

LE RISPOSTE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE- 06 FEBBRAIO 2021 ORE 06:00

## Conciliazione inattuabile per i crediti inesistenti. Da valutare per la notifica viziata

*Leda Rita Corrado - Avvocato in Genova, Dottore di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca*

In base all'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate, la controversia avente ad oggetto l'atto di recupero di un credito inesistente, utilizzato in compensazione, non può essere definita tramite conciliazione giudiziale, mentre la convenienza alla definizione della lite deve essere oggetto di valutazione caso per caso quando sia eccepito un vizio di notifica di un atto impositivo. Se la seconda soluzione corrisponde a ragionevolezza complessiva, consentendo all'Amministrazione finanziaria di chiudere i processi dall'esito favorevole incerto con il solo abbattimento delle sanzioni amministrative, la prima soluzione desta alcune perplessità perché priva di fondamento normativo.

In risposta ad alcuni quesiti l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcune indicazioni sull'istituto della **conciliazione giudiziale**, chiarendo in estrema sintesi che la conciliazione:

- non è attuabile in caso di recupero di crediti inesistenti;
- va valutata caso per caso quando siano eccepiti vizi di notifica.

### Recupero di crediti inesistenti senza conciliazione

L'Agenzia delle Entrate ritiene che la controversia avente ad oggetto l'atto di recupero di un credito inesistente, utilizzato in compensazione, non possa essere definita tramite conciliazione.

Tale soluzione interpretativa viene motivata dalla necessaria **simmetria** rispetto alla corrispondente preclusione prevista con riferimento alla **fase amministrativa**. L'Agenzia delle Entrate richiama il comma 5 dell'art. 13, D.Lgs. n. 471/1997 ove, nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute, si esclude l'applicazione della **definizione agevolata** ex articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del medesimo decreto legislativo. Viene altresì riprodotto il paragrafo 3 della circolare del 23 dicembre 2020, n. 31/E, nel quale la Direzione Centrale piccole e Medie Imprese ha confermato per tale fattispecie solamente l'applicabilità del **ravvedimento** ex art. 13, D.Lgs. n. 472/1997 "anche successivamente alla constatazione della violazione, ma comunque prima che sia stato notificato l'atto di recupero", nonché la riduzione della sanzione fino alla metà del minimo edittale ex art. 7, comma 4, del medesimo decreto legislativo,

“qualora concorrano circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione”.

La risposta dell'Agenzia delle Entrate desta alcune **perplexità**.

In primo luogo, non può non osservarsi che essa **non ha copertura legislativa** nella disciplina della conciliazione giudiziale contenuta nell'art. 48 e ss., D.Lgs. n. 546/1992.

In secondo luogo, per limitarne l'operatività è necessario chiarire i confini della nozione di “**credito inesistente**”. A tal fine, la stessa Agenzia delle Entrate richiama la definizione contenuta nell'ultimo periodo dell'art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997, secondo cui “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 articoli 36-*bis* e 36-*ter*, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e all'art. 54-*bis*, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633”, come, ad esempio, nel caso in cui non siano stati sostenuti i costi per attività di ricerca e sviluppo (circolare del 16 marzo 2016, n. 5, § 8).

Nella Relazione Illustrativa al D.Lgs. n. 158/2015 di “Revisione del sistema sanzionatorio” si legge che devono escludersi dall'ambito applicativo della norma richiamata “tutte quelle ipotesi in cui l'inesistenza del credito emerga direttamente dai controlli operati dall'Amministrazione nonché quelle ipotesi di utilizzazione di crediti in violazione di regole di carattere procedurale non prescritte a titolo costitutivo del credito stesso”.

Ne consegue che la nozione di “**credito inesistente**” va circoscritta alle fattispecie di **comportamento fraudolento**, attuato, ad esempio, mediante la creazione di documentazione - contabile e non - idonea a dimostrare lo svolgimento di attività di ricerca e sviluppo in realtà mai concretamente posta in essere.

Al contrario, si configura un “**credito non spettante**” ex art. 13, comma 4, D.Lgs. n. 471/1997 qualora il credito d'imposta esistente sia utilizzato in misura superiore a quella prevista ovvero in violazione delle modalità di suo utilizzo: in questo caso il **trattamento sanzionatorio** è meno severo, non essendo addebitabile al contribuente una condotta fraudolenta.

## Vizi di notifica: conciliazione da valutare caso per caso

L'Agenzia delle Entrate ha esaminato anche la questione relativa all'applicabilità della conciliazione giudiziale nel caso in cui il contribuente abbia impugnato un avviso di intimazione di pagamento preceduto dal solo avviso di accertamento ai sensi dell'art. 29, comma 1, lettera e), D.L. n. 78/2010 (e quindi senza previa notifica della cartella di pagamento) ed eccepisca un vizio di notifica dell'atto impositivo presupposto.

All'Ufficio procedente viene affidato il compito di verificare se sia possibile fornire in giudizio la **prova** della validità della notifica dell'avviso di accertamento. Nel caso in cui tale posizione difensiva risulti caratterizzata da elementi di **incertezza**, viene riconosciuta la **possibilità di conciliazione giudiziale**.

