

I rischi per l'utilizzo in compensazione di un credito non spettante

di [Roberta De Marchi](#)

Pubblicato il 27 Febbraio 2013

Il Fisco ha la possibilità di godere del raddoppio dei termini per la notifica degli atti di recupero dei crediti d'imposta, in presenza di crediti inesistenti o non spettanti utilizzati in compensazione.

Con la sentenza n. 13/2/13 del 29 gennaio 2013 la Commissione tributaria provinciale di Lecce ha riconosciuto all'ufficio la possibilità di godere del raddoppio dei termini per la notifica degli atti di recupero dei crediti d'imposta, in presenza di crediti inesistenti o non spettanti.

La decisione

Al di là del merito, relativo alla diversa configurazione da parte dell'Agenzia delle Entrate di un contratto, qualificato come "affitto di azienda", e ricondotto alla fattispecie di "locazione di immobili", in diritto, i giudici di Lecce affermano che l'avviso di recupero non è stato notificato oltre i termini di decadenza previsti dall'art. 43 del d.p.r. 600/73, essendo applicabile, nella fattispecie, l'art. 27, comma 16, del d.l. 185/08.

"Osserva questa commissione che, a seguito dell'emanazione del precitato decreto legge, l'atto di recupero del credito può essere notificato entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo (e non il quarto) a quello in cui è stato utilizzato (art. 27, comma 16).

I nuovi termini si applicano a decorrere dalla data di presentazione del modello F24 nel quale sono indicati i crediti utilizzati in compensazione in anni con riferimento ai quali, al 29.11.2008, siano ancora pendenti gli ordinari termini di decadenza dal potere di accertamento. Il termine di otto anni riguarda, quindi, i crediti utilizzati in compensazione a partire dall'anno 2003, essendo ancora pendente, alla data del 29.11.2008, il termine per l'accertamento di tale annualità".

La norma (art 27, c. 16 del D.L. 185/2008) rinvia all'art. 1 della Finanziaria del 2005,

“il quale, a sua volta, parla di recupero di crediti indebitamente utilizzati, senza fare alcuna distinzione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti.

Nel caso di avvisi di recupero aventi ad oggetto crediti per investimenti in aree svantaggiate previsti dall'art. 8 della L. 388/2000, un'interpretazione restrittiva della disposizione contenuta nell'art. 27, comma 16, si concretizzerebbe in una interpretatio abrogans della disposizione sopra citata, risultando difficile, in questi casi, parlare di crediti materialmente inesistenti, che non deve intendersi in modo assoluto, quale inesistenza materiale del credito, ma in senso relativo facendo riferimento alla presenza dei requisiti oggettivi e soggettivi come richiesti dalla norma. Mancando tali requisiti il credito non può venire ad esistenza”.

Indebito utilizzo dei crediti d'imposta - il quadro giuridico

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

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. 600/71973, 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.

Col comma 18 del citato articolo 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'articolo 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'articolo 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.

27 febbraio 2013

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.