

PRINCIPIO DI INTERPRETAZIONE N. 1/ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE

Il trattamento sanzionatorio dei crediti inesistenti e non spettanti

Massima

Ai sensi dell'articolo 13, comma 5, del Dlgs 471/1997, affinché si configuri la previsione sanzionatoria relativa alla compensazione di crediti inesistenti occorre la coesistenza di due requisiti: i) deve risultare mancante, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo del credito; ii) la violazione non deve rientrare nell'ambito oggettivo delle liquidazioni e dei controlli formali di cui agli articoli 36 bis e 36-ter del Dpr 600/1973 nonché dell'articolo 54 bis del Dpr 633/1972. L'ipotesi ricorre, ad esempio, quando il contribuente simula il sostenimento di spese per ricerca e sviluppo, avvalendosi di documentazione falsa, ancorché il credito sia stato indicato in dichiarazione. La fattispecie di credito inesistente non si realizza, invece, in presenza di uno soltanto dei requisiti individuati dalla norma.

1. Introduzione

La disciplina sanzionatoria dei crediti non spettanti o inesistenti rappresenta da tempo un elemento di criticità della normativa tributaria, sia sotto il profilo sistematico sia dal lato della sua concreta rilevanza per gli operatori.

Ed invero, nonostante il discrimine tra le due categorie di crediti risulti ora meglio delineato dalla revisione del regime sanzionatorio introdotta, a decorrere dal 1° gennaio 2016, attraverso il Dlgs 158/2015, si registrano tuttora orientamenti di prassi e di giurisprudenza non conformi rispetto alla normativa di riferimento. A ciò si aggiunga che l'assetto raggiunto con la riforma conserva comunque aspetti dubbi, soprattutto dal lato dell'individuazione delle procedure applicabili.

D'altro canto, è noto che la diversa perimetrazione delle fattispecie interessate comporta conseguenze operative non indifferenti, sia in punto di determinazione della sanzione irrogabile sia sotto il profilo della tempistica dell'attività di controllo.

Il tema è ritornato di grande attualità, peraltro, con l'introduzione di una molteplicità di crediti d'imposta aventi natura agevolativa, funzionali a

promuovere determinati settori o attività¹, che ha indotto l’Agenzia delle Entrate a fornire indicazioni interpretative non sempre lineari². Nel contempo, si è assistito all’intervento della Corte di Cassazione³, insieme semplificatorio⁴ e per certi versi destabilizzante, che ha creato e sta creando una certa apprensione tra gli addetti ai lavori.

Da qui la necessità di fare il punto della situazione, partendo dalla ricostruzione dei termini della questione, per giungere, infine, alla soluzione più rispondente alla corretta esegesi della norma.

2. Inquadramento del tema

Ai fini della ricostruzione normativa della materia, occorre prendere le mosse dall’articolo 1, comma 421, della legge 311/2004, che ha disciplinato per la prima volta lo strumento dell’atto di recupero, ai fini del contrasto all’utilizzo indebito di crediti in compensazione.

Viene stabilito, in particolare, che, ferme restando le attribuzioni ordinarie previste nei decreti dell’accertamento, *“per la riscossione dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione ai sensi dell’articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, nonché per il recupero delle relative sanzioni e interessi, l’Agenzia delle entrate può emanare apposito atto di recupero motivato”*.

All’epoca dell’emanazione della norma, si era di fronte ad una previsione dal contenuto indeterminato, sia in punto di identificazione degli elementi costitutivi dell’illecito, sia dal lato dell’individuazione della sanzione effettivamente applicabile, sia, ulteriormente, sotto il profilo della determinazione dei termini decadenziali per la notifica dello stesso atto di recupero⁵.

