

# DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORI  
**ANTONIO E VICTOR UCKMAR**

DIRETTORE  
**CESARE GLENDI**  
UNIVERSITÀ DI PARMA

## COMITATO DI DIREZIONE

**ANDREA AMATUCCI**  
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

**ALBERTO COMELLI**  
UNIVERSITÀ DI PARMA

**CLAUDIO CONSOLO**  
UNIVERSITÀ LA SAPIENZA DI ROMA

**GIUSEPPE CORASANITI**  
UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI BRESCIA

**ENRICO DE MITA**  
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. DI MILANO

**PIERA FILIPPI**  
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

**FRANCO GALLO**  
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

**MAURIZIO LOGOZZO**  
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. MILANO

**ANTONIO LOVISOLO**  
UNIVERSITÀ DI GENOVA

**CORRADO MAGNANI**  
UNIVERSITÀ DI GENOVA

**GIUSEPPE MELIS**  
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

**SEBASTIANO MAURIZIO  
MESSINA**  
UNIVERSITÀ DI VERONA

**FRANCO RANDAZZO**  
UNIVERSITÀ DI CATANIA

**LIVIA SALVINI**  
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

**DARIO STEVANATO**  
UNIVERSITÀ DI TRIESTE

Luglio-Agosto  
**2021**

[edicolaprofessionale.com/DPT](http://edicolaprofessionale.com/DPT)



Wolters Kluwer

LA FATTISPECIE DELL'INDEBITO UTILIZZO DI CREDITI  
D'IMPOSTA INESISTENTI E NON SPETTANTI  
TRA I DISORIENTAMENTI DI LEGITTIMITÀ E PRASSI:  
LA "ZONA GRIGIA" DA DIPANARE

**Sintesi:** Discriminare la fattispecie delle indebite compensazioni con crediti d'imposta a fini sanzionatori tributari e penali non è un'operazione semplice. La giurisprudenza e la prassi se ne occupano da tempo, ma non sono pervenute, allo stato, a soluzioni coerenti e razionali per le tante difficoltà che si incontrano nell'applicare le norme vigenti che variano a seconda dell'oggetto del controllo (utilizzo del credito d'imposta (a valle), o calcolo della misura agevolativa trasfusa nel credito d'imposta (a monte) della compensazione operata), del metodo di riscontro/verifica (formale, sostanziale o diretto alla riscossione con l'atto di recupero), e dei tempi di decadenza dell'Ufficio (ordinari, o "speciali" al ricorrere di specifici presupposti). Il tutto richiede più distinguo a fini ricostruttivi, a cominciare dalla sussistenza della frode che, allo stato, resta la condizione pregiudiziale necessaria per contestare l'utilizzo e calcolo di crediti d'imposta inesistenti ai fini sanzionatori penali e tributari.

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La *ratio* della compensazione tra debiti e crediti d'imposta nell'impianto originario dell'art. 17, d.lgs. n. 241 del 1977. – 3. Le regole *ad hoc* per la riscossione di crediti inesistenti con l'atto di recupero: l'art. 27, d.l. n. 185 del 2008. – 4. Il nuovo assetto sanzionatorio delle indebite compensazioni dopo il d.lgs. n. 158 del 2015: l'art. 13, 4° e 5° comma, d.lgs. n. 471 del 1997. – 5. Le sanzioni penali per il reato dell'indebito utilizzo dei crediti d'imposta non spettanti ed inesistenti dopo il d.lgs. n. 158 del 2015: l'art. 10-*quater*, 1° e 2° comma, d.lgs. n. 74 del 2000. – 6. La prima conclusione: la frode circoscrive l'illecito utilizzo di crediti d'imposta inesistenti ai fini delle sanzioni tributarie e penali. – 7. La seconda conclusione: i casi di indebito utilizzo del credito d'imposta in compensazione (a valle) del debito (autoliquidato) e quelli di indebito calcolo (a monte) del credito d'imposta compensato a seconda delle differenti procedure di indagini e controllo. – 8. I disorientamenti interpretativi che non operano i distinguo: la "zona grigia" dove collocare le effettive sanzioni irrogabili, secondo *ratio* e funzione delle norme vigenti. – 9. Conclusioni.

1. – *Premessa*

La Suprema Corte di Cassazione, sez. VI, con l'ordinanza interlocutoria n. 29717 depositata il 29 dicembre 2020 avente ad oggetto l'impu-gnazione di un atto di recupero emesso ai sensi dell'art. 27, 16° comma, del d.l. n. 185 del 2008 di un credito (iva) ritenuto indebitamente utilizzato in compensazione da una società (non operativa) in mancanza dei relativi presupposti di legge, ha rinviato la causa alla sez. V ritenendo che nel caso trattato non ricorressero i presupposti per definire la causa ai sensi dell'art. 375 c.p.c. L'ordinanza, in definitiva, prende le distanze dall'orien-

tamento che si è venuto a registrare e consolidare in sede di legittimità ad opera di talune sentenze (*ex multis*, ordinanza n. 24093 del 30 ottobre 2020) per cui sarebbe “priva di fondamento logico-giuridico” la distinzione tra credito non spettante e credito inesistente, tanto da portare a concludere che in entrambi i casi, il margine di tempo fissato per le verifiche da parte dell’Amministrazione finanziaria dovrebbe essere “indistintamente fissato in otto anni”<sup>(1)</sup>.

Nel solco generato dall’incertezza interpretativa sulla fattispecie dell’indebita compensazione di crediti d’imposta “non spettanti” e inesistenti” si colloca anche l’Agenzia delle entrate che, di recente, ha fornito anch’essa indicazioni di dubbia linearità e coerenza, che rendono sempre più urgente e necessario un intervento chiarificatore da parte del legislatore. Per molte ragioni.

2. – *La ratio della compensazione tra debiti e crediti d’imposta nell’impianto originario dell’art. 17, d.lgs. n. 241 del 1977*

2.1. Per fare il punto della situazione, e trovare conferma che andrebbero, invece, tenute fermamente distinte le fattispecie dell’indebitato utilizzo di crediti d’imposta esposti nei modelli di versamento (F24) in compensazione dai debiti (autoliquidati) dai contribuenti, “non spettanti” e “inesistenti” a seconda delle differenti ed alternative modalità di controllo/accertamento e riscossione degli Uffici, e soprattutto, ai fini dell’irrogazione delle correlate sanzioni in ambito tributario e penale, occorre partire da un breve *excursus* delle norme che, nel tempo, hanno introdotto e, in seguito, ampliato la possibilità per i contribuenti di accedere alla compensazione di debiti tributari con crediti d’imposta, non soltanto come mezzo estintivo dell’obbligazione tributaria, ma per godere di misure agevolative progettate attraverso la concessione dell’incentivo sotto forma di crediti d’impo-

---

<sup>(1)</sup> In specie, secondo l’ordinanza n. 24093 del 30 ottobre 2020, l’art. 27, d.l. n. 185 del 2008 “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 dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 43, per il comune avviso di accertamento”. Nello stesso senso, le sentenze 21 aprile 2017, n. 10112; 2 agosto 2017, n. 19237 e, più di recente, l’ordinanza n. 351 del 13 gennaio 2021. Nell’ordinanza n. 29717 del 29 dicembre 2020, la Suprema Corte, sez. VI, invece, ravvisando il contrasto tra l’orientamento giurisprudenziale prevalente secondo cui sussisterebbe una totale fungibilità tra le ipotesi di inesistenza del credito e di non spettanza dello stesso e le norme di riferimento hanno ritenuto doveroso rimettere la causa alla sezione V, per un maggior approfondimento.

sta (di norma, non tassabili ai fini delle II.DD., né irap), in luogo delle ordinarie deduzioni di base imponibile, o contributi (a fondo perduto, in conto impianti, investimenti) o altra misura.

L'istituto della compensazione (verticale, orizzontale) tra debiti e crediti d'imposta è nato con l'art. 17 della l. n. 241 del 1997 per regolare, tuttavia, unicamente, il mezzo alternativo al pagamento in denaro dei debiti II.DD/irap/iva emergenti dalla dichiarazione con l'utilizzo di crediti erariali. Nel caso di errori commessi nella compensazione venne stabilita, a sistema, la sanzione del 30% (art. 13, d.lgs. n. 471 del 2019) per i casi in cui l'indebita compensazione fosse emersa: (i) in sede di liquidazione della dichiarazione, *ex art. 36-bis*, 1° comma, lett. *e*), del d.p.r. n. 600 del 1973); (ii) nell'ambito del controllo formale della dichiarazione *ex art. 36-ter*, 1° comma, lett. *d*), del d.p.r. n. 600 del 1973 (cfr. c.m. 16 luglio 2001, n. 68). Solo con il passar del tempo, la compensazione nel Mod. F24 è stata estesa ai debiti (autoliquidati) per contributi previdenziali e tributi locali (art. 1, 167° comma, l. n. 296 del 2006), con crediti di tributi erariali/locali.

2.2. La situazione è cambiata quando è stata concessa ai contribuenti la possibilità di utilizzare crediti d'imposta "a fini agevolativi", esponendo la misura dell'incentivo, a seconda dei diversi presupposti e criteri stabiliti dalla legge, nella sezione "credito" nel modello di versamento (F24) per compensare, nella sezione "debito", più tributi e contributi.

A partire da quel momento, l'utilizzo di crediti d'imposta si è potuto verificare anche prima, e/o indipendentemente, della presentazione della dichiarazione per cui il legislatore è dovuto intervenire per adeguare il sistema dei controlli ai casi di violazioni commesse dai contribuenti nell'indicare, nel modello F24, crediti d'imposta indebiti "intercettati" nel sistema (in anagrafe), prima, e/o indipendentemente, dalla presentazione della dichiarazione e, quindi, al di fuori degli ordinari metodi e tempi dei controlli automatizzati, o campionari (di riliquidazione/formali) del dichiarato, *ex artt. 36-bis*, *36-ter*, d.p.r. n. 600 del 1973 o *54-bis* d.p.r. n. 633 del 1972; e ciò fermi gli ordinari avvisi di accertamento in rettifica/verifica (sostanziale) della dichiarazione e/o scritture contabili delle varie categorie di soggetti passivi (*ex artt. 37 ss.*, d.p.r. n. 600 del 1973, 54 e 55 d.p.r. n. 633 del 1972).

