

Crediti d'imposta "inesistenti" o "non spettanti": la Corte di Cassazione precisa le differenze qualificatorie

"Non-existing" or "not due" tax credits: the Supreme Court specifies the qualifying differences

di Laura Letizia - 31 dicembre 2021

Abstract

Nella sentenza n. 34443, depositata il 16 novembre u.s. (conformi le sentenze nn. 34444 e 33455, in pari data), la Cassazione tributaria apre a un nuovo orientamento e distingue i crediti d'imposta "inesistenti" da quelli "non spettanti". Il giudice di legittimità statuisce, infatti, che appartengono alla prima categoria – in ragione dell'art. 13, comma 5, terzo periodo, D.Lgs. n. 471/1997, come novellato dal D.Lgs. n. 158/2015 – i crediti rispetto ai quali manchino, in tutto o in parte, i presupposti costitutivi necessari a farli sorgere, poiché indicati dal contribuente fraudolentemente o, comunque, attraverso una rappresentazione in dichiarazione dei suoi dati contabili-patrimoniali in modo irrealistico e non veritiero, la cui inesistenza non può essere riscontrata mediante procedure automatizzate o controlli formali. Da ciò e, rispetto ai crediti "non spettanti", conseguono "effetti" decadenziali e sanzionatori, sia amministrativi-tributari, sia penali, differenti.

Parole chiave: crediti d'imposta, crediti inesistenti, crediti non spettanti

Abstract

With sentence no. 34443, filed on last 16th of November, (in compliance with judgments no. 34444 and 33455, on the same date), the Supreme Court opens to a new orientation and distinguishes "non-existent" tax credits from the "not due" ones. In fact, the Supreme Court proclaims that to the first category - by virtue of art. 13, paragraph 5, third period, legislative decree n. 471/1997, as amended by Legislative Decree no. 158/2015 – belong those credits that lack, in whole or in part, the constitutive prerequisites that are necessary to give rise to them, since fraudulently indicated by the taxpayer or, in any case, through an unrealistic and untruthful representation of his accounting-balance sheet data in his tax return declaration, the non-existence of which cannot be found through automated procedures or formal checks. From this and, with respect to the "not due" credits, follow different time-related and sanctioning "effects", both administrative-tax related and criminal ones.

Keywords: tax credits, "non-existing" tax credits, "not due" tax credits

SOMMARIO: 1. I fatti oggetto della controversia. - 2. La sentenza n. 3443/2021. - 3. I precedenti arresti della Suprema Corte. - 4. La prassi interpretativa dell’Agenzia delle Entrate. - 5. Considerazioni conclusive.

1. La decisione in commento (sentenza n. 34443, depositata il 16 novembre u.s., conformi le nn. 34444 e 33455, in pari data), origina da un avviso di recupero che l’Agenzia delle Entrate notificava a una Srl agricola, contestandole l’indebito utilizzo in compensazione di un credito IVA per l’anno d’imposta 2008, essendone stata accertata la natura di società di comodo.

La contribuente impugnava l’atto innanzi alla Commissione tributaria provinciale competente che, accogliendolo, rilevava che la contestazione non si riferiva a un credito “inesistente”, in quanto la società svolgeva la propria attività in modo continuativo. Per cui e, diversamente da come avvenuto, l’atto di recupero andava notificato, a pena di decadenza, nel modo ordinario (art. 43 D.P.R. n. 600/1973), non entro il 31 dicembre dell’ottavo anno successivo a quello in cui il credito era stato utilizzato (art. 27, comma 16, D.L. n. 185/2008, conv. in L. n. 2/2009).

Avverso la sentenza, l’Agenzia delle Entrate proponeva ricorso alla Commissione tributaria regionale. Questa, rigettandolo, evidenziava che il caso sottoposto riguardava la compensazione di un credito “non spettante e/o non utilizzabile”, in virtù dell’art. 13 D.Lgs. n. 471/1997, introdotto nel 2015 dall’art. 15 D.Lgs. n. 158. L’interpretazione del giudice di seconde cura coincideva, d’altronde, con quella dell’amministrazione finanziaria, avendo comminato alla Srl una sanzione amministrativa nella misura del 30 per cento del credito utilizzato (art. 13, comma 4, D.Lgs. n. 471/1997), non quella dal 100 al 200 per cento prevista per i crediti “inesistenti” (comma 5).

