Crediti di imposta non spettanti e/o inesistenti: tre diverse discipline sanzionatorie e niente cumulo materiale

In caso di utilizzo in compensazione di crediti IVA inesistenti, già recuperati in ambito accertativo e sanzionati per illegittima detrazione e infedele dichiarazione, ai sensi degli articoli 6, comma 6, e 5, comma 4, del D.Lgs. del 18 dicembre 1997, n. 471, **esclusa la possibilità di sanzionare, "*in aggiunta*", anche il successivo utilizzo in compensazione del credito inesistente**.



È il chiarimento della risoluzione n. 36/E del 8 maggio 2018.

Nel documento evidenziato come "una diversa soluzione, avrebbe l'effetto di punire la medesima violazione:

- una prima volta, sanzionando la contabilizzazione delle fatture inesistenti e la riduzione del debito d'imposta (o l'indicazione di un maggior credito) *ex* articoli 5, comma 4, e 6, comma 6, del decreto legislativo n. 471 del 1997 (sanzioni tra loro cumulabili in progressione), oltre al recupero del minor credito spettante;
- una seconda volta, contestando le indebite

compensazioni effettuate negli anni successivi, applicando la sanzione di cui all'articolo 13, comma 5, del decreto legislativo n. 471 del 1997, e recuperando il credito utilizzato in compensazione.

Fermo restando, quindi, il recupero del minor credito nell'ambito della contestazione per infedele dichiarazione, **le compensazioni eseguite negli anni successivi assumono legittimità e non possono essere più contestate**, ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997, né recuperate".

L'Agenzia chiarisce, inoltre, che la disciplina "*speciale*" si applica **solo per sanzionare e recuperare il credito artatamente creato**, "in tal caso, poiché l'inesistenza del credito non è riscontrabile partendo dal controllo delle dichiarazioni fiscali, le modalità di recupero dello stesso **non possono che essere quelle previste dall'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, e cioè la notifica di apposito atto di recupero**". Viceversa, non può essere irrogata al contribuente una sanzione *particolarmente grave* nel caso in cui la compensazione indebita, possa comunque essere riscontrata mediante controlli automatizzati.

***Link* al testo della risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 36 E del 8 maggio 2018**, con oggetto: SANZIONI TRIBUTARIE-RISCOSSIONE – Compensazione dei crediti d'imposta c.d. "orizzontale" o "esterna" (perché coinvolge crediti e debiti di natura diversa) – Utilizzo in compensazione di un credito inesistente, già recuperato in ambito accertativo e sanzionato quale infedele dichiarazione ed illegittima detrazione – Ulteriore applicazione delle sanzioni per l'utilizzo in compensazione di credito inesistenti – Esclusione – Ragioni – Definizione normativa di credito inesistente – Ambito applicativo dell'avviso di recupero dello previsto dall'articolo 1, comma 421, della L. 30/12/2004, n. 311 – Art. 13, comma 5, del D.Lgs.

18/12/1997, n. 471 come modificato dall'art. 15, comma 1, lett. *o)*, del D.Lgs. 24/09/2015, n. 158

Documentazione sull'argomento:

Prassi

Utilizzo in compensazione di crediti inesistenti: non applicabile la sanzione dal 100% al 200% se la violazione è rilevata in sede di controllo automatizzato delle dichiarazioni

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 18 E del 10 maggio 2011: «*RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE – SANZIONI TRIBUTARIE – Riscossione delle somme dovute a seguito dei controlli automatici – Liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione – Controllo automatico effettuato ai sensi degli artt. 36-bis del DPR n. 600/1973 e 54-bis del DPR n. 633/1972 – Sanzioni per violazioni rilevate in sede di controllo automatico – Compensazione dei crediti – Indebite compensazioni – Utilizzo in compensazione di crediti inesistenti – Sanzioni applicabili in sede di liquidazione dei tributi – Applicazione della sanzione dal 100% al 200% della misura dei crediti, elevata al 200% se l'ammontare dei crediti inesistenti utilizzati è superiore a cinquantamila euro prevista dall'art. 27, comma 18, del DL 29/11/2008, n. 185, conv., con mod., dalla L 28/01/2009, n. 2 – Esclusione – Applicazione della sanzione nella misura del 30% di ogni importo non versato prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997 – Fondamento – Comunicazione degli esiti della liquidazione delle dichiarazioni – Comunicazione di irregolarità – Comunicazione degli esiti del controllo prima della scadenza dei termini per avvalersi del ravvedimento – Rilevanza sulla possibilità di avvalersi del ravvedimento – Effetti – Preclusione all'utilizzo dell'istituto premiale solo per le sanzioni riscontrabili*

