

Compensazioni fra debiti contributivi e crediti erariali: rischio di contestazioni e discutibili posizioni giurisprudenziali

Giorgio INFRANCA *

Pietro SEMERARO **

Si sta assistendo di recente alla notifica di avvisi di addebito INPS che sembrerebbero negare in nuce la possibilità di compensare debiti previdenziali con crediti erariali, anche a prescindere da una previa contestazione da parte dell'Agenzia delle Entrate sull'effettività del credito compensato. Tale posizione ha trovato avallo anche nella giurisprudenza dei Tribunali del lavoro. L'analisi della normativa, tuttavia, conduce a conclusioni opposte rispetto a quelle fatte proprie dall'INPS.

1

Introduzione

La pratica professionale sta portando all'attenzione una questione particolarmente "scivolosa", attinente i pagamenti in compensazione di debiti contributivi con crediti erariali.

L'INPS, infatti, sta procedendo con la notifica di avvisi di addebito, riferiti anche a debiti contributivi di mensilità 2021 e 2022, contestando esclusivamente la circostanza che il pagamento sia avvenuto in compensazione con crediti erariali, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97.

La circostanza singolare è che in detti avvisi di addebito non si menziona neppure **l'asserita non genuinità** dei crediti erariali opposti in compensazione, quasi a ritenere preclusa, *tout court*, tale modalità di adempimento delle obbligazioni contributive.

La posizione dell'Istituto (che si pone, chiaramente, in contrasto con la lettera e la *ratio* dell'art. 17 del DLgs. 241/97) trova avallo in una certa giurisprudenza di merito che si va formando nei Tribunali del Lavoro (competenti per le liti previdenziali che coinvolgono l'INPS). Alla luce di simili prese di posizione, diventa fondamentale analizzare attentamente l'istituto della compensazione fra debiti contributivi e crediti erariali, disciplinata dall'art. 17 del DLgs. 241/97 e il meccanismo di contabilità pubblica che dà attuazione a tale disciplina, al fine di approntare gli strumenti argomentativi per superare simili contestazioni.

Strumenti argomentativi che, come si vedrà, trovano cittadinanza anche nell'ipotesi in cui l'INPS deduca che i crediti fiscali portati in compensazione siano già stati contestati dalla competente Agenzia delle Entrate.

* *Avvocato tributarista in Milano, partner di Taxlit – Avvocati Tributaristi*

** *Avvocato tributarista in Milano, partner di Taxlit – Avvocati Tributaristi*

Le (discutibili) affermazioni della giurisprudenza di merito

Si è accennato pocanzi che gli avvisi di addebito notificati dall'Istituto sembrano fondati su un **disconoscimento in nuce della possibilità di adempiere alle obbligazioni contributive mediante la compensazione con crediti erariali**, posto che – secondo la tesi dell'INPS – l'art. 17 del DLgs. 241/97 consentirebbe esclusivamente la compensazione fra posizioni attive e passive, riferite al **“medesimo soggetto”**, e dunque consentirebbe solamente la compensazione fra debiti e crediti entrambi contributivi (o entrambi erariali)¹.

Tale posizione ha trovato sponda in talune decisioni dei Giudici del Lavoro che, invero assai frettolosamente, hanno addirittura negato tour court la possibilità di compensare debiti previdenziali e crediti erariali e ciò in forza di una lettura totalmente distorta dell'art. 17 del DLgs. 241/97.

Il riferimento, in particolare, va a decisioni come quella del Tribunale di Milano 19.10.2021 n. 2207², la quale ha lapidariamente affermato che *“a prescindere dalla prova della sussistenza o meno del credito IVA dedotto in compensazione dalla ditta fornitrice della manodopera, la compensazione tra crediti di natura fiscale e debiti contributivi è preclusa nel nostro sistema”* o ancora, Corte

d'Appello di Milano 6.5.2021³, secondo cui *“in ambito contributivo, non è mai stata adottata una disposizione di legge che consenta la compensazione di obbligazioni previdenziali riferibili a soggetti differenti o che permetta una estinzione di tali debiti mediante controcrediti di natura fiscale, anche se facenti capo al medesimo soggetto”*⁴.

