

Edizione di lunedì 31 Luglio 2023

CASI OPERATIVI

Coniuge convivente comodatario e detrazione superbonus
di Euroconference Centro Studi Tributari

ADEMPIMENTO IN PRATICA

I crediti energetici dei cessionari nel modello Redditi SC2023
di Clara Pollet, Simone Dimitri

REDDITO IMPRESA E IRAP

Riforma tributaria: la revisione della disciplina delle perdite di impresa
di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

AGEVOLAZIONI

Superbonus 90% e concetto di “abitazione principale” a fine lavori
di Silvio Rivetti

RISCOSSIONE

Rottamazione: no alla compensazione
di Arianna Semeraro

CASI OPERATIVI

Coniuge convivente comodatario e detrazione superbonus

di Euroconference Centro Studi Tributari



Un contribuente è proprietario di un'abitazione composta da 2 unità funzionalmente non indipendenti.

Nel mese di giugno 2022 ha depositato in comune la CILAS al fine di iniziare i lavori finalizzati al risparmio energetico sull'intero edificio e, in particolare, il cappotto sulle parti comuni, i serramenti delle singole unità e il fotovoltaico con accumulo a beneficio di uno solo dei due appartamenti.

I lavori verranno effettuati dal contribuente sull'appartamento al piano terra di cui è nudo proprietario (la mamma usufruttuaria) mentre invece le spese dell'appartamento al piano superiore verranno sostenute dalla moglie del contribuente, ivi residente. Per giustificare il sostentamento, prima del deposito della CILAS, è stato sottoscritto anche un contratto di comodato gratuito di utilizzo dell'appartamento superiore regolarmente registrato all'Agenzia delle entrate.

Di fatto però i lavori nel 2022 non sono iniziati, ma sono stati effettuati tutti gli studi preliminari dei tecnici. Trattandosi non di abitazione unifamiliare, non è stata fatta la comunicazione relativa al 30% dei lavori entro settembre 2022.

Vista la recente chiusura sulla cessione dei crediti e la riduzione della percentuale detraibile, il contribuente e la moglie hanno deciso di andare avanti comunque con i lavori per i quali è stata depositata la CILAS, portando in detrazione parte della spesa fino a capienza delle proprie imposte e cedendo la restante parte del credito alla società di cui il contribuente è socio.

Ciò premesso, si pongono i seguenti quesiti.

Tenuto conto che la CILAS è stata depositata il mese di giugno 2022 e i lavori riguardano una

abitazione funzionalmente non indipendente, il contribuente può beneficiare della percentuale massima di detrazione del 110% in luogo di quella del 90%?

Ha rilevanza il fatto che i lavori di fatto non siano materialmente iniziati o è sufficiente la presentazione della CILAS?

Il coniuge convivente, nonché comodatario, può liberamente portare in detrazione le spese da egli sostenute in virtù della CILAS presentata nel 2022 dalla quale risulta anche il suo nome?

La cessione del credito dal contribuente alla società di cui è socio (si tratta di una Snc) può essere oggetto di contestazione da parte dell'Agenzia delle entrate?

E' necessario/indispensabile che il credito venga pagato in un'unica soluzione al momento della cessione alla Snc, oppure in accordo tra le parti è possibile il pagamento dilazionato nelle 4 annualità previste per la compensazione?

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



ADEMPIMENTO IN PRATICA

I crediti energetici dei cessionari nel modello Redditi SC2023

di Clara Pollet, Simone Dimitri

Seminario di specializzazione

DICHIARAZIONE DEI REDDITI DEL TRUST

[Scopri di più >](#)

Sono diversi i crediti di imposta che possono essere stati **oggetto di cessione** durante il periodo di imposta 2022 e tra questi quelli relativi alle spese per **acquisto di energia elettrica e gas**.

In **alternativa all'utilizzo in compensazione** ai sensi dell'[articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#), tali crediti d'imposta **possono essere stati ceduti** in base a quanto previsto dai singoli provvedimenti attuativi; così, ad esempio, per il credito di cui all'[articolo 1, comma 4, D.L. 176/2022](#) relativo al mese di dicembre 2022, secondo le modalità ed i termini definiti dal provvedimento prot. n. 2023/24252 del 26.01.2023 e dai precedenti provvedimenti (prot. n. 253445 del 30.06.2022, ecc.).

