

ACCERTAMENTO

Gli atti di recupero dei crediti inesistenti e non spettanti

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

Delega fiscale: il decreto legislativo di riforma delle sanzioni amministrative e penali in ambito tributario

Scopri di più

Il **D.Lgs 13/2024**, recante “*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*”, ha introdotto l'[articolo 38-bis nel D.P.R. 600/1973](#), avente ad oggetto una **specificata disciplina** degli **atti di recupero dei crediti indebitamente utilizzati**.

La novella legislativa recepisce la **distinzione** tra **crediti inesistenti e non spettanti** e le relative conseguenze in termini sanzionatori affermati dalla più recente **giurisprudenza di legittimità** (**Cassazione n. 34419/2023 e Cassazione n. 34452/2023**).

In particolare, l'[articolo 1, comma 2, lettera b\), D.Lgs 13/2024](#), al fine di razionalizzare il procedimento di **recupero dei crediti, sia non spettanti che inesistenti, utilizzati indebitamente in compensazione**, ha previsto un “**unico procedimento accertativo**”, indipendentemente dalla natura del credito indebitamente utilizzato in compensazione.

In passato, invece, la disciplina relativa al **recupero dei crediti di imposta** era contenuta in differenti disposizioni ([articolo 1, commi 421-423, Legge 311/2004](#), e [articolo 27, commi 16-20, D.L. 185/2008](#)), **oggi abrogate** per effetto dell'introduzione del summenzionato [articolo 38-bis, D.P.R. 600/1973](#).

Viene previsto un **duplice termine di decadenza** per la notifica dell'atto di recupero. Nel dettaglio, l'atto di recupero avente ad oggetto l'**accertamento dei crediti “non spettanti”**, deve essere **notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di utilizzo**; mentre, nel caso dell'atto di recupero avente ad oggetto l'**accertamento dei crediti “inesistenti”**, il termine di decadenza è fissato **al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo**.

Sul punto, appare fondamentale un breve richiamo all'[articolo 13, D.Lgs 471/1997](#), che, al **comma 5**, 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 i 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 (cd. controlli*

automatizzati)".

Dalla definizione si evince che l'uso della congiunzione "e" sottolinea la necessità della **compresenza** dei due **requisiti** previsti dal ridetto [articolo 13, D.Lgs. 471/1997](#), affinché possa parlarsi di **credito "inesistente"**. Di conseguenza, la nozione di crediti d'imposta "**non spettanti**" può essere ricavata, in via residuale, dall'[articolo 13, comma 4, D.Lgs. 471/1997](#), che "*punisce l'utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta in misura superiore a quella spettante, o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti*".

La **distinzione** tra **crediti inesistenti e non spettanti**, oltre ad assumere **rilevanza** in merito al termine di decadenza previsto per la notifica del relativo atto di accertamento, incide anche sul **regime sanzionatorio** applicabile.

Infatti, l'**indebita compensazione** di **crediti non spettanti** è soggetta alla **sanzione del 30%** dei crediti stessi; mentre, nel caso di utilizzo in compensazione di **crediti inesistenti** per il pagamento delle somme dovute è applicata **la sanzione dal 100 al 200%** della misura dei crediti stessi (in ogni caso, si segnala che la **riforma sulle sanzioni tributarie** dovrebbe portare ad una sostituzione delle suddette percentuali, ad esempio, nel caso di quelle relative a crediti inesistenti, dovrebbe diventare **fissa del 70%**).

Il nuovo [articolo 38-bis, D.P.R. 600/1973](#), prevede, inoltre, la possibilità di **definizione in via agevolata delle sanzioni** ai sensi degli [articoli 16](#) e [17, D.Lgs. 472/1997](#). Di conseguenza, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il **trasgressore** e gli **obbligati in solido** possono definire la controversia effettuando il **pagamento di un importo pari ad un terzo** della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un **terzo dei minimi edittali** previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. In questo caso è **impedita l'irrogazione delle sanzioni accessorie**.

Il **pagamento** delle somme dovute deve essere effettuato, in ogni caso, entro il **termine** previsto per presentare il **ricorso**, con **espresso divieto** di operare la **compensazione con crediti d'imposta**. L'omesso pagamento entro la scadenza prevista comporta, infatti, **l'iscrizione a ruolo delle somme dovute**, con conseguente applicazione, per le controversie relative all'atto di recupero dei crediti di imposta.

La norma prevede, infine, l'applicazione delle suddette regole, a eccezione di quelle relative a periodo di decadenza e competenza all'emanazione degli atti, anche al **procedimento di recupero degli importi non versati**, compresi quelli relativi a **contributi e agevolazioni fiscali indebitamente percepiti o fruiti**, ovvero a **cessioni di crediti di imposta in mancanza dei requisiti**.