



CORTE DEI CONTI

SEZIONE DEL CONTROLLO SUGLI ENTI

ISTANZA FORMALE DI ESERCIZIO DEI POTERI DI
CONTROLLO, EX ARTT. 100, COMMA 2, COST. E 1 SS.
DELLA LEGGE 21 MARZO 1958, N. 259,
E NORMATIVA COLLEGATA

Determinazione del 15 giugno 2026, n. 116





CORTE DEI CONTI

SEZIONE DEL CONTROLLO SUGLI ENTI

ISTANZA FORMALE DI ESERCIZIO DEI POTERI DI
CONTROLLO, EX ARTT. 100, COMMA 2, COST. E 1 SS.
DELLA LEGGE 21 MARZO 1958, N. 259,
E NORMATIVA COLLEGATA

Relatore: Referendario Costantino NASSIS



CORTE DEI CONTI

SEZIONE DEL CONTROLLO SUGLI ENTI

Adunanza plenaria del 15 giugno 2026

Il Collegio è così composto:

Presidente della Sezione	Antonello COLOSIMO
Presidente aggiunto della Sezione	Chiara BERSANI
Consiglieri	Francesca PADULA
	Maria Laura PRISLEI
	Francesca Paola ANELLI
	Silvana RICCIO
	Antonio AGOSTINI
	Marcella PAPA
Primi Referendari	Andrea MAZZIERI
	Daniela CIMMINO
	Patrizia ESPOSITO
	Sabrina FACCIORUSSO
	Marco CAVALLARO
	Alessandra MOLINA
	Ruben D'ADDIO
	Pierlorenzo CAMPA
	Chiara BASSOLINO
Referendari	Costantino NASSIS
	Francesca LEOTTA

visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con regio decreto n. 1214 del 12 luglio 1934;

visto l'art. 100, secondo comma, della Costituzione, che affida alla Corte dei conti il controllo sulla gestione finanziaria degli enti ai quali lo Stato contribuisce in via ordinaria e la conseguente relazione al Parlamento sul risultato del controllo eseguito;



CORTE DEI CONTI

viste le leggi n. 259 del 21 marzo 1958 e n. 20 del 14 gennaio 1994, quest'ultima novellata dalla l. n. 1 del 7 gennaio 2026;

vista la deliberazione delle Sezioni riunite in sede di controllo n. 14/DEL/2000 del 16 giugno 2000, recante il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, come modificato dalla deliberazione del Consiglio di Presidenza n. 229/CP/2008, con particolare riguardo all'art. 7, comma 7, che istituisce, nell'ambito della Sezione centrale di controllo sulla gestione delle Amministrazioni dello Stato, un apposito Collegio per il controllo sulle entrate, e all'art. 7, comma 6, che attribuisce alla medesima Sezione centrale il controllo su gestioni di Agenzie e Autorità indipendenti aventi incidenza sul bilancio dello Stato;

visto l'art. 59 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, che disciplina i rapporti tra il Ministero dell'economia e delle finanze e le agenzie fiscali mediante apposita convenzione triennale, la quale definisce, tra l'altro, i poteri ministeriali di vigilanza sulla trasparenza, sull'imparzialità e sulla correttezza nell'applicazione delle norme da parte dell'Agenzia, con particolare riguardo ai rapporti con i contribuenti;

vista l'istanza formale di esercizio dei poteri di controllo, ex artt. 100, comma 2, Cost. e 1 ss. della legge 21 marzo 1958, n. 259, presentata in data 3 giugno 2026 da ...OMISSIS...acquisita agli atti della Sezione in pari data;

letta la relazione del magistrato relatore con la quale si dà conto delle criticità di sistema emerse dall'esame dell'istanza in ordine alla prassi di sospensione e scarto automatizzato delle compensazioni dei crediti d'imposta derivanti dalla trasformazione di attività per imposte anticipate (DTA) di origine bancaria ai sensi dell'art. 2, commi 55-58, del d.l. n. 225/2010, nonché ai connessi profili di sana gestione finanziaria e di possibili riflessi sul bilancio dello Stato;

considerato che la Sezione del controllo sugli enti, ai sensi dell'art. 100, comma 2, Cost. e degli artt. 2 e 3 della legge n. 259/1958, esercita il controllo sulla gestione finanziaria degli enti ai quali lo Stato contribuisce in via ordinaria, tra i quali rientra l'Agenzia delle Entrate-