In caso di cessione del credito d'imposta, le imprese beneficiarie **richiedono il visto di conformità** dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto al credito medesimo ed il credito d'imposta è **utilizzato dal cessionario con le stesse modalità** con le quali sarebbe stato utilizzato dal soggetto cedente, ossia in compensazione tramite modello F24, entro gli stessi termini.

Le cessioni dei crediti di cui ai codici 6960, 6961, 6962, 6963, 6964, 6965, 6966 e 6967 relativi al **primo e secondo trimestre 2022**, dovevano essere comunicate all'Agenzia **entro il 21 dicembre 2022** e i cessionari dovevano **utilizzare i crediti entro il 31 dicembre 2022**.

Le cessioni dei crediti **devono essere comunicate all'Agenzia**:

- **entro il 20 settembre 2023**, per i crediti relativi al **terzo trimestre, ottobre, novembre e dicembre 2022**, di cui ai codici 6968, 6969, 6970, 6971, 6972, 6983, 6984, 6985, 6986, 6993, 6994, 6995 e 6996. I cessionari devono utilizzare i crediti acquistati **entro il 30 settembre 2023**.
- **entro il 18 dicembre 2023**, per i crediti relativi al **primo e secondo trimestre 2023**, di cui ai codici 7010, 7011, 7012, 7013, 7014, 7015, 7016, 7017 e 7018. I cessionari

devono utilizzare i crediti acquistati entro il **31 dicembre 2023**.

Ogni soggetto avrà a disposizione quindi per l'utilizzo in compensazione in F24 un diverso codice tributo proprio istituito in base alla **tipologia di credito** e al **periodo di riferimento**.

Per consentire ai cessionari di utilizzare i crediti in compensazione tramite modello F24, i codici sono stati indicati nelle [risoluzioni 59/E/2022, 73/E/2022, 2/E/2023, 17/E/2023](#) e [41/E/2023](#).

Nel **quadro RU** della dichiarazione dei **Redditi SC2023**, i crediti di imposta oggetto di cessione dovranno essere **evidenziati dai cessionari in modo distinto** rispetto alla compilazione effettuata dai cedenti.

Esemplificando, il credito di imposta riconosciuto alle **imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale per il terzo trimestre 2022**, è esposto nel quadro RU della dichiarazione dei redditi SC2023 con il **codice P6**.

Si tratta del credito di imposta di cui all'[articolo 6, comma 4, D.L. 115/2022](#), riconosciuto alle imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale di cui all'[articolo 5 D.L. 17/2022](#), ed è pari al **25 per cento** della spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, **consumato nel terzo trimestre solare dell'anno 2022**, per usi energetici **diversi dagli usi termoelettrici**. La condizione richiesta è che il prezzo di riferimento del gas naturale, calcolato come media, riferita al secondo trimestre 2022, dei prezzi di riferimento del Mercato Infragiornaliero (MIGAS), abbia subito un **incremento superiore al 30 per cento** del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019.

Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione, ai sensi dell'[articolo 17 D.Lgs. 241/1997, entro la data del 30 settembre 2023](#), e non è assoggettato ai limiti di utilizzo di cui all'articolo 1, comma 53, L. 244/2007 e di cui all'articolo 34 L. 388/2000.

In alternativa all'utilizzo in compensazione, il credito d'imposta **può essere ceduto** nel rispetto delle condizioni previste dal comma 7 del citato [articolo 6 D.L. 115/2022](#), secondo le modalità definite dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 6 ottobre 2022.

I codici tributo utilizzati in F24 sono:

- **6971** – credito d'imposta a favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo gas naturale (terzo trimestre 2022) – articolo 6, comma 4, D.L. 115/2022, istituito con [risoluzione 49/E/2022](#);
- **7731** – CESSIONE CREDITO – credito d'imposta a favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo gas naturale (terzo trimestre 2022) – [articolo 6, comma 4, D.L. 115/2022](#), istituito con [risoluzione 59/E/2022](#).

