

Il recupero di crediti indebitamente compensati

di Gabriele Escalar (*)

L'analisi dell'ambito applicativo dell'**atto di recupero** consente di individuare i casi in cui per la **riscossione** dei **crediti** risulta utilizzabile tale atto, invece dell'avviso di accertamento in rettifica e della cartella di pagamento, nonché di ricostruire l'evoluzione della definizione di crediti **non spettanti** e di crediti **inesistenti**, di recente modificata per includere fra i crediti inesistenti anche i crediti il cui indebito utilizzo sia riscontrabile mediante controllo automatizzato. Inoltre, la qualificazione dei crediti come non spettanti ovvero come inesistenti comporta l'applicazione di una disciplina che, pur essendo stata modificata nel tempo, è rimasta differenziata per quanto attiene ai **termini** di **notifica** dell'atto di recupero (31 dicembre del quinto o ottavo anno successivo all'utilizzo), all'**entità** delle **sanzioni** penali e amministrative applicabili per l'indebita compensazione dei crediti e alla possibilità di **definizione** di tali sanzioni.

La disciplina degli atti di recupero di crediti indebitamente compensati, essendo stata nel tempo oggetto di numerosi interventi di modifica, solleva rilevanti questioni interpretative a cui si cercherà in questa sede di dare risposta, individuando nell'ordine i casi in cui è ammesso l'utilizzo di tali atti, la nozione di crediti "non spettanti" ed "inesistenti", i termini per la loro notifica e le sanzioni irrogabili per l'indebita compensazione.

La disciplina dell'atto di recupero dei crediti

Con circolare n. 35/E/2003, l'Agenzia delle Entrate ("AdE"), avendo rilevato molteplici violazioni di indebito utilizzo dei crediti per l'incremento dell'occupazione utilizzabili "ai fini del versamento dell'... IRPEF ... dell'IRPEG ... e dell'IVA ... anche in compensazione ai sensi del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241" ("D.Lgs. n. 241/1997") e dei crediti "per gli investimenti nelle aree svantaggiate" utilizzabili "esclusivamente in compensazione" ai sensi di tale D.Lgs., aveva invitato gli Uffici a provvedere alla riscossione di tali crediti mediante "notifica al contribuente - nei casi di riscontrato indebito utilizzo del credito - di un apposito atto di recupero, contenente l'invito a versare le complessive somme dovute (credito indebita-

mente utilizzato, interessi e sanzioni) entro sessanta giorni dalla data di notifica", pur in difetto di una specifica disposizione normativa che lo prevedesse.

L'esigenza di far ricorso per la riscossione dei crediti a titolo di incentivo indebitamente utilizzati ad un avviso di recupero, in luogo di un avviso di accertamento, trovava giustificazione nel fatto che l'utilizzo dei crediti così individuati, potendo o dovendo essere eseguito in via telematica nel Mod. F24 e non nel quadro della dichiarazione relativo alla liquidazione delle imposte, non era contestabile mediante l'emissione di un avviso di accertamento rettificativo della liquidazione eseguita nel quadro medesimo.

L'originaria disciplina dell'atto di recupero

Per fornire una copertura legislativa all'atto di recupero, i commi 421 e 422 dell'art. 1 della Legge 30 dicembre 2004, n. 311 ("Legge n. 311/2004"), pur facendo salvi i poteri dell'AdE previsti dagli artt. 31 ss. del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 ("D.P.R. n. 600/1973") e dall'art. 51 ss. del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 ("D.P.R. n. 633/1972") e, quindi, anche quelli di cui artt. 36-bis e 36-ter, hanno introdotto una specifica disciplina in materia di recupero dei crediti indebitamente utilizzati. Tali dispo-

(*) *Avvocato in Roma e Milano e docente a contratto presso l'Università LUISS*

sizioni hanno infatti stabilito che “per la riscossione dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione ai sensi dell’art. 17 del D.Lgs. ... n. 241 ... nonché per il recupero delle relative sanzioni e interessi l’AdE può emanare apposito atto di recupero motivato da notificare al contribuente con le modalità previste dall’art. 60 del ... D.P.R. n. 600 del 1973” e che “in caso di mancato pagamento ... delle somme dovute entro il termine assegnato dall’Ufficio, comunque non inferiore a sessanta giorni, si procede alla riscossione coattiva con le modalità previste dal D.P.R. ... n. 602” (“D.P.R. n. 602/1973”).

L’atto di recupero è atto di accertamento (1) ed in quanto tale deve ritenersi soggetto a tutte le disposizioni dettate per gli avvisi di accertamento che non siano espressamente derogate e quindi anche alle disposizioni relative alla motivazione, all’obbligo di allegazione degli atti non conosciuti dal contribuente (2) e al contraddittorio preventivo (3).

L’oggetto dell’atto di recupero è espressamente identificato dalle predette disposizioni nella “riscossione dei crediti indebitamente utilizzati” in compensazione e non dei tributi, contributi o altre entrate compensati con i predetti crediti. Pertanto, tale atto parrebbe volto a non rimettere in discussione la compensazione eseguita, bensì a consentire all’AdE di recuperare i crediti indebitamente compensati con gli interessi e le sanzioni sulla base della disciplina prevista per l’atto di recupero, invece che dai singoli enti creditori sulla base della disciplina

LA GIURISPRUDENZA

Oggetto dell’atto di recupero

L’oggetto dell’atto di recupero è identificato dai commi 421 e 422 dell’art. 1 della Legge n. 311/2004 nella “riscossione dei crediti indebitamente utilizzati” in compensazione e non dei tributi, contributi o altre entrate compensati con i predetti crediti. Pertanto, tale atto parrebbe volto a non rimettere in discussione la compensazione eseguita, bensì a consentire all’AdE di **recuperare i crediti indebitamente compensati** con gli **interessi** e le **sanzioni** sulla base della disciplina prevista per l’atto di **recupero**, invece che dai singoli enti creditori sulla base della disciplina dei tributi, contributi o altre entrate compensati. Tuttavia è orientamento consolidato della Cassazione che il recupero avrebbe ad oggetto i tributi, contributi ed altre entrate indebitamente compensati in quanto la natura indebita della compensazione non estinguerebbe l’**obbligo di versamento originario**.

dei tributi, contributi o altre entrate compensati. Tuttavia è orientamento consolidato della Cassazione che il recupero avrebbe ad oggetto i tributi, contributi ed altre entrate indebitamente compensati in quanto la natura indebita della compensazione non estinguerebbe l’obbligo di versamento originario (4).

