n. 71/E del 1° agosto 2019.

SOMMARIO – Finanza & Fisco n. 29/30 del 2019

In questo numero:

Speciale – Decreto fiscale collegato alla legge di Bilancio 2020

Il numero è dedicato al cd. Decreto fiscale; oltre al testo integrale (coordinato dalle norme modificate o richiamate e dalla relazione illustrativa), pubblicata un' analisi, articolo per articolo, delle disposizioni fiscali.

**Reati penal-tributari.
Complessivo inasprimento
delle pene, riduzione delle
soglie di rilevanza penale ed
estensione dell'ambito
applicativo del sistema della
responsabilità degli enti ex
D.Lgs. n. 231/2001**

L'articolo 39 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124,

inasprisce le pene per i reati tributari e abbassa alcune soglie di punibilità; introduce inoltre, in caso di condanna, la confisca dei beni di cui il condannato abbia disponibilità per un valore sproporzionato al proprio reddito (c.d. confisca allargata). La disposizione modifica, inoltre, la disciplina della responsabilità amministrativa degli enti per prevedere specifiche sanzioni amministrative quando il reato di dichiarazione fraudolenta è commesso a vantaggio dell'ente. Le disposizioni dell'art. 39 sono destinate ad avere efficacia solo dopo la conversione in legge del decreto in commento.

Crediti per imposte dirette (IRPEF, IRES e IRAP). Necessaria la preventiva presentazione della dichiarazione da cui emerge il credito per la compensazione di importi annui superiori a 5 mila euro. Sanzione di euro 1000 per ogni tentativo di

compensazione di crediti non utilizzabili

Lo slittamento delle compensazioni orizzontali alla presentazione della dichiarazione dei redditi



L'articolo 3, del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124 (**di seguito riportato**) rubricato: «*Contrasto alle indebite compensazioni*» modifica i presupposti per l'utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta emergenti dalle **dichiarazioni relative alle imposte dirette**, allineandoli ai presupposti vigenti per i crediti d'imposta emergenti dalle dichiarazioni IVA e modelli IVA TR.

La novella modifica i requisiti necessari affinché i contribuenti possano utilizzare in compensazione, tramite modello F24, i crediti relativi a imposte dirette e sostitutive. In particolare, introducono:

- l'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione dalla quale emerge il credito, per importi del credito superiori a 5 mila euro annui;
- l'obbligo di presentare il modello F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle

Entrate, anche per i soggetti non titolari di partita IVA.

Quest'ultimo requisito si applicherà anche alle compensazioni dei crediti effettuate dai sostituti d'imposta per il recupero delle eccedenze di versamento delle ritenute e dei rimborsi/bonus erogati ai dipendenti (**es. rimborsi da modello 730 e bonus 80 euro**).

Si ricorda che l'articolo 17 del D.Lgs. 241 del 1997 disciplina la compensazione dei crediti. Al fine di compensare i crediti con i propri debiti, i contribuenti eseguono 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. La compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, **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.** Tale requisito (la preventiva presentazione della dichiarazione da cui emerge il credito, per importi annui del credito superiori a 5 mila euro) **è proprio ciò che viene introdotto dalle disposizioni in commento per la compensazione dei crediti relativi alle imposte dirette.**

Nel dettaglio, i **commi da 1 a 3** modificano i presupposti per l'utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta emergenti dalle dichiarazioni relative alle **imposte dirette, allineandoli** ai presupposti vigenti per i crediti d'imposta emergenti dalle **dichiarazioni IVA**.

In particolare, il **comma 1** sostituisce l'ultimo periodo dell'articolo 17, comma 1, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, al fine di **limitare** la possibilità di **compensare** per importi

superiori a 5.000 euro annui **solo** a partire dal **decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione**, già prevista per i crediti IVA, anche per i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'imposta regionale sulle attività produttive. Secondo quanto emerge dalla relazione tecnica, "aggiungendo il requisito della preventiva presentazione della dichiarazione da cui emerge il credito, è possibile rendere ancora più efficace e tempestiva l'attività di controllo, in quanto, già in fase di ricezione del modello F24, è possibile stabilire se il credito compensato sia vistato e non superi il credito dichiarato; di conseguenza, è possibile scartare all'origine i modelli F24 che contengano compensazioni di crediti non vistati oppure eccedenti l'importo dichiarato, riducendo l'onere per il bilancio dello Stato in termini di spesa".