Nella sezione RU dei crediti di imposta, possono essere compilati i righi RU3, RU5 colonna 3,

RU6, RU8, RU9, colonna 1, RU10 e RU12.

In particolare, il rigo RU9, colonna 1, va compilato in caso di **cessione del credito d'imposta**, riportando nella colonna **l'importo ceduto e comunicato all'Agenzia delle entrate**, attraverso l'apposita procedura, nel periodo d'imposta 2022; in tale ipotesi, non va compilata la sezione VI-B relativa ai crediti d'imposta trasferiti (rigo RU506).

I **cessionari indicano al rigo RU3 l'ammontare del credito ricevuto**. Non sono, invece, tenuti a compilare la sezione VI-A, relativa ai crediti d'imposta ricevuti (rigo RU501).

Pertanto, se la società Bianchi Srl (società diversa da quelle a forte consumo di gas naturale) ha ceduto il credito relativo al terzo trimestre 2022 alla società Rossi Srl, quest'ultima compilerà il quadro RU evidenziando il credito acquisito ed utilizzato con il codice tributo 7731.

SEZIONE I									
Crediti d'imposta									Codice credito
RU1 Dati identificativi del credito d'imposta spettante									P 6
acquisto gas 3° trim 2022									
RU2 Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione									,00
RU3 Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)									50.000,00
RU5 Credito d'imposta spettante nel periodo									
(di cui 1 ,00 2 ,00 3 ,00 4 ,00 5 ,00 6 ,00 7 ,00 8 ,00 9 ,00 10 ,00)									
RU6 Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24									50.000,00
RU7 Credito utilizzato ai fini Ritenute IVA (Periodici e acconto) IVA (Saldo) IRES (Accconti) IRES (Saldo) Imposta sostitutiva IRAP									
1 ,00 2 ,00 3 ,00 4 ,00 5 ,00 6 ,00 7 ,00 8 ,00 9 ,00 10 ,00									
RU8 Credito d'imposta versato									,00
RU9 Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)									Art. 43-ter D.P.R. 602/73 ,00
RU10 Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)									,00
RU11 Credito d'imposta richiesto a rimborso									,00
RU12 Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)									Vedere istruzioni

REDDITO IMPRESA E IRAP

Riforma tributaria: la revisione della disciplina delle perdite di impresa

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

The graphic features a blue header bar with the text "Master di specializzazione". Below it, the main title "IL CONTROLLO DI GESTIONE" is displayed in large, bold, blue letters. At the bottom, there is a call-to-action button with the text "Scopri di più >".

Tra le **prospettive della Riforma per i soggetti Ires** spicca nell'articolo 6 del D.D.L., il tema del **riordino della disciplina di compensazione intersoggettiva** tra perdite e utili, specie se tale compensazione avviene a seguito di **operazioni straordinarie**.

In modo particolare è attenzionato il **tetto del patrimonio netto**, che, insieme al test di vitalità, costituisce un **baluardo dell'attuale articolo 172, comma 7, Tuir**.

Come è noto la norma attuale fissa come **limite quantitativo al trasferimento delle perdite l'ammontare del patrimonio netto della società** che dette perdite ha realizzato.

Questo limite oggi si rivela **inadeguato**, anche in considerazione degli accadimenti che si sono verificati in questi anni recenti.

In modo particolare non può essere sottaciuto il fatto che il detenere un patrimonio netto di valore positivo (quindi non eroso da perdite oltre il limite legale) non è attualmente un elemento insuperabile e necessario, atteso che il Legislatore ha **permesso un regime di sospensione degli effetti delle perdite** realizzate negli esercizi 2020/2021/2022 con necessaria copertura rispettivamente entro il 2025/2026/2027.

Ma allora, se è legittimo esercitare una attività da parte di una società di capitali che non detiene alcun patrimonio netto, **non si vede il motivo per cui non dovrebbe essere legittimo per quella stessa società eseguire delle fusioni o delle scissioni**, senza la penalizzazione di un impossibile trasferimento delle perdite, il che accadrebbe a causa dell'inesistenza del patrimonio netto.