L’Agenzia delle Entrate ricorreva per Cassazione, denunciando la violazione e la falsa applicazione dell’art. 27, comma 16, cit., conseguente alla falsa applicazione dell’art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997, in relazione all’art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.

Con ordinanza interlocutoria (29 dicembre 2020, n. 29717/2020), la sez. VI-T civ. rimetteva la causa alla sez. V per la discussione pubblica, non sussistendo i presupposti per la definizione *ex art.* 375 c.p.c.

2. La sezione tributaria della Suprema Corte, nel rendere la decisione, richiama, in primo luogo, l’art. 27, comma 16, D.L. n. 185/2008, e segnala che la questione del termine di decadenza va trattata considerando il novellato quadro sanzionatorio sull’indebita compensazione e, in particolare, sulla base dell’art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997. La norma, infatti, oltre a prevedere le segnalate sanzioni e impedire, per queste, la definizione agevolata (artt. 16, comma 3, e 17, comma 2, D.Lgs. n. 472/1997), precisa le circostanze necessarie per qualificare come “inesistente” un credito tributario utilizzato illegittimamente.

Si tratta, segnatamente, delle ipotesi in cui ne manchi il riferibile presupposto costitutivo, ossia la situazione creditoria del contribuente non emerga dai suoi dati

contabili-patrimoniali-finanziari e, tale mancanza, l’Agenzia delle Entrate non può ricontrarla con i controlli di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter*, D.P.R. n. 600/1973, e 56-*bis* TUIR.

Il giudice di legittimità, per quest’aspetto, sottolinea pure la “non casualità” del raddoppio dei termini di decadenza, in quanto il Fisco, proprio per la “*non immediata riscontrabilità del carattere indebito della compensazione*”, deve compiere attività istruttorie maggiormente articolate.

Cosicché, occorre andar oltre le interpretazioni che la stessa Cassazione ha sostenuto nei suoi precedenti arresti, ovvero che la distinzione tra crediti d’imposta “inesistenti” e “non spettanti” era “*priva di senso logico-giuridico*”. Da qui, non solo la novella in materia va applicata, *ratione temporis*, alla fattispecie sottoposta a suo esame, ma la definizione positiva di credito “inesistente” conferma “*la dignità della distinzione delle due categorie*”, ricavabile, invero, sin dall’originario impianto normativo sulla riscossione di crediti d’imposta indebitamente utilizzati mediante l’emissione dell’atto di recupero *ex art. 1, comma 421, L. n. 311/2004*.

Sul punto, il Collegio segnala, peraltro, che sebbene la disposizione riguardi, in generale, la riscossione di crediti indebitamente utilizzati, in tutto o in parte, anche in compensazione (art. 17 D.Lgs. n. 241/1997), l’art. 27, comma 16, D.L. n. 185/2008, estendendo il termine di decadenza all’ottennio dal riferibile utilizzo, riguarda esclusivamente la riscossione di crediti “inesistenti” utilizzati in compensazione; per cui, “*già dal dato letterale, prima che da quello giuridico*”, la fattispecie ivi individuata “*è più ristretta rispetto a quella generale, evidentemente ritenuta più grave*”.

La Cassazione precisa, altresì, che la novella del 2015 “*s’innesta nella riscrittura della norma, già contenuta nel contestualmente abrogato art. 27, comma 18, d.l. cit.*”, regolante la cornice sanzionatoria, ed essa è, perciò, volta “*a specificare il contenuto del precetto originario*”, “*ancorando la nozione di «credito inesistente» a una dimensione, anche secondo il linguaggio comune – «non reale» o «non vera», ossia priva di elementi giustificativi fenomenicamente apprezzabili, se non anche con connotazioni di fraudolenza*”, circostanza desumibile pure dal contenuto della relazione illustrativa del “decreto anticrisi”.

