

Sanzioni in caso di compensazione credito inesistente

Premessa

L'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 36/E dell'8.5.2018, risponde alla richiesta di interpello in merito al regime sanzionatorio applicabile in caso di utilizzo in compensazione di un credito inesistente.

Nel caso prospettato sono stati compensati crediti Iva inesistenti, creati con la contabilizzazione di fatture passive per operazioni inesistenti.

Tali crediti sono stati poi recuperati dall'amministrazione finanziaria con accertamento, applicando le sanzioni per:

- infedele dichiarazione (art. 5 comma 4 D.lgs. 471/1997);
- illegittima detrazione (art. 6 comma 6 D.lgs. 471/1997). Nell'interpello l'istante chiede se sia corretto o meno irrogare anche la sanzione, prevista dall'art. 13 comma 5 del D.lgs. 471/97, per indebita compensazione.

Compensazione di un credito inesistente

Per giungere alla soluzione del quesito, occorre prima di tutto ricordare come viene sanzionato dalla normativa vigente l'utilizzo in compensazione di un credito inesistente, e quale sia la sua definizione.

L'art. 13 comma 5 del D.lgs. 471/1997 prevede che si applichi la sanzione **dal 100 al 200%** del credito inesistente, e che non possa in nessun caso applicarsi la definizione agevolata (prevista dagli artt. 16 comma 3, e 17 comma 2 del D.lgs. 472/1997).

Sempre l'art. 13 comma del D.lgs. 471/1997 fornisce una definizione di credito inesistente:

"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 artt. 36-bis e 36-ter del DPR 600/1973 e all'art. 54-bis del DPR 633/1972".

Questa definizione comporta che per l'irrogazione della sanzione grave (**dal 100 al 200%** del credito inesistente), occorre non solo che manchino i requisiti sostanziali del credito, ma anche che l'inesistenza del credito stesso non sia riscontrabile con le procedure di controllo automatizzate. In questo modo il legislatore vuole evitare che si applichino le sanzioni più gravi ai casi in cui il credito, fruito indebitamente, possa essere comunque intercettato dai controlli automatizzati.

Il discrimine, pertanto, è rappresentato dalla possibilità o meno di riscontrare il credito inesistente tramite i controlli automatizzati:

- se il credito è non è riscontrabile dai controlli automatizzati, allora occorrerà notificare un vero e proprio atto di recupero (art. 1 comma 421 L. 311/2004);
- se, invece, il credito inesistente è stato esposto in dichiarazione e poi utilizzato, si deve procedere unicamente all'emissione di un atto di accertamento in rettifica della dichiarazione, da notificarsi entro gli ordinari termini di decadenza, con applicazione della sanzione per infedele dichiarazione.

Il credito inesistente riportato in dichiarazione

Nel caso prospettato nella risoluzione, il credito Iva inesistente è stato esposto in dichiarazione ed utilizzato in compensazione.

L'Ufficio pertanto procederà con l'emissione di un atto di accertamento in rettifica della dichiarazione, da notificare entro gli ordinari termini di decadenza, e con applicazione della sanzione per infedele dichiarazione e illegittima detrazione Iva, come di seguito schematizzato:

Sanzioni per dichiarazione IVA infedele (art. 5 D.lgs. 471/1997)	
co. 4	dal 90 al 180% della maggiore imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato;
co. 4-bis	dal 135 al 270% della maggiore imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato se la violazione (di cui al comma 4) è realizzata con l'utilizzo di fatture o altra documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente
co. 4-ter	dal 60 al 120% della maggiore imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato, quando (fuori dai casi previsti al comma 4-bis) la maggiore imposta o la minore eccedenza detraibile o rimborsabile accertata, è complessivamente inferiore al 3% dell'imposta/eccedenza detraibile/rimborsabile dichiarata, e comunque complessivamente inferiore a 30mila Euro.

Sanzioni per illegittima detrazione Iva (art. 6 D.lgs. 471/1997)	
co. 6	90% dell'ammontare della detrazione compiuta.

Condizioni per usufruire della detrazione

L'Agenzia delle Entrate, nella risoluzione 36/E/2018, ha chiarito che la sanzione per infedele dichiarazione e illegittima detrazione assorbe anche quella per la compensazione di crediti inesistenti. Pertanto nel caso prospettato nel documento di prassi, non si dovrà sanzionare ulteriormente il contribuente per compensazione del credito inesistente.

Un diverso orientamento, infatti, avrebbe l'effetto di punire due volte la stessa violazione:

- la prima volta, sanzionando la contabilizzazione delle fatture inesistenti e la riduzione del debito d'imposta (o l'indicazione di un maggiore credito) ex artt. 5 comma 4, e 6 comma 6 del D.lgs. 471/1997, oltre al recupero del minor credito spettante;
- la seconda volta, contestando le indebite compensazioni, applicando la sanzione di cui all'art. 13 comma 5 del D.lgs. 471/1997, e recuperando il credito utilizzato in compensazione.

Buon lavoro.

Campodarsego 17.09.2018

Studio Ballardini