Il **comma 2 estende a tutti i soggetti che intendono effettuare la compensazione**, e non solo ai soggetti titolari di partita IVA, **l'obbligo di utilizzare modalità di pagamento telematiche**, tramite F24. A tal fine è modificato l'articolo 37, comma 49-*bis*, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, **eliminando il riferimento ai soggetti titolari di partita IVA** di cui al comma 49 del medesimo articolo (**lettera a**)). Per effetto della modifica, la norma si applica quindi a tutti coloro che intendono avvalersi della compensazione. Tale **obbligo è esteso anche alle** "compensazioni dei crediti effettuate dai sostituti d'imposta per il **recupero delle eccedenze di versamento delle ritenute e dei rimborsi/bonus erogati ai dipendenti** (es. rimborsi da modello 730 e **bonus 80 euro**)". (*Così, relazione illustrativa*).

Il **comma 3** chiarisce che le nuove disposizioni si applicano con riferimento ai **crediti maturati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019**. Quindi, per i cd.

“solari” con riferimento ai crediti che saranno indicati nei modelli “Redditi”2020, relativi al 2019. Pertanto, nel migliore dei casi lo *slittamento* sarà di 4 mesi e 10 giorni.

Il **comma 4** prevede che l’Agenzia delle entrate, l’INPS e l’INAIL possano definire **procedure di cooperazione rafforzata**, finalizzate al contrasto delle indebite compensazioni di crediti tramite modello F24. Nell’ambito di tali procedure, gli istituti possono inviare all’Agenzia delle entrate **segnalazioni qualificate** circa **operazioni che presentano profili di rischio**, ai fini del recupero del credito indebitamente compensato. Le procedure illustrate e ogni altra disposizione di attuazione sono definite con **provvedimenti** adottati d’intesa dal Direttore dell’Agenzia delle entrate e dai Presidenti dei suddetti Istituti.

I **commi 5 e 6**, introducono infine, a **decorrere** dalle deleghe di pagamento presentate **dal mese di marzo 2020**, una **specifico disciplina sanzionatoria** da applicare nei casi in cui venga individuato *un tentativo* di compensare crediti non utilizzabili.

A tal fine, il **comma 5** introduce un nuovo comma, il 49-*quater*, al citato articolo 37 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223. Ai sensi del nuovo comma, qualora in esito all’attività di controllo di cui al comma 49-*ter* i crediti indicati nelle deleghe di pagamento 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 che ha trasmesso la delega stessa entro il termine di **trenta giorni** e applica la **sanzione di euro 1000 per ciascuna delega non eseguita** di cui all’articolo 15, comma 2-*ter* del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, introdotto dal successivo **comma 6**).

Si ricorda che l’articolo 1, comma 990, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 ha introdotto il richiamato comma 49-*ter* nell’articolo 37 del decreto-legge 4 luglio 2006, n.

223. Il citato comma prevede che l'Agenzia delle entrate può sospendere, fino a trenta giorni, l'esecuzione delle deleghe di pagamento di cui agli articoli 17 e seguenti del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 (modello F24), contenenti compensazioni **che presentano profili di rischio**. Se all'esito del controllo automatizzato il credito risulta correttamente utilizzato, ovvero decorsi trenta giorni dalla data di presentazione della delega di pagamento, la delega di pagamento è eseguita e le compensazioni e i versamenti in essa contenuti sono considerati effettuati alla data indicata nel file inviato; diversamente la delega di pagamento non è eseguita e i versamenti e le compensazioni si considerano non effettuati. Per l'attuazione delle disposizioni del comma 49-ter, con [provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 28 agosto 2018, prot. n. 195385/2018](#) (in *"Finanza & Fisco" n. 17/2018, pag. 1275*), le cui disposizioni hanno effetto a decorrere dal 29 ottobre 2018, sono stati stabiliti i criteri e le modalità per bloccare le deleghe di pagamento.

Qualora a seguito della comunicazione il contribuente, entro i trenta successivi al ricevimento della stessa, rilevi eventuali elementi non considerati o valutati erroneamente, può fornire i chiarimenti necessari all'Agenzia delle entrate. L'iscrizione a ruolo a titolo definitivo della sanzione non è eseguita se il contribuente provvede a pagare la somma dovuta entro trenta giorni. L'agente della riscossione **notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della delega di pagamento**. Con provvedimento adottato dal Direttore dell'Agenzia delle entrate sono definite le disposizioni attuative.

