

**Edizione di giovedì 11 Maggio 2023**

## **CASI OPERATIVI**

**Operazioni di drop shipping e applicazione del regime OSS**

di Euroconference Centro Studi Tributari

## **ADEMPIMENTO IN PRATICA**

**Interconnessione del bene nel 2023 da indicare nel modello Redditi per il 2022**

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

## **FISCALITÀ INTERNAZIONALE**

**Attività finanziarie estere nella dichiarazione dei redditi PF2023**

di Clara Pollet, Simone Dimitri

## **IMPOSTE SUL REDDITO**

**Esenzione da capital gain per start-up e PMI innovative da ripensare**

di Marco Alberi

## **RISCOSSIONE**

**La compensabilità dei crediti erariali con i debiti di natura previdenziale**

di Chiara Grandi, Fabio Landuzzi

## CASI OPERATIVI

---

### ***Operazioni di drop shipping e applicazione del regime OSS***

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



#### **Domanda**

Si chiede se le operazioni effettuate tramite il c.d. *dropshipping* rientrano nell'ambito di applicazione del regime OSS.

Con il termine "*dropshipping*" si intende la modalità di vendita attraverso la quale un venditore effettua la cessione di prodotti ai consumatori finali, senza possederli materialmente nel proprio magazzino.

I soggetti che intervengono sono 3: un soggetto interviene nella compravendita, in qualità di intermediario, senza possedere materialmente la merce da vendere, il quale, preso in carico l'ordine dell'acquirente, si occupa di trasmetterlo al fornitore, chiamato "*drop shipper*", il quale spedisce la merce direttamente all'utente finale.

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...](#)



## ADEMPIMENTO IN PRATICA

---

### ***Interconnessione del bene nel 2023 da indicare nel modello Redditi per il 2022***

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari



Gli investimenti in **beni Industria 4.0 effettuati ed entrati in funzione nel 2022**, ma interconnessi nel 2023, devono essere indicati nel quadro RU del modello Redditi 2023 con il codice “2L” o “3L”, inserendo nel rigo RU6 l’eventuale quota di credito ordinario utilizzato nel corso del 2022 in compensazione nel modello F24.

È questo uno degli aspetti da tenere in considerazione per una **corretta compilazione del quadro RU del modello Redditi 2023** e che era già stata anticipata in una Faq dell’Agenzia delle entrate pubblicata nel mese di settembre 2022.

Il primo aspetto da ricordare riguarda **l’indipendenza tra il momento di effettuazione dell’investimento**, che rileva per individuare la misura del credito d’imposta spettante, e quello di **entrata in funzione e interconnessione**, che condiziona l’utilizzo del credito d’imposta.

Ai fini dell’individuazione della percentuale del credito d’imposta spettante per gli investimenti in beni Industria 4.0 si deve aver riguardo al momento di effettuazione dell’investimento, applicando le regole contenute nell’[articolo 109 Tuir](#), in base alle quali assume rilievo:

- la consegna o spedizione per i beni acquisiti in proprietà;
- la sottoscrizione del verbale di consegna per i beni acquisiti tramite contratti di locazione finanziaria;
- l’ultimazione della prestazione per i beni acquisiti tramite contratto di appalto (ovvero i SAL intermedi se liquidati tra le parti).

Una volta “fotografato” il **momento di effettuazione dell’investimento**, che come detto individua la percentuale del credito d’imposta spettante, il credito stesso potrà essere utilizzato solamente a partire dal periodo d’imposta in cui il bene, successivamente alla sua

entrata in funzione, è **interconnesso**.

Se tali due eventi avvengono nel medesimo periodo d'imposta (ad esempio nel 2022), il credito d'imposta può essere già utilizzato per la prima quota in tale periodo d'imposta.

In caso contrario, ossia **quando l'interconnessione avviene in un periodo d'imposta successivo all'entrata in funzione del bene**, è possibile fruire del credito d'imposta "ordinario", salvo poi utilizzare l'agevolazione fiscale nella misura prevista per i beni 4.0 a partire dal successivo periodo d'imposta in cui avviene l'interconnessione, scomputando quanto già fruito in precedenza, computando un nuovo triennio.

