CIRCOLARE N. 16/E

Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 28 giugno 2024

OGGETTO*: *Articolo 1, commi da 94 a 98, della legge 30 dicembre 2023, n. 213 (legge di bilancio 2024), e articolo 4, commi 2 e 3, del decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39 (c.d. "decreto Agevolazioni"), convertito, con modificazioni, dalla legge 23 maggio 2024, n. 67 – Modifiche alle procedure di compensazione di crediti di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

INDICE

PREMESSA **3**

1 OBBLIGO DI UTILIZZO DEI SOLI SERVIZI TELEMATICI MESSI A DISPOSIZIONE DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE IN CASO DI COMPENSAZIONE **4**

2 ESCLUSIONE DALLA FACOLTÀ DI AVVALERSI DELLA COMPENSAZIONE IN PRESENZA DI CARICHI DI IMPORTO SUPERIORE A 100.000 EURO **9**

2.1. Debiti che concorrono al raggiungimento dei 100.000 euro 11

2.2. Crediti per i quali opera l'esclusione dalla facoltà di avvalersi della compensazione 18

2.3. Ripristino della facoltà di avvalersi della compensazione 21

2.4. Coordinamento con il divieto alle compensazioni di cui all'articolo 31 del d.l. n. 78 del 2010 24

PREMESSA

L'articolo 1 della legge 30 dicembre 2023, n. 213[1] (c.d. "legge di bilancio 2024"), con i commi da 94 a 98, introduce misure di razionalizzazione e di contrasto all'evasione riguardanti la disciplina delle compensazioni di crediti recata dall'articolo 11, comma 2, del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66[2], e dall'articolo 37, commi 49 e seguenti, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223[3].

In tema di compensazione dei crediti fiscali, è successivamente intervenuto l'articolo 4, commi 2 e 3, del decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39[4] (c.d. "decreto Agevolazioni"), che ha sostituito il comma 49-*quinquies* dell'articolo 37 del citato d.l. n. 223 del 2006.

Con la presente circolare si forniscono le istruzioni operative agli Uffici, per garantirne l'uniformità di azione, esaminando nell'ambito dei corrispondenti paragrafi:

1. l'obbligo generalizzato di effettuare la compensazione dei crediti per mezzo dei servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate (articolo 1, comma 95, della legge di bilancio 2024), anche con riferimento ai crediti maturati nei confronti dell'Istituto nazionale della previdenza sociale e dell'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro (articolo 1, commi 94, lettera a, 97, lettera a, e 98, della legge di bilancio 2024);
2. l'esclusione, a decorrere dal 1° luglio 2024, dalla facoltà di avvalersi della compensazione dei crediti[5] in presenza di iscrizioni a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, nonché di carichi affidati all'agente della riscossione relativi ad atti comunque emessi dall'Agenzia delle entrate in base alle norme vigenti, ivi compresi quelli per atti di

[1] Recante "*Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2024 e bilancio pluriennale per il triennio 2024-2026*".
[2] Convertito, con modificazioni, dalla legge 23 giugno 2014, n. 89.
[3] Convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248.
[4] Convertito, con modificazioni, dalla legge 23 maggio 2024, n. 67.
[5] Per la tipologia dei crediti per i quali opera l'esclusione si veda il paragrafo 2.2.

recupero emessi ai sensi dell'articolo 1, commi da 421 a 423, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, e dell'articolo 38-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, di importo complessivamente superiore a 100.000 euro (articolo 4, commi 2 e 3, del decreto Agevolazioni).

L'illustrazione delle disposizioni di cui sopra tiene conto, fra l'altro, dei contenuti della documentazione relativa ai lavori parlamentari, con particolare riguardo alle relazioni e ai *dossier* della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica[6].

1 OBBLIGO DI UTILIZZO DEI SOLI SERVIZI TELEMATICI MESSI A DISPOSIZIONE DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE IN CASO DI COMPENSAZIONE

L'articolo 11 del d.l. n. 66 del 2014, rubricato "*Riduzione dei costi di riscossione fiscale*"[7], prevede, anche per finalità di controllo, specifiche modalità di trasmissione dei modelli di pagamento F24 comprendenti crediti da compensare. In particolare, in base alle disposizioni previgenti all'applicazione della norma in commento, i versamenti di cui all'articolo 17[8] del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, sono effettuati:

---

[6] Si tratta, in particolare, del *dossier* relativo al disegno di legge di bilancio, presentato con Atto Senato n. 926 (di seguito "AS 926"), e dei *dossier* relativi al disegno di legge di approvazione del d.l. n. 39 del 2024, presentati dalla Presidenza del Consiglio dei ministri alle Camere, rispettivamente con Atto Camera n. 1809 (di seguito "AC 1809") e con Atto Senato n. 1092 (di seguito solo "AS 1092").

[7] Si rammenta che l'articolo 11 del d.l. n. 66 del 2014 dispone la revisione delle condizioni del servizio di accoglimento delle deleghe di pagamento (attività di riscossione), inclusi i versamenti effettuati mediante modello F24, in modo da assicurare una riduzione di spesa (si veda la relazione illustrativa al disegno di legge di conversione del d.l. n. 66 del 2014, presente nel *dossier* relativo all'Atto Camera 2433). In particolare, il citato articolo 11, comma 2, nella formulazione vigente a decorrere dal 1° luglio 2024, dispone che, «*fermi restando i limiti già previsti da altre disposizioni vigenti in materia, i versamenti di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, sono eseguiti (...) esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, nel caso in cui siano effettuate delle compensazioni*».

[8] L'articolo 17, comma 1, del d.lgs. n. 241 del 1997 – come da ultimo modificato dall'articolo 3, comma 1, del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124 – prevede che i «*contribuenti eseguono versamenti unitari delle*

- esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, nel caso in cui il saldo finale sia di importo pari a zero (cosiddetti "modelli F24 a saldo zero");
- anche mediante i servizi telematici messi a disposizione dagli intermediari della riscossione convenzionati con l'Agenzia delle entrate, nel caso in cui il saldo finale sia di importo positivo.

Per effetto delle modifiche apportate a tale norma dal comma 95[9] dell'articolo 1 della legge di bilancio 2024, tutti i versamenti unitari da effettuare mediante l'utilizzo di crediti in compensazione, a decorrere dal 1° luglio 2024[10], devono essere eseguiti «*esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate*»[11].

La norma in commento, pertanto, estende – a partire dal 1° luglio 2024 – l'obbligo di utilizzo dei soli servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate per tutti i versamenti unitari da effettuare per mezzo della compensazione di crediti di qualsiasi natura e importo. L'obbligo sussiste, quindi, anche nel caso in cui la compensazione dei crediti con i debiti sia solo parziale, con modello F24 non a "saldo zero". In linea con la *ratio* normativa sottesa alla specifica disposizione in commento, deve ritenersi che tale obbligo si estenda anche alla compensazione "verticale", che interviene nell'ambito dello stesso

---

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. Tale compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva. 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».