In relazione all’individuazione della fattispecie di illecito, in particolare l’utilizzo della locuzione “crediti indebitamente” compensati, avrebbe potuto legittimare

¹ Si pensi tra i molti al credito per ricerca e sviluppo, per le spese pubblicitarie e per nuovi investimenti

² Il riferimento va, in particolare, alla circolare n. 31/E del 2020, più oltre illustrata

³ Ord. n. 24093/2020

⁴ Eccessivamente, come si avrà modo di chiarire nel prosieguo

⁵ Se si trattasse in particolare di attività riconducibile alla liquidazione o, *rectius*, del controllo formale delle dichiarazioni, ai sensi degli articoli 36 bis e 36 ter, DPR 600/1973, ovvero di una attività propriamente accertativa, in quanto tale soggetta agli ordinari termini di cui all’articolo 43, DPR 600/1973

la conclusione secondo cui qualunque ipotesi di compensazione “irregolare” ricadeva nell’ambito di applicazione della disciplina in esame.

La ricognizione del materiale legislativo di riferimento registra tuttavia l’intervento successivo adottato con l’articolo 27, commi da 16 a 18, del DL 185/2008.

A mente di tale previsione, risulta stabilito che l’avviso di recupero, di cui alla citata legge 311/2004, emesso ai fini della contestazione dell’illecito di compensazione di “crediti inesistenti” è notificato entro il 31 dicembre dell’ottavo anno successivo a quello di utilizzo del credito. Si prevede, altresì, che in tale ipotesi la sanzione comminabile varia dal 100% al 200% dell’ammontare del credito compensato⁶ e che in nessun caso risulta ammessa la definizione agevolata della penalità, ai sensi degli articoli 16 e 17 del Dlgs. 472/1997⁷.

Compare così nell’ordinamento tributario amministrativo la nozione di “crediti inesistenti”, al cui utilizzo viene assegnata una reazione sanzionatoria particolarmente grave. La distinzione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti resta, al tempo, comunque priva di una chiara identificazione legislativa, sebbene già allora non mancassero spunti interpretativi idonei allo scopo.

Dalla relazione illustrativa al suddetto DL 185/2008 si desume, infatti, che la *ratio* della novella risulta quella di colpire “comportamenti connotati da aspetti fraudolenti” mediante i quali l’“artificiosa rappresentazione contabile dei crediti in sede di autoliquidazione del debito” risulti funzionale ad ostacolare o, comunque, a “rendere infruttuosa l’azione di controllo ai danni dell’Erario”.

Occorre inoltre rilevare che nell’ordinamento penale-tributario, il previgente articolo 10-*quater*, Dlgs. 74/2000 sanzionava la condotta della compensazione di “crediti non spettanti o inesistenti”, così ponendo sullo stesso piano le due fattispecie di illecito e rendendo più difficoltosa la ricostruzione sistematica della materia.

⁶ Originariamente veniva previsto che la sanzione risultasse del 200 per cento per chi utilizzava i crediti inesistenti per un ammontare superiore a 50 mila euro per ciascun anno solare.

⁷ In sede di Telefisco2021 l’Agenzia delle Entrate ha specificato che la violazione relativa all’utilizzo di crediti inesistenti non può nemmeno formare oggetto di conciliazione giudiziale.

Ad ogni modo, con la riforma del regime sanzionatorio attuata con il Dlgs. 158/2015, in vigore dal 2016, si interviene *ex lege* proprio con l'intento di dirimere in via definitiva la questione controversa in esame.

Si prescrive, infatti, nell'articolo 13, comma 5, del Dlgs. 471/1997, che la sanzione correlata alla compensazione di crediti inesistenti trovi applicazione qualora: a) manchi in tutto o in parte il presupposto costitutivo del credito e b) l'inesistenza del credito non risulti riscontrabile attraverso le procedure automatizzate di cui agli articoli 36 bis e 36 ter, DPR 600/1973, e 54 bis, DPR 633/1972. Sul punto specifico, la relazione di accompagnamento allo schema di riforma riporta che *“il riferimento operato al riscontro dell'esistenza del credito da utilizzare in compensazione mediante procedure automatizzate rappresenta condizione ulteriore a quella dell'esistenza sostanziale del credito, ed è volta ad evitare che si applichino le sanzioni più gravi quando il credito, pur sostanzialmente inesistente, può essere facilmente "intercettato" mediante controlli automatizzati, nel presupposto che la condotta del contribuente si connota per scarsa insidiosità”*.