La facoltà di emanare l’atto di recupero sembra prevista dal comma 421 dell’art. 1 della Legge n. 311/2004 per la riscossione non solo dei crediti indebitamente utilizzati in compensazione in via telematica tramite il Mod. F24, ma anche di quelli utilizzati in compensazio-

ne nella dichiarazione in quanto tale disposizione è formulata nel senso di ammettere il recupero dei crediti indebitamente utilizzati “anche” in compensazione ai sensi dell’art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997.

Tuttavia l’atto di recupero, essendo stato introdotto per supplire alla non utilizzabilità dell’avviso di accertamento, non può ritenersi utilizzabile anche per contestare l’indebito utilizzo in compensazione nelle dichiarazioni di crediti d’imposta che sono rettificabili mediante la notifica di un avviso di accertamento, quali ad esempio i crediti IRES, IRAP ed IVA ovvero i crediti d’imposta utilizzabili a compensazione di tali imposte nelle dichiarazioni, quale il credito d’imposta previsto per i fondi comuni di investimento. Ed infatti, in tal caso, la rettifica in diminuzione di tali crediti nella dichiarazione comporta l’obbligo di versare l’imposta indebitamente compensata con i crediti medesimi. Con la conseguenza che la riscossione dei

(1) Cass. 22 novembre 2021, n. 35918, 7 aprile 2022, n. 11325; 12 luglio 2023, n. 19968, 13 dicembre 2024, n. 32328.

(2) Cass. 13 dicembre 2024, n. 32328.

(3) La norma di interpretazione autentica prevista dall’art. 7-bis del D.L. n. 39/2024 che esclude il contraddittorio preventi-

vo per gli atti di recupero di crediti inesistenti risulta di dubbia legittimità costituzionale.

(4) Cass. 21 gennaio 2026, n. 1319, Cass. 9 dicembre 2024, n. 34830 e Cass., SS.UU., 11 dicembre 2023, n. 34419.

crediti utilizzati in compensazione mediante l'atto di recupero comporterebbe un'indebita duplicazione.

Di questo avviso si è mostrata l'AdE nella vigenza della predetta disciplina per quanto attiene ai crediti IVA generati dalla detrazione dell'IVA assolta su operazioni inesistenti, laddove ha chiarito che, nel caso in cui "il credito inesistente da eccedenze d'imposta sia stato esposto in dichiarazione e successivamente utilizzato, si deve procedere unicamente con l'emissione degli atti tipici di accertamento in rettifica della dichiarazione" (5). Per contro, nel caso in cui un "credito ... artatamente creato è stato utilizzato in compensazione nei Modelli F24 ... poiché l'inesistenza del credito non è riscontrabile partendo dal controllo delle dichiarazioni fiscali, le modalità di recupero dello stesso non possono che essere quelle previste dall'art. 1, comma 421, della legge ... n. 311, e cioè la notifica di apposito atto di recupero". Diversamente la medesima violazione sarebbe "punita una prima volta, sanzionando la contabilizzazione delle fatture inesistenti e la riduzione del debito d'imposta (o l'indicazione di un maggior credito) ... oltre al recupero del minor credito spettante", ed "una seconda volta, contestando le indebite compensazioni effettuate negli anni successivi". Pertanto, l'AdE ha concluso che, nel caso in cui sia stata contestata la detrazione dell'IVA assolta in relazione ad un'operazione inesistente, non può essere contestato anche l'utilizzo in compensazione del credito IVA generato da tale detrazione che rimane pienamente utilizzabile.

Anche i commi 421 e 422 della Legge n. 311/2004 hanno fatto salvi i poteri previsti dagli artt. 31 ss. del D.P.R. n. 600/1973 e dall'art. 51 ss. del D.P.R. n. 633/1972 e, quindi, anche

SOLUZIONI INTERPRETATIVE

Utilizzabilità dell'atto di recupero

L'atto di recupero, essendo stato introdotto per supplire alla non utilizzabilità dell'avviso di accertamento, **non** può ritenersi utilizzabile anche per **contestare l'indebito utilizzo in compensazione** nelle dichiarazioni di **crediti d'imposta** che sono **rettificabili** mediante la **notifica di un avviso di accertamento**, quali ad esempio i crediti IRES, IRAP ed IVA o i crediti d'imposta utilizzabili a compensazione di tali imposte nelle dichiarazioni, quale il credito d'imposta previsto per i fondi comuni di investimento.

quelli previsti dagli artt. 36-bis e 36-ter. Pertanto, l'AdE è innanzitutto legittimata a rettificare in diminuzione con cartella di pagamento in forza di queste ultime disposizioni i crediti d'imposta compensati nella dichiarazione e a riscuotere le imposte compensate con tali crediti nel caso in cui dai dati risultanti dalla dichiarazione o dai documenti in possesso del-

l'A.F. risultino non spettanti.

Inoltre, l'AdE ha sostenuto che le lett. e) ed f) dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 la legittimino a recuperare anche i crediti d'imposta indebitamente compensati nel Mod. F24 in quanto tali disposizioni le conferiscono il potere di verificare che "l'ammontare delle compensazioni effettuate per ciascuna imposta non sia superiore a quanto dichiarato dal contribuente, sia in termini di disponibilità del credito che in termini di effettivo utilizzo dello stesso" (6), nonché il potere di "ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti", iscrivendo a ruolo le imposte indebitamente compensate con tali crediti.

