

Compensazioni orizzontali e verticali in cerca di “conferme”

di Alessandro Gulisano (*) e Nicola Saraco (**)

L'istituto della compensazione dei crediti tributari ha subito, nel corso degli ultimi anni, importanti revisioni che hanno comportato, per la generalità dei contribuenti, rilevanti attività di monitoraggio interno al fine di evitare di incorrere in aspetti sanzionatori ricollegabili ad indebite compensazioni. L'Agenzia delle entrate non ha ancora fugato le numerose incertezze emerse tra gli operatori del settore nei primi periodi di applicazione delle nuove disposizioni, anche se, di recente, attraverso un intervento non ufficiale, parrebbe aver maturato un generale orientamento in linea con quanto ipotizzato da taluni qualificati commentatori. Tuttavia, non tutti i dubbi risultano, allo stato attuale, concretamente risolti.

1. Premessa

L'art. 3, comma 3, del D.L. n. 50/2017, modificando l'art. 37, comma 49-bis, del D.L. n. 223/2006, ha sancito l'obbligo, per i soggetti titolari di partita IVA, di trasmissione dei **Modelli F24 esclusivamente mediante i servizi telematici** messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate (*Entratel* o *Fisconline*), qualora riportanti **compensazioni orizzontali** di crediti relativi a imposte sui redditi e relative addizionali, a ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito, all'IRAP, all'IVA ed ai crediti da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi, a prescindere dall'entità del credito (totale o parziale) oggetto, appunto, di compensazione.

Successivamente, con la risoluzione n. 68/E del 9 giugno 2017, l'Amministrazione finanziaria ha individuato (i) un elenco di crediti per i quali sussisteva già l'obbligo di transito tramite i sistemi informatici dell'Agenzia, (ii) un nuovo elenco di crediti il cui utilizzo necessita ora dei servizi telematici anzidetti e, infine, (iii) un ulteriore elenco per le compensazioni per le quali

non sussisterebbe l'obbligo di utilizzare esclusivamente i canali telematici *Entratel* o *Fisconline*.

Tale risoluzione ha ingenerato dubbi tra gli operatori del settore, con particolare riferimento a talune c.d. **compensazioni “verticali” o “interne”**, le quali, successivamente all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 175/2014, necessitano di **obbligatoria esposizione in F24**. Infatti, gli scarsi chiarimenti sull'argomento e le poco chiare disposizioni normative, hanno sortito diverse preoccupazioni tra i contribuenti circa la soggezione di talune compensazioni “verticali” alle limitazioni apparentemente previste soltanto per le c.d. compensazioni “orizzontali”.

2. Quadro normativo di riferimento

Il tema delle compensazioni è stato caratterizzato, negli ultimi anni, da diverse **restrizioni e monitoraggi**. Ciò, con tutta probabilità, è stato dovuto ad un utilizzo crescente dello strumento compensativo da parte di taluni contribuenti ed una conseguente maggiore attenzione da parte dell'ente deputato al controllo, ossia l'Agenzia

(*) Dottore commercialista e Revisore legale - *Partner Legaltax Studio legale e Tributario*.

(**) Avvocato - *Associate Legaltax Studio legale e Tributario*.

delle entrate. La necessità di utilizzare sempre di più i crediti di natura fiscale deriva certamente dalla volontà delle imprese e dei professionisti di ottimizzare l'utilizzo della liquidità ed evitare di accumulare crediti di imposta per i quali i tempi dei rimborsi possono divenire eccessivamente lunghi. Alle legittime condotte tributarie si sono, nel corso degli anni, tuttavia, affiancate politiche illegittime; ciò ha obbligato il legislatore ad adoperarsi tramite interventi normativi e regolamentari volti a limitare l'utilizzo indebito di crediti fiscali.

Il quadro normativo attuale in materia di compensazioni è particolarmente confuso in quanto, accanto alle diverse disposizioni applicabili, è necessario accostare e considerare i numerosi e (talvolta) poco dirimenti interventi di prassi. Ma andiamo con ordine.

In primo luogo occorre precisare che le compensazioni possono distinguersi in:

- (i) compensazioni "verticali" (o "interne"); e
- (ii) compensazioni "orizzontali" (o "esterne").