Anche questi motivi, con ogni probabilità, saranno stati posti alla base dell'obiettivo di cui all'articolo 6, lett. d), del D.D.L. che annuncia la **revisione delle regole tese a contrastare il**

commercio di “bare fiscali”, regole che, come sopra si diceva, oggi si rilevano **inadeguate**.

Ma al di là degli obiettivi della Riforma, è utile analizzare, nella norma attuale, due punti di criticità che attengono al confronto tra patrimonio netto e perdite di esercizio: si tratta di questioni attinenti al tema della **necessaria nettizzazione dei conferimenti o versamenti eseguiti dai soci nei 24 mesi antecedenti** alla data di riferimento della situazione patrimoniale di cui all'[articolo 2501 quater cod. civ..](#)

1) I versamenti “necessari”

Come si diceva sopra, il **test del netto patrimoniale** non è tanto una condizione di trasferibilità della perdita quanto piuttosto un **limite non superabile per il trasferimento della stessa**.

Quindi, in primo luogo, è **necessario eseguire il test di vitalità** e una volta che esso sia positivamente soddisfatto si dovrà **esaminare il tetto massimo di trasferimento della perdita rappresentato dal patrimonio netto della società** che quella perdita ha prodotto, determinato con riferimento all'**ultimo bilancio approvato** o alla **situazione patrimoniale di cui all'[articolo 2501 quater cod. civ..](#)**

Per eseguire questo esame, il patrimonio netto va **depurato dei versamenti eseguiti dai soci a titolo di conferimento, negli ultimi 24 mesi**.

La disposizione è tesa a **scongiurare che tali versamenti siano stati eseguiti al solo fine di rendere trasferibile nella misura massima possibile la perdita** che viceversa non sarebbe stata trasferibile, se non in minimo importo, alla società avente causa della operazione straordinaria.

Ovviamente sono estranei rispetto a questa ipotesi di versamenti, diciamo così “elusivi”, quelli **eseguiti per obbligo di legge**, come i versamenti eseguiti in **conto copertura perdita resi necessari dal ricorrere delle condizioni previste all'[articolo 2482 ter cod. civ..](#)**

Questo passaggio è stato affermato, peraltro, nella [risposta ad istanza di interpello n. 108/2018](#), che esamina proprio i versamenti eseguiti necessariamente per rispettare l'obbligo di ricapitalizzazione dopo aver subito una perdita che ha eroso del tutto il capitale sociale. Sul punto si ritiene che **anche i versamenti di questo genere eseguiti negli anni coperti dal regime di sospensione rientrino tra quelli necessari** (e, quindi, da **non computare nella nettizzazione del patrimonio netto**, non fosse altro perché **la sospensione degli effetti delle perdite di esercizio è una facoltà e non un obbligo**, quindi chi non se ne avvale applica ordinariamente la disciplina di cui all'[articolo 2482 bis](#) e [ter cod. civ.](#)).

2) I versamenti a titolo di finanziamento e l'ammontare del patrimonio netto

Nel test del patrimonio netto vanno valutati anche i “**versamenti eseguiti dai soci, secondo il dato letterale di cui all’articolo 172, comma 7, Tuir.**

È chiaro che con il termine “**versamento**” non si allude ai finanziamenti dei soci, fruttiferi o infruttiferi, con obbligo di restituzione al socio, poiché tali poste sono collocate nel passivo del bilancio e non nel patrimonio netto, ragione per la quale non possono essere considerati.

Ma più complessa è la situazione che si manifesta quando somme, che in origine erano state trasferite dai soci alla società a titolo di finanziamento, vengono poi modificate e diventano poste del patrimonio netto a seguito di **rinunzia alla restituzione**.

Su questo tema **non si registra una chiara presa di posizione da parte della Agenzia delle Entrate**, nonostante il fatto che la rinunzia ai finanziamenti costituisca un evento niente affatto raro nella prassi operativa. In modo particolare il tema riguarda versamenti eseguiti a titolo di **finanziamento antecedentemente alla soglia dei 24 mesi** di cui sopra, ma poi fatti oggetto di rinunzia in una data compresa nell’arco dei 24 mesi antecedenti la data della situazione patrimoniale di cui all’[articolo 2401 quater cod. civ.](#)

La questione da valutare è sostanzialmente la seguente: in presenza di versamenti eseguiti a titolo di finanziamento eseguiti sì in date remote, ma diventati apporti di capitale a seguito di rinuncia alla restituzione entro i 24 mesi di cui sopra, **è da considerare la data del versamento o la data della trasformazione del titolo da debito a capitale?**

Si tratta di un **tema molto delicato per il quale non è facile dare una risposta tranciante**.