Pertanto, prosegue la stessa relazione illustrativa del Dlgs 158/2015, devono *“escludersi dall'ambito applicativo della disposizione⁸ tutte quelle ipotesi in cui l'inesistenza del credito emerga direttamente dai controlli operati dall'Amministrazione nonché quelle ipotesi di utilizzazione di crediti in violazione di regole di carattere procedurale non prescritte a titolo costitutivo del credito stesso.”*

A completamento del nuovo inquadramento normativo, si segnala la riformulazione dell'articolo 10 quater, Dlgs. 74/2000, che, in ambito penale tributario, distingue ora chiaramente l'ipotesi dell'utilizzo dei crediti non spettanti⁹ da quella dell'utilizzo dei crediti inesistenti¹⁰, riservando alla prima una disciplina decisamente più favorevole per il contribuente. In disparte dalla misura edittale della sanzione penale¹¹, si evidenzia anche il miglior trattamento in termini di circostanze esimenti, atteso che, con riferimento ai crediti non spettanti, il pagamento integrale del debito tributario, prima dell'avvio del

⁸ Le disposizioni contenute nell'articolo 13 comma 5 del Dlgs. 471/1997.

⁹ Regolata nel primo comma dell'articolo 10 quater

¹⁰ Contenuta nel secondo comma del medesimo articolo

¹¹ Variabile da sei mesi a due anni per i crediti non spettanti e da un anno e sei mesi a sei anni per i crediti inesistenti

dibattimento, costituisce causa di non punibilità¹², mentre nei riguardi dei crediti inesistenti rappresenta al più una circostanza di attenuazione della pena¹³.

3. Interpretazioni di prassi e giurisprudenza

➤ Circolare n. 5/2016 dell’Agenzia delle Entrate

Relativamente alle misure agevolative fiscali per le quali è prevista l’indicazione nel quadro RU della dichiarazione, l’Agenzia delle Entrate sostiene che siano da ritenersi “inesistenti” anche quei crediti per i quali difetta, in origine, il presupposto per l’agevolazione, come, ad esempio, la fruizione di un credito per ricerca e sviluppo ex art. 3 del DL 145/2013 senza avere sostenuto spese di tale tenore. Non vi è alcun riferimento alla rilevanza del fatto che, sotto il profilo oggettivo, la violazione sia o meno riconducibile alle procedure automatizzate.

➤ Risoluzione n. 36/2018 dell’Agenzia delle Entrate

La stessa Amministrazione finanziaria ha tuttavia riconosciuto che *“la sanzione introdotta all’articolo 27 del decreto legge n. 185 del 2008 era [...] diretta a colpire condotte fraudolente, da intendersi come quelle idonee a indurre in errore l’Amministrazione finanziaria, in quanto rilevabili solamente a seguito di un controllo del modello di versamento, nel presupposto che la condotta illecita si fosse realizzata mediante artifici o raggiri capaci di trarre in inganno, con la consapevolezza di tale idoneità (c.d. scientia fraudis)”*. Le Entrate hanno poi specificato che *“dal quadro normativo delineato emerge chiaramente la volontà legislativa di dettare, prima nel decreto legge n. 185 del 2008 e ora nel decreto legislativo n. 471 del 1997, una disciplina speciale per sanzionare e recuperare il credito che, artatamente creato, è stato utilizzato in compensazione nei modelli F24”*.

➤ Circolare n. 31/2020 dell’Agenzia delle Entrate

Commentando le problematiche relative al credito per ricerca e sviluppo, il cui controllo richiede di frequente, per stessa ammissione delle Entrate, il parere tecnico del Mise, si afferma che *“Con riferimento alle casistiche più ricorrenti di attività rappresentate dagli uffici dell’amministrazione finanziaria, giova*

¹² Articolo 13, Dlgs. 74/2000

¹³ Ex articolo 13 bis, medesimo Dlgs 74/2000

ricordare che qualora a seguito dei summenzionati controlli sia accertato che le attività/spese sostenute non siano ammissibili al credito d'imposta ricerca e sviluppo si configura un'ipotesi di utilizzo di un credito «inesistente» per carenza totale o parziale del presupposto costitutivo ed il relativo atto di recupero dovrà essere notificato entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo in compensazione, non rilevando ai fini della violazione sopra richiamata la mera esposizione del credito in dichiarazione annuale.