[9] Il comma 95 prevede che all'«*articolo 11, comma 2, del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 giugno 2014, n. 89, sono apportate le seguenti modificazioni: a) la lettera a) è sostituita dalla seguente: "a) esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, nel caso in cui siano effettuate delle compensazioni"; b) la lettera b) è abrogata*».

[10] Il comma 96 prevede che «*le disposizioni di cui ai commi 94 e 95 si applicano a decorrere dal 1° luglio 2024*».

[11] Tale obbligo trova applicazione per tutti i versamenti effettuati a decorrere dal 1° luglio 2024, a prescindere dalla circostanza che i debiti o i crediti indicati nel modello F24 siano relativi ai tributi che scaturiscono da presupposti, dichiarazioni o istanze concernenti periodi antecedenti alla suddetta data.

tributo (ad esempio “acconti IRES con saldi IRES a credito”), nel caso in cui questa venga esposta nel modello F24.

In caso di delega con compensazione e saldo maggiore di zero, pertanto, laddove la stessa venga eseguita in data uguale o successiva al 1° luglio 2024, potranno essere utilizzati solo i servizi telematici messi a disposizione dall’Agenzia delle entrate, non rilevando:

- l’eventuale prenotazione effettuata entro il 30 giugno 2024 tramite i servizi telematici messi a disposizione dagli intermediari della riscossione convenzionati;
- l’eventuale invio del modello F24 all’intermediario in data anteriore al 1° luglio 2024.

Rientra, inoltre, nell’obbligo generalizzato di utilizzo dei servizi telematici messi a disposizione dall’Agenzia delle entrate la delega con compensazione e saldo maggiore di zero eseguita il 1° luglio 2024, per effetto del rinvio del termine di versamento del 30 giugno 2024 (che quest’anno scade la domenica) al primo giorno lavorativo successivo, secondo quanto previsto dall’articolo 7, comma 1, lettera h), del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70[12].

Esempio n. 1

Si ipotizzi che, a seguito della liquidazione periodica dell’IVA di giugno 2024, la società Alfa risulti a debito per un importo pari a 4.000 euro. Alfa vorrebbe saldare tale IVA a debito ricorrendo:

- alla compensazione del credito IVA annuale 2023, non confluito nelle liquidazioni periodiche del 2024, per un importo pari a 3.000 euro;
- al versamento della quota restante, pari a 1.000 euro, tramite addebito della somma sul proprio conto corrente.

[12] Convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106.

In virtù del ricorso alla compensazione, Alfa sarà tenuta a presentare il relativo modello di pagamento F24 entro il 16 luglio 2024 esclusivamente per mezzo dei servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate.

In virtù della previsione di cui al comma 96[13], si ritiene che per i versamenti fino al 30 giugno 2024 resti impregiudicata la facoltà di utilizzo dei servizi telematici messi a disposizione dagli intermediari della riscossione convenzionati qualora dal modello di versamento F24 risulti, previa compensazione, un saldo positivo da versare.

A partire dal 1° luglio 2024 sussiste, invece, un obbligo generalizzato di utilizzo dei servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate per i modelli di pagamento F24 con cui è operata la compensazione (anche parziale) di crediti. Tale obbligo sussiste, a decorrere dalla medesima data, anche per l'utilizzo in compensazione dei crediti indicati all'articolo 1, comma 94, lettera a)[14], della legge di bilancio 2024, ossia i crediti maturati:

- a titolo di contributi nei confronti dell'Istituto nazionale della previdenza sociale (INPS);
- a titolo di premi e accessori nei confronti dell'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro (INAIL).

Con riguardo all'utilizzo dei crediti maturati nei confronti dell'INPS e dell'INAIL, l'articolo 1, comma 97, lettera a)[15], della legge di bilancio 2024 – per

---

[13] Si veda la nota n. 10.

[14] L'articolo 1, comma 94, lettera a), della legge di bilancio 2024 dispone che, all'articolo 37, comma 49-*bis*, del d.l. n. 223 del 2006, dopo le parole *«quadro RU della dichiarazione dei redditi»* sono inserite le seguenti: *«nonché dei crediti maturati a titolo di contributi e premi nei confronti, rispettivamente, dell'Istituto nazionale della previdenza sociale e dell'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro».*

[15] L'articolo 1, comma 97, lettera a), della legge di bilancio 2024 stabilisce che all'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, dopo il comma 1, sono inseriti i seguenti: *«1*-bis*. La compensazione dei crediti di qualsiasi importo maturati a titolo di contributi nei confronti dell'INPS può essere effettuata: a) dai datori di lavoro non agricoli a partire dal quindicesimo giorno successivo a quello di scadenza del termine mensile per la trasmissione in via telematica dei dati retributivi e delle informazioni necessarie per il calcolo dei contributi da cui il credito emerge o dal quindicesimo giorno successivo alla sua presentazione, se tardiva, ovvero dalla data di notifica delle note di rettifica passive; b) dai datori di lavoro che versano la contribuzione agricola unificata per la manodopera agricola a decorrere dalla data di scadenza del versamento relativo alla dichiarazione di manodopera agricola da cui il credito emerge; c) dai lavoratori*

effetto dell'inserimento dei nuovi commi 1-*bis* e 1-*ter* nell'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997 – ha introdotto ulteriori condizioni, le cui decorrenze e modalità applicative, ai sensi del comma 98[16] dell'articolo 1 della legge di bilancio 2024, saranno definite, anche in maniera progressiva, con appositi provvedimenti adottati d'intesa dal Direttore dell'Agenzia delle entrate, dal Direttore generale dell'INPS e dal Direttore generale dell'INAIL[17].

autonomi iscritti alle gestioni speciali degli artigiani ed esercenti attività commerciali e dai liberi professionisti iscritti alla Gestione separata presso l'INPS di cui all'articolo 2, comma 26, della legge 8 agosto 1995, n. 335, a decorrere dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi da cui il credito emerge. Resta impregiudicata la verifica sulla correttezza sostanziale del credito compensato. Sono escluse dalle compensazioni le aziende committenti per i compensi assoggettati a contribuzione alla suddetta Gestione separata presso l'INPS. 1-ter. *La compensazione dei crediti di qualsiasi importo per premi e accessori maturati nei confronti dell'INAIL può essere effettuata a condizione che il credito certo, liquido ed esigibile sia registrato negli archivi del predetto Istituto*».

[16] L'articolo 1, comma 98, della legge di bilancio 2024 prevede che, con «*provvedimenti adottati d'intesa dal direttore dell'Agenzia delle entrate, dal direttore generale dell'INPS e dal direttore generale dell'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro (INAIL) sono definite la decorrenza dell'efficacia, anche progressiva, delle disposizioni di cui alla lettera a) del comma 94 e alla lettera a) del comma 97 e le relative modalità di attuazione*».

[17] Si veda la relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2024, AS 926, nella parte in cui è precisato che tale intervento consente di effettuare "*controlli preventivi automatizzati sui crediti utilizzati in compensazione, già in fase di elaborazione dei modelli F24, allo scopo di contrastare l'utilizzo di crediti inesistenti*".