Le **compensazioni "verticali"** sono le c.d. compensazioni "imposta da imposta", ossia quelle compensazioni attuate all'interno della medesima tipologia di imposta. Ad esempio, la compensazione di un credito IRES con un debito IRES.

Le **compensazioni "orizzontali"** sono quelle che consentono di compensare imposte di natura diversa, ad esempio, un credito IVA (1) con un debito IRES e/o contributivo. Le modalità di utilizzo di queste ultime tipologie sono disciplinate, in linea generale, dall'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997.

2.1. Compensazioni "orizzontali"

Giova evidenziare che le compensazioni c.d. orizzontali possono essere effettuate fino ad un **limite massimo di euro 700.000 annui** (2), salvo specifiche deroghe normative (3). Giova, inoltre, evidenziare come il c.d. Decreto anticrisi, D.L. n. 78/2010, al fine di arginare fenomeni fraudolenti, abbia introdotto una disposizione particolarmente impattante dal punto di vista tecnico-pratico, non tanto per le piccole e medie imprese quanto, a parere degli scriventi, per i soggetti di rilevanti dimensioni. Infatti, l'art. 31 del citato Decreto preclude la compensazione

c.d. orizzontale in caso di **debiti iscritti a ruolo** per importi superiori ad **euro 1.500**, qualora il termine di pagamento sia scaduto.

Ad inasprire tale scenario è intervenuto, di recente, l'art. 3, comma 3, D.L. n. 50/2017, modificando l'art. 37, comma 49-*bis*, D.L. n. 223/2006, avente chiare finalità di monitoraggio degli utilizzi di somme in compensazione. A tale riguardo si segnala come, in forza di tale ultima disposizione, i **Modelli F24** presentati dai soggetti titolari di partita IVA, riportanti compensazioni orizzontali di crediti relativi a imposte sui redditi e relative addizionali, a ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito, all'IRAP, all'IVA e ai crediti da indicare nel **quadro RU della dichiarazione dei redditi**, di qualsiasi importo, debbano essere trasmessi esclusivamente mediante i **servizi telematici** dell'Agenzia delle entrate (**Entratel o Fisconline**). Lo stesso art. 3 del D.L. n. 50/2017, attraverso il comma 1, ha, altresì, ridotto (4) a 5.000 euro il limite entro il quale poter compensare orizzontalmente i crediti senza la necessaria apposizione del c.d. **visto di conformità** (5) ovvero di sottoscrizione alternativa da parte dei soggetti che esercitano il controllo contabile. Prima di tale modifica il predetto limite risultava essere pari ad euro 15.000, mentre, a decorrere dalle "dichiarazioni presentate dal 24 aprile 2017" (6) tale limite è stato, come detto, ridotto ad euro 5.000.

Alla luce di quanto fin qui rilevato, per quel che attiene le c.d. compensazioni orizzontali, parrebbe possibile riassumere lo stato attuale dell'arte come segue: è consentito effettuare compensazioni orizzontali (ossia compensare crediti e debiti relativi ad imposte diverse) fino ad un massimo di 700 mila euro annui (salvo specifiche deroghe normative); non è comunque possibile effettuare compensazioni orizzontali qualora la società/ente/professionista abbia debiti iscritti a ruolo e scaduti superiori ad euro 1.500 (c.d. preclusione all'autocompensazione); non è possibile compensare in via orizzontale importi superiori ad euro 5.000 se la dichiarazione dalla quale emerge il credito non è munita di visto di conformità o di sottoscrizione alternativa da parte dei soggetti che esercitano il controllo contabile.

(1) Si pensi alle società strutturalmente a credito IVA per la tipologia di *business* tipico di alcuni settori industriali/commerciali.

(2) Ai sensi dell'art. 34, Legge n. 388/2000.

(3) Si pensi, ad esempio, al c.d. *Art Bonus*, di cui all'art. 1 del D.L. n. 83/2014 dove, al comma 4, si precisa che "non si applicano i limiti di cui [...] all'art. 34 della Legge 23 dicembre

2000, n. 388".

(4) Intervenendo sull'art. 1, comma 574, della Legge 27 dicembre 2013, n. 147.

(5) Cfr. art. 35, D.Lgs. n. 214/1997.

