

Credito inesistente e credito non spettante: le differenze sanzionatorie

di [Isabella Buscema](#)

Pubblicato il 26 Aprile 2017

i differenti aspetti sanzionatori dell'utilizzo in compensazione di un credito inesistente e di un credito non spettante: l'effetto sulla dichiarazione è lo stesso, le sanzioni cambiano, soprattutto se entra in ballo l'aspetto penale

Credito inesistente

Il decreto legislativo del 24 settembre 2015, n. 158, in vigore dall'1 gennaio 2016, ha sostituito il comma 5 dell'art. 13 del D.Lgs. del 18 dicembre 1997, n. 471 che ora recita:



“Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è applicata la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi.

Per le sanzioni previste nel presente comma, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”.

Ai sensi della predetta disposizione, per credito inesistente si intende quello **in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli automatizzati di cui agli articoli 36-bis, 36-ter del d.P.R.**

600/1973 e 54-bis del d.P.R. 633/1972.

Il comma 5 dell'articolo 13 detta la disciplina dell'utilizzo in compensazione di un **credito inesistente**.

A seguito delle modifiche, quindi, per “*credito₁ inesistente*” si intende quello in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante la liquidazione automatizzata della dichiarazione. La modifica normativa distingue quindi:

- a. una sanzione per compensazione di crediti inesistenti dal 100% al 200%;
- b. una più mite sanzione del 30% per crediti che sebbene non spettanti, emergano dalla liquidazione automatica della dichiarazione (posizione già espressa con la circolare Agenzia delle Entrate 10 maggio 2011 n. 18).

Pertanto, devono escludersi dall'ambito applicativo della disposizione in esame (e ricondursi a quella di cui al comma 4 dello stesso decreto) tutte quelle ipotesi in cui l'inesistenza del credito emerge direttamente dai controlli automatizzati e formali operati dall'amministrazione finanziaria nonché quelle ipotesi di utilizzazione di crediti in violazione di regole di carattere procedurale non prescritte a titolo costitutivo del credito stesso.

Ciò perché, in questi ultimi casi, l'emersione del credito inesistente direttamente dal controllo formale della dichiarazione appare escludere l'esistenza di un comportamento pervaso da particolare gravità.

Utilizzo in compensazione di crediti non spettanti

Il comma 4 dell'articolo 13 prevede, **salva l'applicazione di disposizioni speciali, l'applicazione della sanzione pari al 30% del credito utilizzato per l'ipotesi di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore₂ a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti₂**.

Dal successivo comma 5 e, in particolare, dalla definizione ivi contenuta dei crediti inesistenti, si desume il differente trattamento previsto per detti crediti rispetto a quello previsto dal comma 4 per i crediti non spettanti (ma esistenti).

Dall'anzidetta definizione discende che per crediti *non spettanti* si intendono quelli:

- la cui insussistenza sia riscontrabile mediante i controlli di cui agli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del d.P.R. 600/1973, e all'articolo 54-*bis* del d.P.R. 633/1972 (si pensi ad un'eccedenza derivante da una dichiarazione presentata per il periodo di imposta precedente utilizzata in compensazione per un importo superiore a quello spettante);
- o per i quali sono presenti i requisiti necessari e sostanziali per la spettanza dei crediti, ma gli stessi non erano integralmente fruibili nei tempi e nei modi con cui sono stati effettivamente fruiti.

In questi casi il regime sanzionatorio è più mite (30%) rispetto a quello previsto per l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti (100 - 200%).

La disposizione in esame prevede che, **nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute**, è applicata la **sanzione dal 100% al 200% della misura dei crediti stessi**.

È venuta meno l'aggravante per l'utilizzo in compensazione del credito inesistente di importo superiore a € 50.000, nella previgente disciplina sanzionata in misura pari al 200% della misura del credito compensato.

Rispetto a quanto previsto dall'art. 27 co. 18 del DL 185/2008 (che viene contestualmente abrogato), viene meno l'aumento della sanzione al 200% quando l'importo del credito inesistente supera i 50.000,00 euro per anno solare. Per le sanzioni previste nel comma 5, **in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del d.lgs. 472/1997**.

Utilizzo in compensazione di un credito inesistente, già recuperato in ambito accertativo e sanzionato quale infedele dichiarazione ed illegittima detrazione

La società che attraverso la contabilizzazione di fatture per operazioni inesistenti ha artificiosamente creato un credito nelle proprie dichiarazioni Iva, successivamente utilizzato per compensazioni verticali (Iva con Iva) e per compensazioni orizzontali (Iva con altre imposte o contributi ai sensi dell'articolo 17, comma 1, del D.lgs. n. 241 del 9 luglio 1997) deve essere sanzionata nel modo che segue.

Laddove, il contribuente dopo aver azzerato il proprio debito Iva (1' violazione), con tale credito "*inesistente*", abbia effettuato diverse compensazioni ai sensi dell'articolo 17, comma 1 del D.lgs. n. 241 del 9 luglio 1997 (2' violazione), deve essere assoggettata anche alla sanzione di cui al comma 5 dell'articolo 13 del D.L.gs. del 18 dicembre 1997, tra il cento e duecento per cento della misura credito, che in nessun caso può essere definita in maniera agevola ai sensi degli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del D.L.gs. n. 472 del 1997.

L'applicazione di tale sanzione non è ostativa (causa la diversità ed autonomia delle singole condotte tenute dal contribuente, sebbene riconducibili ad un medesimo fine) all'applicazione delle sanzioni previste per "*infedele dichiarazione*" e per "*illegittima detrazione di imposta*".