Quando è intervenuto lo ha fatto con una norma *ad hoc*, l'art. 1, 421° comma, della l. n. 311 del 2004 con la quale è stata introdotta la possibilità per gli uffici di procedere con l'"atto di recupero (motivato) dei crediti indebitamente utilizzati esposti nel Mod. F24", da notificare al contribuente per la pronta "riscossione" del dovuto, entro un termine assegnato dall'Ufficio (non inferiore a 60 gg.) decorso il quale, infruttuosamente,

le somme si sarebbero potute iscrivere a ruolo; procedura, quindi, adottabile al di fuori e, quindi, indipendentemente dai controlli automatizzati della dichiarazione (di riliquidazione/controllo formale) operabili secondo lo schema dell'avviso bonario, ruolo e cartella di pagamento nel rispetto degli ordinari termini di decadenza di cui all'art. 25 del d.p.r. n. 602 del 1973 <sup>(2)</sup>.

A quell'epoca, non venne chiarito l'ambito oggettivo dell'atto di recupero tendenzialmente adottabile per ogni fattispecie di indebito utilizzo di crediti d'imposta e, quindi, sia per quelli non spettanti che inesistenti; né vennero previste sanzioni specifiche correlate alla procedura "mirata" di riscossione con l'atto di recupero in caso di errori (dolosi/colposi) sui presupposti costitutivi dell'agevolazione, a seconda dei differenti criteri e condizioni di spettanza del beneficio previsti dalla legge.

3. – *Le regole ad hoc per la riscossione di crediti inesistenti con l'atto di recupero: l'art. 27, d.l. n. 185 del 2008*

3.1. Si arriva al primo *step* del riordino della materia con l'art. 27 del d.l. n. 185 del 2008 con il quale, da un lato, venne risolta (16° comma), la questione dell'oggetto della riscossione anticipata a mezzo dell'atto di recupero di cui al cit. art. 1, 421° comma, limitandolo ai soli crediti inesistenti indebitamente utilizzati nei Modelli F24 e, dall'altro, quello del termine di decadenza della specifica procedura di riscossione, fissata al "31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo" per concedere, in siffatta unica circostanza, maggiori termini agli Uffici rispetto a quelli ordinari di decadenza degli avvisi di accertamento *ex art. 43, d.p.r. n. 600 del 1973, e di quelli dei controlli ex art. 36-bis, 36-ter, d.p.r. n. 600 del 1973 e 54-bis, d.p.r. n. 633 del 1972) ex art. 25, d.p.r. n. 602 del 1973.*

---

<sup>(2)</sup> Ai sensi del cit. art. 25, d.p.r. n. 602 del 1973 i termini di decadenza, com'è noto, sono quelli a) del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, ovvero a quello di scadenza del versamento dell'unica o ultima rata se il termine per il versamento delle somme risultanti dalla dichiarazione scade oltre il 31 dicembre dell'anno in cui la dichiarazione è presentata, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'articolo 36-bis del d.p.r. n. 600 del 1973; nonché del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta per le somme che risultano dovute ai sensi degli artt. 19 e 20 del t.u.i.r.; b) del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'articolo 36-ter, d.p.r. n. 600 del 1973; oppure c) del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio, nonché c-bis) del terzo anno successivo a quello di scadenza dell'ultima rata del piano di rateazione per le somme dovute a seguito degli inadempimenti di cui all'articolo 15-ter, d.p.r. n. 602 del 1973.

Al contempo, venne chiarito che nel caso della riscossione di crediti inesistenti con l'atto di recupero (17° comma), il più ampio termine "si applica a decorrere dalla data di presentazione del modello di pagamento unificato nel quale sono indicati crediti inesistenti utilizzati in compensazione...", intendendo riferire il momento della violazione all'epoca del versamento dell'imposta (appuntamento), e non a quello della dichiarazione del presupposto costitutivo del credito e alla sua liquidazione.

In ultimo, venne risolta (18° comma) anche la questione delle sanzioni da correlare alla procedura di riscossione a mezzo dell'atto di recupero dei (soli) crediti inesistenti, elevandola – vista l'insidiosità della condotta – dal 100% al 200% dei crediti stessi, o del 200%, nel caso in cui la misura del credito inesistente utilizzato fosse risultata eccedente l'importo di 50 mila euro.

3.2. La conferma della "specificità" della riscossione con l'atto di recupero dei (soli) crediti d'imposta inesistenti si rinviene non solo nell'art. 27 (16° e 17° comma), ma nella relazione illustrativa alla novella dove venne chiarito che la procedura è stata introdotta proprio allo scopo di "contrastare situazioni di fraudolenza nella condotta del contribuente in sede di autoliquidazione del debito funzionale ad ostacolare o, comunque, a rendere infruttuosa, l'azione di controllo ai danni dell'Erario".

L'intenzione del legislatore (nel 2008), in definitiva, è stata quella di indirizzare e, soprattutto, anticipare i controlli sulle compensazioni in tutti i casi di "autoliquidazione del debito" in cui sarebbe potuta emergere una condotta fraudolenta nell'indicazione di crediti d'imposta nei modelli di versamento (Mod. F24) presenti in anagrafe da "intercettare", con indagini mirate, al fine di riscuotere direttamente l'indebito credito d'imposta utilizzato con l'atto di recupero (*ex art. 1, 421° comma, l. n. 311 del 2004*), per rendere più efficiente e tempestiva l'azione di controllo, prima ed indipendentemente dalla presentazione della dichiarazione e, quindi, al di fuori delle (ordinarie) procedure di riliquidazione o controllo formale del dichiarato *ex artt. 36-bis, 36-ter, d.p.r. n. 600 del 1973 (e 54-bis, d.p.r. n. 633 del 1972)* o dei controlli sostanziali (in rettifica/verifica) dei soggetti passivi.

4. – *Il nuovo assetto sanzionatorio delle indebite compensazioni dopo il d.lgs. n. 158 del 2015: l'art. 13, 4° e 5° comma d.lgs. n. 471 del 1997*

4.1. Si passa al secondo *step*: la revisione del sistema sanzionatorio ad opera del d.lgs. n. 158 del 2015 in cui alle sanzioni già previste dell'art. 13, del d.lgs. n. 471 del 1997 in materia di riscossione per ritardati od omessi

versamenti (II.DD. ed iva), sono state aggiunte quelle riscontrabili “in materia di compensazioni”.

Con la novella si rimarca, più nettamente, la distinzione dell'utilizzo di crediti d'imposta non spettanti rispetto a quelli inesistenti, ed il legislatore rende esplicita, per la prima volta, la nozione di credito inesistente al 5° comma dell'art. 13 in quello “in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo” – e (congiunzione) – “la cui inesistenza non sia riscontrabile” mediante controlli di cui agli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del d.p.r., n. 600 del 1973 e all'articolo 54-*bis* del d.p.r. n. 633 del 1972.

Al contempo, sono state apportate modifiche all'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 per regolare, da un lato, al 4° comma, le sanzioni dovute “nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti” nella misura del 30%, analoga a quella prevista nei casi di ritardati o omessi versamenti rispetto alle scadenze (1° comma, art. 13), seppur rilevabili in sede di controllo della dichiarazione di cui agli artt. 36-*bis*, 36-*ter*, d.p.r. n. 600 del 1973 o 54-*bis*, d.p.r. n. 633 del 1972 (2° comma, art. 13), “salva l'applicazione di disposizioni speciali”. Dall'altro, si accoglie, al 5° comma, il regime “speciale” sanzionatorio di cui all'art. 27, 18° comma, d.l. n. 185 del 2008, abrogato a decorrere dal 1° gennaio 2016<sup>(3)</sup>, per la pronta riscossione con l'atto di recupero (*ex* art. 27, 16° e 17° comma, d.l. n. 185 del 2008) di crediti inesistenti con le più gravi sanzioni applicabili nella misura dal 100 al 200% dei crediti utilizzati.

Vista la gravità dell'illecito, negli “specifici” e tassativi casi di riscossione di crediti inesistenti con l'atto di recupero (motivato), al cit. 5° comma, dell'art. 13, è stato confermato (come già indicato all'art. 27, 18° comma) che “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”.

4.2. Quanto *supra* indicato dimostra che, anche dopo la novella del 2015, la procedura di riscossione di “crediti inesistenti” compensati “in sede di autoliquidazione del debito” deve intendersi limitata ai soli casi in cui l'Ufficio, nel valutare (previe indagini mirate) il “presupposto costitutivo” del credito d'imposta esposto nei modelli di versamento Mod. F24 – prima o indipendentemente dalla presentazione delle dichiarazioni dei

---

<sup>(3)</sup> Comma abrogato, a decorrere dal 1° gennaio 2016, dall'art. 32, 2° comma, lett. *b*), d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, come modificato dall'art. 1, 133° comma, l. 28 dicembre 2015, n. 208.

contribuenti – ha potuto raccogliere elementi (e prova) del comportamento “fraudolento” del contribuente.

Si ha conferma, altresì, ed ancor più chiaramente, del fatto che la procedura “specificata” di riscossione con l’atto di recupero è fase autonoma, e prodromica ad un eventuale accertamento (sostanziale), oltre che sicuramente distinta dai controlli automatizzati di riliquidazione (*ex 36-bis*, d.p.r. n. 600 del 1973) o formale (campionario) della dichiarazione (*ex 36-ter*, d.p.r. n. 600 del 1973 o *54-bis* d.p.r. n. 633 del 1972). Fasi, queste ultime, in cui potrebbe emergere, al più, la non spettanza di crediti esposti in dichiarazione, per errori di computo o di non corrispondenza cartolare con i documenti propri o di terzi forniti all’Ufficio, ma non certo emergere “l’inesistenza” del credito esposto nel modello di versamento nel senso voluto dalle regole vigenti – previste e congegnate – per contrastare la frode perpetrata dal contribuente con raggiri ed artifici che, ovviamente, richiede e presuppone valutazioni di merito della condotta dell’agente e degli elementi costitutivi del credito d’imposta utilizzato che non sono esperibili nell’ambito dei controlli automatizzati/cartolari del dichiarato.

4.3. Questa, a ben vedere, è la ragione per cui all’art. 13, 5° comma, d.lgs. n. 472 del 1997 la nozione di credito inesistente, ovvero quello “in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo” è stata posta in correlazione con la condizione (negativa) per cui (*e* – congiunzione) – l’inesistenza “non sia riscontrabile” mediante controlli di cui agli articoli *36-bis* e *36-ter* d.p.r. n. 600 del 1973, e all’articolo *54-bis* d.p.r. n. 633 del 1972 (art. 13, 5° comma).