Altra giurisprudenza, invece, ha assunto una posizione meno “estrema”, ma parimenti errata (per le ragioni che si esporranno nel prosieguo). Secondo il Tribunale di Milano, ordinanza 6.10.2021⁵, la compensazione fra debiti previdenziali e crediti erariali sarebbe sì legittima, salvo poi affermare che, ai fini dell'operatività di detta compensazione, la società contribuente avrebbe pur sempre dovuto dimostrare l’*“effettiva sussistenza del credito portato in compensazione”*, dovendosi al contempo escludere qualsivoglia competenza esclusiva dell'Agenzia delle Entrate in merito alla contestazione della effettività del credito erariale. In questo senso, secondo il Tribunale, dovrebbe trovare applicazione l'art. 1241 c.c. anche nei confronti dell'INPS, al quale dovrebbe essere riconosciuto *“il potere di sollevare in giudizio tutte le eccezioni relative al credito opposto in compensazione, contestando la effettiva sussistenza”*.

In altra decisione (Trib. Milano 6.4.2022 n. 625)⁶, invece, si nega la circostanza che a seguito dell'esecuzione della delega di pagamento (Modello F24) possa ritenersi estinto il debito previdenziale, nella misura in cui sussi-

1 Tale argomentazione si evince dal contenuto delle difese in giudizio opposte dall'INPS.

2 In *Sistema Integrato Eutekne*.

3 In *Sistema Integrato Eutekne*.

4 Nello stesso senso, si pone l'ordinanza del Trib. Brescia 22.2.2022, n. 1251, in *Sistema Integrato Eutekne*, secondo la quale *“Pertanto, il pagamento di debiti contributivi mediante compensazione con crediti di natura fiscale, non può trovare ragione giustificatrice nell'art. 8 L. 212/2000. Né, per identici motivi, è possibile sostenere che quest'ultima disposizione abbia innovato l'assetto normativo delineato dall'art. 17 del DLgs. 241/97, secondo cui, in caso di [...] pagamento «dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore degli enti previdenziali», è ammessa la facoltà di procedere ad una «eventuale compensazione dei crediti» solo in relazione ad obbligazioni «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». Va dunque rilevato che, in ambito contributivo, non è mai stata adottata una disposizione di legge che consenta la compensazione di obbligazioni previdenziali riferibili a soggetti differenti o che permetta una estinzione di tali debiti mediante controcrediti di natura fiscale, anche se facenti capo al medesimo soggetto. In definitiva, dunque, la richiamata normativa tributaria risulta invece inapplicabile nella fattispecie contributiva in esame, ponendo in essere una operazione solutoria in violazione della disciplina previdenziale”*.

5 In *Sistema Integrato Eutekne*.

6 In *Sistema Integrato Eutekne*.

stano dubbi sulla sussistenza e/e spettanza del credito erariale portato in compensazione⁷. In buona sostanza, dunque, la giurisprudenza lavoristica pro INPS oscilla fra due poli, uno che **nega tout court la compensazione** con i crediti erariali e un altro secondo il quale la compensazione sarebbe in astratto possibile, ma **inefficace quando il credito erariale dedotto in compensazione sia di dubbia spettanza**. Come si vedrà entrambe le posizioni sono errate; la prima, evidentemente, perché si pone in aperto contrasto con il dettato dell'art. 17 del DLgs. 241/97; la seconda perché non tiene adeguatamente conto dei meccanismi di contabilità pubblica, in base ai quali, a seguito della accettazione del modello F24, è direttamente l'Agenzia delle Entrate a "girocontare" all'INPS un importo pari al credito erariale portato in compensazione, con la conseguenza che l'unico ente inciso da una eventuale insussistenza del credito è proprio l'Agenzia delle Entrate, titolare del potere di accertamento e recupero del credito in questione.

3

La compensazione fra debiti previdenziali e crediti erariali

LA GENESI DELL'ART. 17 DEL DLGS. 241/97

In considerazione delle argomentazioni spese dall'INPS e delle citate sentenze di merito

che ritengono esclusa, a priori, la possibilità di compensare debiti previdenziali e crediti erariali, occorre soffermarsi, anzitutto, sulla genesi dell'art. 17 del DLgs. 241/97⁸.