2 ESCLUSIONE DALLA FACOLTÀ DI AVVALERSI DELLA COMPENSAZIONE IN PRESENZA DI CARICHI DI IMPORTO SUPERIORE A 100.000 EURO

L'articolo 1, comma 94, lettera b)[18], della legge di bilancio 2024 ha introdotto – con decorrenza dal 1° luglio 2024[19] – il comma 49-*quinquies* all'articolo 37 del d.l. n. 223 del 2006, che stabilisce un limite all'utilizzo in compensazione dei crediti di cui all'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997 (di seguito anche "inibizione alle compensazioni") ulteriore rispetto al vigente divieto di compensazione di cui all'articolo 31, comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122[20].

La richiamata disposizione di cui al comma 49-*quinquies* dell'articolo 37 del d.l. n. 223 del 2006 è stata successivamente sostituita ad opera del comma 2 dell'articolo 4 del decreto Agevolazioni, con decorrenza sempre dal 1° luglio 2024[21].

---

[18] L'articolo 1, comma 94, lettera b), della legge di bilancio 2024 prevede che all'articolo 37 del d.l. n. 223 del 2006, dopo il comma 49-*quater*, è inserito il seguente: «*49-quinquies. In deroga all'articolo 8, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, per i contribuenti che abbiano iscrizioni a ruolo per imposte erariali e relativi accessori o accertamenti esecutivi affidati agli agenti della riscossione per importi complessivamente superiori a euro 100.000, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione, è esclusa la facoltà di avvalersi della compensazione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. La previsione di cui al periodo precedente cessa di applicarsi a seguito della completa rimozione delle violazioni contestate. Si applicano le disposizioni dei commi 49*-ter *e 49*-quater *ai meri fini della verifica delle condizioni di cui al presente comma*».

[19] Il comma 96 prevede che «*le disposizioni di cui ai commi 94 e 95 si applicano a decorrere dal 1° luglio 2024*». La decorrenza riguarda l'esecuzione delle deleghe di pagamento F24 contenenti le compensazioni, a prescindere dalla data di scadenza, anche anteriore al 1° luglio 2024, del termine di pagamento dei carichi affidati all'agente della riscossione.

[20] Si vedano, in ordine al coordinamento tra le due disposizioni, i chiarimenti resi nel paragrafo 2.4.

[21] In base all'articolo 4, comma 3, del d.l. n. 39 del 2024, le disposizioni del comma 2 si applicano a decorrere dal 1° luglio 2024. Si rammenta che il comma 1 del medesimo articolo 4 ha, inoltre, introdotto la sospensione della compensazione dei crediti da *bonus* edilizi di cui all'articolo 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, presenti sulla piattaforma telematica di cui al comma 7 del medesimo articolo, in presenza di «*iscrizioni a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, nonché iscrizioni a ruolo o carichi affidati agli agenti della riscossione relativi ad atti comunque emessi dall'Agenzia delle entrate in base alle norme vigenti, ivi compresi quelli per atti di recupero emessi ai sensi dell'articolo 1, commi da 421 a 423, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, e dell'articolo 38*-bis *del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, per importi complessivamente superiori a euro 10.000, per i quali sia già decorso il trentesimo giorno dalla*

La nuova formulazione del citato comma 49-*quinquies*, in particolare, stabilisce che, in deroga all'articolo 8, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente)[22], «*per i contribuenti che abbiano iscrizioni a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, nonché iscrizioni a ruolo o carichi affidati agli agenti della riscossione relativi ad atti comunque emessi dall'Agenzia delle entrate in base alle norme vigenti, ivi compresi quelli per atti di recupero emessi ai sensi dell'articolo 1, commi da 421 a 423, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, e dell'articolo 38*-bis *del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, per importi complessivamente superiori a euro 100.000, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e non siano in essere provvedimenti di sospensione, è esclusa la facoltà di avvalersi della compensazione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, fatta eccezione per i crediti indicati alle lettere e), f) e g) del comma 2 del medesimo articolo 17. La previsione di cui al primo periodo non opera con riferimento alle somme oggetto di piani di rateazione per i quali non sia intervenuta decadenza. Sono fatte salve le previsioni di cui al quarto periodo dell'articolo 31, comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122. Qualora non siano applicabili le disposizioni di cui al primo periodo, resta ferma l'applicazione del citato articolo 31 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78. Si applicano le*

scadenza dei termini di pagamento e non siano in essere provvedimenti di sospensione o per i quali sia intervenuta decadenza dalla rateazione». Le modalità di attuazione e la decorrenza di tale sospensione saranno definite con regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400 (cfr. articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del decreto Agevolazioni).

[22] L'esclusione della facoltà di utilizzo in compensazione dei crediti in commento è prevista dal legislatore in deroga all'articolo 8, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (cosiddette "*Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*"), secondo cui l'«*obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione*». Oltre ai casi di cui alla norma in commento, la deroga a tale principio – e, pertanto, l'esclusione dall'utilizzo in compensazione dei crediti – riguarda anche il caso di contribuenti ai quali sia stato notificato un provvedimento di cessazione della partita IVA, oppure di esclusione della partita IVA dalla banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie, ai sensi dell'articolo 35, comma 15-*bis*, del decreto IVA (si vedano i commi 2-*quater* e 2-*quinquies* dell'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997).

disposizioni dei commi 49-ter *e 49*-quater *ai meri fini della verifica delle condizioni di cui al presente comma*».

Nei successivi sottoparagrafi sono fornite le prime istruzioni operative riguardanti, rispettivamente:

- le somme affidate all'agente della riscossione che concorrono al raggiungimento della soglia di 100.000 euro;
- i crediti per i quali è esclusa la facoltà della compensazione "orizzontale";
- il ripristino della facoltà di avvalersi della compensazione;
- il coordinamento con il divieto alla compensazione "orizzontale" di cui all'articolo 31 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78[23].

2.1. Debiti che concorrono al raggiungimento dei 100.000 euro

Ai fini del raggiungimento della soglia di 100.000 euro, rilevano gli importi relativi ai carichi affidati all'agente della riscossione concernenti le imposte erariali e i relativi accessori, quelli affidati all'agente della riscossione relativi ad atti comunque emessi dall'Agenzia delle entrate in base alle norme vigenti, ivi comprese le somme oggetto degli atti di recupero. A titolo esemplificativo, vi rientrano:

a) le imposte dirette, l'imposta sul valore aggiunto, l'imposta di registro e le altre imposte indirette;
b) le somme recuperate a fronte dell'utilizzo, in tutto o in parte, in compensazione, dei crediti non spettanti o inesistenti risultanti dagli atti di cui all'articolo 1, commi da 421 a 423, della legge n. 311 del 2004

[23] Convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122.

(c.d. "legge finanziaria 2005")[24], emessi prima del 30 aprile 2024[25], e da quelli di cui all'articolo 38-*bis* del DPR n. 600 del 1973[26], emessi a partire da tale data[27];

c) le somme accessorie alle precedenti, come le sanzioni e gli interessi (esclusi quelli di mora e gli oneri di riscossione).

Tali importi contribuiscono al raggiungimento della citata soglia a condizione che per gli stessi:

- sia scaduto il termine di pagamento del debito;
- non siano in essere provvedimenti di sospensione di qualsiasi genere;
- non siano in essere piani di rateazione.