Per la riscossione di crediti inesistenti utilizzati in compensazione ai sensi dell'articolo 17, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, infatti, l'articolo 27, comma 16, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, dispone che «[...] l'atto di cui all'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, emesso a seguito del controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento unificato [...], deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo».

- Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione, relazione III/05/2015, par. 9

L'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione ha reputato "inesistenti": i) i crediti che sono tali sin dall'origine, perché il credito utilizzato non esiste materialmente; ii) i crediti che, seppure in origine esistenti, sono già stati utilizzati; iii) i crediti inesistenti dal punto di vista soggettivo, vale a dire i crediti dei quali è riconosciuta la spettanza ad un soggetto diverso da quello che li utilizza in compensazione; iiiii) i crediti sottoposti a condizione sospensiva.

- Corte di Cassazione, n. 24093/2020 e n. 19237/2017

Con riferimento in generale alla materia dei crediti d'imposta, si afferma *“come questa Corte abbia già avuto modo di osservare che "l'art. 27, comma 16, del d.l. n. 185 del 2008, conv., con modif., dalla l. n. 2 del 2009, nel fissare il termine di otto anni per il recupero dei crediti d'imposta inesistenti indebitamente compensati, non intende elevare l'"inesistenza" del credito a categoria distinta dalla "non spettanza" dello stesso (distinzione a ben vedere priva di fondamento logico - giuridico), ma mira a garantire un margine di tempo adeguato per il compimento delle verifiche riguardanti l'investimento che ha generato il credito d'imposta, margine di tempo perciò indistintamente fissato in otto anni, senza che possa trovare applicazione il termine più breve stabilito dall'art. 43 del d.P.R.*

n. 600 del 1973 per il comune avviso di accertamento", Cass. sez. V, 2.8.2017, n. 19237."

4. Linee guida

Dalla ricostruzione normativa sopra illustrata, emerge che i requisiti per considerare il credito d'imposta "inesistente" risultano due, i quali devono necessariamente sussistere congiuntamente (la norma, come si è riportato, considera inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante i controlli automatizzati): i) difetto di uno o più degli elementi costitutivi del credito e ii) non riscontrabilità della violazione del contribuente attraverso le procedure di controllo automatizzato delle dichiarazioni. Se solo si pone mente alla circostanza che, in forza dell'articolo 36 ter, lettera d), del DPR 600/1973, è attribuito agli uffici il potere di "determinare i crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti ai contribuenti", non è difficile giungere alla conclusione che la generalità della casistica relativa alle indebite compensazioni rientra certamente nelle ipotesi di utilizzo di crediti d'imposta non spettanti (con la sanzione "ordinaria" del 30 per cento del credito utilizzato). Ciò, per l'evidente considerazione che, nella maggioranza dei casi, la non spettanza del credito d'imposta è suscettibile di essere rilevata, per effetto della predetta attività di controllo ex articolo 36-ter, attraverso il confronto tra i dati esposti in dichiarazione e i documenti conservati ed esibiti dal contribuente, a supporto della determinazione del beneficio di legge.

Si ritengono escluse, per loro natura, le ipotesi in cui il credito d'imposta è stato generato da operazioni simulate o da documenti falsi, ancorché lo stesso credito sia indicato in dichiarazione, atteso che le suddette ipotesi risultano oggettivamente estranee all'ambito di operatività dell'attività relativa ai controlli formali di cui al citato articolo 36-ter.

Sembra quindi corretto affermare che l'assetto delineato dalla revisione del sistema sanzionatorio del 2015 ha portato a compimento il percorso iniziato con l'articolo 27, DL 185/2008, che, come chiaramente riportato dalla relazione di accompagnamento, intendeva per l'appunto distinguere le attività connotate da intenti fraudolenti dalle altre fattispecie di illecito.

