



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF083

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 5

OGGETTO	INDEBITA COMPENSAZIONE DEI CREDITI D'IMPOSTA
RIFERIMENTI	D.L. 185/2008; D.LGS. 241/1997; D.LGS. 471/1997; L. 388/2000; DPR 600/73 E 633/72
CIRCOLARE DEL	12/05/2017

Sintesi: l'indebita compensazione dei crediti d'imposta comporta conseguenze sanzionatorie dal punto di vista amministrativo e penale.

Il Dlgs 158/2015 ha proceduto a differenziare la fattispecie dell'utilizzo:

- di crediti inesistenti: cui si applica la sanzione dal 100% al 200%
- di crediti spettanti ma non utilizzabili: cui si applica la sanzione del 30%

a fronte delle quali si applicano diverse modalità di recupero e diversi termini di decadenza dell'attività di accertamento. In particolare nel caso di:

- crediti inesistenti: viene notificato un atto di recupero entro il 31/12 dell'8° anno successivo a quello di indebito utilizzo
- crediti non utilizzabili: viene notificato un avviso bonario entro i termini ordinari di accertamento.

E' sempre ammessa la facoltà di procedere al ravvedimento operoso.

Nell'ambito dell'utilizzo dei crediti d'imposta in compensazione orizzontale in F24 è possibile riscontrare due tipologie di violazioni, riferite:

- ➔ all'utilizzo di un **credito fin dall'origine non sussistente**
- ➔ all'utilizzo di un **credito spettante**, ma il cui utilizzo è **subordinato a determinati vincoli** (l'Agenzia spesso si riferisce a tale fattispecie utilizzando il termine di credito "non spettante")

cui corrispondono diverse tipologie di sanzioni e di recupero da parte dell'Agenzia delle Entrate.

CREDITI INESISTENTI E CREDITI NON UTILIZZABILI

L'art. 13 del D.Lgs. 471/1997, come modificato dal D.Lgs. 158/2015, ha previsto il seguente regime sanzionatorio variabile a seconda della violazione commessa.

CREDITO	DEFINIZIONE	SANZIONI
<u>INESISTENTE</u> (D.Lgs. 471/1997, art. 13, c. 5)	- carezza , in tutto o in parte, del presupposto costitutivo - la cui inesistenza non sia riscontrabile tramite i controlli formali/automatizzati (artt. 36-bis e 36-ter DPR 600/1973 ed art. 54-bis del DPR 633/1972)	dal 100% al 200%
<u>NON UTILIZZABILE</u> (D.Lgs. 471/1997, art. 13, c. 4)	Utilizzo in violazione di vincoli normativi (la sua inutilizzabilità è sempre riscontrabile tramite i controlli formali/automatizzati)	30%

Crediti inesistenti

Dal 1/01/ è stata abrogata la sanzione minima del 200% in caso di utilizzo di crediti inesistenti per un ammontare superiore a € 50.000 per ciascun anno solare (DL 185/2008, art. 27, c. 18).

La sanzione non può essere definita in via agevolata entro 60 giorni (art. 16 c. 3 e 17 c. 2 Dlgs 472/97).

Al contrario, nel caso di utilizzo di crediti "non spettanti" è ammesso procedere alla definizione agevolata dell'avviso bonario, con la riduzione a 1/3 della sanzione in caso di pagamento entro 30 giorni dalla notifica (v. CM 18/2011).

MODALITÀ DI RECUPERO

In caso di violazione commessa nell'utilizzo di:

→ **CREDITO INESISTENTE**: l'Agenzia delle Entrate

- notifica un **"atto di recupero"** (art. 27 c. 16 DL 185/2008) **entro il 31/12 dell'8° anno successivo** a quello dell'indebito utilizzo
- adottando, cioè, un atto con le caratteristiche proprie di un accertamento (art. 1 c. 421 L. 311/2004), in quanto:
 - va debitamente **motivato**
 - va **notificato** con le **modalità previste dall'art. 60 DPR 600/1973**
- in caso di **mancato pagamento** entro il termine assegnato dall'ufficio (non inferiore a **60 gg**) le somme dovute in base all'atto (anche se non definitivo, in quanto impugnato) sono iscritte a ruolo straordinario (che permette l'avvio di **azioni cautelari**: iscrizione di ipoteche, ecc.)

→ **CREDITO NON SPETTANTE**: l'Agenzia notifica un **avviso bonario** entro i termini ordinari per l'accertamento.



