

Le sanzioni per indebito utilizzo dei crediti d'imposta in dichiarazione

di [Mario Agostinelli](#)

Pubblicato il 7 Settembre 2017

l'indebito utilizzo dei crediti di imposta in compensazione orizzontale è soggetto a due differenti sanzioni: sanzione del 30% per l'ipotesi riconducibile all'utilizzo di crediti non spettanti; sanzione dal 100% al 200%, con esclusione della definizione con riduzione delle sanzioni ad 1/3, per l'ipotesi riconducibile all'utilizzo di crediti inesistenti...

L'indebito utilizzo dei crediti di imposta in compensazione orizzontale è soggetto a due differenti sanzioni: sanzione del 30% per l'ipotesi riconducibile all'utilizzo di crediti non spettanti; sanzione dal 100% al 200% con esclusione della definizione con riduzione delle sanzioni ad 1/3 per l'ipotesi riconducibile all'utilizzo di crediti inesistenti.

La CTR di Bergamo fornisce una rilevante spiegazione per comprendere la distinzione tra utilizzo di crediti inesistenti e utilizzo di crediti non spettanti.

LE SANZIONI PER L'INDEBITO UTILIZZO DEL CREDITO DI IMPOSTA

L'utilizzo del credito inesistente si pone in rapporto di specialità rispetto all'utilizzo dei crediti non spettanti e per la sua configurazione richiede un quid pluris: mancanza del presupposto oggettivo e costitutivo del credito; la non riscontrabilità del presupposto a mezzo di semplici controlli automatici.

Le norme che disciplinano l'applicazione delle sanzioni per l'utilizzo indebito dei crediti in compensazione orizzontale sono quelle contenute nei co. 4 e 5 dell'articolo 13 del D.Lgs. 471/1997.

4. Nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistente in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti si applica, salva l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato.

5. 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.

L'ultimo periodo del comma 5 è decisivo per la definizione del concetto di credito non spettante e credito inesistente. L'utilizzo di quest'ultimo si può configurare al solo verificarsi di due condizioni:

- a) mancanza in tutto o in parte del presupposto costitutivo (cioè il presupposto dell'esistenza del credito);
- b) l'inesistenza non è riscontrabile sulla base di controlli automatici o formali.

Tali due requisiti devono sussistere contestualmente non potendosi configurare utilizzo di credito inesistente, ad esempio, nell'ipotesi per la quale è assente il presupposto oggettivo dell'esistenza del credito ma l'inesistenza e l'assenza del presupposto sono riscontrabili a mezzo di semplici controlli formali e automatici.

Così si spiega perché l'utilizzo del credito di imposta relativo all'anno precedente affatto esistente è sanzionato nella misura del 30% e non con quella del 100%. Eppure non vi è dubbio che in tal caso l'utilizzo abbia ad oggetto un credito inesistente oggettivamente.

Si pensi al caso di utilizzo in F24 in compensazione di un credito IVA anno 2016 pari ad euro 5.000,00 quando la dichiarazione IVA 2017 liquida a conguaglio un debito IVA pari ad € 10.000,00. In tale circostanza l'utilizzo ha ad oggetto un credito il cui presupposto costitutivo è oggettivamente mancante, ma tale utilizzo è facilmente riscontrabile a mezzo di controlli automatici e formali.

Lo stesso ragionamento deve essere fatto per i crediti di imposta da indicare nel quadro RU. Si pensi al credito di imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo.

L'indebito utilizzo di tali crediti potrebbe dare luogo all'applicazione della sanzione del 30% (art. 13 c. 4 D.Lgs. 471/1997) oppure della sanzione dal 100% al 200% (art. 13 c. 5 D.Lgs. 471/1997). Il discriminate applicativo delle due norme e differenti sanzioni dipende decisamente dall'indicazione o meno del credito nel quadro RU. Infatti, se il credito di imposta, ancorché carente sotto il profilo dell'oggettiva esistenza del presupposto costitutivo, è (comunque) indicato nel quadro RU, consente all'Agenzia delle Entrate di effettuare i relativi controlli automatici e formali e di riscontrarne l'eventuale mancanza dei presupposti a mezzo di tali semplici controlli. Tale circostanza esclude la configurazione dell'utilizzo di crediti inesistenti.

ATTENZIONE: la mancata indicazione nel quadro RU del credito di imposta contestato per mancanza del presupposto costitutivo implica l'applicazione della sanzione del 100%. Se il credito è invece indicato nel quadro RU si applica la sanzione del 30%.

Si tratta di una precisazione di assoluto rilievo che pone in un miglior equilibrio il rapporto amministrazione finanziaria e contribuente quando questi ricorre all'utilizzo di crediti di imposta sulla base di normative tributarie che, per loro stessa natura, possono risultare di non facile interpretazione.

Di tal ch , se l'Agenzia delle Entrate dovesse contestare la spettanza del credito per investimenti in R&S (ma il ragionamento vale anche per tutti gli altri crediti indicati nel quadro RU di UNICO), perch  ritiene che le spese sostenute non siano eleggibili o perch  le attivit  poste in essere non siano agevolabili, dovr  applicare la sanzione del 30% se il contribuente ha provveduto a compilare il quadro RU, diversamente dovr  applicare la sanzione del 100%.

ESTRATTO DELLA SENTENZA DELLA CTR BERGAMO N. 287/2017

In merito la CTR di Bergamo ha fornito un rilevante chiarimento stabilendo che per i crediti di imposta da indicare nel quadro RU, per i quali   gi  verificata la mancanza del presupposto costitutivo, l'applicazione delle sanzioni per utilizzo di crediti inesistente   determinata dalla mancata indicazione nel quadro RU che aggiunge a tale requisito (mancanza del presupposto) anche quello della non riscontrabilit  mediante controlli formali o automatici.

L'ipotesi sanzionata nel comma 5 dell'art. 13 del D.Lgs. 471/1997, si caratterizza per un quid pluris:

- a) l'utilizzo in compensazione di crediti oggettivamente insussistenti, in quanto privi del presupposto costitutivo;
- b) la non riscontrabilità del presupposto a mezzo di semplici controlli automatici, dato che non essendo stato compilato il quadro RU del modello UNICO, non era possibile il riscontro automatico e si sono rese necessarie apposite indagini tributarie.

7 settembre 2017

Mario Agostinelli