Nell’ambito dei controlli automatizzati, l’Ufficio, com’è noto, non ha il potere di operare una diversa ricostruzione sostanziale dei dati esposti nella dichiarazione, né può operare una propria valutazione o stima degli stessi, ma può solo compiere l’attività istruttoria del raffronto tra la dichiarazione, documenti e le risultanze dell’anagrafe tributaria (Cass., sez. un., 8 settembre 2016, n. 17758, in relazione all’omologo d.p.r. n. 633 del 1972, art. *54-bis*; Cass., 2 dicembre 2014, n. 25459; 20 febbraio 2017, n. 4360; 19 novembre 2019, n. 29978).

La liquidazione della dichiarazione *ex art. 36-bis*, d.p.r. n. 600 del 1973, analogamente a quanto stabilito dall’omologa disposizione nell’art. *54-bis* del d.p.r. n. 633 del 1972) cui segue la formazione del ruolo e la notificazione della cartella di pagamento consiste, infatti, in un controllo, mediante procedure automatizzate (1° comma), dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell’anagrafe tributaria che, per queste sue caratteristiche, costituisce

un'attività diversa da quella accertativa (*ex multis*, sentenza 4 settembre 2020, n. 18397).

Lo stesso accade nel controllo formale del dichiarato operato ai sensi dell'art. 36-ter, d.p.r. n. 600 del 1973 in cui, parimenti, deve escludersi che l'ufficio possa procedere alla rettifica del reddito dichiarato in conseguenza di interpretazioni di legge o valutazioni di fatti non emergenti *strictu sensu* dalle fattispecie previste dalla norma (sent. n. 8359 del 10 aprile 2006). Anche nel controllo formale, in definitiva, possono emergere solo violazioni rilevabili direttamente dalla dichiarazione e dell'allegata documentazione di supporto<sup>(4)</sup>.

---

<sup>(4)</sup> In materia, di recente, F. Pedrotti *Sull'inutilizzabilità del procedimento di controllo formale al di fuori delle ipotesi espressamente previste dall'art. 36-ter del D.P.R. 600/73*, in *Riv. dir. trib. on line*, 4 ottobre 2019 e bibliografia ivi riportata, tra cui, ci si permette di indicare, anche il mio, *La liquidazione dell'imposta dovuta e il controllo formale della dichiarazione (art. 36-bis e 36-ter del D.P.R. 600/1973)*, in *Rass. trib.*, 1997, 1491 ss. La differenza di procedimento di cui al cit. art. 36 ter, rispetto a quella di liquidazione di cui all'art. 36-bis, che è stata tante volte indicata dalla giurisprudenza di legittimità (*ex multis*, sentenza 4 luglio 2014, n. 15311) è ravvisabile già nella diversa intitolazione, "controllo formale" delle dichiarazioni e nelle diverse possibilità attribuite all'Ufficio, non di mera liquidazione, ma di controllo con i più incisivi "interventi" sulle dichiarazioni presentate dal contribuente, non solo sulla base di queste, ma anche in base alle "comunicazioni d.p.r. n. 605, ex art. 20, 3° comma", ed agli "elenchi l. 30 dicembre 1991, n. 413, ex art. 78, 25° comma"; atti, quindi, diversi da quelli allegati dal contribuente ed esterni rispetto alla sua sfera (2° comma). Alla differenza sostanziale dei due istituti il legislatore ha, coerentemente, fatto conseguire due diverse tipologie di procedure atte a concretizzare l'immanente principio di collaborazione/cooperazione tra Fisco e contribuente. Ai sensi dell'art. 36-bis, 3° comma ed alla *ratio* allo stesso sottesa di mero automatizzato riscontro dei soli dati contenuti nella dichiarazione, quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione...l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto di imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali. Laddove, invece, l'art. 36-ter, 3° comma prevede, ai fini del 1° e 2° comma, – e quindi, preventivamente, ai fini dello stesso espletamento del controllo (formale) – che il contribuente o il sostituto è invitato, anche telefonicamente o in forma scritta telematica, a fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione e ad eseguire o trasmettere ricevute di versamento e altri documenti non allegati alla dichiarazione o difformi dei dati forniti dai terzi ed, il successivo 4° comma, statuisce che, dopo tale invito ed all'esito degli eventuali chiarimenti o allegazioni forniti dal contribuente, l'esito del controllo formale è comunicato al contribuente o al sostituto con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale. Appare evidente, già dal mero dato testuale della norma, che al più incisivo "controllo" previsto dall'art. 36-ter, rispetto alla "liquidazione" ex art. 36-bis, il legislatore abbia fatto conseguire una fase procedimentale necessaria, di garanzia per il contribuente, laddove il 4° comma prevede l'obbligo dell'Amministrazione di comunicare i motivi della rettifica operata in un'apposita comunicazione da effettuare al contribuente. Obbligatorietà, peraltro, riconosciuta anche dalla prassi (cf. circ. n. 68 del 2001; circolare n. 77 del 2001 la quale riconosce che la comunicazione dell'esito del controllo assolve alla duplice funzione di rendere edotto il contribuente delle motivazioni poste alla base dei recuperi d'imposta operati dall'Ufficio, e

4.4. Nella relazione illustrativa alle modifiche apportate all'art. 13, d.lgs. n. 471 del 1997 (nel 2015) si ha, del resto, la conferma del fatto che il legislatore ha inteso escludere dall'ambito applicativo delle sanzioni del 5° comma "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", con la precisazione ulteriore 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".

Il che vuol dire che l'Ufficio potrà recuperare e sanzionare al 30% (4° comma, art. 13) l'indebito utilizzo di un credito che dovesse apparire "sostanzialmente" non esistente/sussistente, "anche" nell'ambito dei controlli automatizzati/campionari della dichiarazione, ma solo laddove sia in grado di riscontrare "agevolmente" la violazione dai dati esposti nel modello di pagamento e/o riportati in dichiarazione, o richiesti o recuperati anche da terzi e, quindi, solo quando la condotta dell'agente dovesse risultare scarsamente artificiosa ed insidiosa.

4.5. Una terza ipotesi da considerare, per completezza, è quella prevista dall'art. 31, d.l. n. 78 del 2010 (decorrenza 1° gennaio 2011), per disciplinare la compensazione con crediti d'imposta di "debiti iscritti a ruolo", anche se con più rigorosi e stringenti vincoli, a cominciare dal limite massimo compensabile di euro 1.500,00<sup>(5)</sup>.

---

di consentire allo stesso la segnalazione di dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente anche al fine di "procedere con sollecitudine ad esercitare il proprio potere di autotutela, al fine di consentire al contribuente di effettuare i versamenti delle somme eventualmente dovute, in tempo utile per usufruire del beneficio previsto dal d.lgs. n. 462 del 1997, art. 3".

(5) Il cit. art. 31 prevede, infatti, che: "A decorrere dal 1° gennaio 2011, la compensazione dei crediti di cui all'articolo 17, comma 1, del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, relativi alle imposte erariali, è vietata fino a concorrenza dell'importo dei debiti, di ammontare superiore a millecinquecento euro, iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, e per i quali è scaduto il termine di pagamento. In caso di inosservanza del divieto di cui al periodo precedente si applica la sanzione del 50 % dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori e per i quali è scaduto il termine di pagamento fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato. La sanzione non può essere applicata fino al momento in cui sull'iscrizione a ruolo penda contestazione giudiziale o

Con il successivo d.m. 10 febbraio 2011 sono state stabilite le modalità per effettuare siffatta peculiare compensazione tra i crediti d'imposta e "debiti iscritti a ruolo a titolo definitivo" dei contribuenti, confermate dalla ris. min. del 21 febbraio 2011, n. 18 /E che, per quello che qui rileva, è quella che può effettuarsi a mezzo di uno specifico Modello di pagamento (Mod. F24 accise/monopoli) ed apposito codice tributo (RUOL) da indicare accanto agli "importi a debito versati" (v. circolare dall'Agenzia n. 18 del 21 febbraio 2011) così che il versamento diventi agevolmente riscontrabile, in anagrafe e, quindi, oggetto di rapido controllo e, se del caso, di pronta riscossione con l'atto di recupero, ove dovesse riscontrarsi l'utilizzo di crediti inesistenti.

5. – *Le sanzioni penali per il reato dell'indebito utilizzo dei crediti d'imposta non spettanti ed inesistenti dopo il d.lgs. n. 158 del 2015: l'art. 10-quater, 1° e 2° comma, d.lgs. n. 74 del 2000*

5.1. L'impianto sanzionatorio dell'indebito compensazioni di crediti d'imposta va completato sul fronte penale che, a sua volta, ha visto l'introduzione di una serie di regole per disciplinare il reato delle indebite compensazioni di "crediti non spettanti o inesistenti" ad opera, *in primis*, del d.l. n. 223 del 2006 a mezzo rinvio all'art. 10-*bis*, d.lgs. n. 74 del 2000 (6).

In seguito, con il d.lgs. n. 158 del 2015 il legislatore è intervenuto anche sulla struttura della disposizione del 10-*quater* del d.lgs. n. 74 del 2000 (7), rendendo la sua formulazione autonoma rispetto a quella dell'art.

---

amministrativa e non può essere comunque superiore al 50 % di quanto indebitamente compensato; nelle ipotesi di cui al periodo precedente, i termini di cui all'articolo 20 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, decorrono dal giorno successivo alla data della definizione della contestazione. È comunque ammesso il pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori mediante la compensazione dei crediti relativi alle stesse imposte, con le modalità stabilite con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, da emanare entro 180 giorni dall'entrata in vigore del presente decreto. I crediti oggetto di compensazione in misura eccedente l'importo del debito erariale iscritto a ruolo sono oggetto di rimborso al contribuente secondo la disciplina e i controlli previsti dalle singole leggi d'imposta. Nell'ambito delle attività di controllo dell'Agenzia delle entrate e della Guardia di finanza è assicurata la vigilanza sull'osservanza del divieto previsto dal presente comma anche mediante specifici piani operative".

(6) La tecnica utilizzata è stata all'epoca, quella dell'inserimento del rinvio all'art. 10-*bis*, d.lgs. n. 74 del 2000 sull'omesso versamento ritenute per un ammontare superiore a 150.000 per ciascun periodo d'imposta per applicare detta norma, nei limiti ivi previsti, "anche a chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti o inesistenti".

