

Il dlgs sul concordato preventivo inserisce l'art. 38-bis nel dpr 600/73 in vigore dal 30 aprile

# Compensazione crediti normata

## Definiti termini, sanzioni, iscrizione a ruolo e impugnazione

**Le nuove disposizioni danno validità alle pronunce della giurisprudenza di legittimità, la quale, riconosciuto l'atto di recupero come una tipologia del più ampio avviso di accertamento, riteneva valida la definizione in adesione di detti atti, e danno continuità a quanto contenuto nella parte dedicata alla definizione agevolata**

Pagina a cura

DI GIUSEPPE RIPA

E ALESSANDRO LATTANZI

La compensazione dei crediti d'imposta, siano essi non spettanti ovvero inesistenti, ha trovato definitivamente una apposita normativa, racchiusa nel nuovo articolo 38-bis, inserito nel dpr 600/73, che ne disciplinerà definizione, termini accertativi, definizione delle sanzioni, iscrizione a ruolo ed impugnazione. Questo è quanto emerge dalla lettura del dlgs recante le disposizioni per l'accertamento tributario ed il concordato preventivo biennale approvato il 25 gennaio dal Consiglio dei ministri, in attuazione della legge delega per la riforma fiscale.

Con la norma in esame, che si affianca alla possibilità di definirne il recupero in adesione, stante la previsione di cui all'art. 1, co. 1, lett. a) punto 1) dello stesso decreto, il governo ha per la prima volta racchiuso ed armonizzato la normativa (con un piccolo neo ancora da chiarire, come si dirà infra) dei crediti d'imposta che, sino ad oggi, era stata oggetto di interventi a macchia di leopardo e sparsa in varie norme; viepiù che il testo del decreto fa emergere chiaramente il recepimento delle pronunce delle Sezioni unite civili nn. 34419 e 34452 dell'11 dicembre 2023, vista la sostanziale differenza rispetto alla bozza di decreto circolata nei primi giorni di dicembre. Ma veniamo al dunque delle disposizioni che saranno in vigore a

partire dagli atti emessi dal prossimo 30 aprile.

**L'atto di recupero.** Per la riscossione dei crediti non spettanti o inesistenti utilizzati, in tutto o in parte in compensazione, la lett. a), co. 1 del citato articolo 38-bis prevede la facoltà per l'Ufficio di emanare apposito atto di recupero motivato, da notificare al contribuente con le modalità previste dagli art. 60 e 60-ter. Viene quindi confermata la facoltà per l'Amministrazione finanziaria e non, invece, l'obbligo di utilizzare l'atto in esame per il recupero dei crediti d'imposta, ricalcando la previsione di cui all'oggi abrogato co. 421, art. 1, legge 311/2004. Ne consegue che detto atto non avrà valenza esclusiva, potendo gli Uffici utilizzare anche gli avvisi di accertamento o di liquidazione dell'imposta, contenenti anche le riprese ai fini delle imposte dirette ed indirette. Tuttavia, in questo caso si creerebbe una differenziazione dei termini di accertamento applicabili, aggranciandosi detti atti non già al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di utilizzo, bensì a quello di invio della dichiarazione.

**La definizione agevolata.** La lett. b) prevede la possibilità di usufruire, ai sensi degli artt. 16, co. 3 e 17, co. 2 del dlgs 472/1997 della definizione dell'atto, attraverso il pagamento di un terzo delle sanzioni.

La norma va chiaramente letta di pari passo con la previsione in precedenza citata (cfr. art. 1, co. 1, lett. a) punto 1) ove al contribuente sarà data la facoltà di definire in adesione l'atto ed anche i rilievi del p.v.c.. Le disposizioni in esame vanno chiaramente lodate, in quanto danno validità alle pronunce della giurisprudenza di legittimità, la quale, riconosciuto l'atto di recupero come una tipologia del più ampio avviso di accertamento, riteneva valida la definizione in adesione

di detti atti e, dall'altro lato, danno continuità a quanto contenuto nella parte dedicata alla definizione agevolata, inserita nella c.d. tregua fiscale della Legge di bilancio 2023. Inoltre, si ritiene che ciò si intersechi anche nel dare sostanza al più ampio diritto al contraddittorio, posto che le norme in esame attuano nella sostanza anche le disposizioni del dlgs 219/2023.

**Le due fattispecie distinte ed i relativi termini di accertamento.** Il cuore della norma in esame afferisce chiaramente al recepimento di quanto affermato dalle Sezioni unite civili lo scorso 11 dicembre 2023, in relazione alla precisata definizione di crediti non spettanti ed inesistenti, nonché in merito ai relativi termini applicabili, stante quanto previsto dalla lett. c)

In prima battuta, il decreto non definisce in maniera autonoma le due fattispecie, ma si limita a richiamare le disposizioni di cui ai commi 4 e 5 dell'art. 13, dlgs 471/1997; ne consegue che, giuste le pronunce dell'alto consesso, la definizione di crediti inesistenti rimane ovviamente ritraibile da quanto contenuto nel già citato comma 5.