La Cassazione ha ritenuto condivisibile tale tesi (7) sempreché "i presupposti di tale disconoscimento non derivino da un'attività di natura accertativa o rettificativa, ma emergano 'sulla base dei dati risultanti dalla dichiarazione'" (8) in quanto sia previsto l'onere di indicare i predetti crediti a pena di decadenza nel quadro RU della dichiarazione e tale onere non sia adempiuto o sia adempiuto erroneamente con l'indicazione di un codice errato (9). Ed infatti, a suo avviso, queste irregolarità non risultano emendabili, né con una dichiarazione integrativa, né in giudizio ai sensi del comma 8-bis dell'art. 2 del D.P.R. 322/1998 in quanto tale indicazione costituisce una dichiarazione di vo-

(5) Risoluzione n. 36/E/2018.

(6) Circolare 10 maggio 2011, n. 18/E.

(7) Per tutte Cass. 4 aprile 2022, n. 10867, 19 ottobre 2023,

n. 29152 e 5 febbraio 2024, n. 3244.

(8) Così Cass. 12 ottobre 2021, n. 27660.

(9) Cass. 24 agosto 2023, n. 25245.

lontà e non di scienza ed è in quanto tale irrettabile, salvo che non sia viziata da un errore essenziale e riconoscibile (10). Pertanto la Suprema Corte ha ritenuto, fra l'altro, contestabile con cartella di pagamento l'utilizzabilità dei crediti per l'incremento dell'occupazione di cui all'art. 5 della Legge 27 dicembre 1997, n. 449 e all'art. 7 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185 (11), ed i crediti per le attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 1, commi 280 ss. della Legge 27 dicembre 2006, n. 296 nei due casi così individuati, nonché in quello di difetto di nulla osta al loro utilizzo per difetto di copertura (12).

Senonché non possono ritenersi contestabili ai sensi dell'art. 36-bis per la loro omessa o erronea esposizione in dichiarazione i crediti d'imposta ricerca e sviluppo di cui all'art. 3 del D.L. 23 dicembre 2013, n. 145 (13). L'AdE ha infatti chiarito che l'onere di esporre tali crediti in dichiarazione sancito dal Decreto del MEF del 27 maggio 2015 non è previsto a pena di decadenza e, quindi, il suo mancato assolvimento è "una violazione di natura meramente formale" punibile con "la sanzione prevista per le 'violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni' di cui all'art. 8 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 ..." ("D.Lgs. n. 471/1997") che può essere ravveduta ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 ("D.Lgs. n. 472/1997") (14).

Da ultimo, l'art. 13 del D.Lgs. 8 gennaio 2024, n. 1 ha escluso che l'omessa indicazione nel quadro RU dei crediti riconosciuti a titolo di incentivo possa comportare la decadenza con effetto dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2022. Pertanto, a partire da tale periodo d'imposta, i crediti non sembrano più recuperabili con cartella di pagamento per l'omessa o erronea esposizione nella dichiarazione.

Comunque, la sussistenza dei presupposti per riscuotere con cartella di pagamento i crediti d'imposta indebitamente compensati dovrebbe precludere la possibilità di riscuoterli con atto

di recupero non solo per evitare che i contribuenti siano destinatari di un doppio recupero, come purtroppo frequentemente accade, ma anche perché altrimenti si farebbe dipendere da una scelta discrezionale dell'AdE il trattamento loro riservato, potendo risultare ben diverse le conseguenze di tale scelta in termini soprattutto di modalità del recupero e di sanzioni irrogabili in violazione del comma 2 dell'art. 97, Cost.

La nuova disciplina degli atti di recupero di crediti dell'art. 38-bis del D.P.R. n. 600/1973

L'art. 1 del D.Lgs. n. 13/2024 ha trasfuso con alcune modifiche nell'art. 38-bis del D.P.R. n. 600/1973 la disciplina del recupero dei crediti indebitamente utilizzati e l'art. 41 di tale D.Lgs. l'ha resa applicabile per i soli atti emessi dal 30 aprile 2024. In particolare, il comma 1 di tale articolo ha stabilito, nella lett. a), facendo salvi i poteri previsti dagli artt. 31 ss. del D.P.R. n. 600/1973 e 51 ss. del D.P.R. n. 633/1972, che "per la riscossione dei crediti non spettanti o inesistenti utilizzati, in tutto o in parte, in compensazione ai sensi dell'art. 17 ... n. 241, l'Ufficio può emanare apposito atto di recupero motivato da notificare al contribuente con le modalità previste dagli artt. 60 e 60-ter" e, nella lett. d), che "il pagamento delle somme dovute deve essere effettuato per intero entro il termine per presentare ricorso senza possibilità di avvalersi della compensazione prevista dall'art. 17 del D.Lgs. ... n. 241" e che, "in caso di mancato pagamento entro il suddetto termine, le somme dovute in base all'atto di recupero, anche se non definitivo, sono iscritte a ruolo ai sensi dell'art. 15-bis del D.P.R. ... n. 602" e, quindi, mediante ruolo straordinario. Pertanto tale disposizione, stabilendo che l'Ufficio può emanare l'atto di recupero per la riscossione dei crediti indebitamente utilizzati in compensazione nel Mod. F24, ha escluso l'utilizzabilità di tale atto anche per il recupero dei crediti utilizzati in compensazione nella dichiarazione sulla base del presupp-

(10) Cass. 15 novembre 2021, n. 34266.

(11) Convertito, con modificazioni, dalla Legge 28 gennaio 2009, n. 2.

(12) Cass. 9 maggio 2026, n. 13508.

(13) Convertito, con modificazioni, dalla Legge 21 febbraio 2014, n. 9.

(14) Circolare 27 aprile 2017, n. 13/E e risposta n. 396/2021.

sto che tali crediti devono in tal caso essere rettificati mediante l'emissione di un avviso di accertamento.