(7) Con l'art. 9, 1° comma, cit. d.lgs. n. 158 del 2015 a far data dal 22 ottobre 2015.

10-*bis*, per prevedere – anche qui – nell’ambito delle sanzioni per le condotte dell’illecito delle indebite compensazioni, la netta distinzione all’art. 10-*quater*, 1° comma, di quelle irrogabili per i crediti non spettanti (reclusione da sei mesi a due anni, con l’importo del limite soglia dell’importo annuo superiore a 50.000 euro), rispetto alle sanzioni indicate all’art. 10, 2° comma, per i crediti inesistenti (reclusione da un anno e sei mesi a sei anni con l’importo del limite soglia dell’importo annuo superiore a 50.000 euro) <sup>(8)</sup>.

Il *discrimen* tra le due fattispecie è “la frode” perpetrata dall’agente a mezzo di raggiri ed artifici, mentre le sanzioni irrogabili, sul piano penale, vedono l’inserimento della pena al superamento del limite (unico) soglia dei 50.000 euro.

5.2. Per integrare il delitto di indebite compensazioni con crediti (non spettanti/inesistenti) deve ricorrere il dolo generico che è quello che si verifica allorquando l’agente (o intermediario) è consapevole di omettere il versamento delle somme dovute con crediti “che sa non essere spettanti” (sentenza n. 2636 dell’8 giugno 2018), anche se si è ritenuto sufficiente anche il dolo eventuale per la cui configurabilità serve, tuttavia, la più

---

<sup>(8)</sup> In entrambi i casi si tratta reati di tipo commissivo che si perfezionano al momento dell’utilizzo del Modello ‘F24 contenente la compensazione di crediti non spettanti (comma 1) o inesistenti (2° comma), per un importo complessivamente superiore a euro 50.000,00 per ogni anno d’imposta, ma diversi quanto all’elemento oggettivo e agli interessi giuridici tutelati. Ed infatti, il delitto previsto nel primo comma dell’art. 10-*quater* è volto a reprimere quelle condotte aventi a oggetto un credito d’imposta “non spettante”, ovvero quel credito che viene utilizzato nei rapporti fra contribuenti ed erario che seppur sussistente nell’*an* e nel *quantum*, non può essere oggetto di compensazione nel modello F24 per qualsiasi ragione di fatto o di diritto. Il delitto volto a reprimere l’indebita compensazione di crediti non spettanti appresta tutela all’interesse al versamento del debito erariale, anticipando il momento della rilevanza penale della condotta alla violazione della procedura di compensazione prevista dalla legge. Il delitto previsto nel secondo comma dall’art. 10-*quater*, è volto a reprimere, invece, quelle condotte del contribuente (o intermediario) aventi a oggetto un credito d’imposta “inesistente” ovvero quello “artificiosamente costruito o rappresentato in sede contabile o di dichiarazione o in qualunque altro modo, allo scopo di utilizzarli indebitamente in compensazione”. Si tratta in definitiva di crediti che, supportati o meno da documentazione materialmente o ideologicamente falsa, non hanno alcuna connessione con la reale posizione fiscale del contribuente. In questi casi, il delitto d’indebita compensazione di crediti inesistenti appresta tutela all’interesse dello Stato alla corretta percezione dei tributi, e sanziona la condotta del contribuente (o di un intermediario) diretta a utilizzare crediti artificiosamente costruiti o rappresentati in sede contabile. In dottrina, G.L. Soana, *I reati tributari*, Milano, 2013, 332 ss.; A. Rossi, *Omesso versamento IVA ed indebita compensazione: artt. 10-ter e 10-quater del d.lgs. 74/2000*, in *Fisco*, 2006, 4879 ss.; N. Menardo, *Osservazioni sulla condotta costituente il delitto d’indebita compensazione ex art. 10-quater d.lgs. n. 72 del 2000, retro*, 2020, 1167 ss.

rigorosa dimostrazione che l'agente ha voluto la condotta, si è confrontato con la specifica categoria di evento che si è verificata nella fattispecie concreta, ed ha aderito psicologicamente ad essa, per cui è da escludersi un comportamento improntato solo a grave azzardo (Sezioni Unite, n. 38343 del 24 aprile 2014).

Può verificarsi anche il concorso nel reato del contribuente dell'eventuale intermediario (consulente fiscale) che ha fornito un contributo (materiale o psicologico) concreto e consapevole nella commissione dell'illecito per cui, in definitiva, qualunque soggetto può concorrere nel reato di indebita compensazione di cui all'art. 10-*quater*, 1° comma o 2° comma del d.lgs. n. 74 del 2000, anche con una condotta prodromica e atipica che favorisca quella tipica di chi utilizza crediti indebiti (non spettanti/inesistenti) <sup>(9)</sup>.

Quanto al momento in cui si consuma il reato (di tipo commissivo) rileva l'utilizzo, con riferimento alla data della presentazione del modello di versamento (in banca, oggi attraverso i canali telematici) dei crediti in compensazione, e non quello della presentazione della dichiarazione che, di norma, avviene nell'anno successivo <sup>(10)</sup>.

Si aggiunga che con la riforma del 2015 anche l'art. 13 del d.lgs. n. 74 del 2000 (cause di non punibilità) ha visto importanti modifiche che riguardano la materia delle indebite compensazioni di crediti d'imposta

---

<sup>(9)</sup> Cass., sez. III pen., 29 luglio 2020, n. 23026 ha confermato il sequestro preventivo in un caso in cui era indagato colui che aveva assunto il ruolo di intermediario e procacciatore nell'ambito di un'operazione illecita finalizzata a consentire ad una S.r.l. di effettuare compensazioni indebite. La particolarità della pronuncia attiene proprio alla condotta di intermediazione posta in essere individuata nell'inoltro di una mail con allegato l'estratto del ruolo stampato, dalla *ex Equitalia*, riguardante le cartelle esattoriali non pagate o pagate solo parzialmente relative alla società che aveva, poi, proceduto alla compensazione.

<sup>(10)</sup> È stato chiarito, di recente, in sede di legittimità (Cass., sez. III pen., 15 luglio 2020 (ud. 25 febbraio 2020), n. 20853) che ai fini dell'integrazione del reato dell'art. 10-*quater* d.lgs. n. 74 del 2000, non basta il mancato versamento dell'imposta, ma è necessario che sia avvenuta la compensazione, nel senso che questa sia andata a buon fine, tra i debiti ed i crediti verso l'Erario, allorché i crediti non spettino o non esistano. Secondo l'indicata sentenza n. 20853 del 2020: "E la compensazione che esprime la componente decettiva o di frode insita nella fattispecie e che rappresenta il *quid pluris* che differenzia il reato dell'art. 10-*quater* rispetto ad una fattispecie di omesso versamento (...). Il delitto di indebita compensazione si consuma, di conseguenza, al momento della presentazione (in banca) dell'ultimo modello F24 relativo all'anno interessato, e non in quello della successiva dichiarazione dei redditi, dal momento che, con l'utilizzo del modello indicato (*andato quindi a buon fine*), si perfeziona la condotta decettiva del contribuente, realizzandosi il mancato versamento per effetto dell'indebita compensazione di crediti in realtà non spettanti in base alla normativa fiscale (...). L'indebita compensazione deve pertanto risultare dal modello F24, mentre, nella specie, il modello non è stato presentato e non sono stati rappresentati nella motivazione elementi idonei a ricostruire con precisione la fattispecie delittuosa".

(1° comma) che, allo stato, si riferiscono ai soli casi di “non spettanza” di cui all’art. 10-*quater*, 1° comma, e non anche a quelli di “inesistenza” di cui all’art. 10-*quater*, 2° comma del d.lgs. n. 74 del 2000 dei crediti d’imposta compensati, allorché il debito verso l’Erario viene estinto (unitamente a sanzioni e interessi) “prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, anche a seguito di speciali procedure conciliative e di adesione, ovvero mediante ravvedimento operoso”.

6. – *La prima conclusione: la frode circoscrive l’illecito utilizzo di crediti d’imposta inesistenti ai fini delle sanzioni tributarie e penali*

6.1. Se queste sono le norme di riferimento, non dovrebbe sussistere dubbio alcuno sul fatto che vadano tenuti nettamente distinti, nell’ambito degli indebiti utilizzi in compensazione, i crediti d’imposta inesistenti rispetto a quelli non spettanti, e che il *discrimen* stia nella sussistenza o meno della frode, ovvero se viene contestato (e provato) il comportamento fraudolento del soggetto che ha operato la compensazione con artifici e raggiri così gravi ed insidiosi da non poter essere rilevato dal controllo (meramente cartolare) del modello di versamento F24 (in anagrafe), né dai dati riportati nella dichiarazione, o richiesti all’interessato, nell’ambito dei controlli automatizzati/campionari del dichiarato e versato.

Se c’è frode, l’art. 13, 5° comma, d.lgs. n. 471 del 1997 sanziona in via specifica e tassativa, l’utilizzo indebito dei crediti d’imposta inesistenti in ordine ai quali l’Ufficio ha potuto rilevare e provare che “manca il presupposto costitutivo” e (congiunzione) e la cui inesistenza è correlata alla condizione (negativa) della “non riscontrabilità” dell’indebito utilizzo mediante i controlli automatizzati *ex artt. 36-bis, 36-ter*, d.p.r. n. 600 del 1973 o *54-bis* d.p.r. n. 633 del 1972; e ciò proprio perché l’Ufficio, per valutare la frode, deve aver effettuato prelievi indagini mirate di tipo valutativo (e non solo controlli formali).

Se non c’è frode, ricorre la “non spettanza” dei crediti d’imposta che, di norma, potrà emergere durante i controlli automatizzati del dichiarato (riliquidazione/formali) dall’analisi dei modelli di pagamento o dai dati in possesso o richiesti dall’Ufficio fino a ricomprendere anche i casi in cui l’Ufficio dovesse contestare l’utilizzo di crediti d’imposta “sostanzialmente” non sussistenti, ma è stato in grado di riscontrare “agevolmente” la violazione per la scarsa insidiosità della condotta del contribuente.