Sulla base di queste considerazioni, la Corte rigetta il ricorso ritenendolo infondato e statuisce che, in tema di compensazione indebita di un credito fiscale, l’applicazione del termine di decadenza ottennale riferito all’utilizzo, presuppone che lo stesso sia “inesistente”, non già “non spettante”, nel senso che, in tutto o parzialmente, manchi una “*relazione*” con il suo presupposto costitutivo.

Si tratta, dunque, di “*un credito non reale*”, la cui inesistenza non può desumersi attraverso i controlli dell’Amministrazione finanziaria automatici e formali, nonché previsti per le “*altre attività agricole*”.

3. La decisione in esame appare di rilievo in quanto la Suprema Corte si allontana da suoi precedenti arresti, anche recenti, rispetto alla questione affrontata.

I giudici di legittimità, infatti, avevano ritenuto che l'art. 27, comma 16, D.L. n. 185/2008, non intendeva differenziare la categoria dell'“inesistenza” da quella della “non spettanza”, poiché, come si è detto, tale distinguo mancava di qualsiasi fondamento logico-giuridico. La norma, infatti, si è proposta di “*garantire un margine temporale adeguato e più lungo per il compimento di verifiche sull'investimento generato dal credito d'imposta, non potendosi applicare a queste il termine più breve che interviene per l'ordinario avviso di accertamento*”. Del resto, se così non fosse, il legislatore non avrebbe utilizzato il concetto di credito inesistente, ma si sarebbe limitato “*alla più generale e omnicomprensiva espressione «indebita compensazione di crediti»*”, già prevista dal comma 4, art. 13, D.Lgs. n. 471/1997, creando, dunque, “*un evidente paradosso, in cui la distinzione tra credito inesistente e non spettante sarebbe riconosciuta ai fini sanzionatori amministrativi e penali, ma non ai fini dell'accertamento*” (cfr. sentenza 2 agosto 2017, n. 19237, nonché ordinanza 13 gennaio 2021, n. 354).

La Cassazione, d'altronde, aveva già chiarito che la distinzione imperniata sulla definizione terminologica del credito d'imposta, oltre a essere “*priva di riferimenti normativi*”, era anche “*speciosa*”, poiché la *ratio* della norma che prevede il termine di otto anni per recuperare l'imposta è quella di consentire all'Ufficio di compiere accertamenti, “*talvolta complessi*”, sulla natura dell'investimento che ha generato il credito (sentenza 21 aprile 2017, n. 10112).

In ulteriori interventi, la giurisdizione penale della Corte per configurare il delitto d'indebita compensazione “orizzontale” in tema di reati tributari, ha precisato che il credito “non spettante” è quello “*certo nell'esistenza e nell'ammontare, ma non utilizzabile (ovvero non più utilizzabile), per qualsiasi ragione normativa*” in operazioni di compensazione fra il contribuente e l'Erario (*ex multis*, sentenze 9 settembre 2015, n. 36393; 25 settembre 2018, n. 41299; 11 settembre 2020, n. 25922). E ancora, nonostante fossero spirati i termini ordinari per lo svolgimento dell'attività accertativa dell'Agenzia delle Entrate per recuperare crediti fiscali “non spettanti”, la Corte l'ha reputata “*tempestiva*”, con applicazione dell'art. 27, comma 16, D.L. n. 185/2008. Pertanto, i detti crediti sono stati equiparati a quelli “inesistenti” e l'unica differenza tra le due categorie individuata nel maggior tempo necessario a compiere le verifiche accertative, oltre che per l'applicazione delle sanzioni. Il legislatore, in sostanza, con il termine “inesistenti” ha forgiato “*in modo del tutto improprio una categoria a se stante*” (ordinanza 30 ottobre 2020, n. 24093).