Inoltre, la lett. g) dell'art. 38-bis, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973 ha individuato con una formula alquanto criptica una fattispecie residuale in cui deve essere emesso l'atto di recupero, statuendo che, "in assenza di specifiche disposizioni, le lett. a), b), d), e f) si applicano anche per il recupero di tasse, imposte e 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". È logico ritenere peraltro che tale fattispecie sia integrata per le provvidenze che non siano state fruita tramite compensazione, ma tramite sgravio dei tributi dovuti ovvero erogazione di somme.

Anche l'art. 38-bis del D.P.R. n. 600/1973 ha mantenuto fermi, come si è visto, i poteri previsti dagli artt. 31 ss. del D.P.R. n. 600/1973 e 51 ss. del D.P.R. n. 633/1972 e quindi anche quelli previsti dagli artt. 36-bis e 36-ter. Pertanto l'AdE rimane legittimata ad utilizzare la cartella di pagamento per la riscossione dei crediti indebitamente compensati con il Mod. F24, allorché tale indebita compensazione emerga dal controllo della dichiarazione in quanto sia previsto l'onere di indicarli nella dichiarazione a pena di decadenza e tale onere non sia adempiuto o sia adempiuto con l'indicazione di un codice errato.

È da escludere che sia utilizzabile l'atto di recupero di cui alla lett. a) dell'art. 38-bis del D.P.R. n. 600/1973 per la riscossione dei crediti relativi ai *bonus* edilizi indebitamente compensati in quanto derivanti da detrazioni non spettanti. I commi 5 e 6 dell'art. 121 del D.L. 19 maggio 2020, n. 34 (15), prevedono infatti che, in tal caso, è oggetto di recupero esclusivamente "l'importo corrispondente alla detrazione non spettante nei confronti dei soggetti di cui al comma 1", ovvero sia dei relativi beneficiari. Pertanto "i fornitori e i soggetti cessionari rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito d'imposta

ricevuto" e non anche per l'indebito utilizzo in compensazione dei crediti.

In questo senso si è espressa l'AdE nelle sue circolari (16) e da ultimo in una recente risposta (17), laddove ha confermato che "l'assenza dei requisiti previsti ... determina il recupero dell'ammontare della detrazione indebitamente fruita - anche sotto forma di sconto in fattura o attraverso la cessione del credito ... sempre in capo al soggetto beneficiario, titolare dell'agevolazione fiscale e del cessionario solo nell'ipotesi di concorso o colpa grave".

Nella medesima risposta l'AdE ha poi sostenuto che, "ove ... l'utilizzo della detrazione avvenga mediante esercizio dell'opzione di cessione a terzi del corrispondente credito, la violazione si configura solo nel momento in cui il credito ceduto è indebitamente utilizzato in compensazione da parte del cessionario, e cioè quando si concretizza il danno erariale". Pertanto, stando a tale indicazione, dovrebbero costituire oggetto di recupero le detrazioni d'imposta non spettanti direttamente a carico dei beneficiari o dei cessionari concorrenti solo dopo che i crediti siano stati utilizzati in compensazione.

Senonché questa presa di posizione disattende il dettato della legge per il fatto che l'art. 121 del D.L. n. 34/2020 non subordina la configurabilità della violazione di utilizzo di crediti inesistenti al loro utilizzo in compensazione. Ed infatti il comma 5 di tale disposizione, stabilendo che, "qualora sia accertata la mancata sussistenza, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alla detrazione d'imposta, l'AdE provvede al recupero dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante nei confronti dei soggetti di cui al comma 1", è inequivoco nel porre a carico di tale Agenzia l'obbligo di recuperare l'importo della detrazione non spettante per il semplice fatto che sia accertata l'insussistenza dei requisiti che danno diritto alla detrazione d'imposta. Di conseguenza, la detrazione d'imposta deve ritenersi recuperabile fin dalla data di indebito esercizio dell'opzione per il suo utilizzo a carico dei be-

(15) Convertito, con modificazioni, dalla Legge 17 luglio 2020, n. 77.

(16) Circolare n. 24/E/2020.

(17) Risposta n. 40/2023.

neficiari e dei cessionari che abbiano concorso in tale violazione (18).

La nozione di crediti d'imposta non spettanti o inesistenti

Originariamente il comma 421 dell'art. 1 della Legge n. 311/2004 non recava alcuna distinzione fra crediti non spettanti ed inesistenti indebitamente compensati in quanto prevedeva una disciplina uniforme per il loro recupero. Tale distinzione è stata infatti introdotta dall'art. 27 del D.L. n. 185/2008,

che ha ampliato il termine per il recupero dei crediti inesistenti a 8 anni e ha stabilito la sanzione irrogabile per l'indebita compensazione di tali crediti nella misura variabile dal 100 al 200% del credito compensato, senza però fornire una definizione della nozione di crediti inesistenti. Pertanto si è aperto un contrasto interpretativo nella giurisprudenza di legittimità in ordine all'applicabilità di tali disposizioni ai soli crediti inesistenti ovvero in via generale a tutti i crediti.

Per superare tali incertezze, l'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, come riformulato con effetto dal 22 ottobre 2015, ad opera dell'art. 15 del D.Lgs. n. 158/2015, ha definito come "non spettante", nel comma 4, il credito esistente utilizzato "in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti" e, nel comma 5, come "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 artt. 36-bis e 36-

LA GIURISPRUDENZA

Definizione di credito inesistente

Le Sezioni Unite della Corte di cassazione hanno affermato che il credito deve essere considerato inesistente agli effetti non solo amministrativi, ma anche penali quando 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** e l'inesistenza **non** è riscontrabile mediante i **controlli formali o automatizzati** della dichiarazione, anche se tale riscontro non sia stato eseguito in concreto. Pertanto, ad avviso della Corte, ove sussista il primo requisito ma l'inesistenza sia riscontrabile in sede di controllo formale o automatizzato, la compensazione indebita riguarda crediti non spettanti.

ter del D.P.R. ... n. 600 e all'art. 54-bis del D.P.R. ... n. 633".