(6) Cfr. risoluzione dell'Agenzia delle entrate 4 maggio 2017, n. 57/E.

2.2. Compensazioni “verticali”

Diverso e apparentemente meno complicato è l'ambito applicativo riguardante le c.d. compensazioni verticali, in particolare quelle delle **imposte sostitutive e ritenute alla fonte** versate mensilmente dai sostituti d'imposta. La disciplina di riferimento era, fino a qualche anno fa, l'art. 1, del D.P.R. n. 445/1997, il quale al comma 1 prevedeva che in caso di versamento di ritenute alla fonte in misura superiore rispetto alla somma dovuta, il sostituto potesse scomputare l'eccedenza dai versamenti successivi. L'art. 15 del D.Lgs. n. 175/2014 è intervenuto abrogando il citato comma 1 dell'art. 1, D.P.R. n. 445/1997 e adeguando il comma 4 del predetto art. 1, nel senso di consentire la compensazione delle imposte sostitutive e delle ritenute attraverso il transito obbligatorio dai modelli di pagamento F24.

Pertanto, a decorrere dal 1° gennaio 2015 (7), le compensazioni verticali di imposte sostitutive e ritenute che risultano versate in eccedenza nei mesi precedenti, possono essere utilizzate in compensazione verticale previa esposizione nel **Mod. F24** (nella colonna “crediti”) di appositi codici tributo, con l'aggravio che, a seguito della modifica operata dal precitato art. 3, comma 3, D.L. n. 50/2017, il Mod. F24 deve essere necessariamente trasmesso tramite i **canali telematici** dell'Agenzia delle entrate (**Entratel o Fisconline**). In precedenza e fino al 31 dicembre 2014, qualora un sostituto d'imposta avesse versato, ad esempio, una ritenuta d'acconto ad un professionista in eccesso rispetto al dovuto, l'eccedenza risultava scomputabile da eventuali successive ritenute da versare nei mesi successivi, indicando nella colonna a debito del Mod. F24 la differenza tra l'eccedenza precedente ed il debito del periodo. Tale modalità, a decorrere dal 2015, non è più ammessa. Al riguardo, giova rammentare che l'Agenzia delle entrate, con risoluzione n. 13/E del 10 febbraio 2015, ha istituito nuovi codici tributo da utilizzare con la finalità di monitorare tutte le compensazioni delle eccedenze di imposte sostitutive e ritenute e, al contempo, ha precluso l'utilizzabilità nella colonna “credito” del Mod. F24 di codici tributo che in precedenza venivano utilizzati sia a debito che a credito.

3. Interventi di prassi e dubbi irrisolti

Nel corso degli ultimi anni, il legislatore è intervenuto più volte in materia di compensazioni. Dopo il D.Lgs. n. 175/2014, anche la c.d. compensazione verticale è stata oggetto di interventi di tenore restrittivo volti ad un sempre più stringente monitoraggio delle stesse attraverso gli anzidetti interventi normativi. Giova, pertanto, evidenziare come da una prima lettura della disposizione di riferimento (cfr. art. 15 del D.Lgs. n. 175/2014), visto il mero richiamo in essa contenuto all'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, si sarebbe potuta ipotizzare l'applicabilità delle **restrizioni** previste per le **compensazioni orizzontali** (8) **anche alle compensazioni verticali**. L'Agenzia delle entrate, attraverso la circolare n. 31/E del 30 dicembre 2014, è intervenuta per fornire i primi chiarimenti in relazione alle novità fiscali introdotte con il citato D.Lgs. Con particolare riferimento alle nuove modalità di compensazione verticale delle imposte sostitutive e delle ritenute alla fonte, il paragrafo 6 della citata circolare ha precisato che tale nuova modalità di compensazione non soggiace ai limiti previsti per le compensazioni orizzontali, di fatto risolvendo, ancorché parzialmente, i primi dubbi emersi tra gli operatori del settore. Tuttavia, l'Amministrazione finanziaria, in quella stessa sede, ha “dimenticato” di chiarire il concreto ambito applicativo dell'art. 31 del D.L. n. 78/2010, ossia il **divieto di autocompensazione** in presenza di ruoli scaduti per **importi superiori ad euro 1.500**.