La norma non fa distinzioni riguardo ai ruoli ordinari o straordinari, né alle iscrizioni a ruolo a titolo definitivo oppure a titolo provvisorio.

In ordine alla scadenza da considerare, si precisa che, con riguardo alle somme iscritte a ruolo, occorre fare riferimento al termine di pagamento della cartella notificata al contribuente e, in relazione agli accertamenti esecutivi emessi

[24] In base all'articolo 1, commi 421 e 422, della legge finanziaria 2005, per la riscossione dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione ai sensi dell'articolo 17 d.lgs. n. 241 del 1997, nonché per il recupero delle relative sanzioni e interessi, l'Agenzia delle entrate può emanare apposito atto di recupero motivato da notificare al contribuente con le modalità previste dall'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973. In caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, delle somme dovute entro il termine assegnato dall'ufficio, comunque non inferiore a sessanta giorni, si procede alla riscossione coattiva con le modalità previste dal decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, con l'impossibilità di avvalersi, per il pagamento delle somme dovute, della compensazione di cui all'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997.

[25] Per effetto di quanto previsto all'articolo 1, comma 4, lettera a), del decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, fermi restando gli effetti per gli atti emessi precedentemente, dal 30 aprile 2024 sono abrogate le disposizioni di cui all'articolo 1, commi da 421 a 423, della legge finanziaria 2005.

[26] L'articolo 38-*bis* del DPR n. 600 del 1973 – introdotto dall'articolo 1, comma 2, lettera b), del decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13 – stabilisce che «*per la riscossione dei crediti non spettanti o inesistenti utilizzati, in tutto o in parte, in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, l'ufficio può emanare apposito atto di recupero motivato da notificare al contribuente con le modalità previste dagli articoli 60 e 60*-ter» del DPR n. 600 del 1973 (comma 1, lettera a) e che «*il pagamento delle somme dovute deve essere effettuato per intero entro il termine per presentare ricorso senza possibilità di avvalersi della compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n 241. In caso di mancato pagamento entro il suddetto termine, le somme dovute in base all'atto di recupero, anche se non definitivo, sono iscritte a ruolo ai sensi dell'articolo 15*-bis *del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602*» (comma 1, lettera d).

[27] In base all'articolo 41, comma 2, del d.lgs. n. 13 del 2024, l'articolo 1 del medesimo decreto si applica con riferimento agli atti emessi a partire dal 30 aprile 2024.

ai sensi dell'articolo 29, comma 1[28], del d.l. n. 78 del 2010, ordinariamente al decorso del trentesimo giorno dal termine ultimo per il pagamento degli stessi accertamenti. In caso di tempestiva proposizione del ricorso avverso l'avviso di accertamento esecutivo, pertanto, contribuisce al raggiungimento della soglia di 100.000 euro anche il carico affidato ai sensi del citato articolo 29 del d.l. n. 78 del 2010, in conseguenza del mancato pagamento degli importi dovuti a titolo provvisorio ai sensi dell'articolo 15[29] del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602. Tale importo non rileva, tuttavia, in vigenza di provvedimenti di sospensione giudiziale di cui all'articolo 47[30] del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, oppure di sospensione amministrativa di cui all'articolo 39[31] del DPR n. 602 del 1973[32].

Per effetto di quanto stabilito dal secondo periodo del comma 49-*quinquies* dell'articolo 37 del d.l. n. 223 del 2006, introdotto dall'articolo 4, comma 2, del

---

[28] L'articolo 29, comma 1, del d.l. n. 78 del 2010 prevede che «*l'avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni, devono contenere anche l'intimazione ad adempiere, entro il termine di presentazione del ricorso, all'obbligo di pagamento degli importi negli stessi indicati, ovvero, in caso di tempestiva proposizione del ricorso ed a titolo provvisorio, degli importi stabiliti dall'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 (...)*». Tali atti «*divengono esecutivi decorso il termine utile per la proposizione del ricorso e devono espressamente recare l'avvertimento che, decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, è affidata in carico agli agenti della riscossione anche ai fini dell'esecuzione forzata (...)*».

[29] L'articolo 15, primo comma, del DPR n. 602 del 1973 prevede che le «*imposte, i contributi ed i premi corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi, nonché i relativi interessi, sono iscritti a titolo provvisorio nei ruoli, dopo la notifica dell'atto di accertamento, per un terzo degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati*».

[30] Il d.lgs. n. 546 del 1992, all'articolo 47, rubricato "*Sospensione dell'atto impugnato*", prevede, al comma 1, che il ricorrente, «*se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere alla corte di giustizia tributaria di primo o di secondo grado presso la quale è pendente il giudizio, ovvero adita ai sensi dell'articolo 62*-bis *la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato notificata alle altre parti (...)*».

[31] Il DPR n. 602 del 1973 stabilisce, al comma 1 dell'articolo 39, rubricato "*Sospensione amministrativa della riscossione*", che il «*ricorso contro il ruolo di cui all'articolo 19 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, non sospende la riscossione; tuttavia, l'ufficio delle entrate (...) ha facoltà di disporla in tutto o in parte fino alla data di pubblicazione della sentenza della commissione tributaria provinciale* [attualmente commissione di giustizia tributaria di primo grado, *n.d.r.*]*, con provvedimento motivato notificato al concessionario e al contribuente. Il provvedimento può essere revocato ove sopravvenga fondato pericolo per la riscossione*».

[32] Si veda, in senso analogo, la circolare n. 13/E dell'11 marzo 2011, con riferimento al divieto alla compensazione di cui all'articolo 31 del d.l. n. 78 del 2010.

decreto Agevolazioni, l'esclusione della facoltà di avvalersi della compensazione «*non opera con riferimento alle somme oggetto di piani di rateazione per i quali non sia intervenuta decadenza*»[33]. I carichi affidati all'agente della riscossione per i quali è stata concessa la rateazione, ai sensi dell'articolo 19[34] del DPR n. 602 del 1973, non contribuiscono, pertanto, al raggiungimento della soglia di 100.000 euro qualora le rate scadute siano state regolarmente pagate, ovvero quando il mancato o tardivo pagamento delle rate scadute non ha comportato la decadenza dal beneficio del relativo piano di rateazione[35].

Qualora, invece, l'omesso pagamento delle rate scadute sia stato tale da comportare la decadenza dal relativo piano di rateazione (c.d. "decadenza per inadempienza")[36] provocando l'immediata riscuotibilità dell'intero importo iscritto a ruolo, il debito residuo complessivo non pagato contribuisce al raggiungimento della soglia dei 100.000 euro, il cui superamento comporta l'esclusione dalla facoltà di avvalersi della compensazione.

---

[33] In base all'articolo 19, comma 3, del DPR n. 602 del 1973 – come modificato dall'articolo 15-*bis*, comma 1, lett. b), numeri 1 e 2), del decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2022, n. 91 – in caso di «*mancato pagamento, nel corso del periodo di rateazione, di otto rate, anche non consecutive:*

a) il debitore decade automaticamente dal beneficio della rateazione;

b) l'intero importo iscritto a ruolo ancora dovuto è immediatamente ed automaticamente riscuotibile in unica soluzione;

c) il carico non può essere nuovamente rateizzato».