Le istruzioni al modello Redditi 2023 precisano che in questa seconda ipotesi (si ipotizzi un investimento effettuato nel 2022 ma interconnesso nel 2023) il bene deve essere **"censito" nel quadro RU** sin dall'origine come un bene Industria 4.0, a prescindere dalla circostanza che il bene non sia stato interconnesso nel periodo d'imposta 2022 (oggetto della dichiarazione).

La compilazione deve avvenire come segue:

- nel **rigo RU1** deve essere indicato il codice "2L" o "3L" (rispettivamente per i beni materiali e per quelli immateriali);
- nel **rigo RU5** deve essere indicato il credito d'imposta nella misura piena del 40% (o del 50% per i beni "prenotati" nel 2021 e consegnati nel corso del 2022);
- nel **rigo RU12** l'importo residuo da indicare deve essere ridotto dell'eventuale credito d'imposta ordinario utilizzato nel corso del 2022 (periodo in cui il bene è entrato in funzione);
- nel **rigo RU130**, contenente l'importo degli investimenti effettuati nel 2022, deve essere indicato, oltre all'importo totale, anche il dettaglio riferito all'allegato A. Deve essere inoltre barrata la nuova casella 6 "interconnessione".

Si ricorda, inoltre, che l'utilizzo in compensazione del credito "ordinario" nel modello F24 deve avvenire indicando il **codice tributo 6936** (beni materiali Industria 4.0) o **6937** (beni immateriali Industria 4.0.), inserendo l'anno di entrata in funzione del bene (ad esempio 2022), anche se il bene è **interconnesso nel corso del 2023**.

Il credito d'imposta pieno resta quindi congelato nel suo utilizzo **fino al momento in cui il bene non è interconnesso**.

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

---

### ***Attività finanziarie estere nella dichiarazione dei redditi PF2023***

di Clara Pollet, Simone Dimitri



Le attività estere di natura finanziaria sono quelle attività da cui derivano redditi di capitale o redditi diversi di natura finanziaria di **fonte estera**. Indipendentemente dall'aver prodotto un reddito, queste attività vanno sempre indicate nel quadro RW della dichiarazione dei redditi.

Il quadro di monitoraggio deve essere compilato dalle persone fisiche **residenti in Italia** che detengono **attività estere di natura finanziaria** a titolo di proprietà o di altro diritto reale indipendentemente dalle modalità della loro acquisizione e, in ogni caso, ai fini dell'imposta sul **valore dei prodotti finanziari** dei conti correnti e dei libretti di risparmio **detenuti all'estero** (Ivafe).

Non occorre la compilazione del quadro RW quando le attività finanziarie e patrimoniali sono **affidate in gestione o in amministrazione agli intermediari residenti**.

Sono considerate "**detenute all'estero**" anche le **attività finanziarie italiane** detenute per il **tramite di fiduciarie estere o soggetti esteri** interposti e per i contratti comunque **conclusi attraverso il loro intervento**, qualora i flussi finanziari e i redditi derivanti da tali attività e contratti siano stati assoggettati a ritenuta o imposta sostitutiva dagli intermediari stessi ([circolare 9/E/2002](#), risposta 1.28 e [risoluzione 134/E/2002](#)).

Sono inoltre tenute all'obbligo di monitoraggio fiscale le persone fisiche che, pur non essendo possessori diretti degli investimenti esteri e delle attività estere di natura finanziaria, siano **titolari effettivi** secondo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, lettera pp), e dall'[articolo 20 D.Lgs. 231/2007](#), e successive modificazioni.

A titolo **esemplificativo**, si indicano nel **quadro RW**:

- attività i cui redditi sono **corrisposti da soggetti non residenti**, tra cui le partecipazioni al capitale o al patrimonio di soggetti non residenti, le obbligazioni estere e i titoli simili, i titoli pubblici italiani e i titoli equiparati emessi all'estero, i titoli non

rappresentativi di merce e i certificati di massa emessi da non residenti (comprese le quote di OICR esteri), le valute estere, depositi e conti correnti bancari costituiti all'estero indipendentemente dalle modalità di alimentazione (ad esempio, accrediti di stipendi, di pensione o di compensi);

- **contratti di natura finanziaria** stipulati con controparti non residenti, ad esempio finanziamenti, riporti, pronti contro termine e prestito titoli;
- le attività finanziarie italiane comunque detenute all'estero, sia ad esempio per il tramite di fiduciarie estere o soggetti esteri interposti, sia in cassette di sicurezza;
- le attività finanziarie estere detenute in Italia al di fuori del circuito degli intermediari residenti.