A seguito degli ulteriori dubbi emersi a causa dell'assenza del riferimento alla c.d. autocompensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo per importi superiori ad euro 1.500, l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 73/E del 4 agosto 2015, ha precisato, preliminarmente, che il divieto di autocompensazione riguarda “esclusivamente la compensazione ‘orizzontale’ o ‘esterna’ e non quella ‘verticale’ o ‘interna’” ed ha ribadito che le compensazioni oggetto delle semplificazioni introdotte dall'art. 15 del D.Lgs. n. 175/2014 non sono ascrivibili alle compensazioni orizzontali. Ad ogni modo, ha concluso evidenziando che “le stesse [si pensa con riferimento alle compensazioni verticali, N.d.R.] non

(7) Cfr. art. 15, comma 1, D.Lgs. n. 175/2014.

(8) Ci si riferisce, al riguardo, (i) al divieto di autocompensazione per le iscrizioni a ruolo scadute per importi superiori ad euro 1.500, (ii) al limite di compensazione annuo di euro

700.000, (iii) all'apposizione del visto di conformità ovvero di sottoscrizione alternativa da parte dei soggetti che esercitano il controllo contabile in caso di compensazioni per importi superiori (ad oggi) ad euro 5.000.

soggiacciono, altresì, al divieto di compensazione in presenza di ruoli scaduti”.

Trascorso un anno di rodaggio e adattamento, il legislatore è intervenuto nuovamente attraverso la modifica apportata dal D.L. n. 50/2017, il quale ha, molto sinteticamente, previsto un **obbligo di transito dal Mod. F24 per ogni tipo di compensazione** riguardante i soggetti titolari di partita IVA.

Questo nuovo assetto normativo ha imposto ulteriori riflessioni in seno agli operatori del settore in quanto, se in precedenza le periodiche compensazioni verticali con saldo finale della **delega di pagamento** positiva erano effettuate tramite *home banking*, a seguito della nuova disciplina, stante il dettato normativo, anche tali compensazioni sarebbero dovute transitare attraverso i canali telematici messi a disposizione dall’Agenzia delle entrate. Preme sul punto evidenziare che tale norma risultava immediatamente applicabile, anche alle compensazioni, ad esempio, da effettuare nei giorni immediatamente successivi all’entrata in vigore. La stringente efficacia temporale ha causato difficoltà operative a molte categorie di contribuenti. Si pensi, al riguardo, ai piccoli studi professionali che gestiscono la contabilità esterna di piccole e medie imprese, nonché di artigiani, commercianti e professionisti, ma anche alle società di rilevanti dimensioni che sono dotate di *policy* interne necessarie per la separazione e la standardizzazione delle attività che, da un giorno all’altro, hanno dovuto stravolgere la propria operatività quotidiana e porre in essere una onerosa attività di censimento di tutte le compensazioni verticali ricorrenti o comunque astrattamente utilizzabili in modo tale da bloccarne l’effettuazione ed evitare di incorrere in eventuali sanzioni.

Con qualche mese di ritardo, l’Agenzia delle entrate è intervenuta con un documento di prassi solo in parte, ad avviso degli scriventi, chiarificatore. Infatti, la risoluzione n. 68/E del 9 giugno 2017 ha individuato:

- (i) un **elenco di crediti** (allegato 1 della risoluzione) che, già in passato, obbligavano i contribuenti a presentare il Mod. F24 in via telematica esclusivamente mediante i servizi dell’Agenzia delle entrate (*Entratel* o *Fisconline*);
- (ii) i **codici tributo** il cui utilizzo in compensazione necessita ora, per i soli soggetti titolari di

partita IVA, dei servizi telematici messi a disposizione dall’Agenzia delle entrate (*Entratel* o *Fisconline*), tale elenco è riportato nell’allegato 2 della risoluzione;

(iii) le compensazioni per le quali non sussisterebbe l’obbligo di utilizzare esclusivamente i **servizi telematici** dell’Agenzia. Nella risoluzione, infatti, si precisa che: “L’obbligo, però, non sussiste qualora, nella medesima delega di pagamento, i codici riportati nell’allegato 3, colonna 2, siano utilizzati in compensazione per il pagamento dei tributi identificati con i codici di cui alla colonna 4 del medesimo allegato 3”.