A ben vedere, anche il contribuente che paradossalmente si "inventa" un credito d'imposta che indica in dichiarazione, pur nella totale mancanza di

documentazione di supporto, realizza un comportamento oggettivamente non connotato da grave pericolosità fiscale, se e in quanto suscettibile di essere facilmente rivelato in sede di controllo formale ex articolo 36-ter¹⁴. Le medesime considerazioni non valgono, invece, come sopra rilevato, con riferimento al soggetto passivo che, ad esempio, simula il sostenimento di spese per ricerca e sviluppo, avvalendosi di documentazione falsa, ancorché il credito sia stato indicato in dichiarazione.

Vale d'altro canto evidenziare come la disciplina innanzi delineata si armonizzi pienamente, altresì, con le linee portanti della revisione delle sanzioni del 2015, segnatamente, nel punto in cui si è disposto che, ai fini della determinazione delle sanzioni amministrative, *“per maggiore imposta si intende la differenza tra l'ammontare del tributo liquidato in base all'accertamento e quello liquidabile in base alle dichiarazioni ai sensi degli articoli ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.”*¹⁵. Risulta così sancito in forma esplicita il principio di carattere generale secondo cui tutte le violazioni potenzialmente¹⁶ riconducibili alla liquidazione ed al controllo formale delle dichiarazioni non possono concorrere a determinare la base di commisurazione di sanzioni diverse da quelle correlate ai suddetti controlli automatizzati. Che per l'appunto è ciò che accade attraverso l'introduzione della linea di demarcazione nel trattamento sanzionatorio tra crediti non spettanti e crediti inesistenti.

Ne deriva, pertanto, che, contrariamente a quanto affermato, tra l'altro, nella sopra citata circolare n. 31/E/2020 dell'Agenzia delle Entrate, è errato sostenere l'applicazione in via generalizzata della procedura degli avvisi di recupero, con irrogazione della sanzione più grave, dal 100% al 200%, e l'utilizzo del maggior termine decadenziale del 31 dicembre dell'ottavo anno successivo all'impiego del credito, ogniqualvolta difetti uno degli elementi costitutivi dell'agevolazione tributaria. Ciò, tanto più in presenza di crediti d'imposta originati da fattispecie connotate da un elevato tasso tecnico, quale proprio il credito per ricerca e sviluppo, in relazione al quale la stessa Amministrazione finanziaria ravvisa

¹⁴ In termini più rigorosi si esprime Assonime, nella circolare 1/2021, a commento della disciplina sanzionatoria dei crediti di ricerca e sviluppo, che nella esemplificazione dei casi riconducibili ai crediti inesistenti menziona l'ipotesi in cui *“l'impresa non abbia svolto alcuna attività che nemmeno in astratto possa qualificarsi quale attività di ricerca e sviluppo”*

¹⁵ Articolo 1, comma 5, Dlgs. 471/1997

¹⁶ Con una valutazione da effettuarsi dunque in astratto, senza che rilevi in alcun modo il fatto che in concreto la specifica violazione sia sfuggita ai controlli automatizzati dell'Ufficio

l'esistenza di aspetti di "rilevanza pluridisciplinare", con la conseguente necessità di dovere talvolta ricorrere al parere del Mise.

Si osserva altresì che, dalla piana lettura delle vigenti disposizioni di legge¹⁷, emerge con altrettanta chiarezza l'infondatezza della tesi sinora espressa dalla Corte di Cassazione che, nel negare qualsiasi rilevanza alla distinzione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti, di fatto disapplica il chiaro dettato normativo¹⁸. Al riguardo, non resta quindi che augurarsi un pronto ripensamento.

In definitiva, si è dell'opinione che la fattispecie dell'utilizzo del credito d'imposta inesistente richieda necessariamente la coesistenza dei due requisiti di legge: 1) deve risultare mancante, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e 2) la violazione non deve rientrare nell'ambito oggettivo del "raggio d'azione" dei controlli automatizzati ex articoli 36-bis e 36-ter del Dpr 600/1973 nonché dell'articolo 54-bis del Dpr 633/1972. La sussistenza, dunque, di uno solo di essi non può determinare la configurazione di "credito inesistente" ai fini della disciplina in argomento.