Ad eccezione dei **depositi e conti correnti bancari costituiti all'estero**, il cui **valore massimo complessivo raggiunto nel corso del periodo d'imposta non sia superiore a 15.000 euro per i quali non c'è l'obbligo di monitoraggio**, gli altri investimenti saranno indicati **indipendentemente dal valore**.

Esemplificando, un **fondo inglese** OEIC acc del valore di 10.000 sterline, detenuto da un contribuente italiano tramite un intermediario estero, dovrà essere riportato nel quadro RW della dichiarazione dei redditi.

I fondi di investimento inglese del tipo OEIC ossia "*open-ended investment company*", sono fondi di investimento di tipo aperto che non prevedono la distribuzione di utili, qualsiasi reddito rimane pertanto all'interno del fondo e si riflette nel prezzo dell'azione/unità.

1	2	3	4	5	6	7	8
Codice titolo possesso	Vedere istruzioni	Codice individuaz. bene	Codice Stato estero	Quota di possesso	Criterio determin. valore	Valore iniziale	Valore finale
1	2	14	031	100	1	9.800,00	11.500,00
Valore massimo c/c paesi non collaborativi		Giorni (IVAFE)		IVAFE		Mesi (IVIE)	
9		10		11		12	
,00		365		23,00		,00	
RW1		Credito d'imposta		IVAFE dovuta		Detrazioni	
14		15		16		17	
,00		,00		,00		,00	
Codice fiscale società o altra entità giuridica in caso di titolare effettivo		Codice fiscale altri cointestatari		Vedere istruzioni		Quota partecipazione	
21		22		23		24	
						5	
						Solo monitoraggi	
						20	

L'importo da indicare nel quadro è prioritariamente pari al valore che risulta dal documento di rendicontazione predisposto dall'istituto finanziario estero o al valore di mercato, a condizione che siano coincidenti.

Nella casella 18 con il codice 5 si evidenzia che i **redditi relativi ai prodotti finanziari verranno percepiti in un successivo periodo** d'imposta ovvero che i prodotti finanziari sono infruttiferi.

Diversamente, ad esempio con l'indicazione del **codice 2** nella casella 18, **si segnala la compilazione del quadro RM** per l'assoggettamento ad imposta sostitutiva dei redditi prodotti in collegamento all'investimento finanziario all'estero.

In particolare, la mancanza dell'intervento di un intermediario residente nella riscossione del reddito in qualità di sostituto di imposta, rende applicabile l'[articolo 18 Tuir](#) in base al quale il reddito va considerato **al lordo delle eventuali ritenute operate all'estero a titolo definitivo** ([risposta 111/2020](#)), a differenza dell'applicazione dell'imposta sostitutiva del 26% sul netto frontiera quando si ricorre ad intermediari residenti.

Per le violazioni degli obblighi di compilazione del **quadro RW**, si applica una **sanzione dal 3% al 15%** degli investimenti detenuti all'estero non dichiarati ([articolo 5, comma 2, D.L. 167/1990](#)).

**L'omessa o l'irregolare determinazione dell'Ivafe** nel quadro RW comporta l'applicazione della stessa sanzione prevista in caso di **dichiarazione infedele**, che va dal **90% al 180%** della maggior imposta dovuta. Trattandosi di **redditi prodotti all'estero**, la sanzione è **aumentata di un terzo** ([articolo 1, comma 8, D.Lgs. 471/1997](#)).

È possibile regolarizzare la **mancata presentazione del quadro RW** con il **ravvedimento operoso ordinario** ([articolo 13 D.Lgs. 472/1997](#)).