Onde dimostrare la assoluta **legittimità della compensazione** fra debiti previdenziali e crediti erariali, pare utile richiamare la *ratio* della norma in questione.

L'art. 17 del DLgs. 241/97, infatti, al fine di agevolare l'adempimento degli obblighi tributari e previdenziali e, al contempo, accelerare le procedure di recupero delle imposte versate in eccedenza, consente ai contribuenti che devono eseguire **versamenti unificati** di imposte, di contributi previdenziali e assistenziali, di premi INAIL e di altre somme a favore dello Stato, di utilizzare in compensazione i crediti risultanti dalle dichiarazioni fiscali o dalle denunce periodiche contributive (es. UNIEMENS). Il chiaro **intento di semplificazione** svolto dall'art. 17, si evince dalla stessa legge delega 662/96, con la quale il Parlamento invitava il legislatore delegato a provvedere alla *"unificazione dei criteri di determinazione delle basi imponibili fiscali e di queste con quelle contributive"*, con il precipuo scopo di consentire *"l'effettuazione di versamenti unitari, anche in unica soluzione, con eventuale compensazione delle partite attive e passive, con ripartizione del gettito tra gli enti a cura dell'ente percettore"* (art. 3 comma 134 della L. 662/96). Proprio al fine di assicurare il *"versamento unitario"* e la successiva *"ripartizione del get-*

7 Cfr. Trib. Milano 6.4.2022 n. 625 cit.: *"Infine anche l'art. 37, comma 49-ter del D.L. n. 233/2006, convertito dalla l. n. 248/2006 («L'Agenzia delle entrate può sospendere, fino a trenta giorni, l'esecuzione delle deleghe di pagamento di 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.») non implica che l'Ente il cui credito risulti pagato con un credito rivelatosi poi inesistente debba ritenere estinto il proprio credito e non esclude che l'Ente medesimo possa agire per il recupero delle somme dovute"*.

8 L'art. 17 co. 1 del DLgs. 241/97, nella versione attualmente in vigore, dispone: *"I contribuenti [...] eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto. 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"*.

tito", i debiti e i crediti per i quali il contribuente si avvale della compensazione ai sensi dell'art. 17 citato devono essere indicati negli appositi **modelli F24** (non a caso, denominato "Modello di versamento unificato").

Peraltro, che mediante tale modello di versamento unitario sia possibile pagare in compensazione anche i debiti contributivi è confermato dallo stesso INPS, che nella circ. 8.4.1998 n. 79 afferma che i soggetti ammessi alla compensazione *"possono effettuare la compensazione tra i debiti e i crediti nei confronti dei diversi enti impositori (Stato, INPS, Regioni) risultanti dalla dichiarazione unificata UNICO e dalle denunce periodiche contributive presentate a partire dal mese di maggio 1998, compilando gli appositi spazi del modello di pagamento"*.

Tanto basta, in effetti, a qualificare come a dir poco bizzarra la posizione degli uffici periferici dell'Istituto che negano, nei fatti, l'operatività dell'art. 17, adottando un'interpretazione addirittura in contrasto con una propria fonte di prassi. Il semplice richiamo alla *ratio* della norma dimostra, invero, come la tesi per la quale sia preclusa la compensazione fra debiti previdenziali e crediti erariali sia, evidentemente, un fuor d'opera posto che, come evidente, l'art. 17 del DLgs. 241/97 è stato introdotto proprio con tale specifico fine.

LA "STRUTTURA DI GESTIONE" DELLE COMPENSAZIONI

Allo scopo di assicurare, in concreto, il meccanismo di versamento unitario delle imposte e dei contributi, l'art. 22 del DLgs. 241/97⁹ ha previsto l'istituzione della **"Struttura di gestione"**. La Struttura di gestione in parola è regolata dal DM 22.5.1998 n. 183¹⁰.