[34] Il DPR n. 602 del 1973 stabilisce, al comma 1 dell'articolo 19, rubricato "*Dilazione di pagamento*", che l'agente della riscossione, «*su richiesta del contribuente che dichiara di versare in temporanea situazione di obiettiva difficoltà, concede per ciascuna richiesta la ripartizione del pagamento delle somme iscritte a ruolo, con esclusione dei diritti di notifica, fino ad un massimo di settantadue rate mensili. Nel caso in cui le somme iscritte a ruolo, comprese in ciascuna richiesta, siano di importo superiore a 120.000 euro, la dilazione può essere concessa se il contribuente documenta la temporanea situazione di obiettiva difficoltà*». Il successivo comma 1-*bis* dispone che, in «*caso di comprovato peggioramento della situazione di cui al comma 1, la dilazione concessa può essere prorogata una sola volta, per un ulteriore periodo e fino a settantadue mesi, a condizione che non sia intervenuta decadenza*».

[35] Al riguardo, dalla relazione tecnica al disegno di legge di approvazione relativo al decreto Agevolazioni, AC 1809, si evince che la finalità della modifica apportata alla norma introdotta dalla legge di bilancio 2024 è quella di incentivare i contribuenti "*a proseguire con il pagamento o a richiedere un nuovo piano di rateazione o, infine, a estinguere, anche parzialmente, i medesimi debiti in carico all'agente della riscossione per potersi avvalere della facoltà di compensazione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241*".

[36] La "decadenza per inadempienza" si concretizza a fronte del mancato pagamento di un determinato numero di rate, anche non consecutive, in ragione della data di presentazione dell'istanza.

In caso di adesione alla definizione agevolata per i debiti contenuti nei carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022 (c.d. "Rottamazione-*quater*")[37], per la quale sia in essere il pagamento rateale[38] – l'importo oggetto di definizione non contribuisce al raggiungimento della soglia qualora siano state versate tutte le rate nei termini previsti dal piano di rateazione[39]. La decadenza dalla definizione agevolata dovuta all'omesso, insufficiente o tardivo versamento superiore a cinque giorni di una delle rate comporta, invece, che l'ammontare di tutto il carico residuo affidato all'agente della riscossione rilevi a tal fine[40].

L'esistenza di carichi affidati all'agente della riscossione che precludono la compensazione può essere verificata dai contribuenti interessati non solo riscontrando le cartelle e gli atti ad essi notificati, ma anche consultando la situazione debitoria, ossia l'elenco delle cartelle e degli atti relativi al proprio codice fiscale, visualizzabile nella propria "area riservata" del sito di Agenzia delle

[37] Si tratta della definizione agevolata di cui all'articolo 1, commi da 231 a 252, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023), riguardante debiti che «*possono essere estinti senza corrispondere le somme affidate all'agente della riscossione a titolo di interessi e di sanzioni, gli interessi di mora di cui all'articolo 30, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, ovvero le sanzioni e le somme aggiuntive di cui all'articolo 27, comma 1, del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, e le somme maturate a titolo di aggio ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, versando le somme dovute a titolo di capitale e quelle maturate a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notificazione della cartella di pagamento*» (comma 231).

[38] In base all'articolo 1, comma 232, della legge di bilancio 2023, il pagamento delle somme oggetto della definizione agevolata «*è effettuato in unica soluzione, entro il 31 ottobre 2023, ovvero nel numero massimo di diciotto rate, la prima e la seconda delle quali, ciascuna di importo pari al 10 per cento delle somme complessivamente dovute ai fini della definizione, con scadenza rispettivamente il 31 ottobre e il 30 novembre 2023 e le restanti, di pari ammontare, con scadenza il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2024*».

[39] Si veda, in senso analogo, la risposta a istanza di interpello n. 54 del 28 febbraio 2024, con riferimento al superamento del limite di 1.500 euro che comporta il divieto alla compensazione di cui all'articolo 31 del d.l. n. 78 del 2010.

[40] In base all'articolo 1, comma 244, della legge di bilancio 2023, in caso di «*mancato ovvero di insufficiente o tardivo versamento, superiore a cinque giorni, dell'unica rata ovvero di una di quelle in cui è stato dilazionato il pagamento delle somme (...), la definizione non produce effetti e riprendono a decorrere i termini di prescrizione e di decadenza per il recupero dei carichi oggetto di dichiarazione. In tal caso, relativamente ai debiti per i quali la definizione non ha prodotto effetti, i versamenti effettuati sono acquisiti a titolo di acconto dell'importo complessivamente dovuto a seguito dell'affidamento del carico e non determinano l'estinzione del debito residuo, di cui l'agente della riscossione prosegue l'attività di recupero*».

entrate-Riscossione oppure richiedibile tramite i canali disponibili nel medesimo sito o agli sportelli dell'agente della riscossione.

Esempio n. 2

Per la società Alfa l'agente della riscossione ha in carico esclusivamente un ruolo di pagamento riguardante la contestazione di omesso pagamento dell'IVA, risultante da un controllo automatizzato effettuato dall'Agenzia delle entrate ai sensi dell'articolo 54-*bis* del decreto IVA. L'importo totale del ruolo, comprensivo di imposte, interessi e sanzioni è pari a 130.000 euro. A seguito di specifica richiesta effettuata da Alfa all'inizio dell'anno 2023, l'agente della riscossione ha concesso la dilazione del pagamento, ai sensi dell'articolo 19 del DPR n. 602 del 1973, in 72 rate mensili di pari importo. In tal caso, qualora Alfa abbia omesso, anche anteriormente al 1° luglio 2024 (data dalla quale si applicano le disposizioni di cui al richiamato comma 49-*quinquies* dell'articolo 37), il pagamento di un numero di rate:

- fino a 7[41], non è prevista la decadenza dal beneficio della rateazione, né, conseguentemente, l'esclusione dalla facoltà di utilizzo in compensazione dei crediti; la società, pertanto, potrà continuare a utilizzare in compensazione i crediti (di natura agevolativa) maturati, al ricorrere degli specifici requisiti di fruizione previsti;
- pari o superiore a 8, anche non consecutive, previste dal piano di rateazione, decade automaticamente dal beneficio della rateazione e l'intero importo iscritto a ruolo, al netto delle rate già versate, diventa immediatamente e automaticamente riscuotibile in unica soluzione da parte dell'agente della riscossione[42]; ipotizzando, ad esempio, che l'ammontare residuo del ruolo (al netto degli importi già versati) risulti essere pari a 110.000 euro, la società Alfa non potrà avvalersi

[41] Per le rateazioni presentate dal 16 luglio 2022 la decadenza si concretizza al mancato pagamento di otto rate anche non consecutive (cfr. l'articolo 19, comma 3, del DPR n. 602 del 1973).
[42] Si veda l'articolo 19, comma 3, del DPR n. 602 del 1973, citato nella nota n. 33.

della compensazione orizzontale, salvo che la stessa non provveda al pagamento dei debiti (si veda, al riguardo, il successivo paragrafo 2.3).