Depone a favore della rilevanza, per i fini in questione, della **data dell’effettivo versamento della liquidità a favore della società la considerazione** che la norma ha **obiettivo antielusivo** tendente a scongiurare che versamenti eseguiti in tempi vicini alla fusione abbiano come unico obiettivo il tentativo di trasferire all’incorporante un ammontare più elevato possibile di perdite; sotto questo profilo si potrebbe dimostrare che tale eventualità è **scongiurata** nel caso in cui, ad esempio, l’effettivo versamento sia **stato eseguito in date non sospette e comunque molto tempo prima rispetto al lasso temporale dei 24 mesi**.

AGEVOLAZIONI

Superbonus 90% e concetto di “abitazione principale” a fine lavori

di Silvio Rivetti



La recente [risposta all'interpello 377 del 10.07.2023](#) prende in considerazione la possibilità di riconoscere l'applicabilità del superbonus, nella misura del 90%, alle spese sostenute fino al 31 dicembre 2023 nell'ambito di interventi edilizi avviati a partire dal 1° gennaio 2023, aventi ad oggetto **edifici unifamiliari inagibili acquistati mediante l'agevolaione “prima casa”**.

Prima di esaminare il caso concreto e la soluzione fornite da parte del Fisco, è utile rammentare che l'[articolo 119, comma 8-bis, terzo periodo, D.L. 34/2020](#) richiede, tra le numerose **condizioni** per il riconoscimento del bonus, pure che **l'immobile oggetto degli interventi sia adibito ad “abitazione principale”** da parte del contribuente, persona fisica privata, che sostiene le spese.

Gli **altri requisiti** richiesti dalla norma sono:

- che il contribuente possegga l'immobile a titolo di proprietà o altro diritto reale di godimento;
- e che sia titolare di un **reddito di riferimento non superiore a euro 15.000**, da determinarsi ai sensi del [comma 8-bis](#) dell'articolo 119).

Più nel dettaglio, quanto alla definizione dell'abitazione come “principale”, la [circolare 13/E/2023](#) richiama l'[articolo 10 Tuir](#), per il quale è “principale” l’abitazione posseduta dalla persona fisica per proprietà o altro diritto reale, in cui essa o i suoi familiari dimorino abitualmente.

Premesso che il luogo di dimora abituale coincide con il **concetto di residenza** civilistica [ex articolo 43, comma 2, cod. civ.](#), dimostrabile anche per **fatti** (mentre il requisito di **dimora anagrafica** ai sensi dell'[articolo 3 D.P.R. 223/1989](#), rilevante ai fini della “prima casa”, come si vedrà, si dimostra con le **iscrizioni anagrafiche della popolazione residente presso il Comune** – circolare 18/E/2013, par. 3.11.3), nel caso esaminato il contribuente sottolinea che l’abitazione in parola, acquistata fruendo delle agevolazioni “prima casa”, richiede **significativi interventi**

edilizi di demolizione e ricostruzione, essendo sostanzialmente un rudere inagibile privo di tetto e solai; e s'interroga se la spettanza del superbonus come sopra indicato possa essere confermata per tali lavori, anche se l'abitazione potrà dirsi "principale" solo alla fine dei lavori stessi (ricorrendo, per inciso, tutti gli altri requisiti di cui al cennato comma 8-bis).

La **risposta positiva fornita dell'Agenzia delle Entrate** – per la quale l'aliquota di detrazione al 90% per le spese edilizie sostenute nel 2023 compete, purché l'immobile unifamiliare sia adibito ad "abitazione principale" al termine degli interventi – apre però il campo alla riflessione, circa il necessario coordinamento tra quanto sin qui trattato e le **norme disciplinanti l'agevolazione "prima casa"**, in caso di acquisto dell'immobile sito in un **Comune diverso**.