Come descritto anche nella menzionata circ. INPS 79/98, la Struttura di gestione svolge il ruolo di coordinamento fra i vari Enti beneficiari, assicurando la corretta gestione delle partite di debito e di credito e la corretta **ripartizione delle somme** fra gli Enti interessati dai versamenti a mezzo di compensazione. In particolare, la Struttura di gestione (cfr. circ. INPS 79/98, § 1):

- effettua i controlli di correttezza formale sui dati ricevuti e sulla loro congruenza con le somme versate sul conto di Tesoreria;
- calcola gli eventuali conguagli tra gli Enti e le somme di competenza di ciascun Ente;
- predispone un flusso informativo per la Banca d'Italia con i mandati per l'accreditamento sui conti di Tesoreria delle somme di competenza di ciascun Ente;
- trasmette agli Enti destinatari delle somme incassate, fra cui l'INPS, il flusso di dettaglio dei singoli versamenti trattati.

Con particolare riguardo alle somme oggetto di compensazione, ai sensi dell'art. 1 comma 2 lett. d) del DM 183/98, la Struttura di gestione provvede, una volta acquisiti i versamenti unitari, a *"suddividere quotidianamente le somme accreditate dalle banche delegate e dai concessionari nell'apposita contabilità speciale e dispone il versamento ai singoli enti destinatari, previa regolarizzazione contabile delle compensazioni eseguite dai contribuenti"*.

Ne consegue, dunque, che la soddisfazione degli Enti i cui crediti vengono pagati a mezzo compensazione, avviene direttamente a livello di "Struttura di gestione" ministeriale, nel cui ambito, in ossequio alla finalità di semplificazione sopra menzionata, è direttamente la Struttura, con i propri meccanismi contabili, a **ripartire le poste di debito e credito in-**

9 Art. 22 del DLgs. 241/97 - Suddivisione delle somme tra gli enti destinatari: "1. Entro il primo giorno lavorativo successivo a quello di versamento delle somme da parte delle banche e di ricevimento dei relativi dati riepilogativi, un'apposita struttura di gestione attribuisce agli enti destinatari le somme a ciascuno di essi spettanti, tenendo conto dell'eventuale compensazione eseguita dai contribuenti. 2. Gli enti destinatari delle somme dispongono con cadenza trimestrale le regolazioni contabili sulle contabilità di pertinenza a copertura delle somme compensate dai contribuenti. 3. La struttura di gestione di cui al comma 1 è individuata con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con i Ministri del tesoro e del lavoro e della previdenza sociale. Con decreto del Ministero delle finanze, di concerto con i Ministri del tesoro e del lavoro della previdenza sociale, sono stabilite le modalità per l'attribuzione delle somme. 4. La compensazione di cui all'articolo 17 può operare soltanto dopo l'emanazione dei decreti indicati nel comma 3".

10 Pubblicato nella G.U. 16.6.1998 n. 138.

dicare negli F24, provvedendo a riversare a beneficio degli Enti creditori (ad esempio, l'INPS) le somme in parola e imputando l'onere sugli Enti nei cui confronti i contribuenti vantavano il credito utilizzato in compensazione (ad esempio, l'Agenzia delle Entrate), andando, in questo modo, a "stornare" le reciproche posizioni.

Appare evidente, allora, come l'INPS, nel caso di pagamento tramite compensazione, venga **soddisfatto immediatamente** a livello della Struttura di gestione, e ciò, dunque, senza che rilevi un eventuale futuro disconoscimento del credito erariale opposto in compensazione che, a ben vedere, riguarda esclusivamente l'Agenzia delle Entrate, ovvero l'ente che, nell'ambito della Struttura citata, ha fornito all'INPS la provvista contabile a copertura della posta di debito maturata dal contribuente.

I CONTROLLI EFFETTUATI A LIVELLO DI "STRUTTURA DI GESTIONE"

Nell'ambito della Struttura di gestione vengono anche effettuati i **controlli formali** sui Modelli F24, previsti dall'art. 37 comma 49-ter del DL 223/2006¹¹.