Il **ravvedimento speciale delle violazioni tributarie**, con pagamento delle sanzioni nella misura di 1/18 del minimo, riguardante le dichiarazioni fiscali presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e a quelli precedenti:

- **è escluso** per le irregolarità relative agli obblighi di monitoraggio degli investimenti detenuti all'estero ai sensi dell'[articolo 4 D.L. 167/1990](#);
- **è applicabile** invece **alle irregolarità relative ai redditi di fonte estera e all'imposta sul valore delle attività finanziarie estere (Ivafe)** che non siano individuabili con i controlli automatizzati delle dichiarazioni di cui all'[articolo 36bis P.R. 600/1973](#) (secondo l'[articolo 21, comma 2, D.L. 34/2023](#), di interpretazione dell'[articolo 1, comma 176, L. 197/2022](#)).



## IMPOSTE SUL REDDITO

---

### ***Esenzione da capital gain per start-up e PMI innovative da ripensare***

di **Marco Alberi**



L'[articolo 14 D.L. 73/2021](#) (c.d. "Decreto Sostegni bis") convertito, con modificazioni, dalla L. 106/2021 **esenta da tassazione** le **plusvalenze** che gli investitori persone fisiche (che non agiscono in regime d'impresa) realizzano tramite la **cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate e non qualificate** in:

- **start-up e PMI innovative;**
- società (italiane o estere), anche differenti dalle start-up e PMI innovative, a condizione che tali plusvalenze siano **reinvestite in partecipazioni in start-up e PMI innovative**.

L'efficacia dell'esenzione *de qua* è subordinata **all'autorizzazione da parte della Commissione europea**, richiesta a cura del Ministero dello Sviluppo economico.

Ad oggi detta **autorizzazione non è stata ancora rilasciata**.

Ciò ha provocato la sostanziale **inapplicabilità dell'esenzione in commento**.

Una recente proposta di legge potrebbe, tuttavia, cambiare lo stato delle cose, dando stabilità e maggiore certezza applicativa.

#### **L'esenzione da capital gain per start-up e PMI innovative**

Con l'[articolo 14 D.L. 73/2021](#) il legislatore ha voluto introdurre una (ulteriore) agevolazione a favore degli investimenti in start-up e PMI innovative.

In particolare, la norma prevede l'esenzione, per le persone fisiche che non esercitano attività di impresa, delle plusvalenze realizzate a seguito della cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate e non qualificate realizzate ai sensi dell'[articolo 67, comma 1, lettere](#)

[c\) e c-bis\), Tuir.](#)

Nello specifico, viene prevista la **detassazione delle plusvalenze** che gli investitori realizzano tramite la cessione a titolo oneroso di partecipazioni in:

- **start-up e PMI innovative**, acquisite dal 1° giugno 2021 al 31 dicembre 2025 mediante sottoscrizione di capitale sociale (in denaro), e detenute per almeno tre anni (cfr. articolo 14, commi 1 e 2);
- società (italiane o estere) che non si qualificano come start-up o PMI innovative, a condizione che **tali plusvalenze siano reinvestite, entro un anno dal loro conseguimento, in partecipazioni in start-up e PMI innovative**, mediante sottoscrizione di capitale sociale da effettuarsi entro il 31 dicembre 2025 (cfr. [articolo 14, comma 3](#)).

Le esenzioni di cui sopra trovano applicazione esclusivamente in relazione alle plusvalenze realizzate dalle **persone fisiche** tramite la cessione di partecipazioni detenute in via diretta.

**Non risultano dunque agevolabili** le cessioni, effettuate da parte dei medesimi investitori, di azioni o quote di OICR o di veicoli societari che investono prevalentemente in tali società.

Ai sensi del successivo **comma 4** il riconoscimento delle agevolazioni in parola è subordinato all'autorizzazione della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero dello Sviluppo Economico.

L'**autorizzazione della Commissione europea** è, dunque, **inequivocabilmente una preconditione necessaria ad attribuire efficacia all'esenzione impositiva** *de qua*.

A tal riguardo, tuttavia, non risulta emesso alcun assenso in sede europea.

Pertanto, stante l'assenza, ad oggi, della preconditione necessaria per fruire della agevolazione in commento, appare utile segnalare che **eventuali plusvalenze conseguite andranno assoggettate ordinariamente a tassazione mediante imposta sostitutiva del 26%**.

### La recente proposta di legge

È proprio in questo contesto così complesso che si inserisce la **proposta di legge n. 107 presentata il 13 ottobre 2022 alla Camera dei Deputati** rubricata *“Disposizioni per la promozione e lo sviluppo delle start-up e delle piccole e medie imprese innovative mediante agevolazioni fiscali e incentivi agli investimenti”* (la “Proposta”) in corso di esame alla VI Commissione finanze.