Solo nel 2023 la Cassazione a Sezioni Unite (19) assumendo la predetta disposizione "come elemento di valutazione ermeneutica" anche per il passato, ha concluso che il credito deve essere considerato inesistente agli effetti non solo amministrativi, ma anche penali (20) quando "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" e "l'inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli formali o automatizzati della dichiarazione", anche se tale riscontro non sia stato eseguito in concreto. Pertanto, ad avviso di tale collegio, "ove sussista il primo requisito ma l'inesistenza sia riscontrabile in sede di controllo formale o automatizzato, la compensazione indebita riguarda crediti non spettanti".

La nuova nozione di crediti "non spettanti" e "inesistenti"

Con le nuove lett. *g-quater*) e *g-quinquies*) inserite nell'art. 1 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 ("D.Lgs. n. 74/2000") dall'art. 1 del D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87 ("D.Lgs. n. 87/2024") sono state fornite nuove definizioni delle nozioni di crediti "non spettanti" ed "inesistenti" che, sebbene siano state inserite nel predetto D.Lgs., devono ritenersi applicabili in materia, oltre che penale, anche amministrativa in virtù del rinvio loro operato dal comma 4 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, laddove ha statuito

(18) Cfr. anche G. Escalar, "La difesa dei cessionari di *bonus* fiscali edilizi da azioni di recupero e sequestro", in *Corr. Trib.*, n. 7/2024, pag. 645.

(19) Cass., SS.UU., 11 dicembre 2023, n. 34419 e n. 34452, nello stesso senso Cass. 27 dicembre 2024, n. 34691.

(20) Tuttavia parte della Cassazione penale aveva sostenuto

che "la fattispecie sanzionata penalmente dall'art. 10-*quater* del D.Lgs. n. 74 ... sviluppa una definizione costitutiva ed autonoma dei concetti di 'crediti inesistenti' e di 'crediti non spettanti'" (Cass. pen. 28 maggio 2025, n. 19868 e 22 febbraio 2022, n. 23083).

che si considerano tali solo i crediti ivi indicati.

In particolare, secondo la lett. *g-quater*), per “inesistenti” si intendono innanzitutto “i crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento”.

Commentando tale disposizione nell’Atto di indirizzo (21), il MEF ha chiarito che “il credito potrebbe ... rivelarsi inesistente perché fruito da un soggetto diverso da quello individuato dalla norma istitutiva del credito o per la mancata effettuazione dell’operazione a cui la norma ricollega la spettanza del credito o ancora per il mancato adempimento di specifici obblighi di fare o non fare previsti dalla disciplina quali elementi essenziali per la nascita del credito”.

Inoltre, il MEF ha precisato che per “normativa di riferimento” si intende “non solo la norma primaria istitutiva delle singole fattispecie di crediti d’imposta ma anche tutte le disposizioni recate da fonti secondarie (decreti ministeriali o regolamenti) espressamente richiamate dalla norma istitutiva del credito e che vanno a completare o specificare i presupposti costitutivi del credito d’imposta”. Per contro, “non rilevano ... ai fini della contestazione dell’inesistenza del credito, eventuali ulteriori fonti di dettaglio, come ad esempio manuali tecnici, che non siano oggetto di esplicito richiamo nella norma istitutiva o nelle fonti secondarie che ne completano la disciplina ovvero per i quali il rinvio sia operato solo genericamente”.

Pertanto, per stabilire se siano esistenti i crediti di ricerca e sviluppo di cui al comma 4 dell’art. 3 del D.L. 23 dicembre 2013, n. 145 (22) (“D.L. n. 145/2013”) non è rilevante la Comunicazione della Commissione Europea sugli aiuti di Stato del 2014 e il Manuale di Frascati nelle versioni 2002 e 2015 perché tale disposizione e il relativo decreto di attuazione non li richiama. Del resto, i crediti d’imposta previsti da tale disposizione erano configurabili come

una misura generale e non un aiuto di Stato, essendo destinati, come recita il comma 1 dell’art. 3 del D.L. n. 145/2013, “a tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano nonché dal regime contabile adottato”, e di questo avviso si è mostrata anche l’AdE (23), laddove ha rilevato che “la misura non presenta ... profili di selettività, ma ha una portata applicativa generale che ne assicura la compatibilità con i vincoli in materia di aiuti di Stato”.

Per contro, per la qualificazione come esistenti dei crediti per “gli investimenti in ricerca e sviluppo” di cui ai commi 198 ss. dell’art. 1 della Legge n. 160, rileva la Comunicazione della Commissione Europea in materia di aiuti di Stato e il Manuale Frascati, nonché, per i crediti per “attività di innovazione tecnologica”, il Manuale di Oslo in quanto sono espressamente richiamati dalla normativa primaria e, infine, per i crediti d’imposta per attività innovative di design e ideazione estetica, il decreto ministeriale di attuazione, anche se tali crediti non sono configurabili come aiuti di Stato.

È stata soppressa nella definizione di crediti inesistenti la statuizione che escludeva che siano inesistenti i crediti la cui inesistenza “sia riscontrabile mediante controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. ... n. 600 e all’art. 54-bis del D.P.R. ... n. 633” in quanto tali disposizioni consentivano di disconoscere i crediti la cui fruizione sia subordinata all’indicazione in dichiarazione e tale onere non sia stato assolto, anche nel caso in cui siano stati integrati i relativi requisiti costitutivi. Pertanto tali crediti devono ora essere considerati come inesistenti e non più come non spettanti (24).

Inoltre, il MEF ha altresì precisato che sono “inesistenti” anche “i crediti per i quali i requisiti oggettivi e soggettivi ... sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici”.

Per quanto attiene quindi ai crediti “non spettanti”, la lett. *g-quinquies*) considera qualificabili come tali innanzitutto “i crediti fruiti in

(21) MEF Atto indirizzo del 1° luglio 2025, n. 18.