Come anticipato, il successivo **comma 6** introduce un nuovo comma 2-ter all'articolo 15 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, ai sensi del quale, nel caso di

mancata esecuzione delle deleghe di pagamento per effetto dell'attività di controllo, si applica la **sanzione di euro 1000 per ciascuna delega non eseguita**. E' esplicitamente esclusa l'applicazione della sanzione più grave, aumentata da un quarto al doppio, in caso di concorso di violazioni e continuazione prevista dall'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Naturalmente, rimangono sempre dovute le sanzioni previste per gli omessi versamenti o per le violazioni in materia di compensazioni previste dall'articolo 13 del D.Lgs. 471/97.

Il **comma 7** reca la norma di invarianza finanziaria, mentre il **comma 8** prevede la **decorrenza** delle nuove procedure ex nuovo comma 49-*quater* e **delle nuove sanzioni** a partire dalle deleghe di pagamento presentate dal mese di marzo 2020.

Il testo dell'articolo 3 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, recante: «*disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili*»

Art. 3

Contrasto alle indebite compensazioni

1. All'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 , l'ultimo periodo è sostituito dal seguente: «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. All'articolo 37, comma 49-*bis*, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248:

a) le parole «di cui al comma 49» e le parole «alle ritenute alla fonte,» sono soppresse;

b) dopo le parole «attività produttive» sono inserite le seguenti: «, ovvero dei crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta».

3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano con riferimento ai crediti maturati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019.

4. L'Agenzia delle entrate, l'Istituto nazionale previdenza sociale e l'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro, definiscono procedure di cooperazione rafforzata finalizzate al contrasto delle indebite compensazioni di crediti effettuate ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Nell'ambito di tali procedure, i suddetti Istituti possono inviare all'Agenzia delle entrate segnalazioni qualificate relative a compensazioni di crediti effettuate ai fini del pagamento delle entrate di rispettiva pertinenza, che presentano profili di rischio, ai fini del recupero del credito indebitamente compensato. Le procedure di cui al primo periodo e ogni altra disposizione di attuazione del presente comma sono definite con provvedimenti adottati d'intesa dal direttore dell'Agenzia delle entrate e dai presidenti dei suddetti Istituti.

5. All'articolo 37 del decreto-legge n. 223 del 2006 , dopo il comma 49-*ter* è inserito il seguente: «49-*quater*. Qualora in esito all'attività di controllo di cui al comma 49-*ter* i crediti indicati nelle deleghe di pagamento presentate ai

sensi degli articoli 17 e seguenti del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, 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 che ha trasmesso la delega stessa, entro il termine indicato al medesimo comma 49-ter. Con comunicazione da inviare al contribuente è applicata la sanzione di cui all'articolo 15, comma 2-ter del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Qualora a seguito della comunicazione il contribuente, entro i trenta successivi al ricevimento della stessa, rilevi eventuali elementi non considerati o valutati erroneamente, può fornire i chiarimenti necessari all'Agenzia delle entrate. L'iscrizione a ruolo a titolo definitivo della sanzione di cui all'articolo 15, comma 2-ter del decreto legislativo n. 471 del 1997, non è eseguita se il contribuente provvede a pagare la somma dovuta, con le modalità indicate nell'articolo 19 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione. L'agente della riscossione notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della delega di pagamento. Le disposizioni di attuazione del presente comma sono definite con provvedimento adottato dal direttore dell'Agenzia delle entrate.».

6. All'articolo 15 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 **(1)**, dopo il comma 2-bis è aggiunto il seguente: «2-ter. Nel caso di mancata esecuzione delle deleghe di pagamento per effetto dell'attività di controllo di cui all'articolo 37, comma 49-ter, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, si applica la sanzione di euro 1000 per ciascuna delega non eseguita. Non si applica l'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.».

7. All'attuazione delle disposizioni del presente articolo si provvede con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica.

8. Le disposizioni di cui ai commi 5 e 6 si applicano alle deleghe di pagamento presentate a partire dal mese di marzo 2020.

Nota (1)

D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471

Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662

Art. 15

Incompletezza dei documenti di versamento (1)

1. Nei casi in cui i documenti utilizzati per i versamenti diretti non contengono gli elementi necessari per l'identificazione del soggetto che li esegue e per l'imputazione della somma versata, si applica la sanzione amministrativa da euro 100 a euro 500.