CREDITO NON SPETTANTE - TERMINI PER IL RECUPERO

Nel caso in cui l'Ufficio notifichi un avviso bonario per recuperare il maggior credito utilizzato in esito ad un controllo automatizzato:

- il termine per la notifica è quello previsto per i controlli automatizzati: esso coincide col termine per l'iscrizione a ruolo della relativa cartella (**31/12 del 3° anno successivo** a quello di **presentazione della dichiarazione**)
- l'avviso bonario può essere ordinariamente **definito entro 30 gg dalla notifica con abbattimento a 1/3 della sanzione**

In senso conforme la CTR Lombardia (sent. n. 4277/13/2016), che ha sostenuto che tale concetto si applica a prescindere dal titolo formale con cui viene emesso (dunque anche nel caso in cui l'ufficio dovesse notificare un "atto di recupero", in luogo di un avviso bonario).

FATTISPECIE

Nella prassi aziendale, le diverse fattispecie si possono frequentemente riscontrare nei seguenti casi:

- a) **credito inesistente**: sono riconducibili a fattispecie nelle quali si fa ricorso a comportamenti fraudolenti (es.: utilizzo di fatture per operazioni inesistenti; intestazione delle fatture per servizi resi all'amministratore in capo alla società; descrizione non corretta dei servizi effettuati; ecc.)
- b) **credito non spettante**: si verifica nei casi:
 - di **errore materiale** per utilizzo di un credito superiore a quello indicato nella dichiarazione
 - di credito utilizzato in **violazione al limite annuale di utilizzo dei crediti in F24**.

Per quanto poi attiene all'utilizzo del credito in violazione alle disposizioni sul visto di conformità, la recente manovra correttiva ha derubricato tale violazione tra l'utilizzo di crediti inesistenti (v. oltre).



ACCERTAMENTO: nel caso in cui il **credito venga ridotto in seguito ad un accertamento** (es.: contestazione di Iva indetraibile), si ritiene che l'Ufficio non possa irrogare:

- né la sanzione del 100% per utilizzo di un credito inesistente
- né la sanzione del 30% per tardivo versamento (art. 13 Dlgs 471/97), posto che si ritiene "assorbita" dalla sanzione proporzionale (del 100% per indebita detrazione e del 90% per dichiarazione infedele), in coerenza con quanto chiarito dalla CM 42/2016 (per quanto in relazione al ravvedimento operoso).

VISTO DI CONFORMITÀ

Il recente DL 50/2017 ha previsto:

- l'abbassamento ad € 5.000 del limite liberamente compensabile senza alcuna condizione (l'apposizione del visto di conformità è richiesta solo per la compensazione di crediti eccedenti tale importo), con effetto sia ai fini Iva che in materia di imposte dirette/ritenute
- che l'Agenzia provveda al **recupero del credito tramite notifica di apposito atto** entro il termine decadenziale di 8 anni qualora la compensazione per importi superiori a € 5.000 riguardi:
 - **l'omessa apposizione del visto di conformità/sottoscrizione alternativa**
 - **l'apposizione del visto di conformità da soggetti non abilitati.**



Art. 3 DL 50/2017: "Nei casi di utilizzo in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, dei crediti di cui al presente comma **in violazione dell'obbligo di apposizione del visto di conformità** o della sottoscrizione di cui al primo periodo sulle dichiarazioni da cui emergono i crediti stessi, ovvero nei casi di utilizzo in compensazione ai sensi dello stesso articolo 17 dei crediti che emergono da dichiarazioni con **visto di conformità** o **sottoscrizione apposti da soggetti diversi da quelli abilitati**, con l'atto di cui all'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, l'ufficio procede al recupero dell'ammontare dei crediti utilizzati in violazione delle modalità di cui al primo periodo e dei relativi interessi, nonché all'irrogazione delle sanzioni".

La disposizione **equipara la fattispecie alla compensazione dei crediti "inesistenti"** (in precedenza assimilate all'utilizzo di crediti non spettanti).



Dubbio: la norma si limita a disporre le nuove modalità procedurali per il recupero, senza disporre alcunché in relazione alla sanzione applicabile (non è richiamato il DL 185/2008). Dunque non è attualmente chiaro

- se si renderà applicabile la sanzione del 100% (probabile)
- oppure permanga la sanzione del 30% del credito utilizzato indebitamente

IL LIMITE MASSIMO DI COMPENSAZIONE

La L. 388/2000 (come modif. dal DL 35/2013), prevede

- **un limite massimo** di compensazione orizzontale dei crediti d'imposta o contributi previdenziali **di € 700.000** (per il periodo 2001-2013 era di € 516.456,90).
- il limite riguarda tutte le compensazioni effettuate in ciascun anno solare a prescindere dai codici tributi utilizzati e dall'anno di riferimento del credito.