(22) Convertito, con modificazioni, dalla Legge 21 febbraio 2014, n. 9.

(23) Circolare 16 marzo 2016, n. 5/E.

(24) Cass. 16 gennaio 2026, n. 931.

violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella stabilita dalle norme di riferimento”.

Il MEF nell'Atto di indirizzo ha precisato che “la violazione delle ‘modalità di utilizzo’ si può configurare per le tempistiche dell'utilizzo del credito (ad esempio, credito d'imposta fruito in un unico anno anziché con la prevista ripartizione in quote annuali), per l'esecuzione della compensazione anche con debiti per cui tale compensazione non è ammessa, per la cessione di crediti non cedibili e per la fruizione dei crediti oltre il limite di legge”. Pertanto devono ritenersi non spettanti i crediti d'imposta fruiti oltre il limite *de minimis* perché i limiti di ammissibilità non sono requisiti costitutivi, nonché, oltre i limiti di copertura finanziaria, perché “la condizione di capienza delle risorse non si atteggia a requisito dell'*an* o del *quantum* del diritto” (25).

Inoltre, sempre secondo il MEF, sono “non spettanti” “i crediti che ... sono fondati su fatti non rientranti nella disciplina attributiva del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito”. A suo avviso, tale fattispecie si realizzerebbe “quando ... il credito d'imposta difetta di ulteriori elementi o qualità individuate da fonti tecniche di dettaglio non specificamente richiamate dalla normativa, primaria e secondaria, dell'agevolazione”. Questa precisazione desta notevoli perplessità in quanto, se una fonte tecnica di dettaglio non concorre ad individuare i requisiti oggettivi a cui è subordinato il riconoscimento di un credito, non si vede come possa poi costituire condizione per il suo riconoscimento.

Comunque, per stabilire se i crediti di ricerca e sviluppo di cui all'art. 3 del D.L. n. 145/2013 possano ritenersi come spettanti, non può attribuirsi rilievo al Manuale di Frascati 2015 in quanto tale Manuale non solo non è richiamato dalla normativa primaria e secondaria, ma, considerando essenziale per la ricerca e sviluppo l'acquisizione di nuove conoscenze, fornisce una indicazione inconciliabile con la definizio-

ne di sviluppo sperimentale fornita dalla predetta disposizione. Ed infatti tale definizione include l'utilizzo non solo di nuove conoscenze per prodotti e servizi nuovi, ma anche di conoscenze esistenti per prodotti e servizi modificati o migliorati poiché risulta coerente con la corrispondente definizione contenuta nella Comunicazione della Commissione UE del 2014, che era a sua volta basata sulla versione 2002 del Manuale Frascati. Pertanto i crediti di ricerca e sviluppo di cui all'art. 3 del D.L. n. 145/2013 devono ritenersi spettanti, anche se non siano soddisfatte le prescrizioni del Manuale Frascati 2015.

In questo senso si è espresso anche il TAR del Lazio, laddove ha rilevato che la “Comunicazione della Commissione del 27 giugno 2014 ... fa riferimento all'edizione del Manuale di Frascati del 2002, che recepisce una nozione di attività di ricerca e sviluppo significativamente più ampia e flessibile rispetto a quella delineata nella versione del 2015” (26).

Inoltre, la Cassazione ha sostenuto che sono “non spettanti” i crediti utilizzati in compensazione “ai fini del pagamento di anticipazioni o acconti non corrispondenti ad effettivi debiti fiscali”, nel caso in cui il contribuente abbia maturato un credito IVA già alla data in cui nel periodo d'imposta di competenza abbia eseguito tale compensazione, in quanto comporta un indebito utilizzo di crediti esistenti (27).

Ancora sono “non spettanti” “i crediti utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza”. Tale fattispecie dovrebbe sussistere quando non sono eseguite le comunicazioni previste a pena di decadenza, quale la comunicazione integrativa attestante l'avvenuta realizzazione degli investimenti indicati nella comunicazione iniziale che possono fruire del credito d'imposta per le ZES ovvero la comunicazione di completamento degli investimenti in beni strumentali, mentre i crediti dovrebbero essere inesistenti se è omessa la comunicazione preventiva delle spese sostenute o da sostenere per il credito d'imposta per gli investimenti nelle ZES ovvero nelle ZLS in quanto tale co-

(25) Cass. 9 maggio 2026, n. 13508.

(26) TAR del Lazio 29 luglio 2025, n. 15039 e 29 maggio

2026, n. 5233.

(27) Cass. 27 settembre 2025, n. 26273.

municazione deve essere eseguita per prenotare il credito.

Inoltre, sembra da escludere che i crediti utilizzati in compensazione, nel caso in cui sia espressamente previsto l'onere di esporli in dichiarazione a pena di decadenza e tale onere non sia stato assolto, possano essere considerati come non spettanti in quanto gli adempimenti amministrativi a cui la disposizione sopra trascritta fa riferimento sono soltanto quelli strumentali.

Infine, è orientamento della Cassazione che sono esistenti e spettanti i crediti che sono stati indicati nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui sono stati riconosciuti, anche se non sono stati indicati nella dichiarazione del periodo d'imposta in cui sono stati compensati in quanto tale adempimento non risulta configurabile come un requisito costitutivo del credito, attenendo al suo utilizzo (28). Le nuove definizioni di crediti "non spettanti" e "inesistenti" previste dalle lett. *g-quater*) e *g-quinquies*) dell'art. 1 del D.Lgs. n. 74/2000 risultano applicabili dalla data del 25 giugno 2024 di entrata in vigore del D.Lgs. n. 87/2024, non assoggettando l'art. 5 di tale D.Lgs. tali modifiche ad una disciplina transitoria. Tuttavia, poiché quest'ultima disposizione prevede invece che le modifiche apportate all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, e quindi anche il rinvio alle predette definizioni contenuto nel comma 4 di tale articolo, esplicino effetto per le violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024, tali definizioni devono ritenersi applicabili solo per le violazioni commesse da tale data. Pertanto, i crediti indebitamente compensati possono essere considerati inesistenti nel caso in cui la loro inesistenza sia stata riscontrata ai sensi dell'art. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973 soltanto se tale indebita compensazione sia stata eseguita a partire dal 1° settembre 2024.