Com'è noto, ai sensi della lettera a) del comma 1 della Nota II-bis all'articolo 1 Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/1986, TUR, l'acquirente che non abbia già la propria residenza nel Comune ove è sito l'immobile "prima casa" acquistato, deve **rendere dichiarazione d'intenti nel rogito di voler stabilire entro 18 mesi dall'atto di acquisto la propria residenza nel Comune ove è ubicato l'immobile medesimo**, a pena di decadenza; e poi deve effettivamente trasferire la propria residenza anagrafica (circolare 18/E/2013 citata) nel rispetto di tale termine.

Ai sensi del comma 10-ter dell'articolo 119, come introdotto dal D.L. 77/2021, si noti poi che **tale termine è stato prorogato a 30 mesi**, laddove il trasferimento della residenza faccia riferimento a immobili oggetto di interventi super-ecobonus di cui al comma 1 lettere a), b) e c) dell'articolo 119: e quindi **riguardi pure gli immobili qualificabili come ruderii** ai sensi del comma 1-quater del citato articolo 119 (ossia in quelli privi di APE iniziale perché sprovvisti di copertura), per i quali il superbonus compete purché vengano realizzati anche **interventi di isolamento termico, pure in connessione a opere di demolizione e ricostruzione**, con raggiungimento finale della classe energetica di fascia A ([circolare 23/E/2022](#), punto 2.4).

Peraltro, acquistato l'immobile diruto in un Comune ove è necessario trasferire la residenza anagrafica, è da aver presente che:

- **l'agevolazione "prima casa"** spetterà anche se la residenza non venga trasferita esattamente nell'immobile oggetto dei lavori ancora interminati, ma in **altro immobile sito nello stesso Comune**, purché nei termini (circolare n. 19/E/2001, par. 2.1.2), e **anche se l'immobile non è adibito ad "abitazione principale"** ([risoluzione 86/E/2010](#));
- viceversa, il **superbonus nella misura del 90% non potrà dirsi spettante, se non sarà dimostrabile che l'immobile è effettivamente l'abitazione "principale"** del contribuente (ossia un immobile idoneo all'uso abitativo, terminati i lavori) e nel quale il contribuente effettivamente dimori abitualmente.

Il coordinamento delle regole sopra richiamate induce a ritenere che possa implicitamente individuarsi nei **trenta mesi** dall'atto di acquisto il termine ideale entro cui **dover completare i lavori sulla "prima casa" unifamiliare**, ai fini della spettanza del superbonus: potendosi riferire a tale termine l'adempimento dell'onere probatorio, gravante sul contribuente circa la

sussistenza dei presupposti dell'agevolazione, dell'aver adibito proprio tale abitazione a "principale" in quanto, evidentemente, completata post lavori e idonea all'uso: con prova che può facilmente confezionarsi mediante **trasferimento della residenza esattamente nella "prima casa" in parola, nei trenta mesi dal rogito.**

RISCOSSIONE

Rottamazione: no alla compensazione

di Arianna Semeraro

Master di specializzazione

**PROFESSIONISTI PER LA GESTIONE D'IMPRESA E
LA PREVENZIONE DELLA CRISI**

Scopri di più >

Le rate previste per il perfezionamento della **rottamazione-quater** introdotta con la Legge di Bilancio 2023 possono essere pagate **esclusivamente con modalità previste dalla norma**.

Questo comporta che il relativo pagamento non può avvenire mediante la **compensazione** con crediti tributari o commerciali di cui il contribuente è titolare.

Questo quanto affermato dall'Agenzia delle entrate nella [risposta ad interpello n. 372](#) pubblicata il 7 luglio scorso.

In particolare, l'istante che premette di voler aderire alla rottamazione *quater* richiedeva la possibilità di **utilizzare un credito Iva** di cui disponeva in compensazione "orizzontale", ai sensi dell'[articolo 17, comma 1, D.Lgs. 241/1997](#), per il pagamento di tutti i debiti che risultano dall'adesione alla definizione agevolata in parola.