del controllo automatizzato – Possibilità di avvalersi del ravvedimento per sanare quelle violazioni non rilevabili in sede di controllo automatizzato – Fondamento – Art. 54-bis, del DPR 26/10/1972, n. 633 – Art. 36-bis, del DPR 29/09/1973, n. 600 – Art. 2, del D.Lgs. 18/12/1997, n. 462 – Art. 13 del D.Lgs. 18/12/1997, n. 471 – Art. 13 del D.Lgs. 18/12/1997, n. 472 – Art. 27, comma 18, del DL 29/11/2008, n. 185, conv., con mod., dalla L 28/01/2009, n. 2»

Vedi anche la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 23 del 25 settembre 2017 ***(§ 5 – in "Finanza & Fisco" n. 20/2017, pag. 1603)***, con riferimento l'applicazione della sanzione pari al 30 per cento dell'eccedenza o del credito di imposta esistenti utilizzati in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti.

Commenti

Avvisi di recupero: concetto di *inesistenza* del credito e termini di notifica *di Isabella Buscema*

Legislazione

***Link* al testo decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158**, di riforma del sistema sanzionatorio amministrativo, che ha introdotto, nell'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997, una definizione normativa di credito inesistente – da cui, a contrario, far derivare la definizione di credito non spettante – e uno specifico regime sanzionatorio nell'ambito della disposizione dedicata agli omessi versamenti

Giurisprudenza

Commissioni Tributarie Provinciali

Avviso di recupero del credito di imposta irregolarmente compensato

Compensazione priva del visto di conformità: non è di crediti inesistenti

Commissione Tributaria Provinciale di Pavia – Sezione III – Sentenza n. 172 del 27 giugno 2017: *«RISCOSSIONE – Compensazioni – Mancata apposizione del visto di conformità – Avviso di recupero del credito di imposta irregolarmente compensato – Indebita compensazione – Crediti inesistenti – Crediti esistenti – Distinzione – Effetti sui termini di accertamento – Art. 1, comma 421, della L. 30/12/2004, n. 311 – Art. 27, comma 16, del D.L. 29/11/2008, n. 185, conv., con mod., dalla L. 28/01/2009, n. 2 – Art. 43, del D.P.R. 29/09/1973, n. 600 – Art. 17, del D.Lgs. 09/07/1997, n. 241 – Art. 10, del D.L. 01/07/2009, n. 78, conv., con mod., dalla L. 03/08/2009, n. 102»*

Il credito IVA utilizzato prima della presentazione della dichiarazione annuale per un importo superiore alla soglia non è inesistente

Commissione Tributaria Provinciale di Napoli – Sezione XXV – Sentenza n. 12205 del 12 luglio 2017: *«RISCOSSIONE – Compensazioni – Avviso di recupero del credito di imposta irregolarmente compensato – Compensazione orizzontale del credito IVA per importi superiori a Euro 10.000 (ridotto a Euro 5.000 dal 01/04/2012) – Superamento della soglia massima compensabili prima della presentazione della*

dichiarazione – Crediti inesistenti – Crediti esistenti non spettanti – Distinzione – Effetti sui termini di accertamento – Art. 1, comma 421, della L. 30/12/2004, n. 311 – Art. 27, comma 16, del D.L. 29/11/2008, n. 185, conv., con mod., dalla L. 28/01/2009, n. 2 – Art. 43, del D.P.R. 29/09/1973, n. 600 – Art. 17, del D.Lgs. 09/07/1997, n. 241 – Art. 10, del D.L. 01/07/2009, n. 78, conv., con mod., dalla L. 03/08/2009, n. 102»