Giurisprudenza

La **Corte UE** (sent. Causa C-211/16 del 16/03/2017) ha ritenuto che il tetto massimo della compensazione previsto dal nostro ordinamento non contrasta con la disciplina comunitaria, a condizione che l'ordinamento giuridico nazionale preveda comunque la possibilità di recuperare tutto il credito entro un termine ragionevole.

La **CTR Veneto** (sent. n. 136/5/2017 del 19/01/2017), al contrario, ha sostenuto la non applicazione, per contrarietà alla normativa comunitaria.

CREDITI D'IMPOSTA DA INDICARE A QUADRO RU NEL MOD. REDDITI

E' previsto che:

- la compensazione è ammessa nel **limite massimo di € 250.000** da cumulare con il limite previsto dall'art. 25 del D.Lgs. 241/1997 (€ 700.000)
- l'importo eccedente può essere **riportato in avanti** anche oltre il limite temporale eventualmente previsto dalle singole leggi istitutive ed è comunque compensabile per l'intero importo residuo a partire dal terzo anno successivo a quello in cui si genera l'eccedenza;
- il limite **non** si applica ai **crediti** d'imposta spettanti a titolo di **rimborso di contributi** anticipati sotto forma di sconto sul prezzo di vendita di un bene o servizio.

CUMULO COMPENSAZIONE	IMPORTI
L. 244/2007, art. 1, commi 53-57	€ 250.000
D.Lgs. 241/1997, art. 25, co. 2	€ 700.000
TOTALE COMPENSABILE	€ 950.000

Note:

Nel caso di mancato utilizzo in compensazione in un anno del limite generale di € 700.000, è possibile utilizzare tali crediti anche oltre lo specifico limite di € 250.000, onde colmare la differenza di credito non utilizzata.

L'importo di € 250.000 rappresenta il limite complessivo (non per ciascun credito d'imposta) utilizzabile sulla massa dei crediti d'imposta

Non concorrono alla determinazione del limite di € 700.000 i crediti d'imposta:

- derivanti da agevolazioni e incentivi fiscali compensabili in F24 (RM 86/1999)
- soggetti a disposizioni normative diverse dal D.Lgs. 241/1997 anche se il loro utilizzo avviene tramite F24 (es.: credito Iva in compensazione verticale nelle liquidazioni periodiche, rimborso credito Iva infrannuale o utilizzo del credito Ires, Irap o Irpef a scomputo di versamenti in acconto o saldo; la compensazione del credito Iva infrannuale è, invece, sottoposta al limite).

CREDITI D'IMPOSTA ESCLUSI DAL LIMITE DI € 250.000	NORMATIVA
Attività di ricerca industriale e di sviluppo precompetitivo (abrogato con decorrenza dal 26/06/2012 dal D.L. 83/2012)	L. 296/20016, art. 1 c. 280-283
Nuovi investimenti nella aree svantaggiate (credito attribuito dal 2006 al 2013)	L. 296/20016, art. 1 c. 271-279
Incentivi per rottamazione e acquisto di autoveicoli e motocicli	D.L. 248/2007, art. 29
Settore cinematografico	L. 220/2016 e L. 244/2007
Trasformazione di attività per imposte anticipate	D.L. 225/2010, art. 2, co. 55
Ricerca scientifica	D.L. 70/2011, art. 1
Caro petrolio per gli autotrasportatori	D.L. 265/2000, art. 1
Assunzione di lavoratori dipendenti altamente qualificati	D.L. 83/2012, art. 24
Erogazioni liberali a sostegno della cultura	D.L. 83/2014, art. 1
Investimenti in beni strumentali nuovi	D.L. 91/2014, art. 18
Acquisizione beni capitali e per formazione del personale da autotrasportatori	D.L. 133/2014, art. 32-bis
Attività di ricerca e sviluppo	D.L. 145/213, art. 3
Enti di previdenza obbligatoria e delle forme di previdenza complementare	L. 190/2014, art. 1 c. 91.94
Acquisto di beni strumentali nuovi	L. 208/2015, art. 1, co. 98
Versamenti al Fondo per il contrasto della povertà educativa minorile	L. 208/2015, art. 1, co. 394
Versamenti volontari effettuati ai fondi speciali dalle fondazioni bancarie	L. 232/2016, art. 1, co. 578