Infine, appare opportuno ricordare la relazione del 28 ottobre 2015, n. III/05/2015 dell'Ufficio del Massimario della Cassazione (settore penale), ove può leggersi (p. 29): “*E' pronosticabile una non sempre agevole distinzione fra crediti «non spettanti» e crediti «inesistenti»: salvo errori, in questa seconda categoria dovrebbero potersi includere, oltre ai crediti che risultano inesistenti sin dall'origine (perché il credito utilizzato non esiste materialmente o perché, pur esistente, è già stato utilizzato una volta), anche quei crediti che non sono esistenti dal punto di vista soggettivo (cioè dei quali è riconosciuta la spettanza a un soggetto diverso da quello che li utilizza in indebita compensazione), ovvero quelli sottoposti a condizione sospensiva; nella*

prima dovrebbero invece ricomprendersi, ad esempio, quei crediti utilizzati oltre il limite normativo, ovvero utilizzati in compensazione in violazione del divieto di compensazione per ruoli non pagati”.

4. Sull'indebita compensazione dei crediti d'imposta in esame, l'Agenzia delle Entrate ha reso più indicazioni, tuttavia non sempre particolarmente limpide.

Si pensi, a tal proposito, alla ris. 8 maggio 2018, n. 36/E sull'utilizzo, appunto, in compensazione di crediti IVA inesistenti, già recuperati in ambito accertativo e sanzionati per illegittima detrazione e infedele dichiarazione (artt. 6, comma 6, e 5, comma 4, D.Lgs. n. 471/1997). Il documento di prassi precisa che nel caso in cui vada irrogata anche la sanzione aggiuntiva (art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997), di tener presente la volontà del legislatore che, dapprima (D.L. n. 185/2008) e, successivamente (D.Lgs. n. 471/1997), ha dettato una disciplina speciale per sanzionare e recuperare crediti artatamente creati e, poi, utilizzati in compensazione nei modelli F24.

Sul punto, la risoluzione - nel rilevare che, ricorrendo l'ipotesi, l'inesistenza del credito non può essere riscontrata mediante il controllo automatico e formale delle dichiarazioni - precisa, quanto alle modalità di recupero, che il riferimento è l'art. 1, comma 421, L. n. 311/2004.

Diversamente, per il credito “inesistente” da eccedenze d'imposta esposto in dichiarazione, poi utilizzato, e rispetto al quale occorre procedere solo con l'emissione degli atti tipici dell'accertamento in rettifica della dichiarazione, da notificare entro i termini di decadenza ordinari applicando la sanzione per infedele dichiarazione. Pertanto, la fattispecie non determina un'infedele dichiarazione e un'illegittima detrazione aggiungendo, a quanto già recuperato in ambito accertativo-sanzionato, l'utilizzo successivo in compensazione del credito inesistente, al fine di evitare che, un'eguale violazione, sia punita recuperando sia il minor credito spettante, sia quello inesistente (compensato).

L'Amministrazione finanziaria, in risposta a interPELLI sul credito d'imposta in investimenti in beni strumentali nuovi (nn. 826 e 829 del 17 dicembre 2021), ha, tra l'altro, ritenuto ammissibili al ravvedimento operoso, anche dopo la constatazione della violazione (ma prima della notifica dell'atto di recupero), alcune ipotesi di utilizzo di crediti “inesistenti”, mentre per i crediti “non spettanti” ne ha circoscritto la possibilità.

Rispetto, ancora, al caso d'indebite compensazione di crediti d'imposta R&S (art. 13 D.L. n. 145/2013), l'Agenzia ha affermato che se, le attività o le spese sostenute per l'ambito in fase di controllo risultano inammissibili, ciò configura “*un utilizzo di un credito «inesistente» per carenza totale o parziale del presupposto costitutivo*”, il cui atto di recupero va notificato entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello dell'operata compensazione, non rilevando – ai fini della violazione – la mera esposizione del credito in dichiarazione annuale (circ. 20 dicembre 2020, n. 31/E). Pur tuttavia, le sanzioni per un credito “inesistente” contestate dagli Uffici con atti recupero dei crediti in questione, non dovrebbero applicarsi automaticamente poiché

“la fruizione dell’agevolazione soggiace a oneri documentali tali che, ove regolarmente assolti, nella generalità dei casi dovrebbero escludere ipso facto che la condotta dei contribuenti possa annoverarsi fra quelle fraudolente che la sanzione per credito inesistente intende colpire” (ASSONIME, circolare 26 gennaio 2021, n. 1).