La disamina della questione oggetto delle presenti note richiede, da ultimo, di indagare in ordine alle procedure attraverso le quali l'Amministrazione finanziaria contesta l'illecito dell'indebita compensazione, al fine di individuarne l'esatto ambito di operatività.

Il problema si pone poiché, con riferimento alla materia in discussione, risultano astrattamente percorribili tre procedure alternative: a) l'avviso di recupero; b) la cartella di pagamento, in caso di controlli automatizzati; c) l'avviso di accertamento.

Occorre pertanto chiarire il rapporto tra le stesse, partendo comunque dall'assunzione di principio secondo cui il trattamento sanzionatorio non può certo cambiare in conseguenza dello strumento concretamente adottato dall'Ufficio.

In via preliminare, sembra corretto affermare che l'avviso di recupero abbia, in via di principio, portata residuale, per precisa scelta della normativa istitutiva. Ed invero, la norma di cui all'articolo 1, comma 421, legge 311/2004, esordisce

¹⁷ Confortata, si ribadisce, dagli atti ufficiali illustrativi delle stesse

¹⁸La pronuncia del Massimo Consesso, nella parte in cui accomuna i controlli cartolari a quelli da fattispecie fraudolente, si pone inoltre in chiaro contrasto con l'insegnamento della Corte Costituzionale che, nella sentenza 15 luglio 2005, n. 280, ha affermato che il termine di decadenza degli accertamenti va parametrato alla complessità dell'attività e, quindi, all'insidiosità della condotta.

facendo salve *“le attribuzioni e i poteri previsti dagli articoli dagli articoli 31 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, nonché quelli previsti dagli articoli 51 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni”*. D’altro canto, si è dall’avviso che la *ratio* ispiratrice dell’avviso di recupero sia quella di creare uno strumento cui ricorrere nei casi in cui la contestazione dell’Amministrazione non si risolva in un illecito desumibile dalla dichiarazione ma abbia ad oggetto, ad esempio, il modello F24 in cui è avvenuta l’indebita compensazione di un credito non risultante dal modello dichiarativo¹⁹. Non è un caso, infatti, che il termine decadenziale più ampio del 31 dicembre dell’ottavo anno successivo viene fatto decorrere non già dall’anno di presentazione della dichiarazione ma, più specificatamente, da quello di “utilizzo” del credito²⁰. Dovrebbe, al contrario, ritenersi che laddove la violazione si consumi nella dichiarazione, l’Ufficio sia tenuto ad avvalersi delle ordinarie procedure di legge (atto di accertamento o controllo formale ex articolo 36-ter del Dpr 600/1973). La specialità dell’avviso di recupero emerge peraltro con riferimento al maggiore termine di decadenza che il già citato articolo 27, DL 185/2008, collega in modo esclusivo all’avviso medesimo. Pertanto, in tutti i casi in cui sussistono le condizioni di legge per avvalersi del più ampio termine decadenziale del 31 dicembre dell’ottavo anno successivo a quello di utilizzo del credito, anche laddove la violazione emerga dalla rettifica della dichiarazione, l’Ufficio dovrà obbligatoriamente utilizzare l’avviso di recupero.

Il rapporto tra l’atto di accertamento e i controlli automatizzati, inoltre, è anch’esso di genere a specie, atteso che non vi possono essere dubbi sul fatto che la disciplina delle liquidazioni e dei controlli formali costituisce normativa eccezionale rispetto a quella tipicamente accertativa. La specialità dei controlli automatizzati non impedisce tuttavia al Fisco di contestare le fattispecie ivi previste anche mediante l’atto di accertamento.