Esempio n. 3

Per l'impresa individuale Tizio, l'agente della riscossione ha in carico:

- un ruolo conseguente a un controllo automatizzato *ex* articolo 36-*bis* del DPR n. 600 del 1973, il cui importo, pari a 15.000 euro, non è stato pagato entro le scadenze previste;
- dei ruoli per imposte erariali di importo complessivo pari a 120.000 euro, affidati nel periodo 1° gennaio 2000 - 30 giugno 2022, oggetto di definizione agevolata "Rottamazione-*quater*", per 90.000 euro, con pagamento in 18 rate.

Tizio ha pagato regolarmente le prime quattro rate della "Rottamazione-*quater*"[43] e dovrà versare entro il 31 luglio 2024 la quinta rata di 4.500 euro[44].

Qualora Tizio non paghi tale importo entro il 5 agosto 2024[45], la definizione agevolata non produrrà effetti e l'agente della riscossione provvederà al recupero dell'intero ammontare del carico affidatogli, pari a 120.000 euro, al netto delle prime quattro rate versate ai fini della definizione. L'importo residuo del carico affidato all'agente della riscossione, pari a 93.000 euro[46], contribuirà al raggiungimento della soglia di 100.000 euro.

---

[43] Per il caso di specie Tizio ha versato le prime due rate, ognuna di importo pari a 9.000 euro, entro il 31 ottobre 2023 e il 30 novembre 2023, e la terza e quarta rata, ognuna di importo pari a 4.500 euro, entro, rispettivamente, il 28 febbraio e il 31 maggio 2024. Nell'esempio riportato, per ragioni di semplicità, si prescinde dal calcolo degli interessi da rateazione.

[44] Per le scadenze e il calcolo degli importi dovuti, si veda la nota n. 38.

[45] Si veda la previsione di cui all'articolo 1, comma 244, della legge di bilancio 2023, citata nella nota n. 40, nella parte in cui viene previsto che la definizione agevolata non produce effetti in caso di mancato, insufficiente o tardivo versamento, superiore a cinque giorni, dell'unica rata o di una delle rate in cui è stato dilazionato il pagamento.

[46] L'importo residuo è pari alla differenza tra 120.000 euro, ossia l'importo del carico affidato all'agente della riscossione, e 27.000 euro, ossia la somma delle prime quattro rate pagate ai fini della definizione agevolata (si veda la nota n. 40).

In tal caso, dal 6 agosto 2024, qualora il ruolo di 15.000 euro risulti ancora in carico all'agente della riscossione, Tizio non potrà fruire della compensazione, in quanto l'importo complessivo dei debiti iscritti a ruolo, pari a 108.000[47] euro, supera la soglia prevista dalla novella in commento. Sono fatte salve, per Tizio, le ipotesi di rimozione delle cause di esclusione dalla facoltà di utilizzo in compensazione di cui al successivo paragrafo 2.3.

2.2. Crediti per i quali opera l'esclusione dalla facoltà di avvalersi della compensazione

Al sussistere delle condizioni normativamente previste alla data di trasmissione del modello F24, per il contribuente è esclusa la facoltà di avvalersi della compensazione "orizzontale" dei crediti ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997. Fa eccezione – per effetto della nuova formulazione del comma 49-*quinquies* dell'articolo 37 del d.l. n. 223 del 2006, apportata dall'articolo 4, comma 2, del decreto Agevolazioni – la compensazione dei crediti di cui al comma 2 del citato articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, maturati nei confronti di INPS e INAIL. Al riguardo si precisa che, laddove operi il descritto divieto di compensazione, non è consentito esporre nella medesima delega di pagamento sia crediti INPS o INAIL sia crediti per i quali opera l'inibizione alla compensazione.

Si ricorda che l'anzidetto limite di 100.000 euro deve intendersi come un limite assoluto e, quindi, anche nel caso in cui il contribuente abbia crediti di importo superiore a quello dei carichi affidati, non potrà effettuare alcuna compensazione se non provvede prima al pagamento del debito scaduto. La disposizione configura, quindi, un obbligo di preventiva estinzione del debito, almeno nella misura necessaria a ridurre il medesimo nel limite della soglia di 100.000 euro, fatti salvi gli ulteriori limiti disposti dall'articolo 31, comma 1, del d.l. n. 78 del 2010.

[47] Pari alla somma di 93.000 euro e 15.000 euro.

A titolo esemplificativo e non esaustivo, al verificarsi delle condizioni previste dalla novella normativa, al contribuente è, pertanto, inibita la compensazione:

- dei crediti relativi alle imposte erariali (ad esempio quelli maturati ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta sul valore aggiunto e dell'imposta di registro);
- del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo[48];
- del credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno[49];
- del credito d'imposta a favore di imprese che effettuano investimenti per l'acquisto di beni strumentali nuovi (c.d. "Industria 4.0")[50];
- dei crediti relativi a *bonus* edilizi;
- degli altri crediti di natura agevolativa.

I contribuenti che maturano i crediti nei confronti di INPS e INAIL, invece, potranno utilizzare in compensazione gli stessi, ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, anche in presenza di somme affidate all'agente della riscossione per importi complessivamente superiori a 100.000 euro[51].

Ai fini della verifica del rispetto delle disposizioni di cui al comma 49-*quinquies*[52], l'Agenzia delle entrate può avvalersi della procedura di sospensione dell'esecuzione delle deleghe di pagamento di cui ai commi 49-*ter* e 49-*quater*[53].

---

[48] Si tratta dei crediti di cui all'articolo 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, così come sostituito dall'articolo 1, comma 35, della legge 23 dicembre 2014, n. 190.

[49] Sono i crediti di cui all'articolo 1, commi da 98 a 108, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (c.d. "legge di stabilità 2016").

[50] Si tratta dei crediti di cui all'articolo 1, commi 1051 e seguenti, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (c.d. "legge di bilancio 2021"), come modificato dall'articolo 1, comma 44, della legge 30 dicembre 2021, n. 234 (c.d. "legge di bilancio 2022").

[51] In tal senso, la relazione illustrativa del disegno di legge relativo all'approvazione del d.l. n. 39 del 2024, AC 1809, prevede che i crediti relativi ai contributi previdenziali e assistenziali, nonché quelli relativi ai premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, "*possono essere utilizzati in compensazione anche dai soggetti che abbiano iscrizioni a ruolo rilevanti, superiori alla soglia fissata dalla norma*".

[52] Il comma 49-*quinquies* dell'articolo 37 del d.l. n. 223 del 2006, come riformulato dall'articolo 4, comma 2, del decreto Agevolazioni, prevede, all'ultimo periodo, che si «*applicano le disposizioni dei commi 49-*ter *e 49-*quater *ai meri fini della verifica delle condizioni di cui al presente comma*».