2. Il concessionario per la riscossione è tenuto a comunicare l'infrazione all'ufficio o all'ente impositore.

2-bis. Per l'omessa presentazione del modello di versamento contenente i dati relativi alla eseguita compensazione, si applica la sanzione di euro 100, ridotta a euro 50 se il ritardo non è superiore a cinque giorni lavorativi.

2-ter. Nel caso di mancata esecuzione delle deleghe di pagamento per effetto dell'attività di controllo di cui all'articolo 37, comma 49-ter, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 , si applica la sanzione di euro 1000 per ciascuna delega non eseguita. Non si applica l'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 . *(Comma aggiunto dall'art. 3, comma 6, del DL 26/10/2019, n. 124. Ai sensi dell'art. 3, comma 8, del DL n. 124/2019, tale aggiunta si applica alle deleghe di pagamento presentate a partire dal mese di marzo 2020)*

(1) Articolo così modificato dall'art. 15, comma 1, lett. q), del D.Lgs. 24/09/2015, n. 158 (in *"Finanza & Fisco"* n. 20/2015, pag. 1497).

Debiti tributari accollati: preclusa la compensazione

Accollo del debito d'imposta altrui e divieto di compensazione



L'articolo 1 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124 (**di seguito riportato**) interviene sulla disciplina **l'accollo del debito di imposta altrui**, previsto dell'art. 8, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (*Statuto dei diritti del contribuente*). In particolare, le novella **vieta expressis verbis il pagamento del debito accollato mediante compensazione**. In pratica, chi si accolla un debito tributario altrui non può più pagarlo tramite la compensazione in F24. Nel caso di violazione del divieto, il pagamento si considera non avvenuto **a tutti gli effetti di legge** e sono irrogate sanzioni differenziate per l'accollante e l'accollato. In deroga alla disciplina generale, gli atti di recupero in conseguenza della violazione del divieto di compensazione sono **notificati entro l'ottavo anno successivo alla presentazione della delega di pagamento**. La disposizione, "intende contrastare il fenomeno delle indebite compensazioni effettuate mediante l'accollo del debito tributario da parte di soggetti che ne effettuano il pagamento tramite compensazione con crediti inesistenti precostituiti in capo a società cartiere". (*Così, sintesi delle misure di contrasto all'evasione e alle frodi a cura del Mef*)

L'accollo d'imposta di cui all'art. 8, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212

L'accollo del debito tributario è un istituto, previsto dallo Statuto del Contribuente all'articolo 8 L. 212/2000, rubricato: «*Tutela dell'integrità patrimoniale*», che ammette l'estinzione delle obbligazioni tributarie «*anche per compensazione*» (comma 1) e «*l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario*» (comma 2). La disciplina dell'accollo del debito d'imposta rimanda, per le disposizioni attuative, ad un decreto del Ministro delle finanze, ad oggi mai emanato.

Rispetto l'accollo civilistico (cfr. l'articolo 1273 c.c.), le disposizioni sull'accollo tributario non consentono l'adesione del creditore, né la possibilità di opporre allo stesso le eccezioni fondate sull'accordo sotteso. Con la [risoluzione 15 novembre 2017, n. 140/E \(in "Finanza & Fisco" n. 37/2017, pag. 2677\)](#), l'Agenzia delle entrate ha affrontato il problema dell'accollo del debito di imposta di cui all'art. 8, della legge 212/2000, per il quale «... è ammesso l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario».

Fornendo un'interpretazione *anticipatoria*, l'Agenzia fiscale, nel citato [documento di prassi](#), ha precisato che l'istituto dell'accollo, seppur praticabile in ambito tributario, non è esperibile attraverso l'istituto della compensazione di cui all'art. 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997. In base a tali presupposti l'Agenzia ha **negato la possibilità di soddisfare il debito tributario mediante compensazione nel caso di accollo**. Infine, nella risoluzione citata, l'Agenzia ha ritenuto opportuno **distinguere, ai fini sanzionatori, la posizione dell'accollato da quella dell'accollante**:

- **nei confronti dell'accollato**, soggetto passivo del rapporto tributario e debitore originario, l'omesso

- pagamento comporta il **recupero dell'imposta non versata** e degli **interessi**, nonché l'applicazione della sanzione pari al **trenta per cento** di ogni importo non versato (articolo 13 comma 1 D.Lgs. n. 471 del 1997;
- **in capo all'accollante**, la sanzione pari al **trenta per cento del credito** utilizzato, qualora questo sia effettivamente esistente (di cui all'articolo 13, comma 4, del D.Lgs. n. 471 del 1997 (recuperata l'imposta in capo all'accollato, il credito dell'accollante tornerà utilizzabile secondo le regole ordinarie) o la sanzione dal **cento al duecento per cento della misura dei crediti utilizzati**, laddove inesistenti di cui all'articolo 13, comma 5, del D.Lgs. n. 471 del 1997).