6.2. Se questo è quello che si ricava nelle norme di riferimento, appare difficile comprendere la ragione per cui, per una parte della giurisprudenza di legittimità, e per recenti interpretazioni di prassi, si dovrebbe arrivare all’opposta conclusione che non vi sarebbe “fondamento logico” nella

distinzione tra l'utilizzo di crediti d'imposta inesistenti e di quelli non spettanti al punto che i termini di decadenza dell'Ufficio – nei casi in cui dovessero risultare mancanti i relativi presupposti – andrebbero considerati, univocamente, quelli del 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo (*ex art. 13, 5° comma, d.lgs. n. 471 del 1997*) con tutte le più gravose conseguenze in termini di preclusioni e sanzioni irrogabili (tributarie e penali).

Si arriva, tuttavia, a questa incoerente conclusione se non si operano preliminari distinguo sull'“oggetto” e sul “metodo di controllo” dei crediti d'imposta utilizzati in compensazione dei debiti (autoliquidati) dal contribuente, nel senso che non ci si domanda “su cosa/come/quando” agisce l'Ufficio, ovvero se la fattispecie indebita viene o meno “intercettata” dal riscontro del modello di versamento presente in anagrafe, anche prima della presentazione della dichiarazione, o durante i controlli automatizzati, oppure, è rilevata e provata con indagini/verifiche mirate al fine della pronta riscossione con l'atto di recupero dei crediti che dovessero risultare inesistenti grazie ai dati in possesso dell'Ufficio e/o richiesti agli interessati *ex art. 27, 16° comma, d.l. n. 185 del 2008*; od ancora se l'eventuale violazione sui presupposti costitutivi dell'agevolazione trasfusa nel credito d'imposta dovesse emergere nell'ambito degli ordinari poteri di controllo che sfociano negli accertamenti in rettifica/verifica delle dichiarazioni e/o scritture contabili dei contribuenti.

Cambia tutto, a ben vedere, se si effettuano questi distinguo.

*7. – La seconda conclusione: i casi di indebito utilizzo del credito d'imposta in compensazione (a valle) del debito (autoliquidato) e quelli di indebito calcolo (a monte) del credito d'imposta compensato a seconda delle differenti procedure di indagini e controllo*

7.1. Cominciamo a considerare il caso dei controlli operati sui modelli di versamento (F24) rinvenuti in anagrafe (e trasmessi telematicamente dai contribuenti) – prima ed indipendentemente dalla presentazione della dichiarazione – che, di norma, sono quelli che si effettuano a valle dell'indebito utilizzo del credito d'imposta esposto in compensazione.

Ebbene, in questi casi, non dovrebbe esservi dubbio che, ai fini della contestazione dell'utilizzo di un credito inesistente, e delle correlate sanzioni irrogabili ai sensi del 5° comma dell'art. 13, d.lgs. n. 471 del 1997, oltre che di quelle previste per il reato di cui all'art. 10-*quater*, 2° comma, d.lgs. n. 74 del 2000 – i verificatori dovrebbero dare riscontro in motivazione (e prova) della condotta fraudolenta del contribuente di particolare insidiosità, ovvero di quella attuata con artifici e raggiri così artatamente costruiti da non poter essere “riscontrati” nella fase di controllo cartolare

del modello di versamenti sulla base dei documenti allegati e richiesti ex artt. 36-*bis*, 36-*ter*, d.p.r. n. 600 del 1973 e 54-*bis*, d.p.r. n. 633 del 1972.

Il che, ovviamente potrà accadere solo se l'Ufficio ha effettuato indagini mirate sui presupposti costitutivi del credito, ed ha acquisito elementi di prova (certa, presuntiva) del comportamento fraudolento del contribuente dai dati in suo possesso (in anagrafe), o reperiti dagli interessati o terzi, tanto rilevanti da poter agire, prontamente, all'immediata riscossione del credito inesistente esposto nei modelli di pagamento con l'atto di recupero ex art. 27, 16° comma, d.l. n. 185 del 2008, prodromico ad un eventuale atto di accertamento (sostanziale).

In questi casi, il credito inesistente (ex art. 13, 5° comma) corrisponde a quello che la legge qualifica tale, ovvero quello in cui “manca il presupposto costitutivo, e (congiunzione) la cui inesistenza non sia “riscontrabile” (condizione negativa) mediante controlli di cui agli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del d.p.r., n. 600 del 1973, e all'articolo 54-*bis* del d.p.r., n. 633 del 1972. Trattandosi di contestazione di particolare gravità ed insidiosità, il sistema – a tutela dell'interesse dell'Erario – prevede la non ammissibilità della definizione agevolata (secondo periodo del 5° comma, art. 13) e la riscossione integrale (e non frazionata) del dovuto ex art. 68, d.lgs. n. 546 del 1992 ove venga proposta impugnazione.

La sanzione tributaria per i crediti inesistenti è quella del 100% al 200% di cui al 5° comma, dell'art. 13, d.lgs. n. 471 del 19, mentre sul piano penale scatta il reato di cui all'art. 10-*quater*, 2° comma, d.lgs. n. 74 del 2000 (reclusione da un anno e sei mesi a sei anni) se l'importo annuo di credito d'imposta utilizzato per estinguere debiti (erariali) è superiore ai 50.000 euro<sup>(11)</sup>.

---

(11) Altra delicata e controversa questione si origina da un problema semantico sorto a seguito all'intervento riformatore del 2015 non “risolto” in via definitiva dalla giurisprudenza di legittimità, ovvero quello di stabilire quali tributi vanno ricompresi nel concetto di “somme dovute” ai fini del reato di cui all'art. 10-*quater*, d.lgs. n. 74 del 2000. Per la necessità di comprendere se la rilevanza penale del fatto compensativo vada circoscritta ai soli comportamenti concernenti debiti derivanti da II.DD. e dall'iva, ovvero estesa, in via generale, a tutti i debiti tributari per i quali è ammessa la compensazione ex lege con i crediti d'imposta, si sono registrati nel tempo, due differenti orientamenti. In un primo momento, si è manifestato un filone interpretativo che ha ricevuto l'avallo di parte della giurisprudenza di legittimità della stessa Amministrazione finanziaria che, facendo leva anche sulla sentenza resa sul punto dalla Corte costituzionale (21 febbraio 2018, n. 35) ha ritenuto che “la norma dovesse applicarsi a tutti i tributi compensabili ai sensi dell'art. 17 d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241”, di natura erariale o locale, nonché dei contributi previdenziali, in linea con la disciplina di cui all'art. 17, del d.lgs. n. 241 del 1997. Più di recente, un altro orientamento ha valorizzato un approccio ermeneutico di tipo logico-sistematico, optando per una interpre-

7.2. In tutti gli altri casi in cui, nell'ambito dei controlli formali degli Uffici sull'operata compensazione, non v'è riscontro (e prova) del comportamento "fraudolento" del contribuente nei termini *supra* specificati, non può che ricorrere la fattispecie della "non spettanza" del credito d'imposta compensato, ovvero di quello in cui (derivandola, *a contrariis*, dal 5° comma, dell'art. 13 cit.) "manca il presupposto costitutivo del credito" esposto nel modello F24, e (congiunzione) la cui non spettanza "sia riscontrabile" (condizione positiva) mediante i controlli di cui agli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del d.p.r. n. 600 del 1973, e all'articolo 54-*bis* del d.p.r. n. 633 del 1972.

---

tazione contraria. In particolare, secondo la sentenza della Cass., sez. I pen., 13 settembre 2019 (10 maggio 2019), n. 38042 il bene protetto dall'art. 10-*quater* attiene esclusivamente alla materia delle II.DD. o dell'iva, sicché la tutela penale apprestata dalla richiamata disposizione, non andrebbe estesa *in malam partem* a ulteriori e diversi ambiti (es. tributi previdenziali e assistenziali) estranei alla disciplina del d.lgs. n. 74 del 2000. In seguito, altra sentenza (sez. III pen., 3 marzo 2020) 28 aprile 2020, n. 13149 ha cambiato orientamento privilegiando un approccio sostanziale dell'operazione realizzata per concludere che il reato di indebita compensazione di crediti non spettanti o inesistenti, di cui al d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10-*quater*, in combinato disposto con il d.lgs. n. 241 del 1997, art. 17, si configura sia in caso di c.d. compensazione orizzontale, concernente crediti e debiti di imposta di natura diversa, sia in caso di c.d. compensazione verticale, riguardante crediti e debiti di natura omogenea, in quanto si concretizza in una condotta omissiva supportata dalla redazione di un documento ideologicamente falso, idoneo a prospettare una compensazione fondata su un credito inesistente o non spettante (sez. III, n. 5934 del 12 settembre 2018 – dep. 7 febbraio 2019; sez. III, n. 8689 del 30 ottobre 2018 – dep. 28 febbraio 2019; sez. III, n. 42462 del 11 novembre 2010 – dep. 30 novembre 2010). Il che non appare, tuttavia, in linea con l'impianto normativo dove è collocato l'art. 10-*quater*, ovvero il Titolo III del d.lgs. n. 74 del 2000, che nel disciplinare specificare le pene accessorie, le cause di non punibilità e le speciali circostanze del reato, si riferisce unicamente agli importi dovuti a titolo di imposte sul reddito e sull'iva. Ne dovrebbe conseguire, più coerentemente, che nel valutare la rilevanza penale del fatto dovrebbe tenersi conto dei debiti del contribuente riconducibili alle *species* delle II.DD. e iva, mentre i tributi di altra ed eterogenea natura potranno, eventualmente e incidentalmente, assumere rilievo ai sensi dell'art. 10-*quater*, quali componenti del credito (non spettante o inesistente) indebitamente portato in compensazione. Per coerenza, dovrebbe concludersi che, ferma restando l'integrazione del reato anche nel caso di compensazione c.d. "orizzontale" (cioè relativa a crediti e debiti relativi ad imposte e contributi diversi), il debito estinto mediante compensazione deve avere natura fiscale e afferire esclusivamente alle imposte sui redditi o all'iva, con esclusione delle somme dovute (e non versate, in quanto compensate con crediti inesistenti) a titolo di altra natura che non sono ricompresi nell'ambito di applicazione del d.lgs. n. 74 del 2000. Sull'argomento, *ex multis*, M. Di Siena, *La Corte Costituzionale e la soglia di punibilità del delitto di indebite compensazioni. Anamnesi di un delitto imperfetto*, in *Giur. cost.*, 2018, 335; L. Perrone, *Limiti di applicabilità del reato previsto all'art. 10-*quater* del d.lgs. n. 74/2000: un opinabile orientamento della Suprema Corte*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, III, 137 ss.; G. Girelli, *La compensazione tributaria*, Milano, 2010; S.M. Messina, *La compensazione nel diritto tributario*, Milano, 2006.