Pertanto, il punto fermo su cui ragionare è ormai noto: il credito è inesistente allorché ricorrano congiuntamente i seguenti requisiti:

a) il credito, in tutto o in parte, è il risultato di una artificiosa rappresentazione ovvero è carente dei presupposti costitutivi previsti dalla legge ovvero, pur sorto, è già estinto al momento del suo utilizzo;

b) l'inesistenza non è riscontrabile attraverso i controlli automatizzati e formali. In tale ultimo caso, si dovrà avere riguardo ai concreti risultati prodotti dalla verifica, andando ad esaminare se, in ogni caso, l'inesistenza era intercettabile già a monte con i controlli formali ed automatizzati, in luogo di quelli sostanziali.

Per contro, al mancare an-



Superficie 99 %

che di uno solo dei due requisiti sopra esposti, ci si troverà dinanzi ai crediti non spettanti.

Sui termini, invece, il decreto dispone che, per quelli inesistenti, l'atto di recupero dovrà essere notificato entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo (riprendendo in sostanza la già nota ed ora abrogata previsione del co. 16, art. 27, dl 185/2008) mentre, per quelli non spettanti, viene apportata una miglioria che, tecnicamente, meglio si attaglia alla fattispecie oggetto di accertamento.

Difatti, il termine c.d. breve viene ora allineato al momento di utilizzo in compensazione, parimenti a quello lungo; ciò in quanto si passa dall'applicazione dell'art. 43, dpr 600/73 che fa espreso riferimento al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, all'attuale 31 dicembre del quinto anno successivo a quello del relativo utilizzo.

È facile intuire che senza tale modifica, ipoteticamente, il contribuente avrebbe potuto indicare in dichiarazione un credito d'imposta ed utilizzarlo proprio il 31/12

del quinto anno successivo all'invio della stessa, facendo decadere il potere accertativo dal giorno successivo. Invece, ora, il dies a quo inizierà a decorrere da quello di effettivo utilizzo.

**Iscrizione a ruolo.** La lett. d) ribadisce un concetto già conosciuto: entro il termine della proposizione del ricorso, il contribuente dovrà provvedere al pagamento integrale di quanto contenuto nell'atto di recupero (sia in caso di crediti non spettanti, che inesistenti), senza potersi avvalere della compensazione. In caso contrario, si provvederà con l'iscrizione a ruolo straordinaria delle somme ivi contenute, anche in caso di non definitività dello stesso; dunque, la già nota disposizione di cui all'art. 27, co. 19, dl 185/2008.

Letta in tal senso, sembrerebbe riproporsi l'annosa questione della proposizione del ricorso avverso l'atto e del dover pagare tutto l'importo contenuto nella cartella di pagamento, ancorché l'atto stesso non sia definitivo.

Ad ogni modo, detta previsione deve essere letta congiuntamente alle altre norme contenute nello stesso decreto. In particolare, la lett. f), in caso di controversia, dispone l'applicazione del dlgs 546/92 sul processo tributario, ivi inclusa - pare - la riscossione frazionata in pen-

denza di giudizio (ex art. 68); dall'altro lato, nel comma 4 dell'art. 1 è inserita l'abrogazione dei commi 421-423, art. 1, dl 311/2004 e dei co. 16-17-19-20, art. 27, dl 185/2008.

Lette congiuntamente, tali disposizioni portano a ritenere una riorganizzazione logico-sistematica di tutta la disciplina dei crediti d'imposta all'interno dell'art. 38-bis che, quale legge d'imposta prevedente l'iscrizione a ruolo straordinaria, verrebbe derogata dalla previsione del già citato art. 68, dlgs 546/92 (cfr. "anche in deroga a quanto previsto nelle singole leggi d'imposta").

In ogni caso, tale conclusione non può dirsi definitiva, né appagante, proprio per le finalità riorganizzative che il legislatore si era prefissato. Sarebbe opportuno un apposito chiarimento, al fine di capire definitivamente se l'iscrizione a ruolo straordinario prevalga o meno sulle disposizioni del processo tributario, nonostante questo tratti di una fattispecie processuale avulsa da quella amministrativa e, vieppiù il pensiero unanime della Cassazione, la quale si è sempre mostrata incline ad avallare detta iscrizione straordinaria solo allorquando nella cartella di pagamento fosse stato adeguatamente motivato il fondato pericolo per la riscossione.

— © Riproduzione riservata —

## Crediti d'imposta e nuovo art. 38-bis

**Entrata in vigore:** atti notificati dal 30 aprile 2024

**Modalità di recupero:** potrà avvenire con l'atto di recupero ovvero con le altre tipologie di atti

**Pagamento:** per intero, senza compensazione, ma con possibilità di usufruire della riduzione delle sanzioni ad 1/3

**Termini di accertamento:** 31 dicembre dell'ottavo o del quinto anno successivo a quello di utilizzo, rispettivamente, per i crediti inesistenti e non spettanti

**Iscrizione a ruolo:** iscrizione a ruolo straordinario in caso di mancato pagamento entro i termini per la proposizione del ricorso, anche in caso di non definitività dell'atto

**Controversie:** si applicano le disposizioni del processo tributario

**Norme abrogate:** a raccordo unitario della disciplina, si abrogano i commi 421-423, art. 1, DI 311/2004 e dei co. 16-17-19-20, art. 27, DI 185/2008