Il termine per il recupero dei crediti indebitamente compensati

Il termine per la notifica degli atti di recupero, non essendo stato previsto dai commi 421 e 422 dell'art. 1 della Legge n. 311/2004 un ter-

mine distinto, era identificabile nel termine di accertamento sancito dall'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 e dall'art. 57 del D.P.R. n. 633/1972, e quindi, dal periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016, nel termine del 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione sia stata presentata, indipendentemente dalla data in cui sia stato eseguito l'utilizzo in compensazione.

Senonché il comma 16 dell'art. 27 del D.L. n. 185/2008 ha introdotto un termine più ampio per la notifica degli atti di recupero di "crediti d'imposta inesistenti utilizzati in compensazione ai sensi dell'art. 17, del D.Lgs. ... n. 241", e cioè quello del 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello dell'utilizzo di tali crediti. Stando a quanto si legge nella relativa Relazione illustrativa, l'introduzione di tale più ampio termine si è reso "necessario al fine di garantire l'esercizio dei poteri di controllo" nelle situazioni di rischio di "crediti d'imposta non esposti, come obbligatoriamente previsto, nelle dichiarazioni presentate, nonché relativi a periodi di formazione per i quali le dichiarazioni risultano omesse o nei quali l'attività economica esercitata dai contribuenti risulta essere cessata".

La nuova disciplina del termine di notifica dell'atto di recupero

La lett. c) dell'art. 38-bis del D.P.R. n. 600/1973 ha confermato, per la notifica dell'atto di recupero di crediti inesistenti utilizzati indebitamente in compensazione, il termine del 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo del credito, mentre per la notifica dell'atto di recupero di crediti non spettanti ha previsto il nuovo termine del 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di utilizzo del credito, non assumendo quindi più come *dies a quo* la data di presentazione della dichiarazione.

L'art. 23 del D.Lgs. n. 81/2025, con effetto dal 13 giugno 2025, ha inserito un nuovo comma 1-bis nell'art. 38-bis del D.P.R. n. 600/1973, prevedendo, per la notifica degli "atti di recupero aventi ad oggetto le somme relative a misure di natura fiscale che costituiscono aiuti di Stato e aiuti *de minimis* non subordinati all'emanazio-

(28) Cass. 29 marzo 2025, n. 8287.

ne di provvedimenti di concessione ovvero subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione ... il cui importo non è determinabile nei predetti provvedimenti, ma solo a seguito della presentazione della dichiarazione resa a fini fiscali nella quale sono dichiarati", il termine unico di decadenza del "31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di percezione, fruizione o avvenuta violazione". Senonché tale maggior termine dovrebbe essere invocabile soltanto per gli atti di recupero di aiuti di Stato incompatibili con il diritto dell'UE o concessi oltre i limiti previsti e non anche per il recupero di aiuti di Stato compatibili che non soddisfino i requisiti previsti dalla normativa di riferimento.

L'AdE sembra orientata ad invocare il maggior termine di 8 anni anche per le violazioni commesse in periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 13 giugno 2025 della sua entrata in vigore. Tuttavia tale maggior termine non può trovare applicazione nei casi in cui i termini ordinari previsti per il recupero di crediti non spettanti erano già decorsi alla predetta data di entrata, essendo in ogni caso preclusa la riapertura di termini di decadenza ormai decorsi dal comma 3 dell'art. 3 dello Statuto del contribuente.

Per contro, per la notifica delle cartelle di pagamento con cui siano posti in riscossione crediti che risultino non spettanti o inesistenti sulla base della dichiarazione ovvero dei documenti in possesso dell'AF, rimangono fermi i più brevi termini stabiliti dagli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973, ovvero, per la notifica delle cartelle di pagamento in esito al controllo automatizzato della dichiarazione, il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione e, per la notifica delle cartelle di pagamento in esito al controllo formale della dichiarazione, il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Le sanzioni irrogabili per l'indebita compensazione di crediti

I commi 421 e 422 dell'art. 1 della Legge n. 311/2004 originariamente non individuavano la sanzione irrogabile con gli atti di recupero di crediti indebitamente utilizzati. Nel silenzio

del legislatore la giurisprudenza di legittimità aveva ritenuto che tale sanzione fosse identificabile nella sanzione prevista dal comma 1 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 per l'omesso versamento di tributi nella misura del 30% dell'importo non versato "poiché l'indebita compensazione comportava un minor versamento delle imposte dovute (pari a quelle illegittimamente compensate) e, quindi, si traduceva in una ipotesi di omesso versamento d'imposta" (per tutte Cass., SS.UU., 11 dicembre 2023, n. 34452 e n. 34419).

Senonché questa tesi non risulta coerente con il dettato del comma 421 dell'art. 1 della predetta legge in quanto, identificando l'oggetto dell'atto di recupero nei "crediti indebitamente utilizzati" in compensazione e non nei tributi, contributi e altre entrate compensati, presupporrebbe che tale compensazione sia fatta salva, posto che non può evidentemente essere al tempo stesso considerata indebita la compensazione dei crediti e omesso il versamento dei tributi, contributi e altre entrate.

Con il comma 18 dell'art. 27 del D.L. n. 185/2008 la sanzione irrogabile per l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti è stata individuata nella maggiore sanzione dal 100 al 200% della misura di tali crediti proprio per la maggiore gravità di tale condotta, escludendo la definizione in via agevolata della sola sanzione "ai sensi degli artt. 16, comma 3 e 17, comma 2" del D.Lgs. n. 472/1997.

