

## RISOLUZIONE N. 36/E



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

*Roma, 8 maggio 2018*

***OGGETTO: Consulenza giuridica - Utilizzo in compensazione di un credito inesistente, già recuperato in ambito accertativo e sanzionato quale infedele dichiarazione ed illegittima detrazione – Sanzione – Articolo 13, comma 5, del decreto legislativo del 18 dicembre 1997, n. 471***

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 13, comma 5, del decreto legislativo del 18 dicembre 1997, n. 471, è stato esposto il seguente

### **QUESITO**

L'Ufficio Accertamento della Direzione Regionale ... (di seguito "l'Ufficio Accertamento") ha formulato all'Ufficio Consulenza della medesima struttura (di seguito "l'Ufficio Consulenza") un quesito in merito al trattamento sanzionatorio da adottare a seguito dell'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 decreto legislativo del 18 dicembre 1997, n. 471. In particolare, l'Ufficio Accertamento ha chiesto di chiarire se, nell'ipotesi prospettata, debba essere irrogata anche l'ulteriore sanzione di cui all'articolo, 13 comma 5, del decreto legislativo n. 471 del 1997.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA**

In caso di operazioni inesistenti, qualora sia stata recuperata e sanzionata l'illegittima detrazione dell'IVA addebitata in fattura, l'Ufficio Accertamento manifesta dubbi circa la possibilità di punire, oltre all'infedeltà dichiarativa, anche il successivo utilizzo del credito inesistente in compensazione.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

In via preliminare è opportuno ricordare che l'articolo 27, commi da 16 a 20, del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, al fine di contrastare il fenomeno dell'evasione da riscossione mediante indebite compensazioni, aveva introdotto specifiche misure in materia di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti, modificando il regime sanzionatorio nonché le modalità ed i termini applicabili sia per il controllo che per l'azione di recupero. Come chiarito dalla relazione illustrativa al citato decreto, dette misure erano volte a colpire le ipotesi in cui "dai riscontri sui dati contenuti nei modelli di pagamento unificato relativi alle compensazioni esposte" vi fossero "crediti d'imposta non esposti, come obbligatoriamente previsto, nelle dichiarazioni presentate, nonché relativi a periodi di formazione per i quali le dichiarazioni risultano omesse, o nei quali l'attività economica esercitata dai contribuenti risulta essere cessata". La sanzione applicabile in tali ipotesi era fissata nella misura compresa tra il 100 e il 200 per cento dell'importo dei crediti utilizzati, salva l'applicazione della misura del 200 per cento quando il credito inesistente fosse stato utilizzato per un ammontare superiore a cinquantamila euro per anno solare. Come precisato dalla citata relazione illustrativa, le condotte sanzionate erano quelle connotate "da aspetti fraudolenti in quanto, solo a seguito di specifici riscontri di coerenza contabile tra quanto analiticamente indicato nei modelli di versamento (relativamente ai crediti utilizzati in compensazione) e le dichiarazioni (in

molti casi omesse) in cui risulterebbe essersi formata “la provvista”, emerge l’inesistenza dei crediti stessi, non essendo, nella maggior parte dei casi, riscontrabili partendo dal controllo delle dichiarazioni fiscali”. La sanzione introdotta all’articolo 27 del decreto legge n. 185 del 2008 era, pertanto, diretta a colpire condotte fraudolente, da intendersi come quelle idonee a indurre in errore l’Amministrazione finanziaria, in quanto rilevabili solamente a seguito di un controllo del modello di versamento, nel presupposto che la condotta illecita si fosse realizzata mediante artifici o raggiri capaci di trarre in inganno, con la consapevolezza di tale idoneità (c.d. *scientia fraudis*). L’insidiosità di tali condotte, non emergenti *ictu oculi* dalle dichiarazioni presentate o dal raffronto con i relativi modelli di versamento, ha indotto a prevedere:

- un più ampio termine per il controllo giustificato, come chiarito dalla relazione illustrativa al decreto legge n. 185 del 2008, “dalle difficoltà operative provocate dall’artificiosa rappresentazione contabile dei crediti in sede di autoliquidazione del debito, circostanza che configura comportamenti fraudolenti finalizzati a rendere infruttuosa l’azione di controllo ai danni dell’Erario”;
- una decorrenza del suddetto termine legata non alla data di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d’imposta in cui il credito inesistente è sorto (o da quella in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata, nel caso di dichiarazione omessa), ma alla data di effettuazione dell’illegittima compensazione, nel presupposto che è da tale momento che l’illecito può dirsi configurato.

Con il decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158, di riforma del sistema sanzionatorio amministrativo, è stata introdotta, all’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. Contestualmente, è stato abrogato l’articolo 27, comma 18, del decreto legge n. 185 del 2008. Allo stato, quindi,

si definisce 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 artt. 36-bis e 36-ter del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all’art. 54-bis del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.”. Tale definizione consente, tra le altre, di tenere conto della molteplicità dei crediti agevolativi presenti in ambito fiscale, così diversamente configurati dalle singole leggi istitutive, evitando che possa essere irrogata al contribuente una sanzione particolarmente grave nel caso in cui sussistano i requisiti sostanziali previsti dalla norma istitutiva del credito, ma non siano stati posti in essere esclusivamente gli adempimenti di natura formale (e sempreché l’effettuazione di detti adempimenti non sia considerata elemento costitutivo di maturazione del credito dalle stesse norme). Il riferimento operato al riscontro dell’esistenza del credito da utilizzare in compensazione mediante procedure automatizzate rappresenta, peraltro, 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).

Dal quadro normativo delineato emerge chiaramente la volontà legislativa di dettare, prima nel decreto legge n. 185 del 2008 e ora nel decreto legislativo n. 471 del 1997, una disciplina speciale per sanzionare e recuperare il credito che, artatamente creato, è stato utilizzato in compensazione nei modelli F24. 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, laddove il credito inesistente da eccedenze d’imposta sia stato esposto in dichiarazione e successivamente utilizzato, si deve procedere unicamente con l’emissione degli atti tipici di accertamento in rettifica della

dichiarazione, da notificarsi entro gli ordinari termini di decadenza, con applicazione della sanzione per infedele dichiarazione. Detta sanzione:

- a seguito delle modifiche operate dal decreto legislativo n. 158 del 2015 è stata anche “aggravata” qualora la violazione venga realizzata mediante l’utilizzo di fatture o altra documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente;
- assorbe sia quella dell’omesso versamento del tributo che quella per la compensazione di crediti inesistenti.

Qualora si proceda al recupero di un credito inesistente da agevolazioni si notificherà l’apposito atto di cui al citato articolo 1, comma 421, della legge n. 311 del 2004, fatto salvo che l’assenza di presupposti per l’esistenza del credito può comportare 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).

Pertanto, alla luce delle considerazioni che precedono, si ritiene che, nella fattispecie prospettata dall’Ufficio Consulenza della Direzione Regionale X, non debba essere sanzionato, in aggiunta a quanto recuperato in ambito accertativo e sanzionato quale infedele dichiarazione ed illegittima detrazione, anche il successivo utilizzo in compensazione del credito inesistente.

Una diversa soluzione, peraltro, 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.

\*\*\*\*\*

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)