La sanzione tributaria in questi casi sarà quella del 30% di cui al 4° comma dell'art. 13, d.lgs. n. 471 del 1997, mentre sul versante penale, scatta il reato al superamento della soglia di 50.000 euro, come è indicato all'art. 10-*quater*, 1° comma, d.lgs. n. 74 del 2000 (con reclusione da sei mesi a due anni).

Va aggiunto il caso in cui la sanzione potrebbe rimanere del 30% (4° comma, art. 13) “anche” laddove l'Ufficio contesti la non esistenza “sostanziale” del credito d'imposta esposto nel modello di pagamento, ma la condotta del contribuente è stata così poco insidiosa che i verificatori sono riusciti a “riscontrare” la violazione “anche” nell'ambito dei controlli automatizzati/formali della dichiarazione (condizione positiva), “salva l'applicazione di sanzioni speciali” (12).

Ed infatti, nei casi sporadici/eventuali in cui potrebbe essere emerso, agevolmente, l'indebito utilizzo del credito d'imposta dai dati in anagrafe o in possesso dell'Ufficio per la scarsa insidiosità della condotta del contribuente, la sanzione del 30% *ex art.* 13, 4° comma, d.lgs. n. 471 del 1997 è quella che sarebbe irrogabile per ogni altra violazione che incide sul “ritardato ed omesso versamento” del debito (autoliquidato) *ex art.* 13, 1° e 2° comma, d.lgs. n. 471 del 1997 e, quindi, anche laddove l'omesso/parziale versamento dovesse essersi attuato a mezzo della compensazione esposta nel Modello F24.

7.3. Ma, come si comprenderà, non è, né potrebbe essere, sempre così.

La sanzione del 30%, indicata al 4° comma dell'art. 13, d.lgs. 471 del 1997 è collegata (e circoscritta) – ai casi “residuali” – per meglio esprimere il concetto – in cui, manca la frode, e la non spettanza del credito d'imposta è “riscontrabile” (condizione positiva) nella fase dei controlli automatizzati, ma non anche nei casi in cui la contestazione dovesse emergere nell'ambito delle ulteriori, e più numerose, indagini e valutazioni (sostanziali e/o mirate) sugli elementi costitutivi del presupposto di una data agevolazione “progettata” attraverso la concessione di un credito

---

(12) Nella risoluzione n. 36/E dell'8 maggio 2018, l'Agenzia, confermando le intenzioni del legislatore della Riforma delle sanzioni (2015), ha affermato anch'essa che il riferimento operato al riscontro dell'esistenza del credito da utilizzare in compensazione mediante procedure automatizzate rappresenta una condizione ulteriore rispetto a quella dell'esistenza sostanziale del credito ed è volta a evitare che si applichino le sanzioni più gravi quando il credito, fruito in compensazione indebitamente, possa comunque essere “intercettato” mediante controlli automatizzati (circostanza, questa, che priva la condotta del contribuente di quella lesività idonea a giustificare la più grave misura sanzionatoria).

d'imposta in luogo degli ordinari incentivi quali i contributi a fondo perduto, i maggiori ammortamenti o altre misure.

In queste circostanze, i riscontri dell'Ufficio possono/devono riguardare ogni elemento costitutivo della misura agevolativa trasposta, come "entità", in un dato credito d'imposta, collocata a monte del versamento operato a mezzo della compensazione; riscontri che presuppongono, come si diceva, che l'Ufficio abbia il potere/dovere di "scendere nel merito" dei criteri di determinazione dell'incentivo/agevolazione e/o della misura accordata e per l'effetto, dell'entità del credito d'imposta che in seguito, è indicato nel modello di pagamento per compensare il debito (auto)liquidato (irpef, ired, irap) del contribuente.

Nei (più numerosi) casi in cui l'attività degli uffici è svolta e sfocia in un ordinario accertamento (sostanziale) – se non viene contestata la frode – potrà emergere (solo) la "non spettanza" del credito d'imposta per cui la sanzione irrogabile dovrebbe rimanere pari, se non si vogliono determinare inique disparità di trattamento, a quella che sarebbe ordinariamente applicabile per ogni altra violazione commessa nei casi di infedele/omessa dichiarazione contestata a mezzo di un ordinario accertamento. È, invero, principio generale del nostro ordinamento, non derogabile, quello per cui la sanzione non può/deve cambiare a parità di violazione commessa, salva l'eventuale gradualità della misura rispetto al minimo edittale, ove previsto dalla legge.

Di conseguenza, fermo il cumulo materiale e giuridico applicabile al verificarsi dei criteri di legge (*ex art. 12, d.lgs. n. 472 del 1997*), l'avviso di accertamento (impoesattivo), in materia di II.DD. ed iva che dovesse rilevare la violazione, costituirà titolo per l'intimazione all'adempimento dell'importo del credito d'imposta "indebitamente fruito" e delle correlate sanzioni (collegate al tributo compensato indebitamente), *ex art. 17 d.lgs. n. 471 del 1997*; norma che, in deroga alle previsioni dell'articolo 16 (per le sanzioni non collegate ai tributi), prevede, com'è noto, che le sanzioni siano irrogate, senza previa contestazione, e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo, a pena di nullità, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica.

Nei casi di crediti "non spettanti", contestati ed accertati in via ordinaria (in verifica/rettifica), potrà scattare, ovviamente, il reato al verificarsi dei presupposti di cui all'art. 10-*quater*, 1° comma, d.lgs. n. 74 del 2000 (al superamento del limite soglia di 50.000 euro), con obbligo degli Uffici di denuncia in Procura *ex art. 331 c.p.c.*

Il termine di decadenza in questi casi dovrebbe essere quello ordinario di cui all'art. 43 d.p.r. n. 600 del 1973 (e 57, d.p.r. n. 633 del 1972), non

potendosi applicare il maggior termine di otto anni che la legge riserva, al caso – diverso e specifico – della immediata “riscossione” di crediti inesistenti con l’atto di recupero; procedura che, allo stato, come si diceva, la legge limita ai casi in cui l’Ufficio abbia acquisito – al di fuori delle ordinarie attività di controllo sostanziale – elementi di prova tali da potere contestare – direttamente – dalla verifica dei modelli di versamento in anagrafe, e/o previe indagini mirate e specifiche – la fattispecie della “frode” del contribuente/agente nell’utilizzo dei crediti d’imposta, come mezzo più efficace e tempestivo di contrasto alla condotta antiggiuridica (grave) dell’inesistenza del credito esposto in compensazione a danni all’Erario.

Solo nei casi di contestazione della frode di crediti inesistenti riscossi con l’atto di recupero, infatti, la sanzione applicabile (dopo l’abrogazione del 18° comma dell’art. 27, d.l. n. 185 del 2008) è quella di cui al 5° comma dell’art. 13 (primo periodo) d.lgs. n. 471 del 1997 (del 100% al 200% della misura dei crediti inesistenti utilizzati), con l’applicazione della più severa regola di cui al secondo periodo del medesimo 5° comma per cui “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”.

7.4. Se la contestazione dell’inesistenza del credito d’imposta dovesse emergere, invece, in sede di un ordinario accertamento (in rettifica/verifica) sugli elementi costitutivi della misura agevolativa, e quindi, in rettifica dell’entità del credito calcolato (a monte) della compensazione operata – e sempreché l’Ufficio abbia raccolto elementi di prova della “mancanza il presupposto costitutivo del credito” con “il *quid pluris*” della frode – le sanzioni tributarie applicabili dovrebbero rimanere quelle ordinariamente applicabili in altri casi di dichiarazione fraudolenta ovvero di quelle che, in virtù delle modifiche operate dal decreto legislativo n. 158 del 2015, sono state, del resto, “aggravate” qualora la violazione dovesse essere stata realizzata mediante l’utilizzo di fatture o altra documentazione falsa, o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, oppure altre condotte simulatorie o fraudolente. In tali casi, come confermato anche dall’Agenzia, la sanzione più grave assorbirebbe sia quella dell’omesso versamento del tributo, che quella della operata compensazione con crediti inesistenti (ris. 8 maggio 2018, n. 36/3) <sup>(13)</sup>.

---

<sup>(13)</sup> Sempre secondo la cit. ris. n. 36/E del 2018 qualora l’Ufficio proceda direttamente al recupero di un credito inesistente da agevolazioni con l’atto di recupero, l’assenza di

Ove dovesse emergere la frode nel “calcolo” del credito d’imposta, esposto nel modello di pagamento, l’Ufficio, dovrebbe procedere, quindi, con l’emissione degli atti tipici di accertamento in rettifica della dichiarazione, da notificarsi entro gli ordinari termini di decadenza.

Ed infatti, allo stato della vigente regolamentazione della fattispecie dell’indebito utilizzo di crediti d’imposta, come si diceva, il più ampio termine di decadenza di otto anni (*ex art. 27, 16° comma, d.l. n. 185 del 2008*) va riservato ai casi in cui l’Ufficio procede a “riscuotere” direttamente i crediti d’imposta esposti nei modelli di versamento sin da quando gli stessi sono presenti a sistema (come avviene anche nella compensazione con i debiti iscritti a ruolo di cui all’art. 31 d.l. n. 78 del 2010) per agire in via anticipata rispetto all’epoca della presentazione della dichiarazione, ma non anche allorquando si tratti di un’ordinaria rettifica dei redditi dichiarati, o di verifica delle scritture contabili del contribuente.

*8. – I disorientamenti interpretativi che non operano i distinguo: la “zona grigia” dove collocare le effettive sanzioni irrogabili, secondo ratio e funzione delle norme vigenti*

8.1. Se quanto rappresentato si condivide, è evidente che se non vengono operati questi (articolati) distinguo, si resta imbrigliati in una sorta di “zona grigia” in cui non si riesce a trovare la “soluzione” della sanzione applicabile alle diverse fattispecie dell’indebito utilizzo in compensazione dei crediti d’imposta inesistenti/non spettanti; e ciò soprattutto se chi si pone l’interrogativo cerca la risposta solo nel 4° e 5° comma, dell’art. 13, d.lgs. n. 472 del 1997 nel senso che ritenga che ove non possa contestarsi l’“inesistenza” del credito utilizzato per l’assenza di frode – non potendosi applicare il 5° comma dell’art. 13 – andrebbe applicato (sempre) il 4° comma dell’art. 13 che contempla la sanzione del (solo) 30%.