Secondo la tesi dell'istante, infatti, nel caso di specie non opera il **divieto prescritto dall'articolo 31, comma 1, D.L. 78/2010** che inibisce le compensazioni "orizzontali" in presenza di **debiti iscritti a ruolo**, di importo superiore a 1.500 euro, il cui termine di pagamento è scaduto.

Come noto, [l'articolo 1, commi 231-252 della Legge di Bilancio 2023](#) ha previsto una nuova definizione agevolata dei carichi affidati agli agenti della riscossione tra il 1° gennaio 2000 ed il 30 giugno 2022.

La norma dispone che i debiti risultanti dai singoli **carichi affidati agli agenti della riscossione** dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022 possono essere "**rottamati**" ed estinti corrispondendo esclusivamente le somme richieste a titolo di imposte nonché quelle previste a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notificazione della cartella di pagamento.

Sono quindi **stralciate** le somme richieste a titolo di interessi e di sanzioni, gli interessi di mora

di cui all'[articolo 30 D.P.R. 602/1973](#), e le somme maturate a titolo di **aggio** ai sensi dell'[articolo 17 D.Lgs. 112/1999](#).

L'importo complessivamente determinato potrà essere versato:

- in **unica soluzione** entro il 31 ottobre 2023; ovvero
- in un **massimo di 18 rate**, di cui le prime due dovranno essere ciascuna pari al 10% delle somme complessivamente dovute da versare con scadenza rispettivamente del 31 ottobre 2023 e del 30 novembre 2023; il restante importo dovuto pari all'80% del totale sarà versato nelle restanti rate prescelte di pari importo alle seguenti scadenze: il 28 febbraio; il 31 maggio; il 31 luglio; il 30 novembre di ciascun anno.

Da ultimo, con riferimento alle **modalità di versamento**, il comma 242 stabilisce che il pagamento delle somme dovute per la definizione può essere effettuato:

1. mediante **domiciliazione sul conto corrente** eventualmente indicato dal debitore con le modalità determinate dall'agente della riscossione nella comunicazione di cui al comma 241?
2. mediante **moduli di pagamento precompilati**, che l'agente della riscossione è tenuto ad allegare alla comunicazione di cui al comma 241?
3. presso gli **sportelli** dell'agente della riscossione».

Ed è proprio sulle modalità di pagamento che si instaura l'annotato documento di prassi richiesto da un contribuente che **intendeva** procedere al **pagamento** mediante la **compensazione orizzontale**.

Istituto, quest'ultimo, che consiste nella possibilità di **compensare i debiti tributari con controcrediti** del contribuente risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche. Si hanno due tipologie di compensazione fiscale:

- **compensazioni verticali** (o "interne"), ovvero le c.d. compensazioni "imposta da imposta", ossia quelle compensazioni attuate all'interno della medesima tipologia di imposta;
- **compensazioni orizzontali** (o "esterne"), ovvero quelle che consentono di compensare imposte di natura diversa, ad esempio, un credito Iva con un debito Ires e/o contributivo.

Tuttavia, l'Agenzia ha risolto la questione in maniera molto chiara e senza lasciare ulteriori spiragli: la **compensazione orizzontale non è un metodo di pagamento previsto dalla normativa di riferimento della rottamazione quater** e dunque non può essere utilizzata.

Viene quindi fatto divieto di utilizzare crediti fiscali e commerciali di spettanza del contribuente per procedere al pagamento e quindi al perfezionamento della definizione agevolata dei ruoli.

Afferma testualmente l'Agenzia: “*Con ogni evidenza, dunque, ai fini del valido perfezionamento della definizione in parola, il pagamento va eseguito esclusivamente con le modalità enunciate dal citato comma 242, che non contemplano il versamento e la compensazione tramite Modello F24 disciplinate dall'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997.*”

In conclusione, l'Agenzia delle entrate afferma che per i contribuenti che intendono avvalersi della rottamazione *quater non è possibile utilizzare il proprio credito Iva*, né qualunque altro credito tributario, e neppure i **crediti “commerciali”** di cui eventualmente dispongono, **per pagare** gli importi dovuti per il valido **perfezionamento** della misura citata.