[53] I commi 49-*ter* e 49-*quater* dell'articolo 37 del d.l. n. 223 del 2006 prevedono quanto segue: «*49-*ter. *L'Agenzia delle entrate può sospendere, fino a trenta giorni, l'esecuzione delle deleghe di pagamento di*

Nell'ipotesi in cui, dopo l'eventuale sospensione, non dovessero emergere elementi idonei per confermare lo scarto della delega, si ricorda che, in base al medesimo comma 49-*ter* dell'articolo 37 del d.l. n. 223 del 2006, «*la delega è eseguita e le compensazioni e i versamenti in essa contenuti sono considerati effettuati alla data stessa della loro effettuazione*».

Esempio n. 4

L'agente della riscossione ha in carico, per la società Beta, il ruolo riguardante un atto di recupero di un credito d'imposta inesistente, emesso dall'Agenzia delle entrate ai sensi dell'articolo 1, comma 421, della legge n. 311 del 2004, per un ammontare complessivo di 110.000 euro. In relazione a tale ruolo è stata notificata una cartella, che non è oggetto di un provvedimento di sospensione, né di una rateazione. Il termine ultimo entro cui effettuare il

---

cui agli articoli 17 e seguenti del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, contenenti compensazioni che presentano profili di rischio, al fine del controllo dell'utilizzo del credito. Se all'esito del controllo il credito risulta correttamente utilizzato, ovvero decorsi trenta giorni dalla data di presentazione della delega di pagamento, la delega è eseguita e le compensazioni e i versamenti in essa contenuti sono considerati effettuati alla data stessa della loro effettuazione; diversamente la delega di pagamento non è eseguita e i versamenti e le compensazioni si considerano non effettuati. In tal caso la struttura di gestione dei versamenti unificati di cui all'articolo 22 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, non contabilizza i versamenti e le compensazioni indicate nella delega di pagamento e non effettua le relative regolazioni contabili. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabiliti i criteri e le modalità di attuazione del presente comma (...). 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 giorni 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 (...)*».
Per le procedure di sospensione dell'esecuzione delle deleghe di pagamento si rinvia al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 28 agosto 2018, prot. n. 195385/2018.

pagamento delle somme richieste con la predetta cartella è il 25 luglio 2024, che non viene, tuttavia, rispettato dal contribuente.

In esito alla liquidazione periodica dell'IVA, inoltre, per Beta risulta un'IVA a debito di 20.000 euro in relazione al secondo trimestre 2024, da versare entro il 20 agosto 2024. Allo stesso tempo, la società ha maturato un credito d'imposta agevolativo, che vorrebbe utilizzare in compensazione "orizzontale" per saldare tale importo a debito.

Qualora Beta faccia spirare il termine di pagamento del 25 luglio 2024, senza che per il ruolo sia intervenuta una sospensione o sia in essere una rateazione, alla stessa sarà inibita la compensazione dei crediti maturati con il debito IVA del secondo trimestre 2024, in occasione della scadenza del 20 agosto 2024.

In tal caso, Beta dovrà saldare l'importo a debito dell'IVA facendo ricorso al pagamento integrale dello stesso, ovvero, qualora voglia tornare a fruire della compensazione del credito maturato, la stessa dovrà previamente rimuovere il divieto alle compensazioni secondo le modalità descritte al paragrafo 2.3.

2.3. Ripristino della facoltà di avvalersi della compensazione

Il divieto alla compensazione (*rectius*, l'esclusione dalla facoltà di avvalersi della compensazione) introdotto dalla novella normativa viene meno a partire dalla data in cui l'importo complessivo dei carichi affidati all'agente della riscossione e relativi accessori è ridotto a un ammontare inferiore o pari a 100.000 euro[54], per effetto:

- della sospensione giudiziale o amministrativa dei carichi affidati;
- della concessione, da parte dell'agente della riscossione, di un piano di rateazione finalizzato all'estinzione dei debiti, per il quale non sia intervenuta la decadenza dal beneficio della rateazione;
- del pagamento delle somme dovute.

[54] Restano fermi, in tale evenienza, i limiti disposti dall'articolo 31 del d.l. n. 78 del 2010.

Occorre evidenziare, al riguardo, che la disposizione che subordinava il ripristino della facoltà di avvalersi della compensazione alla «*completa rimozione delle violazioni contestate*» – originariamente introdotta dall'articolo 1, comma 94, lettera b), della legge di bilancio 2024 – non è stata riprodotta nella nuova formulazione del comma 49-*quinquies* dell'articolo 37 del d.l. n. 223 del 2006, prevista dall'articolo 4, comma 2, del d.l. n. 39 del 2024[55].

Il nuovo comma 49-*quinquies* dell'articolo 37 del d.l. n. 223 del 2006, previsto dall'articolo 4, comma 2, del d.l. n. 39 del 2024[56], inoltre, – facendo salve, al terzo periodo, «*le previsioni di cui al quarto periodo dell'articolo 31, comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122*»[57] – consente il pagamento, anche parziale, delle somme affidate per imposte erariali e relativi accessori mediante l'utilizzo in compensazione dei crediti relativi alle stesse imposte[58].

La rimozione, o la riduzione fino a 100.000 euro di importo complessivo, dei carichi affidati all'agente della riscossione per imposte erariali e relativi accessori, potrà, pertanto, essere conseguita dal contribuente anche per mezzo dell'utilizzo in compensazione di crediti concernenti le sole imposte erariali[59].

---

[55] In tal senso, la relazione illustrativa del disegno di legge relativo all'approvazione del d.l. n. 39 del 2024, contenuto nell'AC 1809, precisa che "*gli effetti della previsione normativa cessano di applicarsi qualora il contribuente paghi, anche parzialmente, i debiti iscritti a ruolo o affidati all'agente della riscossione, determinandone la riduzione al di sotto dell'ammontare di centomila euro*".

[56] Il comma 49-*quinquies* dell'articolo 37 del d.l. n. 223 del 2006, come introdotto dall'articolo 4, comma 2, del d.l. n. 39 del 2024, prevede, al terzo periodo, che sono fatte salve «*le previsioni di cui al quarto periodo dell'articolo 31, comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122*».

[57] L'articolo 31, comma 1, del d.l. n. 78 del 2010, avente a oggetto il divieto di compensazione dei crediti di cui all'articolo 17, comma 1, del d. lgs. n. 241 del 1997, per imposte erariali, fino a concorrenza dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori superiore a 1.500 euro e per cui è scaduto il termine di pagamento, prevede, al quarto periodo, che è «*comunque ammesso il pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori mediante la compensazione dei crediti relativi alle stesse imposte (...)*».

[58] Si veda, in tal senso, la relazione illustrativa al disegno di legge di approvazione del d.l. n. 39 del 2024, AS 1092.

[59] Si tratta del pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori mediante la compensazione dei crediti relativi alle stesse imposte, secondo le modalità stabilite dal decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 10 febbraio 2011 (cfr. anche la risoluzione n. 18/E del 21 febbraio 2011).

Per gli atti di recupero di crediti non spettanti o inesistenti utilizzati, in tutto o in parte, in compensazione – emessi ai sensi dell'articolo 1, commi da 421 a 423, della legge finanziaria 2005, oppure ai sensi dell'articolo 38-*bis* del DPR n. 600 del 1973 – restano, tuttavia, ferme le specifiche disposizioni normative[60] che non consentono, ai fini della loro definizione, di avvalersi della compensazione di cui all'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997[61]. I debiti riguardanti tali atti, pertanto, ai fini della rimozione dell'inibizione in esame, dovranno essere estinti o ridotti esclusivamente per mezzo del relativo pagamento senza compensazione.