In tal modo la conclusione cui si perviene pare fondarsi su quella correlazione tra la “mancanza dei presupposti costitutivi del credito” e (congiunzione) la condizione positiva (4° comma, art. 13) – (e non quella negativa di cui al 5° comma, art. 13) – della (astratta) “riscontrabilità” dell’indebita compensazione dai controlli automatizzati (di riliquidazione/formale) della dichiarazione *ex artt. 36-bis, 36-ter, d.p.r. n. 600 del 1973 e 54-bis, d.p.r. n. 633 del 1972.*

---

presupposti per l’esistenza del credito potrebbe comportare anche “ulteriori rettifiche” da notificare tramite l’emissione di atti di accertamento (come, ad esempio, in caso di mancato riconoscimento di costi rilevati in contabilità, ma non effettivamente sostenuti relativi all’agevolazione).

Ma, come si diceva, questa conclusione potrebbe sostenersi solo se l'Ufficio è in grado di intercettare la violazione esaminando, sul piano cartolare, il modello di versamento in anagrafe, ed i documenti di riferimento, ma non anche se l'Ufficio sta operando un controllo sostanziale (a monte) sulla legittimità o meno della misura agevolativa "trasfusa" in un dato credito d'imposta.

E ciò non solo perché, nel caso di verifiche di merito (sostanziali), sulla spettanza o meno di una data agevolazione manca *ex se* la possibilità di correlare la "mancanza del presupposto costitutivo del credito" alla "condizione positiva" (e, congiunzione) della "riscontrabilità" dell'indebito utilizzo "mediante controlli di cui agli artt. 36-*bis*, 36-*ter* d.p.r. n. 600 del 1973 e 54-*bis* d.p.r. n. 633 del 1972", ma ancor di più, perché la sanzione del 30% di cui al 4° comma, dell'art. 13, d.lgs. n. 471 del 1997 tanto si giustifica, a sistema, se si circoscrive l'indebito utilizzo ai casi in cui il contribuente commette una violazione riscontrabile, agevolmente, dal modello di versamento (a valle) dell'operata compensazione.

Se ciò non accade, ovvero se l'indebito utilizzo si colloca "a monte" dell'operata compensazione nel modello di versamento – all'apparenza regolare – la "soluzione" della sanzione del 30% non può ritenersi condivisibile a fronte della serie di errori/illeciti (di merito) che potrebbero riguardare i criteri di determinazione della base imponibile o il *quantum* dell'incentivo e/o di liquidazione del debito (autoliquidato), a meno di dover concludere che possano esistere disparità di trattamento e/o di iniquità nella misura della sanzione irrogabile a fronte di una medesima violazione.

La domanda da porsi in questi casi è cosa cambia se si commette una violazione nella misura di un dato contributo o incentivo sotto forma di credito d'imposta, rispetto ai casi in cui viene commessa la medesima violazione ma l'agevolazione è stata concessa sotto altra forma, ad es., a mezzo di maggiori ammortamenti o contributi a fondo perduto?

8.2. In definitiva, la zona grigia di incertezza si "dipana" solo se, una volta accertata la sussistenza o insussistenza "della frode" nell'agire del soggetto passivo, che è la condizione pregiudiziale necessaria – si opera un distinguo tra i casi in cui gli errori/illeciti nell'utilizzo del credito esposto nel modello di versamento F24 sono riscontrabili (a valle) della compensazione, rispetto ai casi in cui la violazione è commessa (a monte) nel calcolo dell'agevolazione/incentivo trasfuso nel credito d'imposta che poi, viene esposto nel modello di versamento, e si effettua la ricognizione delle norme applicabili tenendo presenti i diversi metodi/poteri di controllo/contrasto del fenomeno.

Nel caso contrario, ovvero se non si effettuano tali distinguo, si arriva, inevitabilmente, a conclusioni incoerenti.

Nell'ordinanza n 24093 del 30 ottobre 2020, la Suprema Corte nell'esaminare il caso concreto con l'art. 27, 16° comma, d.l. n. 185 del 2008 ha concluso, ad es., che la norma non avrebbe "l'intenzione di elevare l'inesistenza del credito a categoria distinta dalla non spettanza" tanto che ha qualificato la distinzione, sulla scia di analoghi precedenti, "priva di fondamento logico-giuridico" mirando la norma, a giudizio dei Giudici estensori "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 dal d.p.r. n. 600 del 1973, articolo 43, per il comune avviso di accertamento". Alla stessa conclusione è arrivata la più recente ordinanza n. 354 del 13 gennaio 2021 con riferimento ad un atto di recupero di credito d'imposta per investimenti in aree svantaggiate (l. n. 388 del 2000) sempre per il fatto che non vi sarebbe "alcun fondamento logico giuridico" della distinzione tra le fattispecie.

Ma, come si visto, l'interpretazione appare incoerente posto che la procedura di riscossione con l'atto di recupero di cui all'art. 27, 16° comma ss., d.l. n. 185 del 2008 – prodromico all'ordinario accertamento – può giustificarsi, secondo ratio e funzione delle norme vigenti, solo nei casi di crediti inesistenti e, quindi, allorché viene contestata (e motivata) la frode.

Dal conto suo, l'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 31/E del 2020, ha ritenuto ammissibili al ravvedimento operoso i casi di utilizzo di crediti inesistenti (rispetto a quelli non spettanti ai quali, sino ad oggi, aveva ritenuto di circoscrivere la possibilità)<sup>(14)</sup>, ma al contempo, ha sostenuto che nel caso di indebite compensazione di crediti d'imposta R&S, ove le attività o spese sostenute non dovessero risultare ammissibili secondo i diversi (e complessi) criteri previsti dalla normativa premiale (d.l. 23 dicembre 2013, n. 145 e succ. modif. ed integr.), si verrebbe a configurare, in ogni caso, l'utilizzo di un credito inesistente per "carenza totale o parziale del presupposto" che andrebbe riscosso "entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello dell'operata compensazione".

Anche qui l'Agenzia arriva a questa conclusione senza trattare il caso in cui, per l'assenza di frode, dovessero emergere in verifica meri crediti

---

(14) In ragione di questa opportunità riconosciuta in ambito tributario dall'AE, dovrebbero ritenersi ammissibili, tra le cause di non punibilità in ambito penale, ex art. 13, d.lgs. n. 74 del 2000, il ravvedimento operoso anche per i crediti inesistenti ex art. 10-*quater*, 2° comma, d.lgs. n. 74 del 2000.

non spettanti per errori commessi (a monte) nel calcolo (base imponibile/entità) dell'incentivo, non rilevabili, quindi, (a valle) nella compensazione esposta nel modello di versamento<sup>(15)</sup>.

Ed ancora, al recente Telefisco 2021, l'Agenzia ha sostenuto che non può dovrebbe ritenersi ammissibile la conciliazione giudiziale *ex art. 48 ss. d.lgs. n. 546 del 1992* sull'impugnazione di un atto di recupero di crediti inesistenti, perché la definizione delle sanzioni che ne conseguirebbe "si porrebbe in contrasto con la corrispondente preclusione prevista con riferimento alla definizione agevolata" (*ex 5° comma, secondo periodo dell'art. 13, d.lgs. n. 471 del 1997*); e ciò sebbene, allo stato, non sussista alcuna esclusione, nell'ambito della conciliazione giudiziale, delle controverse sugli atti di recupero "di crediti inesistenti".

8.3. È inutile dire che le incerte ed incoerenti letture delle norme applicabili alle diverse fattispecie di indebito utilizzo dei crediti d'imposta che si registrano in questi ultimi tempi, disorientano l'interprete, soprattutto se si considera quanto lavoro "di merito" va svolto oggi – sia dai contribuenti che dagli uffici – per individuare l'effettiva misura dei crediti d'imposta spettanti, congegnati con un grado di complessità tecnica tale per cui, per dirla in breve, occorrerebbe avere a disposizione un "pool" di esperti, dotati delle più disparate ed ampie competenze, per districare il groviglio di regole, interpretazioni di prassi, e di legittimità non univoche sui presupposti costitutivi di ogni misura concessa..

È solo il caso di segnalare le mille difficoltà che si incontrano nell'individuare i presupposti costitutivi dei crediti d'imposta a disposizione di contribuenti ed intermediari nell'ambito degli incentivi per R&S che potrebbero generare (tanti) errori nella determinazione della base imponibile e sull'entità della misura, per ragioni legate, ad es., alla sfasatura di competenza dei beni agevolabili, ai tempi dell'investimento, al carattere di novità o meno dei beni agevolabili, alla cumulabilità o meno con altri incentivi, anche per sfioramento del regime degli aiuti in *de minimis*; così come le tante difficoltà che si annidano dietro la misura del credito d'imposta sui nuovi investimenti, o di quelli c.d. del "Piano di transizione 4.0", concessi secondo una serie infinita di requisiti e condizioni che portano a calcolare, in modo differente, la base di commisurazione dei crediti d'im-

---

(15) Anche secondo l'Assonime (circ. 26 gennaio 2021, n. 1) le sanzioni per credito inesistente contestate dagli Uffici con gli atti recupero del credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo (art. 3, d.l. n. 145 del 2013) non dovrebbero essere applicate in maniera "automatica", dovendosi piuttosto valutare, caso per caso, il comportamento del contribuente per individuare la sussistenza della eventuale frode.

posta a seconda della data dell'investimento operato, del luogo di svolgimento dell'attività, del carattere o meno "indispensabile" dell'investimento effettuato (impianti di servizio), dalla "trasformazione" o "potenziamento" dei beni (impianti) agevolabili in beni/impianti (4.0) per renderli più funzionali (c.d. *revamping*)<sup>(16)</sup>.

Errori, questi indicati, di certa "valutazione/merito" della misura agevolativa che potranno sicuramente ricorrere, sia se commessi dalle parti che dagli uffici, ma che nulla potrebbero avere a che fare, o riguardare, casi di "falsità" ideologica o materiale dei documenti, e/o altro comportamento fraudolento che potrebbero legittimare l'accertamento (o riscossione) di crediti "inesistenti"; né tantomeno sorreggere l'asserita "mancanza di fondamento logico" nella distinzione tra le fattispecie dell'indebito utilizzo di crediti inesistenti e di quelli non spettanti" su cui si è, allo stato, arrestata parte della giurisprudenza di legittimità<sup>(17)</sup>.