Da ultimo, nel documento di prassi viene rilevato che “tra i codici indicati non sono ricompresi (in quanto esclusi dai nuovi obblighi) i **crediti rimborsati dai sostituti** a seguito di liquidazione del Modello 730 e le somme erogate ai sensi dell’art. 1 del D.L. n. 66 del 2014 e dell’art. 1, commi 12 e ss., della Legge n. 190 del 2014 (c.d. ‘bonus Renzi’). Ciò, ovviamente, laddove la delega di pagamento non esponga anche importi a credito per i quali risulti necessario il rispetto dell’obbligo di cui all’art. 37, comma 49-*bis*, del D.L. n. 223 del 2006”. In tal caso, restano valide le previgenti regole generali di versamento (*i.e.* anche mediante *home banking*).

Le regole operative dettate dall’Amministrazione finanziaria attraverso la risoluzione n. 68/E, volte a risolvere, per quanto possibile, i numerosi dubbi emersi nella prima fase di applicazione, pare non abbiano, in concreto, fugato tutte le principali incertezze, soprattutto per i sostituti d’imposta. Tale analisi è stata oggetto anche di confronti tra gli operatori del settore ed in seno alle principali associazioni di categoria.

In particolare, autorevole dottrina (9) ha osservato che nel caso di utilizzo in compensazione dei codici tributo indicati nell’allegato 3, colonna 4, tale compensazione si considera di tipo “verticale” o “interna” e quindi, pur dovendo essere eseguita utilizzando il Mod. F24, non richiede l’utilizzo dei canali telematici dell’Agenzia. Inoltre, è stato chiarito che in tale ultimo esempio la circolare n. 28/E/2014 aveva precisato che nel caso di compensazioni di tipo “verticale” non è necessaria l’apposizione del “visto di conformità”, pur essendo auspicabile un chiarimento in tal senso da parte dell’Agenzia delle entrate (10).

(9) M. Piazza - A. Scagliarini, “Compensazioni 770 anche senza canali telematici dell’Agenzia”, in *Il Sole - 24 Ore* del 28 giugno 2017.

(10) Cfr. M. Piazza - A. Scagliarini, op. cit.

Ulteriormente, dalla risoluzione n. 68/E emergeva che fra i codici tributo ivi indicati non erano compresi quelli individuati dalla risoluzione n. 13/E/2015, ossia quelli da utilizzare per la **compensazione “interna” di ritenute e imposte sostitutive** operate o versate in eccesso effettuate in corso d’anno. Tali codici tributo riguardavano le compensazioni che, alla luce della citata risoluzione del 2015, avrebbero adesso potuto trovare concreta attuazione solamente previo utilizzo dei canali telematici, ma non necessariamente quelli messi a disposizione dall’Agenzia delle entrate (11).

Dall’analisi sistematica delle circolari e delle risoluzioni dell’Agenzia delle entrate citate fin qui (12), anche in considerazione delle osservazioni emerse in dottrina (13), sembra potersi sostenere che, ancorché non presenti negli allegati della citata risoluzione n. 68/E, sarebbero da qualificare compensazioni “verticali” o “interne” anche le compensazioni evidenziate nella risoluzione n. 13/E/2015 e non richiamate espressamente nella risoluzione n. 68/E. Ciò nonostante quest’ultima risoluzione non abbia chiarito, espressamente, la natura meramente esemplificativa delle ipotesi di compensazioni “verticali” o “interne” proposte nell’allegato 3.

Tuttavia, fino a qualche tempo fa, permaneva il dubbio circa la concorrenza di siffatte compensazioni verticali anche al limite dei 700 mila euro.