Nello specifico, l'articolo 3 della Proposta **modifica** in più punti l'[articolo 14](#) del citato D.L. 73/2021 che, come detto, esenta da imposizione le plusvalenze realizzate da persone fisiche

derivanti dalla cessione di partecipazioni al capitale di start-up e PMI innovative, nonché le plusvalenze reinvestite in start-up e PMI innovative.

Più in dettaglio il comma 1, lettera a) della Proposta modifica l'articolo 14, comma 1, secondo periodo, il quale, nella sua attuale formulazione, chiarisce che **ai fini dell'esenzione fiscale delle plusvalenze** derivanti dalle cessioni di partecipazioni di start-up innovative, sono agevolati gli **investimenti nel capitale delle start-up innovative** di cui agli articoli 29 (i.e. gli investimenti agevolabili con una detrazione pari al 30% della somma investita) e [29-bis del D.L. 179/2012](#) (i.e. gli investimenti agevolabili con una detrazione pari al 50% della somma investita, nel rispetto del regime c.d. "*de minimis*").

Con le modifiche proposte, eliminando il riferimento all'[articolo 29-bis](#), si rende **inapplicabile l'esenzione in parola agli investimenti effettuati in regime *de minimis***. Rimangono dunque agevolati i soli investimenti che godono della detrazione del 30%.

Il comma 1, lettera b), n. 1 intende modificare il successivo comma 2 dell'articolo 14, il quale esenta da imposizione, a specifiche condizioni già evidenziate nel paragrafo 2, le **plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in PMI innovative**.

Alle condizioni oggi in vigore, la Proposta aggiunge **un'ulteriore condizione per godere dell'esenzione *de qua***, e cioè che le PMI innovative soddisfino almeno una delle condizioni previste dal paragrafo 5 dell'articolo 21 del [Regolamento \(UE\) n. 651/2014](#) della Commissione, del 17 giugno 2014, c.d. "*GBER – General Block Exemption Regulation*".

Con le modifiche proposte, saranno agevolabili le **PMI che soddisfano almeno una delle seguenti condizioni**:

1. **non hanno operato in alcun mercato;**
2. **operano in un mercato qualsiasi da meno di sette anni** dalla loro prima vendita commerciale;
3. **necessitano di un investimento iniziale per il finanziamento del rischio** che, sulla base di un piano aziendale elaborato per il lancio di un nuovo prodotto o l'ingresso su un nuovo mercato geografico, è **superiore al 50% del loro fatturato medio annuo negli ultimi cinque anni**.

Analogamente a quanto disposto dalla lettera a), viene **eliminata la cumulabilità dell'esenzione sulle plusvalenze realizzate sulle PMI innovative** con riferimento alle agevolazioni fiscali in regime c.d. "*de minimis*".

La successiva lettera c) del comma 1, introducendo il comma 2-*bis* all'[articolo 14 D.L. 73/2021](#), prevede **l'esenzione dalle imposte sui redditi** per i redditi di capitale percepiti dalle persone fisiche e derivanti dalla partecipazione a OICR, residenti nel territorio dello Stato o in uno Stato membro dell'Unione europea o in uno Stato aderente all'Accordo sullo spazio economico europeo che consente un adeguato scambio di informazioni, che investono

prevalentemente nel capitale sociale di una o più imprese start-up innovative o di una o più PMI innovative.

Detta esenzione fiscale trova applicazione per gli investimenti effettuati a decorrere dalla data di entrata in vigore della Proposta (cfr. art. 3, c. 2 della Proposta).

Parimenti a quanto disposto in tema di esenzione delle plusvalenze, godono dell'**esenzione i proventi derivanti da quote o azioni di OICR dedicati**, nei limiti previsti per gli investimenti agevolati dall'[articolo 29 D.L. 179/2012](#) per le start-up innovative, e dall'articolo 4, comma 9, D.L. 3/2012 per le PMI innovative.

Anche per tale esenzione (così come per gli investimenti diretti) si richiede che le quote o azioni degli OICR siano **acquisite entro il 31 dicembre 2025 e detenute per almeno tre anni**.