CREDITO	FATTISPECIE	TERMINE PER IL RECUPERO	Definiz. agev.	Ravv. oper.
INESISTENTE	- Comportamenti fraudolenti - Visto di conformità assente o apposto da soggetto non abilitato	Atto di recupero entro il 31 dicembre dell'8° anno successivo debitamente motivato e notificato ex art. 60 Dpr 600/73; iscrizione in ruolo straordinario	NO	SI
NON SPETTANTE	Utilizzo del credito > 700.000 (> 250.000 se da quadro RU) nell'anno solare	Avviso bonario entro gli ordinari termini (notifica cartella entro il 31/12 del 3° anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione)	SI (entro 30gg)	

LE SANZIONI PENALI PER INDEBITA COMPENSAZIONE

L'indebita compensazione è punibile anche sotto l'aspetto penale:

CREDITO	SOGLIA PUNIBILITA'	PENA	Rif.
NON SPETTANTE	Importo annuo superiore a € 50.000	Reclusione da 6 mesi a 2 anni	art. 10-quater c. 1 D.Lgs. 74/2000
INESISTENTE		Reclusione da un anno e sei mesi a sei anni	art. 10-quater c. 2 D.Lgs. 74/2000

Nota: la Cass. n. 36393/2015 ha definito non spettante il credito certo nell'esistenza e nell'ammontare ma non utilizzabile per effetto dei vincoli normativi.

Il diverso regime penale si basa sul fatto che l'inesistenza presuppone che il soggetto abbia agito con l'intento fraudolento di sottrarsi al pagamento delle imposte dovute utilizzando crediti assenti. Inoltre i giudici della Cassazione hanno ritenuto sussistente il reato in presenza del dolo generico di porre in essere consapevolmente la fattispecie delittuosa e non di quello specifico.

Nota: la Cass. n. 2882/2017 ha ritenuto non equiparabile al reato di indebita compensazione (pertanto, il suo recupero tramite cartella) l'errata indicazione in dichiarazione di un credito Iva maggiore di quello spettante in quanto non si configura una violazione diretta all'utilizzo indebito o fraudolento dello stesso credito.

Inoltre, poiché il credito in questione non era ancora stato oggetto di compensazione (né chiesto a rimborso), teriale, i giudici hanno ritenuto tale condotta non paragonabile ad un'attività di evasione fiscale, diversamente da quanto sostenuto dall'ufficio che riteneva sussistente il reato per il solo fatto dell'utilizzo potenziale in compensazione del credito erroneamente indicato in dichiarazione e non corretto negli anni successivi.

ATTENUANTI ED ESIMENTI

Sono previste le seguenti attenuanti/esimenti penali (artt. 13 e 13-bis del D.Lgs. 74/2000):

CAUSE DI NON PUNIBILITA' PER LA COMPENSAZIONE DI CREDITI NON SPETTANTI

Prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di 1° grado, i debiti tributari, comprensivi di sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento, nonché del ravvedimento.

Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di 1° grado, il debito tributario sia in fase di estinzione tramite rateizzo, anche nell'ottica di fruire delle circostanze attenuanti, è dato un termine di 3 mesi per il pagamento del debito residuo (salvo proroga di ulteriori 3 mesi). In tal caso la prescrizione è sospesa.

Nota: la Cass. n. 40314/2016 ha stabilito (seppur con riferimento ai procedimenti penali in corso alla data di entrata in vigore del D.Lgs. 158/2015) che è possibile fruire della causa di non punibilità attraverso il pagamento integrale del debito non fino all'apertura del dibattimento ma fino al momento in cui la sentenza non è divenuta definitiva. Pertanto il beneficio della non punibilità è stato previsto per il pagamento anche successivo all'apertura del dibattimento.

CIRCOSTANZE ATTENUANTI PER I REATI TRIBUTARI ESCLUSI DALLA PUNIBILITA'

Fuori dai casi di non punibilità, sono previste pene ridotte fino alla metà e esclusione di quelle accessorie (art. 12 del D.Lgs. 74/2000) se, anteriormente alla dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprensivi di sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

La richiesta di patteggiamento è condizionata al pagamento integrale del debito tributario prima dell'apertura del dibattimento nonché al ravvedimento operoso.

La formale conoscenza dell'avvio del procedimento penale/attività di controllo non consente il patteggiamento.