Difatti, in caso di pagamento a mezzo compensazione ex art. 17 del DLgs. 241/97, l'Agenzia delle Entrate può sospendere, fino a 30 giorni, l'esecuzione delle deleghe di pagamento che presentano profili di rischio, al fine del controllo dell'utilizzo del credito. Se all'esito del controllo il credito risulta correttamente utilizzato, ovvero, in ogni caso, decorsi 30 giorni dalla data di presentazione del modello F24 (senza che la sospensione sia ordinata), *"la delega è eseguita e le compensazioni e i versamenti in essa contenuti sono considerati*

effettuati", con la conseguenza che la Struttura di gestione provvede all'accreditamento delle somme all'Ente beneficiario del flusso e l'Agenzia delle Entrate restituisce al contribuente il Modello F24 con "quietanza".

A tal riguardo, peraltro, il successivo comma 49-*quater* dell'art. 37 del DL 223/2006 precisa che, viceversa, quando nell'ambito dei controlli in seno alla Struttura di gestione dovessero emergere dubbi/criticità sulle somme portate in compensazione, l'Agenzia comunica al contribuente la mancata esecuzione della delega e viene irrogata la sanzione *ad hoc* prevista la mancata esecuzione delle deleghe di pagamento di cui all'art. 15 comma 2-ter del DLgs. 471/97.

4

Gli effetti della compensazione sulla posizione dell'INPS

Come emerge dall'analisi della disciplina normativa, in caso di pagamento dei debiti previdenziali tramite compensazione con i crediti fiscali, l'INPS riceve immediatamente ed automaticamente un accredito da parte dell'Erario per un importo pari a quello portato in compensazione dal contribuente, con la conseguenza che il debito previdenziale risulta, per l'effetto, immediatamente assolto.

Sul punto, è illuminante il contenuto della ris. Agenzia delle Entrate 27.11.2008 n. 452, la quale precisa che *"nell'ipotesi di compensazione del credito tributario con debiti previdenziali, mediante modello F24, il sistema informativo procede automaticamente all'imputazione*

11 *"L'Agenzia delle entrate può sospendere, fino a trenta giorni, l'esecuzione delle deleghe di pagamento di 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. All'attuazione delle disposizioni del presente comma si provvede con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica".*

della somma nella contabilità dell'ente beneficiario (Inps), contro addebito a carico dell'ente depositario del credito (Erario)".

In conseguenza di tale meccanismo, l'Agenzia delle Entrate ha più volte rappresentato che, anche in caso di **indebita compensazione** di debiti previdenziali con crediti tributari, al fine di ripristinare la corretta posizione tributaria e previdenziale, **è necessario (e sufficiente) che i contribuenti riversino il credito tributario indebitamente compensato, e non invece, il debito previdenziale**, il quale è ormai definitivamente assolto dal "giroconto" previamente effettuato dall'Erario a beneficio dell'INPS¹². In particolare, l'Agenzia delle Entrate¹³ ha precisato che stante il meccanismo tecnico-contabile di accredito a favore dell'INPS da parte della Struttura di gestione di una somma pari a quella portata in compensazione dal contribuente nel modello F24, consegue che un'eventuale ripetizione del pagamento all'INPS di un debito già assolto tramite compensazione, determinerebbe null'altro che una **duplicazione del versamento di detti importi**, senza neppure consentire di regolarizzare la posizione del contribuente dal punto di vista tributario.

Sul punto, per completezza, occorre rilevare che l'unica ipotesi in cui detto riversamento a favore dell'INPS non viene assolto è quello in cui il controllo effettuato dalla Struttura di gestione sul Modello F24, ex art. 37 comma 49-ter del DL 223/2006 restituisce esito negativo. La prassi dell'Agenzia delle Entrate, dunque,

è chiara nel ritenere operante il meccanismo del "giroconto", a livello di Struttura di gestione, ogni qualvolta i controlli formali abbiano avuto esito positivo e la relativa delega di pagamento (Modello F24) sia stata messa in esecuzione, indipendentemente da un'eventuale, successiva, attività di controllo esperibile dall'Amministrazione finanziaria¹⁴.

5

Conclusioni

La disamina della disciplina normativa denota chiaramente come i richiamati orientamenti dei Tribunali del Lavoro meritino una pronta revisione.

Negare, infatti, *tout court* la compensazione fra debiti previdenziali e crediti erariali equivale a negare la funzionalità di una norma, l'art. 17 del DLgs. 241/97, introdotta ormai da un quarto di secolo, proprio con lo scopo di consentire dette compensazioni, semplificando la vita dei contribuenti e consentendo di accelerare il recupero dei crediti verso l'Amministrazione finanziaria (trasformati in vera e propria "moneta fiscale").