Inoltre, l'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, come modificato dall'art. 15 del D.Lgs. n. 158/2015, ha individuato, nel comma 4, la sanzione irrogabile per l'utilizzo di crediti non spettanti, statuendo che "nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti si applica, salva l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato" e, nel comma 5, la sanzione irrogabile per l'utilizzo di crediti inesistenti, statuendo che "nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è applicata la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi" ed escludendo la definizione agevolata della sola sanzione ai sensi

degli “artt. 16, comma 3, e 17, comma 2” del D.Lgs. n. 472/1997.

L'utilizzo indebito in compensazione di crediti nel Mod. F24 per un importo annuo superiore a 50.000 euro comporta, ai sensi dell'art. 10-*quater* del D.Lgs. n. 74/2000, l'integrazione anche di un delitto punibile con la reclusione da sei mesi a due anni, se i crediti sono non spettanti, e con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni, se sono inesistenti. Tuttavia, nel primo caso, è esclusa tale punibilità ai sensi del successivo art. 13 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti” tramite conciliazione, accertamento con adesione e ravvedimento.

La nuova misura delle sanzioni amministrative

Senonché l'art. 2 del D.Lgs. n. 87/2024 ha apportato numerose modifiche all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 e l'art. 5 di tale decreto le ha rese applicabili soltanto per le violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024, derogando il principio di retroattività della legge più favorevole sancito dall'art. 3 del D.Lgs. n. 472/1997.

In particolare, come si è visto, il comma 4 dell'art. 13, nella sua nuova formulazione, per l'individuazione dei crediti non spettanti e inesistenti, ha fatto diretto rinvio alle nuove definizioni inserite nelle lett. *g-quater*) e *g-quinquies*) dell'art. 1 del D.Lgs. n. 74/2000, facendo “salvo quanto previsto dal comma 4-*ter*”.

Inoltre, il nuovo comma 4-*bis* inserito nel predetto articolo ha previsto l'irrogazione “salvo diverse disposizioni speciali” della sanzione ridotta del “venticinque per cento del credito utilizzato in compensazione” non solo nel caso in cui sia utilizzato un credito non spettante “ai sensi dell'art. 1, comma 1, lett. *g-quinquies*), del D.Lgs. ... n. 74”, ma anche nel caso in cui il credito sia utilizzato, “in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi non previsti a pena di decadenza e le relative violazioni non sono state rimosse, entro i termini stabiliti dal

comma 4-*ter*”, e cioè, stando a quanto si arguisce da quest'ultima disposizione, “entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi relativa all'anno di commissione della violazione, ovvero, in assenza di una dichiarazione, entro un anno dalla commissione della violazione medesima”.

Senonché, nel caso in cui le violazioni non siano state rimosse, non sembra che possa essere recuperato, oltre alla sanzione così individuata, anche il credito indebitamente compensato in quanto il n. 3) della lett. *g-quinquies*), stabilendo che sono “non spettanti” “i crediti utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza”, sembra escludere che siano tali i crediti utilizzati in difetto di adempimenti amministrativi non previsti a pena di decadenza. Ed infatti sarebbe chiaramente irragionevole disconoscere il credito d'imposta per una violazione formale.

Corrispondentemente, se da un lato il comma 5, “nel caso di utilizzo di un credito inesistente ai sensi del D.Lgs. ... n. 74”, ha previsto l'applicazione della sanzione ridotta del “settanta per cento del credito utilizzato in compensazione”, dall'altro lato, il comma 5-*bis* ha aumentato tale sanzione dalla metà al doppio “nel caso di utilizzo di un credito inesistente ai sensi dell'art. 1, comma 1, lett. *g-quater*), n. 2), del D.Lgs. ... n. 74”, ovvero sia di un credito per il quale “i requisiti oggettivi e soggettivi di cui al numero 1) sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici”.

Nel caso in cui il recupero dei crediti indebitamente compensati sia eseguito con cartella di pagamento, dovrebbe risultare irrogabile la sanzione del 25% dell'importo non versato prevista dal comma 1 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, anche se siano inesistenti, in quanto il comma 2 di tale disposizione statuisce che la “sanzione di cui al comma 1 si applica nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. ... n. 600 e ai sensi dell'art. 54-*bis* del D.P.R. ... n. 633” (29).

(29) Così circolare n. 18/E/2011.

Infine, la lett. b) dell'art. 38-*bis*, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973 per gli atti emessi dal 30 aprile 2024 ha ammesso la possibilità di definire la sola sanzione per l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti o non spettanti, laddove ha statuito che "b) si applicano le disposizioni di cui agli artt. 16, comma 3, e 17, comma 2, del D.Lgs. ... n. 472". Tuttavia le istruzioni agli atti di recupero sinora notificati dall'AdE sembrano ammettere la definizione agevolata della sanzione soltanto in caso di acquiescenza, in contrasto con il dettato della legge.

L'art. 5 del D.Lgs. n. 87/2024 rende applicabili tutte le modifiche così introdotte all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 per le violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024. Tuttavia tale disposizione transitoria, essendo le sanzioni amministrative afflittive assimilabili a quelle penali, dovrebbe ritenersi, nelle materie non

armonizzate, costituzionalmente illegittima per violazione del principio relativo all'applicazione della sanzione penale più favorevole sancito dal combinato disposto dell'art. 3 della Costituzione e dell'art. 7 della CEDU e dall'art. 15 del Patto Internazionale dei Diritti Civili e, nelle materie armonizzate, suscettibile di disapplicazione per la violazione del principio relativo alla retroattività della sanzione penale più favorevole sancito dall'art. 49 della Carta dei Diritti Fondamentali UE.

Purtroppo, la Cassazione si è finora espressa in senso contrario, sulla base dell'assunto che "la revisione sanzionatoria non è un intervento isolato, ma si inserisce in un'ampia e complessiva 'rimeditazione dell'intero sistema tributario'" (30). Occorrerà pertanto rimettere tale questione alla Corte costituzionale, alla CGUE ed alla CEDU.

(30) Cass. 25 giugno 2025, n. 17111 e 11 maggio 2026, n. 13623.