

Il controllo sulle compensazioni tributarie di crediti inesistenti

di [Roberta De Marchi](#)

Pubblicato il 5 Settembre 2012

A seguito delle limitazioni imposte all'uso delle compensazioni dei crediti tributari, una delle principali attività di controllo dell'Agenzia riguarda proprio l'utilizzo di crediti indebiti in compensazione. Allo scopo di fornire un preciso quadro normativo e di prassi in questo nostro intervento riepiloghiamo le regole, le norme e le sanzioni per il contribuente che compensa in eccesso.

Come è noto, fra le attività di contrasto all'evasione dell'Amministrazione finanziaria vi rientra anche il **controllo sulle compensazioni**.

Riepiloghiamo le regole, in questo nostro intervento, per fornire un preciso quadro normativo e di prassi.

Compensazioni tributarie: il mezzo di controllo

L'art. 1, c. 421, della legge n. 311/2004 ha disposto che

“Ferre restando le attribuzioni e i poteri previsti 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, 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, l'Agenzia delle entrate può emanare apposito atto di recupero motivato da notificare al contribuente con le modalità previste dall'articolo 60 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973.

La disposizione del primo periodo non si applica alle attività di recupero delle somme di cui all'articolo 1, comma 3, del decreto-legge 20 marzo 2002, n. 36, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 maggio 2002, n. 96, e all'articolo 1, comma 2, del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27"

(cioè ai crediti d'imposta riconosciuti agli autotrasportatori per gli anni 1992, 1993 e 1994 nonché per i benefici concessi alle banche per l'effettuazione di alcuni adempimenti comunitari).

La norma penale per l'uso di crediti non spettanti o inesistenti

L'art. 35, c. 7, del D.L. n. 223 del 4 luglio 2006, convertito con modificazioni in legge n. 248 del 4 agosto 2006, ha inserito, nell'ambito del D.Lgs. n. 74/2000, l'art. 10-quater, secondo cui la disposizione di cui all'art. 10-bis del D.Lgs. n. 74/2000 si applica, nei limiti ivi previsti, anche a **chiunque utilizza in compensazione**, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n.241/97, **crediti non spettanti o inesistenti**.

In pratica, per il richiamo operato, è prevista quale conseguenza dell'indebita compensazione con crediti inesistenti o non spettanti, la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.

La norma decadenziale

L'art. 27, cc. da 16 a 20, del D.L. n. 185/2008, conv. in L. n. 2/2009, ha previsto che

"Salvi i più ampi termini previsti dalla legge in caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per il reato previsto dall'articolo 10-quater, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, 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 per la

riscossione di crediti inesistenti utilizzati in compensazione ai sensi dell'articolo 17, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo”.

Pertanto, fatto salvo il cd. raddoppio dei termini (per effetto delle modifiche apportate dall'art. 37, c. 24, del D.L. n. 223/2006, convertito in legge n. 248/2006, all'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973, dopo il secondo comma è stato previsto che :

“In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione”;

parallelamente, ai fini Iva, è stato integrato l'art. 57 del D.P.R. n. 633/1972), solo per il recupero di crediti inesistenti utilizzati in compensazione l'ufficio può procedere al recupero degli stessi, tramite l'emissione di un apposito atto di recupero (art. 1, c. 421, della legge n. 311/2004), entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo all'utilizzo del credito inesistente.

Con il comma 18 del citato art. 27 del D.L. n. 185/08, in ordine alle sanzioni, il legislatore l'ha determinata in misura variabile dal 100% al 200%, mentre, in ordine alla riscossione coattiva il comma 19 dell'art. 27 dispone che “In caso di mancato pagamento entro il termine assegnato dall'ufficio, comunque non inferiore a sessanta giorni, le somme dovute in base all'atto di recupero di cui al comma 16, 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”.

Il termine crediti inesistenti

Sulla nozione di “crediti inesistenti” vanno ricordati i chiarimenti offerti dall'Agenzia delle Entrate nel corso della videoconferenza di ItaliaOggi del 2009:

- si devono intendere sia gli importi artificiosamente rappresentati in sede contabile o dichiarativa (ossia quelli di natura dolosa), sia i crediti erroneamente esistenti per fatto imputabile a titolo di

colpa al soggetto passivo della violazione¹;

- la nuova sanzione si applica con riferimento a tutti i crediti per imposte e contributi che, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/97, possono essere utilizzati in compensazione per eseguire i versamenti delle imposte e dei contributi²;
- la nuova sanzione non si applica nel caso in cui il credito sia utilizzato in compensazione per un importo superiore a quello massimo stabilito dall'art. 34 della L. n. 388/2000, pari a 516.465,90 €, trovando invece applicazione la sanzione prevista per l'omesso versamento di imposte di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/97, pari al 30% dell'importo indebitamente compensato³. Principio peraltro già chiarito con la R.M. n. 452/E del 27.11.2008 e di fatto ribadito dalla C.M. n. 8/2009 secondo cui "la sanzione in parola non trova applicazione anche nel caso in cui vengano utilizzati in compensazione i crediti da indicare nel quadro RU, esistenti ma utilizzati oltre il limite di 250.000 €, previsto dall'art. 1, co. 53, della L. 24.12.2007, n. 244".

In dottrina⁴ è stato rilevato, fra l'altro, che

"il credito inesistente è quello che risulta tale fin dall'origine. Ad esempio: quando il contribuente utilizza in compensazione un credito che non risulta in dichiarazione; quando il contribuente utilizza in compensazione inconsapevolmente un credito due volte ... il credito non spettante è, invece, quello, che esiste effettivamente ma che non può essere fruito in compensazione. Ad esempio, quando il contribuente utilizza in compensazione crediti eccedenti il limite annuo ... quando il contribuente utilizza in compensazione crediti con un blocco alla compensazione".

Decorrenza

Per il principio di irretroattività delle norme sanzionatorie, di cui all'art. 3, c. 1, del D.Lgs. n. 472 del 1997, che

“esclude che possano operare retroattivamente le norme che introducono nuove sanzioni e quelle che rendono più onerosa una sanzione già esistente”,

la sanzione prevista dall'art. 27, c. 18, del D.L. n. 185 del 2008, in vigore dal 29.11.2008, si applica alle violazioni commesse a decorrere dalla predetta data.



Ricordiamo che l'art. 7, c. 2, del D.L. 10.02. 2009 n. 5, conv. in L. n. 33 del 9 aprile 2009, ha aggiunto un periodo al comma 18 dell'art. 27 del D.L. n. 185 del 2008, prevedendo l'applicazione della sanzione nella misura massima del 200% nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per un ammontare superiore a 50.000 € per ciascun anno solare.

La disposizione si applica alle violazioni commesse a decorrere dall'11.02.2009, data di entrata in vigore del citato D.L. n. 5 del 2009.

5 settembre 2012

Roberta De Marchi

NOTE

1 Cfr. FASANO, Crediti inesistenti, nozione ampia, in “ItaliaOggi”, ed. del 22 gennaio 2009.

2 Cfr. FASANO, Crediti inesistenti, nozione ampia, in “ItaliaOggi”, ed. del 22 gennaio 2009.

3 Cfr. FASANO, Crediti inesistenti, nozione ampia, in “ItaliaOggi”, ed. del 22 gennaio 2009.

4 Cfr. MANZANA, Compensazione di crediti inesistenti: innalzate le sanzioni, in “Focus fiscali”, n. 2/2009.