Per non parlare del credito d'imposta per interventi di ristrutturazione edilizia che "spazia" com'è noto, dal 50% al, 65%, 80% al 110% (*superbonus*) a seconda della natura dell'intervento operato<sup>(18)</sup>, con l'aggravan-

---

<sup>(16)</sup> Credito d'imposta su nuovi investimenti previsto dall'art. 1, commi dal 46° al 56°, della l. n. 205 del 2017, prorogato con modifiche dall'art. 1, dal 78° al 81° comma, della l. n. 145 del 2018 e, da ultimo, dai 210°-217° comma, dell'art. 1, della l. n. 160 del 2019 (legge Bilancio 2020). In seguito i crediti d'imposta sui nuovi investimenti sono stati disciplinati dalla l. n. 178 del 2020 (legge Bilancio 2021).

<sup>(17)</sup> In merito alla contabilizzazione dei *bonus* fiscali, si segnala la predisposizione di una bozza in consultazione (fino al 10 febbraio 2021) da parte dell'Oic dove si affronta la questione del trattamento degli stessi come contributi in conto impianti da contabilizzare utilizzando uno dei due metodi previsti dall'Oic 16, ovvero in diretta riduzione dell'investimento sostenuto, oppure con iscrizione di un risconto passivo rilasciato a conto economico nel periodo di ammortamento dell'immobilizzazione materiale acquisita. Nel caso di cessione del credito d'imposta, la società cedente è tenuta a rilevare, a conto economico, la differenza tra il corrispettivo pattuito per il credito tributario ceduto e il valore contabile risultante in bilancio al momento della cessione, come onere o provento. L'agenzia delle entrate, con la risposta ad interpello n. 105 del 2020, ha chiarito che l'acquirente del credito d'imposta che acquista il credito a un valore inferiore al valore nominale, è tenuto a rilevare il componente positivo, come sopravvenienza attiva imponibile *ex art.* 88 t.u.i.r, ma non si è ancora espressa in merito alla deducibilità in capo al soggetto cedente del corrispondente componente negativo (soprapvenienza passiva), anche se l'opinione prevalente della dottrina ritiene che si tratti di un componente deducibile. Si attendono, allo stato, chiarimenti che confermino questa interpretazione segnalando, per ciò che qui di interessa, la questione che potrebbe insorgere dell'eventuale "non spettanza", ma non certo dell'inesistenza dell'agevolazione in tal modo fruita.

<sup>(18)</sup> L'articolo 119 del d.l. n. 34 del 2020 detta la disciplina del *superbonus* al 110%, stabilendo i presupposti soggettivi e oggetti per fruire della detrazione. Il successivo articolo 121 consente di optare per lo sconto in fattura o per la cessione del credito corrispondente alla detrazione del 110%, e delle misure del *bonus*, dettagliatamente indicate al 2° comma, tra cui quella del 65% per gli interventi relativi al vecchio *ecobonus* di cui all'articolo 14 del

te, nella ricostruzione degli effetti dell'indebito utilizzo sul piano delle sanzioni applicabili, per le persone fisiche o altre ammesse ai benefici (condomini), della responsabilità solidale/concorso dell'indebito utilizzo in capo agli "intermediari" o "ai cessionari" dei crediti medesimi<sup>(19)</sup>.

---

d.l. n. 63 del 2013, e quella del 50% per alcune spese di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-*bis* del t.u.i.r. Al recente *question time*, 5-04585 (10 settembre 2020) in risposta ai chiarimenti sui poteri di controllo da parte dell'Agenzia delle entrate, rispetto a quanto indicato al 4° comma, dell'articolo 121, del d.l. n. 34 del 2020 sui fornitori e cessionari che rispondono per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta "in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito d'imposta ricevuto", la risposta è stata che l'Agenzia delle entrate, nell'ambito dell'ordinaria attività di controllo procede, in base a criteri selettivi e tenendo anche conto della capacità operativa degli uffici, "alla verifica documentale della sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta di cui al comma 1 del presente articolo nei termini di cui all'art. 43 del d.p.r. n. 600 e all'articolo 27, dal 16° al 20° comma, del d.l. n. 185 del 2008, convertito. Pertanto, gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione con cui si fruisce del beneficio fiscale. L'atto di recupero, emesso a seguito del controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento unificato per la riscossione di crediti inesistenti utilizzati in compensazione deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo". In tal modo si ha conferma della diversità di effetti (e termini di decadenza) a seconda del metodo di controllo degli uffici.

<sup>(19)</sup> In relazione ai profili soggettivi di responsabilità per l'indebita fruizione del beneficio fiscale l'articolo 121, 5° comma, del citato d.l. n. 34 del 2020, dispone che "qualora sia accertata la mancata sussistenza, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alla detrazione d'imposta, l'Agenzia delle entrate provvede al recupero dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante nei confronti dei soggetti di cui al comma 1. L'importo di cui al periodo precedente è maggiorato degli interessi delle sanzioni. Il recupero dell'importo di cui al comma 5 è effettuato nei confronti del soggetto beneficiario di cui al comma 1, ferma restando, in presenza di concorso nella violazione, oltre all'applicazione dell'art. 9, comma 1 del d.lgs. 472/1997, anche la responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari per il pagamento dell'importo di cui al comma 5 e dei relativi interessi". In attuazione delle disposizioni concernenti l'esercizio delle opzioni relative alle detrazioni spettanti per gli interventi di ristrutturazione edilizia, recupero o restauro della facciata degli edifici, riqualificazione energetica, riduzione del rischio sismico, installazione di impianti solari fotovoltaici e infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici, è stato emanato il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 8 agosto 2020 che, al punto 7, disciplina l'attività di controllo disponendo che, "qualora sia accertata la mancata sussistenza, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alla detrazione d'imposta, l'Agenzia delle entrate provvede al recupero dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante maggiorato di interessi e sanzioni, nei confronti dei beneficiari della detrazione di cui al punto 1.1, ferma restando, in presenza di concorso nella violazione, anche la responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari per il pagamento dell'importo e dei relativi interessi. Fermo restando quanto previsto al periodo precedente i fornitori e i concessionari rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito d'imposta ricevuto". Il che, del pari, conferma che i destinatari degli esiti del controllo sono i beneficiari della detrazione (i soggetti che sostengono le spese agevolate), ed anche i fornitori in solido nel caso di concorso nella violazione.

### 9. – Conclusioni

La buona nuova è che la recente ordinanza della sez. VI della Suprema Corte (n. 29717 del 29 dicembre 2020) ha preso le distanze dall'orientamento prevalente in materia ritenendo che “vada approfondita la distinzione tra l'indebitito utilizzo di crediti inesistenti e non spettanti”, augurandoci che la giurisprudenza arrivi, prontamente, a circoscrivere e meglio distinguere le fattispecie a seconda (i) dell'oggetto del controllo (il cosa) – ovvero se l'indebitito utilizzo è contestato a valle, o a monte dell'operata compensazione; (ii) della modalità di controllo/ indagine (il come) – ovvero, se la contestazione è operata mediante i controlli automatizzati della dichiarazione, o sui dati in anagrafe, oppure previe indagini mirate e specifiche; (iii) dei termini di decadenza degli Uffici (il quando) che variano a seconda che il controllo venga operato nell'ambito dei controlli automatizzati (*ex art. 25, d.p.r. n. 602 del 1973*), o in sede di verifica/rettifica della dichiarazione (*ex art. 43, d.p.r. n. 600 del 1973*) o a mezzo della procedura di riscossione con l'atto di recupero di crediti inesistenti (*ex art. 25, 16° comma, d.l. n. 185 del 2008*). E ciò ferma, a monte la distinzione che va operata, in via pregiudiziale, della fattispecie grave ed insidiosa della frode, unica e sola che a sistema, legittima l'inasprimento delle sanzioni tributarie e penali.

Ma, come si converrà, è il legislatore che dovrebbe farsi carico di intervenire, al più presto, per operare su più fronti. Quello sostanziale, per modificare l'art. 13, d.lgs. n. 471 del 1997 che, come si è osservato, resta idoneo a sanzionare, come per tutti i casi di ritardati od omessi versamenti, la “non spettanza” del credito d'imposta (al 30%, 4° comma) evincibile “agevolmente” dai controlli automatizzati della dichiarazione e dai modelli di pagamento (F24), ma non certo per “intercettare” gli illeciti valutativi che potrebbero emergere nell'ambito di verifiche e controlli “sostanziali” sui crediti d'imposta utilizzati che non potrebbero diventare “automaticamente” inesistenti, ed essere più gravemente sanzionati (dal 100 al 200%, 5° comma), sol perché non vengono “riscontrati”, agevolmente, dai controlli automatici della dichiarazione, se manca la frode.

Dall'altro, andrebbe colmata, sul piano del procedimento la lacuna che oggi persiste per il fatto che l'atto di recupero (*ex art. 27, d.l. n. 185 del 2008*) è il mezzo con il quale possono essere prontamente “riscossi” i crediti d'imposta inesistenti, ed irrogate le correlate sanzioni, ma non per “accertare” ogni indebita, ma non fraudolenta, compensazione.

Ciò che manca, allo stato, è inglobare, o introdurre, nelle varie metodologie di controllo, un procedimento di accertamento mirato alla puntuale verifica dei presupposti costitutivi delle tante agevolazioni fruitive a mezzo dei crediti d'imposta che, al pari di ogni altro metodo improntato al

giusto procedimento, sia assistito dalle garanzie di un contraddittorio specifico tra ufficio e contribuente, idoneo a far contestare al primo, con prove idonee, l'eventuale violazione, ed al secondo di fornire la prova contraria con tutti i dati, documenti chiarimenti possibili ed a cui andrebbe data risposta con "motivazione rafforzata" alle giustificazioni fornite prima di subire il "recupero" delle imposte "non versate" – perché ritenute indebitamente compensate – e le correlate sanzioni tributarie, penali e, se del caso, di quelle amministrative *ex* d.lgs. n. 231 del 2001.

Diversamente, nonostante il proliferare dei tanti crediti d'imposta vigenti, soprattutto nel momento di crisi economica e finanziaria dell'era *post-Covid*, il contribuente, di fronte alle tante insidie che si celano nelle compensazioni, per il rischio di "non sbagliare", può fare solo una cosa: "rinunciare". E non v'è motivo per credere che questo corrisponda alla *voluntas* del Legislatore.

PAOLA COPPOLA