La nuova disciplina

Il **comma 1** dell'articolo 1 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124 in esame, **mantiene la possibilità di accollo** ai sensi della citata norme dello Statuto del contribuente, disponendo che i relativi pagamenti seguano le modalità imposte da specifiche disposizioni di legge.

Il **comma 2 esplicita il divieto** di pagamento del debito accollato mediante **compensazione**.

Nel caso di **violazione del divieto di compensazione dell'accollante (comma 3)**, i pagamenti effettuati in compensazione **si considerano come non avvenuti** a tutti gli effetti di legge, generando così conseguenze sanzionatorie in capo ai soggetti coinvolti.

Il **comma 4** dispone, in deroga alla disciplina generale, che i relativi atti di recupero delle sanzioni, dell'imposta non versata e dei relativi interessi **potranno essere notificati entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello della presentazione della delega di pagamento**. Si dispone che l'accollante sia coobbligato in solido con l'accollato

per l'imposta e gli interessi.

Le sanzioni irrogate, in adesione alla "*profetica*" interpretazione dell'Agenzia delle entrate nella Risoluzione n. 140 del 2017 sono le seguenti:

a) all'**accollante** sono comminate le sanzioni pari al **trenta per cento del credito**, se il credito indebitamente compensato è esistente, o dal cento al duecento per cento dell'importo, ove il credito sia inesistente (articolo 13, commi 4 o 5, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471);

b) all'**accollato** è comminata la sanzione pari al **trenta per cento** del dovuto (articolo 13, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471), recuperando l'imposta dovuta e gli interessi, importi per i quali **l'accollante è coobbligato in solido**.

I commi 1, 4 e 5 dell'articolo 13, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471

1. 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 di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione di cui al primo periodo è ridotta alla metà. Salva l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, 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.

(Omissis)

4. Nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti si applica, salva l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato.

5. Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è applicata la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi. Per le sanzioni previste nel presente comma, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Il **comma 5** demanda a un **provvedimento** del Direttore dell'Agenzia delle entrate l'individuazione delle ulteriori disposizioni attuative.

Il testo dell'articolo 1 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, recante: «disposizioni urgenti in materia fiscale e

***per esigenze
indifferibili»***

Art. 1

***Accollo del debito d'imposta altrui e divieto di
compensazione***

1. Chiunque, ai sensi dell'articolo 8, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212 **(1)**, si accolli il debito d'imposta altrui, procede al relativo pagamento secondo le modalità previste dalle diverse disposizioni normative vigenti.
2. Per il pagamento, in ogni caso, è escluso l'utilizzo in compensazione di crediti dell'accollante.
3. I versamenti in violazione del comma 2 si considerano come non avvenuti a tutti gli effetti di legge. In tale eventualità, ferme restando le ulteriori conseguenze previste dalle disposizioni normative vigenti, si applicano le sanzioni di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.
4. Con atti di recupero da notificare, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la delega di pagamento, sono irrogate:
 - a) all'accollante le sanzioni di cui all'articolo 13, commi 4 o 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;
 - b) all'accollato la sanzione di cui all'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, recuperando l'importo di cui al comma 3 e i relativi interessi. Per l'importo di cui al comma 3 e per gli interessi l'accollante è coobbligato in solido.
5. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle

entrate sono adottate le modalità tecniche necessarie per attuare il presente articolo.

Nota (1)

L. 27 luglio 2000, n. 212

Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente.

Art. 8

Tutela dell'integrità patrimoniale

1. L'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione.
2. È ammesso l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario.
3. Le disposizioni tributarie non possono stabilire né prorogare termini di prescrizione oltre il limite ordinario stabilito dal codice civile.
4. L'amministrazione finanziaria è tenuta a rimborsare il costo delle fideiussioni che il contribuente ha dovuto richiedere per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi. Il rimborso va effettuato quando sia stato definitivamente accertato che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura minore rispetto a quella accertata.
5. L'obbligo di conservazione di atti e documenti, stabilito a soli effetti tributari, non può eccedere il termine di dieci anni dalla loro emanazione o dalla loro formazione.