5. Le norme sugli strumenti agevolativi, ricorrendo ai crediti d’imposta, non sono e, sin troppo spesso, semplici quanto all’applicazione.

In prima analisi, l’espressione individua il fenomeno ove il contribuente è titolare di una situazione giuridica soggettiva attiva nei confronti dell’ente impositore, sebbene *“oltre che da situazioni di indebitato e di restituzione”*, i crediti in questione possono derivare *“dall’operare dei meccanismi che assolvono a specifiche esigenze nell’attuazione del tributo o dalla tendenza ad anticipare la riscossione dell’imposta rispetto al verificarsi del presupposto”* (cfr. PAPARELLA F., *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012, 487). Il concetto è, perciò, vasto e, per delimitarlo, occorre *“isolare una serie di fattispecie, differenziandole da altre analoghe”*, in primo luogo escludendo le ipotesi d’indebitato, poiché se pure queste rientrassero nella nozione, si finirebbero con l’includere *“tutte le posizioni soggettive attive dei contribuenti verso il fisco e la definizione perderebbe qualsiasi carattere identificante”* (TURCHI M., *Credito d’imposta*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, IV, 1989, 206).

In ogni caso, pur considerando solamente i crediti d’imposta *“in senso stretto”* (in merito, NAPOLITANO G., *Contributi e crediti d’imposta*, Milano, 2005, 51; PAPARELLA F., *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, cit., 488), che, a rigore, dovrebbero essere *“ontologicamente destinati a estinguersi per compensazione con un debito del contribuente”* (TESAURO F., *Rimborso delle imposte*, in *Nov. dig. it.*, App. IV, Torino, 1986, 825), si tratta di fattispecie eterogenee e, tra queste, le più significative sono quelle rivolte a eliminare la doppia imposizione economica e/o giuridica (in tema, CONTRINO A., *Credito d’imposta per i redditi prodotti all’estero*, in *Dig. comm.*, Agg., Torino, 2007, 207 ss.), o presentano caratteri extrafiscali, incentivanti/promozionali, rispetto ai quali se n’è evidenziata la natura sostanziale di *detrazioni d’imposta* (cfr. FREGNI M.C., *Crediti e rimborsi d’imposta*, in CASSESE S. (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006, 1672. Per una visione generale delle tematiche riguardanti, invece, il rimborso, si veda TABET G., *Contributo allo studio del rimborso d’imposta*, Roma, 1985; ID., *Rimborso di tributi*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XXVII, Roma, 1991, 1; BASILAVECCHIA M., *Rimborso d’imposta*, in *Enc. dir. Treccani online*, 2014; PAPARELLA F., *Il rimborso dei tributi*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, 2013, 890 ss.).

Quanto ai crediti d’imposta *“in senso lato”*, essi potrebbero identificarsi nelle posizioni attive del contribuente, non coincidenti con il diritto di credito vero e proprio ma, allo stesso prodromiche, da utilizzare nel procedimento di autoliquidazione del tributo in diminuzione dell’imposta, come risulta dalla dichiarazione, eventualmente determinando *“un’eccedenza tra un dovuto e un detraibile dal contribuente nei confronti del fisco”* (in questo senso, LA ROSA S., *Differenze e interferenze tra diritto*

e restituzione. Diritto di detrazione e credito da dichiarazione, in *Riv. dir. trib.*, II, 2005, 149, ora in *Scritti scelti*, II, Torino, 2011).