3.1. Recenti linee interpretative dell’Agenzia delle entrate

Tutto ciò premesso, si ritiene, a questo punto, opportuno segnalare come, in occasione dell’incontro con la stampa specializzata del 1° febbraio 2018, l’Agenzia delle entrate ha avuto modo di intervenire sulla tematica da ultimo citata. Infatti, in una delle risposte ai quesiti posti,

L’Amministrazione finanziaria ha precisato che i crediti utilizzabili in compensazione tramite F24 contraddistinti dai nuovi (14) **codici tributo 1627 (15), 1628 (16), 1629 (17), 1669 (18) e 1671 (19)** devono essere necessariamente esposti nel **Mod. F24**, così come statuito dall’art. 15 del D.Lgs. n. 175/2014. Ciò premesso, gli esperti dell’Agenzia delle entrate hanno, inoltre, chiarito che “questi crediti, pur se esposti nel Modello F24, possono essere utilizzati **in compensazione esclusivamente ai fini del pagamento delle ritenute** e nei limiti del relativo importo. Altri utilizzi in compensazione non sono ammessi e di conseguenza non si pone neanche il dubbio circa l’applicabilità del limite di 700 mila euro annui (nel senso che si tratta di compensazione per definizione di tipo esclusivamente ‘interno’, alle quali il limite non si applica). Analogamente, non si applica il limite di compensabilità di 700 mila euro ai crediti di cui ai codici tributo 6781, 6782 e 6783 (emergenti dalla dichiarazione), se utilizzati in compensazione ai fini del pagamento di ritenute e imposte sostitutive. Questo limite si applica se, invece, tali crediti sono utilizzati ai fini del pagamento di altri debiti fiscali o contributivi” (20).

Le precisazioni fornite dall’Amministrazione finanziaria in tale sede sono sicuramente molto dettagliate e volte a risolvere alcune incertezze dovute, principalmente, al fatto che tali tipologie di compensazioni e, soprattutto, i codici tributo sopra menzionati non siano stati inclusi nell’allegato 2 e nell’allegato 3 della risoluzione n. 68/E/2017 in precedenza citata. Con tutta probabilità, ed è questo il passaggio mancante nelle risposte dell’Agenzia delle entrate e che è stato rilevato in dottrina (21), tali compensazioni, dal 1° gennaio 2015, hanno acquisito solo una diversa modalità espositiva (22) e, pertanto, non risulterebbero soggiacere all’obbligo di tra-

(11) Cfr. M. Piazza - A. Scagliarini, op. cit.

(12) Cfr. circolare dell’Agenzia delle entrate n. 31/E del 10 dicembre 2014; risoluzione Agenzia delle entrate n. 13/E del 10 febbraio 2015; risoluzione Agenzia delle entrate n. 73/E del 4 agosto 2015; risoluzione Agenzia delle entrate n. 68/E del 9 giugno 2017.

(13) M. Piazza - A. Scagliarini, op. cit.

(14) Istituiti con risoluzione n. 13/E del 10 febbraio 2015.

(15) Denominato “Eccedenza di versamenti di ritenute da lavoro dipendente e assimilati - art. 15, comma 1, lett. b), D.Lgs. n. 175/2014”.

(16) Denominato “Eccedenza di versamenti di ritenute da lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi - art. 15, comma 1, lett. b), D.Lgs. n. 175/2014”.

(17) Denominato “Eccedenza di versamenti di ritenute su redditi di capitale e di imposte sostitutive su redditi di capitale

e redditi diversi - art. 15, comma 1, lett. b), D.Lgs. n. 175/2014”.

(18) Denominato “Eccedenza di versamenti di addizionale regionale all’IRPEF trattenuta dal sostituto d’imposta - art. 15, comma 1, lett. b), D.Lgs. n. 175/2014”.

(19) Denominato “Eccedenza di versamenti di addizionale comunale all’IRPEF trattenuta dal sostituto d’imposta - art. 15, comma 1, lett. b), D.Lgs. n. 175/2014”.

(20) Cfr. *Il Sole - 24 Ore* del 2 febbraio 2018, pag. 15, risposta n. 11.

(21) Cfr. M. Piazza - A. Scagliarini, op. cit.

(22) Tale natura verrebbe indirettamente confermata dalla sanzione teoricamente applicabile in caso di mancata esposizione nel Mod. F24 delle compensazioni suddette (sia se scaturenti da eccedenza di versamento, sia se scaturenti da crediti da dichiarazione), ai sensi dall’art. 15, comma 2-bis, del D.Lgs.

smissione telematica tramite i canali messi a disposizione dall'Agenzia. Tale dubbio, tuttavia, ha comportato, per talune categorie di contribuenti l'interruzione di alcune tipologie di compensazioni, con finalità prudenziali, in attesa di dirimenti interventi interpretativi.