Tale posizione giurisprudenziale è talmente erata da aver stimolato addirittura una interrogazione parlamentare (n. 5-07943 del 22.4.2022) che, proprio con riguardo alle citate decisioni dei Tribunali del Lavoro, ha richiesto "se il Governo

12 Cfr. circ. Min. Finanze 19.5.2000 n. 101/E: "Nel caso di compensazione di crediti inesistenti il contribuente potrà avvalersi dell'istituto del ravvedimento, disciplinato dall'articolo 13 del DLgs. 18 dicembre 1997, n. 472, così come modificato dal Dlgs. 30 marzo 2000, n. 99, effettuando il versamento delle somme a debito, corrispondenti al credito erroneamente utilizzato in compensazione, maggiorate degli interessi e con il contestuale versamento della relativa sanzione prevista per l'omesso versamento in misura ridotta in rapporto alla data del ravvedimento". Cfr. ris. Agenzia Entrate 27.11.2008 n. 452: "Con riguardo alla modalità di regolarizzazione dell'errata compensazione si osserva che, la circostanza che la società dichiarò di aver effettuato nuovamente il versamento degli importi a titolo di contributi e di ritenute Irpef, oltre che il versamento degli interessi e delle sanzioni in misura ridotta, non può ritenersi idonea a sanare la violazione in argomento. Come già chiarito, il sistema informativo che gestisce i versamenti e le compensazioni ha proceduto automaticamente all'accredito degli importi indicati nel modello F24 nella contabilità dell'ente beneficiario, contro addebito all'ente depositario del credito, ancorché il contribuente abbia impropriamente usato in compensazione crediti IVA in misura eccedente. Pertanto, la successiva ripetizione del versamento degli importi a titolo di contributi previdenziali e di ritenute Irpef ha, da un lato, generato l'emersione in capo all'Inps e all'Erario di una duplicazione del versamento di detti importi, dall'altro non ha consentito la regolarizzazione, ai fini tributari, dell'eccessivo utilizzo del credito IVA".

13 Cfr. ris. 452/2008, di cui alla nota precedente.

14 Attività di recupero sui crediti dedotti in compensazione che, come noto, viene effettuata dall'Agenzia delle Entrate mediante atto di recupero del credito di cui all'art. 1 co. 421 della L. 311/2002 e all'art. 27 co. 16 del DL 185/2008.

non intenda adottare iniziative normative per dettare disposizioni interpretative dell'articolo n. 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997 in cui si chiarisca che la compensazione ivi prevista non debba riguardare lo stesso ente e che, con il riferimento a «medesimi soggetti», si intende affermare che la compensazione debba avvenire con crediti vantati nei confronti degli enti indicati dal comma 1 del citato articolo n. 17, non tra crediti e debiti rispetto allo stesso ente e quindi esclusivamente della stessa natura". Del pari erronea è poi la seconda interpretazione giurisprudenziale che, pur riconoscendo la facoltà di compensazione, ne disconosce l'efficacia quando il credito erariale è stato contestato dall'Agenzia delle Entrate.

Siffatta posizione, come sopra dimostrato, non tiene in considerazione i meccanismi di conta-

bilità pubblica, adoperati a livello di Struttura di gestione ministeriale, in base ai quali l'INPS viene soddisfatto direttamente dall'Erario non appena il Modello F24 supera i controlli formali (e il contribuente riceve la quietanza).

Peraltro, indipendentemente dalla "bontà" del credito erariale opposto in compensazione, è evidente che se al recupero del credito da parte dell'Agenzia delle Entrate si aggiunge anche il recupero del debito da parte dell'INPS, il contribuente si vede esposto ad una doppia azione esecutiva (sulla medesima posta) e onerato di una doppia difesa in giudizio che, a tacer di ogni altro aspetto, solleva senz'altro dubbi di legittimità costituzionale, sia con riguardo al diritto di difesa (art. 24 Cost.), sia con riguardo al principio di buon andamento della PA (art. 97 Cost. e art. 41 CEDU).