

IPSOA **Riforma fiscale**

# ADEMPIMENTO COLLABORATIVO, ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

Con la prefazione  
di **Maurizio Leo**

Direzione scientifica  
di **Gianfranco Ferranti**

 **Wolters Kluwer**

Gianfranco Antico  
Massimo Conigliaro  
Filippo Dami  
Francesco Dian  
Annibale Dodero  
Bruno Ferroni

Andrea Giovanardi  
Pietro Mastellone  
Luca Miele  
Andrea Poddighe  
Giovanni Valcarengi  
Antonio Viotto

Questo titolo è consultabile su La Mia Biblioteca.  
Accedi a [www.lamiabiblioteca.com](http://www.lamiabiblioteca.com): la prima biblioteca professionale digitale, con migliaia di titoli editi da CEDAM, il fisco, IPSOA, UTET Giuridica e Wolters Kluwer; un patrimonio di pubblicazioni la cui autorevolezza ed affidabilità sono garantite, per ciascuna materia, dai massimi esperti.

Per conoscere le modalità di accesso e di consultazione online, visita [www.lamiabiblioteca.com](http://www.lamiabiblioteca.com)

Il servizio di consultazione online del testo viene offerto al lettore a titolo completamente gratuito ed a fini promozionali del servizio La Mia Biblioteca e potrebbe essere soggetto a revoca dell'Editore o cessare con la pubblicazione dell'edizione successiva del prodotto.



Copyright 2024 Wolters Kluwer Italia S.r.l.  
Via Bisceglie n. 66 - 20152 - Milano

I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica, di riproduzione e di adattamento totale o parziale, con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm e le copie fotostatiche), sono riservati per tutti i Paesi.

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941, n. 633. Le riproduzioni diverse da quelle sopra indicate (per uso non personale - cioè, a titolo esemplificativo, commerciale, economico o professionale - e/o oltre il limite del 15%) potranno avvenire solo a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da EDISER Srl, società di servizi dell'Associazione Italiana Editori, attraverso il marchio CLEARedi Centro Licenze e Autorizzazioni Riproduzioni Editoriali. Informazioni: [www.clearedi.org](http://www.clearedi.org).

*L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze.*

Finito di stampare nel mese di luglio 2024  
dalla L.E.G.O. S.p.A.  
Viale dell'Industria, 2 - 36100 - Vicenza

**6. IL REBUS DELLA DISTINZIONE  
TRA CREDITI NON SPETTANTI E  
INESISTENTI NELLA RIFORMA  
DEL SISTEMA SANZIONATORIO  
TRIBUTARIO E PENALE**

*di Andrea Giovanardi*

**6.1. LA DIFFERENZA TRA CREDITI NON SPETTANTI E CREDITI INESISTENTI:  
DALL'EMERSIONE DELLA DISTINZIONE ALLA RIFORMA DEL 2015**

Ci sono delle questioni che, pur concernendo fattispecie che potrebbero sembrare di dettaglio, sono in grado di assurgere al rango di paradigma di quanto possa costare agli operatori l'inadeguatezza di un legislatore incapace di inquadrare con precisione e accuratezza l'ambito concettuale e applicativo degli istituti che ha deciso di disciplinare. La distinzione tra crediti di imposta non spettanti e inesistenti è una di quelle<sup>1</sup>.

Essa, inizialmente, emerse sul piano del diritto positivo non in forza di una scelta netta e ponderata (che arrivò solo in un momento successivo, nel 2015, senza peraltro riuscire ad assumere, lo si vedrà, il carattere della nitidezza), ma in modo inavvertito, fors'anche involontario. È pur vero, infatti, che con l'art. 35 del D.L. n. 223/2006 si introdusse nell'ordinamento l'art. 10-*quater* del D.Lgs. n. 74/2000, con il quale si individuava una nuova fattispecie incriminatrice, quella di colui che "non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti o inesistenti", ma è anche vero che l'operata distinzione si palesava come innocua, non dipendendo da essa la graduazione della pena ascrivibile alle diverse condotte (utilizzo in compensazione di crediti non spettanti *vs.* utilizzo in compensazione di crediti inesistenti). Non è fuori luogo ipotizzare, quindi, che l'utilizzo del duplice qualificativo nella norma di nuovo conio derivasse dall'avvertita esigenza di "non lasciare fuori nulla", in un contesto in cui non si era ancora giunti a un grado di sufficiente elaborazione in merito alla divaricazione concettuale tra le menzionate fattispecie.

Un primo tentativo di differenziazione arrivò due anni dopo, disponendo l'art. 27, commi 16-18, del D.L. n. 185/2008 che: i) l'atto di recupero "emesso a seguito del controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento unificato per la riscossione di crediti inesistenti [...] deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo" (comma 16); ii) "l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è punito con la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi" (comma 18).

A seguito del ricordato intervento, quindi, l'esistenza di una duplice categoria di crediti non compensabili non risultava più solamente dall'enunciazione contenuta nella norma penale, ma si connetteva, nel diverso ambito tributario, a differenti regimi: il credito inesistente, cioè quello, per utilizzare le parole delle Sezioni Unite della Cassazione nella sentenza di fine 2023, "creato direttamente con il Modello F24 pur in assenza di riscontro documentale od esposizione nella dichiarazione o, ancora, in forza di attività artificiose mediante la creazione di crediti fittizi, ancorché, in questo caso riportati nelle dichiarazio-

<sup>1</sup> Sulla distinzione tra le due fattispecie vd., senza pretesa di esaustività, R. Iaia, "Il patologico utilizzo in compensazione di crediti d'imposta nella disciplina delle sanzioni amministrative tributarie", in *Dir. prat. trib.*, n. 4/2023, pagg. 1352 ss.; L. Letizia, "Crediti d'imposta 'inesistenti' o 'non spettanti': la Corte di Cassazione precisa le differenze qualificatorie", in *Riv. tel. dir. trib.*, 31 dicembre 2021; P. Coppola, "La fattispecie dell'indebito utilizzo di crediti d'imposta inesistenti e non spettanti tra i disorientamenti di legittimità e prassi: la 'zona grigia' da dipanare", in *Dir. prat. trib.*, n. 4/2021, pagg. 1525 ss.; A. Albano, "La compensazione di crediti 'inesistenti' e 'non spettanti': regime sanzionatorio e profili procedurali", in *Riv. tel. dir. trib.*, 4 febbraio 2021.