La risposta sopra evidenziata, se chiarisce l'**inapplicabilità del limite di 700 mila euro** alle compensazioni in questione, non interviene espressamente sulla non operatività dell'ulteriore limite in presenza di iscrizioni a ruolo scadute per importi superiori ad euro 1.500, con particolare riferimento all'utilizzo dei crediti risultati da dichiarazione (23).

Dal tenore letterale della risposta sopra citata sembrerebbe potersi sostenere la natura di **compensazioni "interne"** anche dell'utilizzo dei crediti contraddistinti dai **codici tributo 6781, 6782 e 6783**, se utilizzati in compensazione con ritenute e imposte sostitutive. Se tale impostazione fosse ufficialmente confermata, dovrebbe *ex se* ritenersi superato l'ulteriore dubbio circa la **compensabilità** delle predette somme anche in presenza di **iscrizioni a ruolo**, dal momento che l'acclarata natura "interna" consentirebbe di ritenere disapplicati tutti i limiti posti a presidio delle compensazioni "orizzontali".

Inoltre, tra taluni operatori del settore era emerso il dubbio, con specifico riferimento a **ritenute e imposte sostitutive su redditi di capitale e redditi diversi**, nel caso in cui fosse emersa un'eccedenza di versamento in corso d'anno od un credito dalla dichiarazione dei sostituti d'imposta, se tale eccedenza/credito avrebbe dovuto essere compensata attraverso un **criterio "per codice tributo"**. A titolo esemplificativo, si pensi ad un versamento in eccesso di ritenute operate sui capitali corrisposti in dipendenza di assicurazioni sulla vita (contraddistinte dal codice tributo 1680); l'eccedenza suddetta risulterebbe utilizzabile con codice tributo 1629 (o 6783 in

caso di credito emergente dalla dichiarazione dei sostituti d'imposta). Qualora, però, nel periodo successivo vi fosse un debito esclusivamente riferibile all'imposta sostitutiva su redditi di capitale derivanti dai rendimenti delle prestazioni pensionistiche (codice tributo 1711), ci si chiede se tale ultimo debito risulterebbe compensabile con il credito scaturente dall'eccedenza di versamento di cui al codice tributo 1680, in quanto appartenente alla categoria delle ritenute su redditi di capitale e di imposte sostitutive su redditi di capitale e redditi diversi, ovvero occorrerebbe mantenere una distinzione "per codice tributo" e, di conseguenza, il credito di cui al codice tributo 1680 risulterebbe compensabile esclusivamente con un debito emergente dalle medesime ritenute su capitali corrisposti in dipendenza di assicurazioni sulla vita.

4. Conclusioni

Le compensazioni, come anticipato in precedenza, risultano essere uno strumento importante per le società in quanto permettono di ottimizzare le disponibilità finanziarie proprie. Il contesto normativo venutosi a creare negli ultimi anni ha sicuramente ristretto le possibilità di utilizzare parte dei crediti tributari presenti nei bilanci delle imprese. Gli ultimi chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate in occasione dell'incontro con la stampa specializzata del 1° febbraio 2018 sono indubbiamente volti a precisare gli **effettivi ambiti di applicazione**. Tuttavia, sarebbe opportuno ed auspicabile un intervento sistematico degli organi preposti che avesse quale obiettivo la risoluzione di tutti gli aspetti che ruotano attorno alle compensazioni orizzontali e verticali, in quanto necessari per dare chiarezza al contesto normativo e, soprattutto, per evitare di ingenerare nei contribuenti timori circa l'utilizzo di taluni crediti.

n. 471/1997 (così come introdotto dall'art. 15, comma 1, lett. q), n. 2), D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158), pari ad euro 100 (ridotta ad euro 50 se il ritardo non è superiore a cinque giorni lavorativi), come rinvenibile dalla risoluzione n. 7/E del 28 gennaio 2016, che si ritiene tutt'ora applicabile.

(23) Occorre al riguardo evidenziare che la risoluzione n.

73/E del 4 agosto 2015 citata in precedenza fa esclusivamente riferimento alle compensazioni delle eccedenze di ritenute e imposte sostitutive, senza alcun richiamo alle compensazioni di crediti emergenti da dichiarazione.