La successiva lettera d) del comma 1 della Proposta modifica il comma 3 dell'articolo 14 che, nella sua formulazione vigente **esenta**, a specifiche condizioni già evidenziate nel paragrafo 2, **le plusvalenze realizzate dalla cessione di partecipazioni** al capitale in società ed enti privati e reinvestite in start-up e PMI innovative.

Le modifiche proposte dispongono che:

1. le partecipazioni nelle società oggetto di cessione, ai fini dell'agevolazione in esame, debbano essere **già in possesso dell'investitore al 25 luglio 2021**, ovvero alla data di entrata in vigore del D.L. 73/2021 (cfr. articolo 3, comma 1, d), n. 1 della Proposta);
2. tra le PMI innovative nelle cui azioni o quote è previsto **l'obbligo di reinvestimento della plusvalenza**, solo le **PMI in possesso dei già commentati requisiti**, previsti dal citato articolo 21 del [Regolamento \(UE\) n. 651/2014](#) (cfr. articolo 3, comma 1, d), n. 2 della Proposta);
3. **non goda dell'esenzione fiscale l'ammontare della plusvalenza da partecipazione in qualsiasi società**, reinvestito, ai sensi del comma 3 dell'articolo 14 D.L. 73/2021, nel capitale di start-up e PMI innovative, nel caso di successiva cessione della partecipazione (cfr. articolo 3, comma 1, d), n. 3 della Proposta).

Da ultimo, ma non per importanza, la lettera e) del comma 1 sostituisce l'articolo 14, comma 4, che nella sua formulazione vigente **subordina all'autorizzazione della Commissione UE l'operatività dell'esenzione sulle plusvalenze**.

Con le modifiche proposte si chiarisce che le disposizioni fiscali agevolative (commi da 1 a 3 del medesimo articolo 14) sono **attuati nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal [Regolamento \(UE\) n. 651/2014](#)**, ed in particolare dell'articolo 21 del medesimo regolamento.

Viene dunque **espunto il prerequisito dell'autorizzazione della Commissione europea**.

Come brevemente illustrato la Proposta, qualora dovesse terminare il processo legislativo,

andrà a modificare in maniera sostanziale l'[articolo 14 D.L. 73/2021](#), **riducendone il perimetro applicativo per alcune fattispecie** (e.g. negando l'esenzione fiscale sulle plusvalenze derivanti dalle cessioni di partecipazioni di start-up e PMI innovative relative agli investimenti agevolati con una detrazione del 50% della somma investita), e **ampliandolo per altre** (e.g. concedendo l'applicazione dell'esenzione fiscale sulle plusvalenze derivanti dalle cessioni di OICR).

In ogni caso le disposizioni fiscali agevolative di cui ai commi da 1 a 3 dell'[articolo 14 D.L. 73/2021](#), così come modificato dalla Proposta, **saranno attuate nel rispetto delle condizioni e dei limiti previsti dal Regolamento (UE) n. 651/2014** (in particolare dall'articolo 21).

L'eliminazione del prerequisito dell'autorizzazione della Commissione europea donerà ***appeal*, certezza normativa e stabilità ad una disciplina fiscale** che la richiede per poter attrarre nuovi capitali ed investitori.

## RISCOSSIONE

---

### ***La compensabilità dei crediti erariali con i debiti di natura previdenziale***

di Chiara Grandi, Fabio Landuzzi



**Piena compensabilità** orizzontale tra i **crediti erariali** e i **debiti previdenziali**.

Con una **norma di interpretazione autentica** viene (finalmente) posta fine ad una situazione di pericolosa **incertezza** originatasi a seguito di alcune sentenze emesse da giudici della sezione lavoro del Tribunale ordinario, competente in materia di contributi previdenziali.

Come noto, l'[articolo 17, comma 1, D.Lgs. 241/1997](#) dispone che «*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 presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto*».

Trattasi della cd. “**compensazione orizzontale**”, di cui i contribuenti si sono, da sempre, serviti per estinguere – tra gli altri – i propri **debiti contributivi** mediante l'utilizzo di crediti vantati nei confronti dell'Erario, nei limiti ed alle condizioni anche procedurali prescritte dalle disposizioni tempo per tempo vigenti.