L'accertamento effettuato a seguito del riscontro dell'utilizzo di fatture false, azzerà il credito inesistente e riliquida il debito Iva, sanzionando il comportamento tramite:

- infedele dichiarazione Iva in violazione dell'articolo 8 D.P.R. 322/98, sanzionata dall'art. 5 c. 4 del D.Lgs 471/97;
- illegittima detrazione di imposta in violazione dell'articolo 19 D.P.R. 633/72, sanzionata dall'art. 6 c. 6 del D.Lgs 471/97.

Tali sanzioni, sono cumulabili ai sensi dell'articolo 12 del D.L.gs 472/97 e sono definibili in acquiescenza ai sensi dell'articolo 15 comma 1 del D.L.gs 218/97.

L'ufficio accerta l'anno di imposta in cui sono state contabilizzate tali fatture inesistenti, recuperando l'imposta indebitamente detratta ed irrogando le sanzioni per infedele dichiarazione ed illegittima detrazione e successivamente provvede a sanzionare la "*compensazione di crediti inesistenti*"³, ai sensi dell'articolo 13 comma 5 del D.L.gs 471/97 .

Aspetti penali

Il ravvedimento operoso, l'adesione all'accertamento, il procedimento conciliativo, se poste in essere prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, escludono la rilevanza penale dell'indebita compensazione di crediti “non spettanti”, mentre rappresentano una circostanza attenuante (con riduzione della pena sino alla metà) per le compensazioni di crediti “inesistenti”.

Si rammenta che l'articolo 10-quater (indebita compensazione) del D.Lgs. 74/2000 differenzia la sanzione per compensazione di crediti non spettanti dalla sanzione per la compensazione di crediti.

Il decreto delegato di riforma del sistema sanzionatorio penale differenzia la condotta penalmente rilevante: per i crediti non spettanti resta tutto inalterato e quindi la pena rimane la reclusione da sei mesi a due anni; per i crediti inesistenti, invece, la sanzione viene aumentata prevedendo la reclusione da 1 anno e sei mesi a 6 anni.

Tale differenziazione è giustificata dal fatto che, l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti, rispetto a quelli non spettanti, è considerata una fattispecie estremamente offensiva.

L'inesistenza presuppone, infatti, che il soggetto abbia agito con un intento fraudolento sicuramente maggiore, creando artatamente ed ad hoc crediti mai esistiti al solo fine di non versare le imposte dovute.

NdR: Potrebbe interessarti anche...[Compensazione di crediti fiscali non spettanti: è applicabile il termine di accertamento lungo?](#)

NOTE

1Potranno essere ritenuti inesistenti, ad esempio, i crediti da indicare nel quadro RU rispetto ai quali difetta, in origine, il presupposto per l'agevolazione (si pensi al credito per incremento occupazionale, fruito da un contribuente che non ha assunto dipendenti, o al credito per ricerca/sviluppo senza che sia stata sostenuta una spesa per ricerca).

Invece, non rientrano mai nell'ambito applicativo della sanzione per compensazione di crediti inesistenti (dal 100% al 200%), ma nella più mite sanzione del 30%, i crediti che, sebbene siano inesistenti, emergano dalla liquidazione automatica della dichiarazione (circ. Agenzia del le Entrate 10.05.2011 n. 18).

2 E' ipotizzabile la sanzione del 30% per lo splafonamento (ipotesi già considerata sanzionabile nella misura del 30% dall'Agenzia delle Entrate, circ. 13.03.2009 n. 8), la mancata apposizione del visto di conformità (ipotesi già considerata sanzionabile nella misura del 30% dall'Agenzia delle Entrate, circ. 15.01.2010 n. 1 e 25.09.2014 n. 28) e, in special modo, per le irregolarità circa l'utilizzo dei crediti derivanti dalla legislazione speciale, da indicare nel quadro RU del modello UNICO, come il mancato rispetto di limiti temporali e/o quantitativi.

Ove, di contro, l'utilizzo concerna crediti inesistenti indebitamente compensati, la sanzione è dal 100% al 200% della misura del credito stesso. In tal caso, non è mai ammessa la definizione agevolata della sanzione ai sensi degli artt.16 e 17 del D.Lgs. 472/97.

3Le somme derivanti dal recupero dei crediti indicati potranno essere richieste entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo del credito stesso, e potranno, in caso di mancato pagamento, essere iscritte nei ruoli straordinari ex art. 15-bis del DPR 602/73, con integrale riscossione anche in caso di ricorso.

I termini di decadenza per il recupero di crediti di imposta non spettanti non decorrono dall'anno in cui è maturato il diritto alla fruizione, ma da quando il credito è stato effettivamente utilizzato in compensazione.

L'avviso di recupero, da emanarsi a norma dell'articolo 43DPR 600/73 entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (termine prorogato ad otto anni dall'articolo 27, commi da 16 a 20 , del decreto legge 185/200, convertito dalla legge n. 2/2009), può essere emesso non solo per recuperare la somma corrispondente all'utilizzo del credito oltre la percentuale consentita ma anche per il recupero di crediti opposti in compensazione ritenuti inesistenti, quand'anche il termine sia scaduto in relazione a periodi di imposta pregressi ove il credito è stato utilizzato per la percentuale consentita (Cass. 22-07-2016 n. 15190 sez. T).

26 aprile 2017

Isabella Buscema