

ACCERTAMENTO

Sanzioni diverse per crediti d'imposta "non spettanti" e "inesistenti"

di **Francesco Rizzi**

Nell'ambito dell'irrogazione delle **sanzioni tributarie non penali** nei confronti del contribuente che abbia **indebitamente** utilizzato in **compensazione** un **credito d'imposta**, il Legislatore ha operato un'importante **distinzione** tra la fattispecie del credito d'imposta cosiddetto "**non spettante**" e la fattispecie del credito d'imposta "**inesistente**".

La duplice **casistica** delineata dal Legislatore deriva dalla necessità di tenere in **considerazione** la differente "**gravità**" della **condotta** del contribuente nelle due diverse fattispecie (**credito "non spettante"** e "**inesistente**") e di attribuire **conseguentemente** una misura sanzionatoria **proporzionata** a tale differente gravità del **comportamento** dell'agente.

Per quel che concerne la fattispecie del **credito d'imposta "non spettante"**, ai sensi dell'[articolo 13, comma 4, D.Lgs. 471/1997](#) viene stabilito che "*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 si applica, **salva** l'applicazione di disposizioni speciali, la **sanzione pari al trenta per cento** del credito utilizzato*".

Dal dato normativo si evince dunque che la fattispecie di credito d'imposta "**non spettante**" si ha quando l'**eccedenza** d'imposta o il **credito** d'imposta sono "**esistenti**" ma il loro utilizzo avviene:

- in **misura superiore a quella spettante**;
- in **violazione delle modalità di utilizzo** normativamente previste.

Le suddette violazioni - che possono sussistere sia **alternativamente** che **congiuntamente** - sono punite con l'irrogazione di una **sanzione pari al trenta per cento** del credito **utilizzato**.

Per quel che invece attiene alla differente casistica di indebito utilizzo di un **credito d'imposta "inesistente"**, l'[articolo 13, comma 5, D.Lgs. 471/1997](#), con una formulazione più articolata della precedente, prevede che:

- "*Nel caso di **utilizzo in compensazione di crediti inesistenti** per il pagamento delle somme dovute è applicata la sanzione **dal cento al duecento per cento** della misura dei **crediti***
- *Per le sanzioni previste nel presente comma, **in nessun caso si applica la definizione agevolata** prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del [decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472](#).*
- *Si intende **inesistente** il credito in relazione al quale **manca**, in **tutto** o in **parte**, il*

*presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante **controlli** di cui agli articoli [36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600](#), e all'articolo [54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633](#)".*

Dall'enunciazione della norma si evince che nel caso in cui si utilizzi un credito del tutto "inesistente", si applica una **sanzione** molto più **gravosa** rispetto alla fattispecie di credito "non spettante", variabile **dal 100% al 200% del credito**, e al trasgressore viene **inibito** l'accesso al beneficio della **definizione agevolata** delle sanzioni (secondo cui la contestazione potrebbe **definirsi** con il pagamento di un importo pari a **un terzo** della sanzione).

La norma, inoltre, chiarisce che un credito d'imposta è "inesistente" quando **coesistono** i seguenti **due requisiti**:

- il credito è **privo, in tutto o in parte, dei suoi presupposti costitutivi**;
- la sua inesistenza **non può essere riscontrata attraverso controlli automatizzati** ([articolo 36 bis D.P.R. 600/1973](#) e [articolo 54 bis D.P.R. 633/1972](#)) o **mediante controlli basati sul riscontro formale** della documentazione ([articolo 36 ter D.P.R. 600/1973](#)).

Va altresì considerato che per tale fattispecie il Legislatore ha anche previsto una specifica **deroga** agli ordinari **termini di accertamento**.

A mente dell'[articolo 27, comma 16, D.L. 185/2008](#) è infatti previsto che gli avvisi di **recupero** di credito d'imposta (trattasi della particolare tipologia di atti prevista dall'[articolo 1, comma 421, L. 311/2004](#)) emessi a seguito del **controllo** degli **F24** in cui è stato inserito un importo a credito in **compensazione**, possono essere **notificati**, a pena di **decadenza**, "entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo".

Da quanto precede è dunque d'immediata evidenza come, tenuto conto delle differenti **conseguenze** in termini di **sanzioni** irrogate, **preclusione** di **misure agevolative** e **termini di accertamento**, sia di fondamentale importanza operare una **corretta "qualificazione"** della fattispecie e soprattutto, nel caso in cui il contribuente abbia ricevuto un atto di **contestazione** avente ad oggetto una **violazione** per **indebito utilizzo** di eccedenza o di credito d'imposta, verificare che l'**Amministrazione Finanziaria** abbia anch'essa "qualificato" **correttamente** il caso di specie.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Master di specializzazione

DALLA VERIFICA FISCALE AL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Scopri le sedi in programmazione >