Di diverso avviso alcuni uffici dell'Inps i quali, ritenendo che i **crediti di imposta** non possano essere utilizzati a **compensazione di debiti previdenziali**, hanno proceduto al recupero di tali contributi eccependoli come “non versati” o, addirittura, hanno negato il **rilascio del DURC** attestante la regolarità contributiva delle imprese che avevano compiuto tali compensazioni.

Questa impostazione, accolta anche da una parte della **giurisprudenza di merito** (si veda, tra gli altri, Tribunale Milano, n. 2207 del 19.10.2021, Tribunale Milano, n. 1251 del 22.02.2022 e Tribunale Milano, n. 7823 del 29.12.2022), troverebbe il suo fondamento in una **lettura (distorta)** della locuzione «*con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti*» contenuta nel sopra menzionato **articolo 17**, secondo cui

l'unica compensazione possibile sarebbe quella con i crediti vantati nei confronti del **medesimo ente previdenziale**.

Tale orientamento è stato **apertamente criticato dalla dottrina**: Assonime, nel Caso 3/2023 (*“Le sentenze che negano la compensazione fra debiti contributivi e debiti erariali”*), ha sollevato **numerosa perplessità**, posto che il dato normativo stesso pone a favore della piena compensabilità.

Il riferimento ai «**medesimi soggetti**» contenuto nell'articolo 17, infatti, **non può intendersi** nella **necessaria coincidenza** tra il soggetto nei confronti del quale si detiene una posizione debitoria e quello nei confronti del quale si vanta un credito.

La norma, al contrario, concede la possibilità ai contribuenti di estinguere le proprie obbligazioni di pagamento nei confronti di diversi enti con il cd. “**versamento unitario**” (i.e. con un unico modello di versamento) e, quindi, di pagare i debiti anche attraverso gli eventuali **crediti vantati nei confronti dei medesimi soggetti** (i.e. i diversi enti indicati nell'articolo 17) e **non dei rispettivi soggetti**.

L'articolo 4-*quater* del D.L. 11/2023 (convertito dalla L. 38/2023) ha ora **dissipato ogni possibile dubbio** interpretativo, laddove ha previsto che «**L'articolo 17, comma 1, primo periodo, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, si interpreta nel senso che la compensazione ivi prevista può avvenire, nel rispetto delle disposizioni vigenti, anche tra debiti e crediti, compresi quelli di cui all'articolo 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, nei confronti di enti impositori diversi**».

Chiarita la questione, merita invece **una riflessione a parte** il caso (profondamente diverso) in cui il contribuente proceda alla **compensazione orizzontale** utilizzando un **credito** che, in un momento successivo, sia oggetto di diniego, in quanto contestato come **inesistente** o **non spettante**.

In questa particolare fattispecie, **alcuni tribunali ordinari** hanno ritenuto che le **vicende riguardanti il credito, successive alla compensazione**, incidano **retroattivamente** (e negativamente) sulla **efficacia della compensazione** stessa.

I giudici, infatti, hanno sostenuto che, in caso di disconoscimento del credito, anche la **compensazione collegata sarebbe indebita**, affermando il **diritto dell'ente previdenziale** ad agire direttamente nei confronti del contribuente per il recupero dei contributi.

Sul punto, Assonime, nel già citato documento, ricorda che la stessa **Agenzia delle Entrate** ha, in più occasioni (si veda [circolare 101/E/2000](#) e [risoluzione 452/E/2008](#)), **affermato il principio opposto**: la compensazione orizzontale effettuata tramite modello F24 non dovrebbe risentire delle vicende successive che interessano il credito, posto che **sarà l'Amministrazione finanziaria** stessa a **recuperare il credito** indebitamente compensato, qualora lo stesso fosse effettivamente accertato come “inesistente” o “non spettante”.



Ciò è coerente con il fatto che, inequivocabilmente, è **l'Agenzia delle Entrate l'unico soggetto** a cui compete il potere di valutare, e se del caso contestare, la **spettanza dei crediti erariali**; in caso contrario, si attribuirebbe al **giudice del lavoro** il potere di decidere su temi che sono esclusivamente fiscali e la cui giurisdizione spetta, quindi, al giudice tributario, con un evidente cortocircuito del sistema.