Nondimeno, l'evoluzione della disciplina e le svariate espressioni dei crediti d'imposta, hanno determinato ipotesi non infrequenti di "errori" da parte dei contribuenti che, in buona fede, li compensano indebitamente. Vi sono, però e, nel contempo, casi ove le compensazioni illecitamente e scientemente sono poste in essere, conseguendo reati tributari sanzionati penalmente.

Nella specie, per i crediti "non spettanti", l'art. 10-*quater*, comma 1, D.Lgs. n. 74/2000, come modificato dalla riforma del sistema sanzionatorio, punisce con la reclusione da sei mesi a due anni il contribuente che non versi le somme dovute (ossia qualsiasi versamento da eseguire mediante modello F24), utilizzandoli, e quando gli stessi abbiano un importo superiore annuale ai 50 mila euro. Diversamente, per i crediti "inesistenti", la stessa norma, al comma 2, punisce con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni il contribuente che non versi le somme, ugualmente dovute in compensazione e con un importo oltre i 50 mila euro.

Il delitto è teso a reprimere, insieme alle fattispecie di cui agli artt. 10-bis (omesso versamento delle ritenute certificate) e 10-ter (omesso versamento dell'IVA dovuta), le condotte rientranti nell'evasione da riscossione che, tuttavia, richiedono che il mancato versamento derivi dall'operata compensazione tra le somme dovute dal contribuente all'Erario e i suoi crediti non "spettanti" o "inesistenti". La condotta di compensazione, in sostanza, discrimina la fattispecie dal mero omesso versamento (per approfondimenti, SOANA G.L., *Il reato di indebita compensazione*, in *Rass. trib.*, 2008, 1, 60 ss.; BASILAVECCHIA M., *Credito "riportato" ma inesistente: rilevanza penale dell'utilizzo*, in *Corr. trib.*, 2011, 3, 212 ss.; CHECCACCI G., *I reati con condotta di omesso adempimento all'obbligo tributario*, in GIOVANNINI A. - DI MARTINO A. - MARZADURI E. (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, I, Milano, 2016, 765 ss.).

Quanto alle violazioni rapportate all'utilizzo in compensazione di crediti d'imposta sotto il profilo amministrativo-tributario, come si è visto, vi è la netta distinzione tra quelli "non spettanti" e "inesistenti". Infine, per le modalità di recupero di quest'ultimi e, sempre se utilizzati in compensazione, non è ammesso il procedimento di accertamento con adesione, prima dell'eventuale impugnazione o acquiescenza, versando le somme richieste con riduzione delle sanzioni (art. 27 D.Lgs. n. 185/2008). Nonostante il quadro delineato accade, tuttavia, che gli Uffici contestino, mediante avvisi di recupero, l'indebito utilizzo di crediti d'imposta "inesistenti" e "non spettanti" applicando un'eguale procedura sanzionatoria e, nonostante la relazione illustrativa alle "Misure urgenti per il sostegno a famiglie, lavoro, occupazione e impresa e per ridisegnare in funzione anti-crisi il quadro strategico nazionale" fosse stata chiara sul punto: le sanzioni più incisive devono indirizzarsi al solo recupero di crediti che la stessa Amministrazione finanziaria reputa "inesistenti".

Si auspica, perciò, anche sulla base della decisione commentata (e delle altre due alla stessa conformi), che l'Agenzia delle Entrate valuti attentamente i confini tra l'una e l'altra tipologia di crediti tributari e sarebbe, probabilmente, opportuno un intervento

del legislatore dirimente ogni eventuale, ulteriore, dubbio interpretativo sulla distinzione, pur tipizzata, quanto all'applicazione del termine decadenziale più lungo per adottare atti di recupero riferiti a quelli "non reali".