Esempio n. 5

L'impresa individuale Tizio – di cui all'esempio n. 3 – decaduto dalla definizione agevolata "Rottamazione-*quater*" ha la possibilità di rimuovere l'inibizione alle compensazioni dei crediti agevolativi maturati mediante il pagamento del ruolo in misura tale da ridurre la somma complessiva dei carichi affidati all'agente della riscossione a un importo pari o inferiore alla soglia di 100.000 euro. Considerato che l'importo complessivo dei debiti iscritti a ruolo del contribuente è pari a 108.000 euro, il pagamento integrale della somma di 15.000 euro del ruolo, ovvero la compensazione di tale somma con crediti erariali ai sensi dell'articolo 31, comma 1, quarto periodo, del d.l. n. 78 del 2010, facendo ridurre l'importo complessivo dei carichi a 93.000 euro, determina la rimozione del divieto e, conseguentemente, il ripristino del diritto di Tizio a utilizzare l'importo dei crediti agevolativi maturati in compensazione con i debiti non iscritti a ruolo.

Esempio n. 6

[60] L'impossibilità di avvalersi della compensazione è stabilita:
- per gli atti di recupero emessi prima del 30 aprile 2024, dall'articolo 1, comma 422, della legge finanziaria 2005;
- per gli atti di recupero emessi dal 30 aprile 2024, dall'articolo 38-*bis*, comma 1, lettera d), del DPR n. 600 del 1973.

[61] Si tratta del pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori mediante la compensazione dei crediti relativi alle stesse imposte, secondo le modalità stabilite dal decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 10 febbraio 2011 (cfr. anche la risoluzione n. 18/E del 21 febbraio 2011).

La società Beta – di cui all'esempio n. 4 – al fine di fruire della possibilità di estinguere il debito IVA di 20.000 euro tramite compensazione, non potendo assolvere il debito riguardante l'atto di recupero mediante la compensazione, è tenuta a pagare il debito almeno nella misura necessaria a ridurre l'importo complessivo delle somme iscritte a ruolo nel limite della soglia di 100.000 euro. Conseguentemente, per effetto della rimozione dell'inibizione alle compensazioni, potrà compensare il debito IVA di 20.000 euro, utilizzando il credito agevolativo di cui dispone.

2.4. Coordinamento con il divieto alle compensazioni di cui all'articolo 31 del d.l. n. 78 del 2010

Il novellato comma 49-*quinquies* dell'articolo 37 del d.l. n. 223 del 2006 stabilisce, al quarto periodo, che, ove non si applichi il sopra descritto divieto alle compensazioni, «*resta ferma l'applicazione dell'articolo 31 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78*». In altri termini, ove l'ammontare dei carichi affidati all'agente della riscossione sia superiore a 1.500 euro, ma non superiore a 100.000 euro, trova applicazione l'articolo 31, comma 1, del d.l. n. 78 del 2010; qualora, invece, l'ammontare dei carichi affidati all'agente della riscossione sia superiore a 100.000 euro si rende applicabile il solo articolo 37, comma 49-*quinquies*, del d.l. n. 223 del 2006.

Il divieto alle compensazioni introdotto dalla legge di bilancio 2024, e ridefinita dal decreto Agevolazioni, pertanto, si differenzia dal divieto di compensazione di cui all'articolo 31, comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78[62] – tutt'ora vigente – secondo cui «*la compensazione dei crediti di cui all'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, relativi alle imposte erariali, è vietata fino a concorrenza dell'importo dei debiti, di*

[62] Convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122.

ammontare superiore a millecinquecento euro, iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, e per i quali è scaduto il termine di pagamento».

Le due disposizioni si connotano, infatti, per caratteristiche e modalità applicative diverse previste dal legislatore; in particolare:

- ai sensi dell'articolo 31, comma 1, del d.l. n. 78 del 2010, opera il divieto di compensazione dei crediti erariali in presenza di carichi affidati all'agente della riscossione per imposte erariali e relativi oneri accessori di ammontare superiore a 1.500 euro[63];
- in forza del nuovo comma 49-*quinquies* dell'articolo 37 del d.l. n. 223 del 2006, come introdotto dall'articolo 4, comma 2, del d.l. n. 39 del 2024, sussiste il divieto di utilizzo in compensazione *ex* articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997 di tutti i crediti (erariali e di natura agevolativa), fatta eccezione per i crediti indicati alle lettere e), f) e g) del comma 2 dell'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, in presenza dei carichi affidati all'agente della riscossione di cui al medesimo comma 49-*quinquies* per importi complessivamente superiori a 100.000 euro.

L'inibizione alle compensazioni introdotta dalla novella normativa si differenzia dal divieto di compensazione di cui al citato articolo 31, comma 1, del d.l. n. 78 del 2010, prima di tutto, perché vieta l'utilizzo in compensazione non solo dei crediti relativi alle imposte erariali[64], ma anche di quelli aventi natura agevolativa.

Conseguentemente, se l'iscrizione a ruolo per debiti relativi a imposte erariali e accessori di ammontare complessivo superiore a 1.500 euro impedisce la compensazione dei soli crediti erariali (fino a quando tali debiti non vengano completamente estinti), l'affidamento di carichi all'agente della riscossione per

[63] Si veda la circolare n. 4/E del 15 febbraio 2011, paragrafo 12.

[64] Il divieto di compensazione di cui all'articolo 31, comma 1, del d.l. n. 78 del 2010 riguarda i soli crediti relativi alle imposte erariali, ossia quelli che nascono quando il prelievo erariale (anche mediante autoliquidazione) è effettuato in misura superiore al dovuto, e non anche i crediti agevolativi riconosciuti *ex lege* al verificarsi di determinate condizioni (si vedano, in tal senso, le risposte a istanza di interpello n. 451 del 1° luglio 2021, n. 331 del 21 giugno 2022 e n. 439 del 28 settembre 2023).

importi superiori a 100.000 euro, in base alla novella normativa, inibisce la compensazione "orizzontale"[65] di crediti di qualsiasi natura (erariali e di natura agevolativa), fatti salvi i crediti indicati alle lettere e), f), e g) del comma 2 dell'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997. Resta ferma, come detto, in tali ipotesi, la possibilità, ai sensi dell'articolo 31, comma 1, quarto periodo, del d.l. n. 78 del 2010, di estinguere i ruoli per debiti relativi a imposte erariali mediante l'utilizzo in compensazione dei soli crediti della stessa natura al fine di ridurre l'ammontare delle iscrizioni a ruolo a un importo pari o inferiore alla soglia di 100.000 euro e, conseguentemente, consentire l'utilizzo in compensazione dei crediti agevolativi.

***

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Ernesto Maria Ruffini
(firmato digitalmente)

[65] La compensazione verticale è, invece, sempre consentita (cfr., in tal senso, anche la circolare n. 13/E dell'11 marzo 2011, paragrafo 6, in relazione ad analoga disposizione).