6. Con decreto del Ministro delle finanze, adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, relativo ai poteri regolamentari dei Ministri nelle materie di loro competenza, sono emanate le disposizioni di attuazione del presente articolo.
7. La pubblicazione e ogni informazione relative ai redditi tassati, anche previste dall'articolo 15 della legge 5 luglio 1982, n. 441, sia nelle forme previste dalla stessa legge sia da parte di altri soggetti, deve sempre comprendere l'indicazione dei redditi anche al netto delle relative imposte.
8. Ferme restando, in via transitoria, le disposizioni vigenti in materia di compensazione, con regolamenti emanati ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, è disciplinata l'estinzione dell'obbligazione tributaria mediante compensazione, estendendo, a decorrere dall'anno d'imposta 2002, l'applicazione di tale istituto anche a tributi per i quali attualmente non è previsto.

Assegnato alla Camera il Decreto fiscale collegato alla legge di Bilancio 2020

Il Disegno di legge: "Conversione in legge del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, recante disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili" (A.C. 2220) è

stato assegnato in sede referente alla commissione Finanze della Camera dei deputati

Soggetti ISA. Suddivisione fifty fifty degli acconti Irpef, Ires e Irap

Arriva la rideterminazione al 50% degli acconti (Irpef, Ires e Irap) per le soggetti che applicano gli Isa. In pratica, per dei contribuenti che esercitano attività d'impresa o di lavoro autonomo per le quali sono stati approvati gli ISA e che dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore a 5.164.569,00 euro cambia la ripartizione degli acconti: le due rate saranno di pari importo, ognuna del 50%, non più la prima del 40% e la seconda del 60%. La novità già operativa per l'anno in corso (dal 27/10/2019), fatto salvo quanto eventualmente già versato per l'esercizio in corso con la prima rata di acconto con corrispondente rideterminazione della misura dell'acconto dovuto in caso di versamento unico. La nuova suddivisione degli acconti si applica anche ai soci delle società di persone, ai soci delle società che hanno optato per il regime di trasparenza fiscale, agli associati di associazione tra artisti o professionisti e a i collaboratori di imprese familiari se le società/associazioni partecipate sono soggetti ISA che dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun ISA, dal relativo decreto ministeriale di approvazione.

In Gazzetta il recepimento della V direttiva antiriciclaggio e il Decreto fiscale

Pubblicati nella Gazzetta Ufficiale n. 252 del 26 ottobre 2019, il decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, recante: «Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili» e il decreto legislativo 4 ottobre 2019, n. 125, recante: «Modifiche ed integrazioni ai decreti legislativi 25 maggio 2017, n. 90 e n. 92, recanti attuazione della direttiva (UE) 2015/849, nonché attuazione della direttiva (UE) 2018/843 che modifica la direttiva (UE) 2015/849, relativa alla prevenzione dell'uso del sistema finanziario ai fini di riciclaggio e finanziamento del territorio e che modifica le direttive 2009/138/CE e 2013/36/UE.».

Decreto fiscale: nella bozza previsto lo “slittamento” delle compensazioni di crediti superiori a 5.000 euro per le imposte dirette

(IRPEF, IRES e IRAP)

Il tanto temuto prestito forzoso a carico del settore privato dell'economia sta diventando realtà, infatti, nella bozza del Decreto fiscale si stanno materializzando le disposizioni per il differimento della compensabilità dei crediti Irpef, Ires e Irap fino a dopo la presentazione delle relative dichiarazioni per la parte eccedente i 5.000 euro, come già avviene per i crediti IVA. In pratica, il blocco delle compensazioni fino alla presentazione delle dichiarazioni. In questo modo i legittimi crediti di imposta dei contribuenti resteranno bloccati fino all'autunno dell'anno successivo la formazione.

Manovra 2020, il Governo approva con la formula “salvo intese” il decreto fiscale e la legge di Bilancio

Il Consiglio dei Ministri di martedì 15 ottobre 2019, su proposta del Presidente Giuseppe Conte e del Ministro dell'economia e delle finanze Roberto Gualtieri, ha approvato un decreto-legge che introduce disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili e il disegno di legge recante il Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e il bilancio pluriennale per il triennio 2020 – 2022.