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

- BASILAVECCHIA M., *Situazioni creditorie del contribuente e attuazione del tributo. Dalla detrazione al rimborso*, Pescara, 2000
- BASILAVECCHIA M., *La riscossione dei tributi*, in *Rass. trib.*, 2008, 1, 22 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva ed attività di accertamento*, Torino, 2013
- BASILAVECCHIA M., *Il trattamento sanzionatorio dell'indebita compensazione*, in *Corr. trib.*, 2018, 28, 2155 ss.
- BASILAVECCHIA M., *Rimborso d'imposta*, in *Enc. dir. Treccani online*, 2014
- BASILAVECCHIA M., *Credito "riportato" ma inesistente: rilevanza penale dell'utilizzo*, in *Corr. trib.*, 2011, 3, 212 ss.
- CALIFANO C., *Indebita compensazione del credito d'imposta per ricerca e sviluppo e attività di controllo volte alla contestazione dell'inesistenza dei crediti*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 30 settembre 2019
- CARINCI A., *Prime considerazioni sulla riforma delle sanzioni amministrative tributarie*, in *il fisco*, 2015, 41, 3929 ss.
- CONTRINO A., *Credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero*, in *Dig. comm.*, Agg., Torino, 2007
- CHECCACCI G., *I reati con condotta di omesso adempimento all'obbligo tributario*, in GIOVANNINI A. - DI MARTINO A. - MARZADURI E. (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, I, Milano, 2016
- COPPOLA P., *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.*, 2021, 4, 1525 ss.
- DAMIANI M., *Indebita fruizione dei crediti d'imposta. Perché il legislatore deve fare chiarezza*, in *Quot. IPSOA*, 21 agosto 2021
- FALSITTA G., *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, in LA ROSA S. (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008
- FREGNI M.C., *Crediti e rimborsi d'imposta*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006
- GARGIULO G. - LUPI R., *Controllo ordinario delle dichiarazioni e recupero dei crediti inesistenti "compensati": un coordinamento possibile*, in *Dial. trib.*, 2009, 4, 458 ss.
- GIRELLI G., *La compensazione tributaria*, Milano, 2010
- INGRAO G., *Profili sanzionatori connessi all'irregolare o indebita acquisizione di rimborsi fiscali*, in *GT - Riv. giur. trib., giurisprudenza tributaria*, 2013, 1, 62 ss.
- INGROSSO M., *Il credito d'imposta*, Milano, 1984
- LA ROSA S., *Differenze e interferenze tra diritto e restituzione. Diritto di detrazione e credito da dichiarazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 2, II, 146 ss.

- LOGOZZO M., *Gli incerti confini dell'indebita compensazione dei crediti inesistenti*, in *Corr. trib.*, 2011, 33, 2661 ss.
- S.M. MESSINA, *La compensazione nel diritto tributario*, Milano, 2006
- MANDUCHI C., *sub art. 10 quater d.lgs. 74/2000*, in PADOVANI T. (a cura di), *Leggi penali complementari*, Milano, 2007
- NAPOLITANO G., *Contributi e crediti d'imposta*, Milano, 2005
- NUSSI M., *La dichiarazione tributaria*, Torino, 2008
- PANZERA DA EMPOLI G., *La Cassazione restringe il perimetro dei crediti inesistenti*, in *Il Sole24ore*, 18 novembre 2021
- TABET G., *Contributo allo studio del rimborso d'imposta*, Roma, 1985
- TABET, G. *Rimborso di tributi*, in *Enc. giur. Treccani*, XXVII, Roma, 1991
- PAPARELLA F., *Il rimborso dei tributi*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, 2013
- PAPARELLA F. *Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012
- PEDROTTI F., *Sull'inutilizzabilità del procedimento di controllo formale al di fuori delle ipotesi espressamente previste dall'art. 36-ter del D.P.R 600/73*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 4 ottobre 2019
- SOANA G.L., *Il reato di indebita compensazione*, in *Rass. trib.*, 2008 1, 60 ss.
- TESAURO F., *Rimborso delle imposte*, in *Nss. D.I.*, VI, 1988
- TURCHI M., *Credito d'imposta*, in *Dig., comm.*, 1989
- URICCHIO A.F., a cura di, *L'accertamento tributario*, Torino, 2014