Alla luce delle considerazioni sopra rappresentate, è dunque possibile ipotizzare la seguente scansione procedimentale:

¹⁹ Va peraltro segnalato come una simile eventualità sia oggi esclusa in radice, per effetto della disposizione recata nell’articolo 3, DI 124/2019, che differisce ai 10 giorni successivi alla presentazione della dichiarazione il momento a decorrere dal quale è possibile effettuare qualsiasi compensazione orizzontale. La medesima disposizione ha inoltre imposto l’utilizzo dei servizi telematici delle Entrate ai fini della trasmissione dei modelli F24 contenenti qualsivoglia tipologia di compensazione

²⁰ Che per l’appunto potrebbe essere avvenuto anche al di fuori del contesto dichiarativo

- Nel caso in cui la contestazione dell'indebita compensazione sia astrattamente riconducibile all'ambito dell'attività dei controlli formali, ex articolo 36 ter, DPR 600/1973, ciò dovrebbe indirizzare l'Amministrazione finanziaria verso l'utilizzo di tale procedura in luogo degli strumenti dell'avviso di recupero e dell'atto di accertamento. In ogni caso, a prescindere dalla configurabilità di vere e proprie esclusive nella scelta tra l'uno o l'altro strumento impositivo, deve essere acclarato che i) la sanzione applicabile è sempre quella del 30%²¹ e ii) il termine decadenziale non potrà mai essere quello del 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo del credito, previsto nell'articolo 27, comma 16, DL 185/2008;
- Nel caso in cui l'indebita compensazione emerga a seguito della rettifica della dichiarazione - non essendo stata intercettata, per un motivo qualsiasi, in sede di applicazione dell'articolo 36-ter del DPR 600/1973 -, allora lo strumento per sua natura adottabile è l'atto di accertamento²². A questo punto, per individuare il corretto trattamento sanzionatorio occorre stabilire se è ravvisabile la condizione della non riscontrabilità dell'illecito in sede di controlli automatizzati. In caso di risposta positiva, la sanzione sarà quella variabile dal 100% al 200%. Altrimenti, sarà comminata la sanzione ordinaria del 30% poiché la diversa procedura accertativa adottata non può ovviamente modificare l'entità edittale della penalità. L'unico termine decadenziale applicabile risulta quello ordinario di cui all'articolo 43, DPR 600/1973, ovvero all'articolo 57, DPR 633/1972;
- Nel caso in cui si intenda contestare l'utilizzo di crediti inesistenti, come definiti nel vigente articolo 13, comma 5, Dlgs. 471/1997, avvalendosi del maggior termine del 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo, allora occorrerà necessariamente notificare l'avviso di recupero. La sanzione da irrogare è sempre quella più grave, variabile dal 100% al 200% dell'imposta dovuta. La medesima procedura dovrebbe risultare applicabile anche nell'eventualità, piuttosto marginale²³, in cui l'illecito si consumi esclusivamente nel modello di pagamento, senza transitare nella dichiarazione.

Dalla ricostruzione sopra proposta, è pertanto corretto concludere, in termini riassuntivi, che: 1) la contestazione per utilizzo di crediti inesistenti è di carattere

²¹ Ex articolo 13, comma 2, Dlgs. 471/1997

²² Così anche la risoluzione n. 36/E/2018 dell'Agenzia delle Entrate

²³ Stanti le preclusioni dettate nel sopra citato articolo 3, DL 124/2019, in punto di modalità e tempi di utilizzo in compensazione dei crediti nel modello F24

residuale, poiché si configura solo laddove, oltre a difettare uno o più elementi costitutivi della fattispecie agevolativa, non siano sussistenti i presupposti di applicazione dei controlli automatizzati delle dichiarazioni fiscali; 2) il ricorso all'avviso di recupero appare, in linea di principio, anch'esso residuale, rispetto all'adozione dell'atto di accertamento o della cartella di pagamento, trovando ingresso esclusivamente nell'ipotesi in cui si intenda contestare la compensazione con crediti inesistenti avvalendosi del maggior termine decadenziale del 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo del credito medesimo.

Normativa di riferimento

- articolo 1, comma 421, della legge 311/2004
- articolo 27, commi da 16 a 18, del DL 185/2008.
- articolo 13 del Dlgs 471/1997
- articolo 16 del Dlgs 472/1997
- articolo 17 del Dlgs 472/1997
- articolo 36 bis del DPR 600/1973
- articolo 36 ter del DPR 600/1973
- articolo 54 bis del DPR 633/1972
- articolo 43 del DPR 600/1973
- articolo 57 del DPR 633/1972
- articolo 10 quater del Dlgs 74/2000