

Stretta sul raddoppio dei termini per i crediti indebitamente compensati

Il termine degli otto anni ex DL 185/2008 si applica ai soli casi di crediti inesistenti

/ Alfio CISSELLO

Il termine di cui all'art. 27 comma 16 del DL 185/2008, secondo cui l'atto di recupero dei **crediti inesistenti** indebitamente **compensati** può essere notificato, a pena di decadenza, entro l'**ottavo anno** successivo a quello di utilizzo del credito, non può essere oggetto di interpretazione estensiva, quindi non può essere applicato ad ogni ipotesi di credito ritenuto non spettante.

Questo è l'importante principio che si desume dalla sentenza della Commissione tributaria provinciale di Bari, sezione quarta, n. 140 del 4 agosto 2010.

Per quanto ci consta, è la prima volta che la giurisprudenza si occupa della norma richiamata, la cui interpretazione, sin dall'inizio, ha dato luogo a notevoli **dibattiti** in dottrina.

Il comma 16 dell'art. 27 del DL 185/2008 prevede che, salvi i più ampi termini previsti in caso di sussistenza del reato di cui all'art. 10-*quater* del DLgs. 74/2000, l'atto di recupero dei crediti d'imposta (art. 1 comma 421 della L. 311/2004), emesso a seguito del controllo degli importi a credito indicati nei modelli F24 per la riscossione di crediti inesistenti utilizzati in compensazione, deve essere notificato, a pena di **decadenza**, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo.

Ora, la norma, tramite, se vogliamo, un'interpretazione *pro Fisco*, potrebbe avere un'applicazione assai ampia. Si pensi ad un contribuente accertato per indebita deduzione di spese di rappresentanza o per indebita **detrazione IVA** su fatture fittizie, e si supponga che questi, in relazione al periodo d'imposta verificato, abbia **compensato** le somme risultanti a credito dalla dichiarazione. In tal caso, astrattamente, si rientrerebbe nell'ambito di operatività della nuova norma, e l'avviso di recupero del credito d'imposta (che nient'altro sarebbe se non un avviso di accertamento) potrebbe essere notificato entro **otto anni** dall'utilizzo del credito, e non entro il termine **quadriennale** di cui agli artt. 43 del DPR 600/73 e 57 del DPR 633/72.

Interpretazione restrittiva in tema di termini decadenziali

L'interpretazione corretta della fattispecie, come sembra evincersi dalla sentenza, non è però questa, posto che, in caso contrario, si violerebbero surrettiziamente gli ordinari termini decadenziali.

Nel caso esaminato dai giudici, il contribuente aveva ricevuto, nel **novembre 2009**, accertamenti relativi al 2002, 2003, 2004 e 2005, basati sull'indebito utilizzo del credito d'impo-

sta per le aree svantaggiate *ex art. 8 della L. 388/2000*, derivante dalla carenza dei requisiti soggettivi indicati dalla norma.

In primo luogo, il più ampio termine non può operare per il **2002**, siccome il comma 17 del citato art. 27 stabilisce che la disposizione si applica a decorrere dalla data di presentazione del modello F24, nel quale sono indicati crediti inesistenti utilizzati in **compensazione** in anni con riferimento ai quali, alla data di entrata in vigore del DL 185/2008, siano ancora pendenti i termini per l'accertamento, quindi, essendo la norma entrata in vigore il **29 novembre 2008**, può operare solo a partire dal **2003**, unica annualità accertabile entro il 31 dicembre 2008.

Per quel che riguarda il **2003**, i giudici rilevano che la norma fa riferimento ai crediti "**inesistenti**", locuzione che, come rileva il contribuente, non coincide con i crediti "**non spettanti**"; inoltre, essi rilevano che "il credito d'imposta inesistente deve intendersi come credito determinato e goduto da colui che non ha effettuato realmente e materialmente l'acquisto dei beni strumentali oggetto di beneficio fiscale".

Infine, in merito al **raddoppio** dei suddetti termini (che legittimerebbe la notifica dell'atto a distanza di **16 anni** dall'utilizzo del credito, applicando superficialmente la proroga per violazioni penali) per sussistenza degli estremi del reato di **indebita compensazione** (art. 10-*quater* del DLgs. 74/2000), che può sussistere, a differenza della fattispecie in oggetto, sia per i crediti inesistenti che per quelli non spettanti, la Commissione applica, in sostanza, il principio di irretroattività della legge penale. Quindi, siccome l'art. 10-*quater* del DLgs. 74/2000 è entrato in vigore il **4 luglio 2006**, il raddoppio, eventualmente, potrebbe applicarsi per le violazioni commesse a decorrere da tale data.

Da quanto esposto discende, a nostro avviso, che il maggior termine trova applicazione, per i crediti d'imposta istituiti da specifiche norme agevolative (incremento occupazionale, ricerca e sviluppo), nei casi in cui il contribuente, non possedendo *in toto* i requisiti, fruisce ugualmente del credito. Invece, nelle altre ipotesi, esso dovrebbe essere circoscritto ai soli casi in cui il contribuente si "**inventi**" il credito nel modello F24, posto che, ove l'indebita compensazione derivi da poste erroneamente indicate in dichiarazione, il termine sarebbe sempre quello indicato dagli artt. 43 del DPR 600/73 e 57 del DPR 633/72.