CORTE DEI CONTI

Riscossione – ente pubblico economico strumentale soggetto al controllo ex artt. 2 e 3 della medesima legge ai sensi dell'art. 8 del d.P.C.M. 5 giugno 2017 – ma, al momento, non anche l'Agenzia delle Entrate, agenzia fiscale dotata di personalità giuridica di diritto pubblico ai sensi dell'art. 57 del d.lgs. n. 300/1999, il cui controllo spetta alla Sezione centrale di controllo sulla gestione delle Amministrazioni dello Stato, ai sensi dell'art. 7, commi 6 e 7, del regolamento n. 14/DEL/2000 come modificato dalla deliberazione n. 229/CP/2008;

ritenuto che i profili evidenziati nella relazione, pur non rientrando nel controllo ex lege n. 259/1958 di competenza di questa Sezione quanto all'attività dell'Agenzia delle Entrate, presentano rilievo per le funzioni di controllo della Corte e che sia, pertanto, necessario, nel rispetto del riparto interno di competenze, trasmettere l'istanza e la relazione alla Sezione centrale di controllo sulla gestione delle Amministrazioni dello Stato, quale articolazione organizzativa competente – Collegio delle Entrate;

udito il magistrato relatore, Referendario Costantino Nassis;

DETERMINA

I. di approvare la relazione del magistrato relatore in data odierna, dando atto che i profili prospettati nell'istanza formale presentata in data 3 giugno 2026 dalla - ...OMISSIS... - pur non rientrando nel controllo ex lege n. 259 del 21 marzo 1958 di competenza di questa Sezione quanto all'attività dell'Agenzia delle Entrate – presentano rilievo per le funzioni di controllo della Corte dei conti sotto il profilo della sana gestione finanziaria e dei possibili riflessi sul bilancio dello Stato;



CORTE DEI CONTI

II. di trasmettere l'istanza formale e la presente determinazione, unitamente alla relazione del magistrato relatore, alla Sezione centrale di controllo sulla gestione delle Amministrazioni dello Stato - Collegio delle Entrate, ai sensi dell'art. 7, comma 7, del regolamento n. 14/DEL/2000 come modificato dalla deliberazione n. 229/CP/2008 e dell'art. 3, comma 4, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, per le valutazioni di competenza in ordine:

II.1. all'eventuale avvio di un'indagine sulla gestione dei crediti d'imposta DTA di origine bancaria (art. 2, commi 55-58, d.l. n. 225/2010), con specifico riferimento: alla prassi degli scarti automatizzati delle compensazioni tramite modello F24 e alla sua conformità con il perimetro normativo dell'art. 37, comma 49-ter, del d.l. n. 223/2006; agli accantonamenti per rischio di soccombenza, interessi e risarcimenti nel bilancio dello Stato e nelle scritture contabili dell'Agenzia; all'eventuale ricorso a istruzioni operative o circolari interne che abbiano esteso la portata della Risoluzione n. 73/2025 al regime bancario, in difetto di base normativa;

II.2. all'eventuale trasmissione degli atti al Ministero dell'economia e delle finanze per le valutazioni di competenza in ordine alla vigilanza sull'Agenzia delle Entrate, con particolare riguardo alla verifica se la convenzione triennale MEF-Agenzia stipulata ai sensi dell'art. 59 del d.lgs. n. 300/1999 contenga adeguati presidi sulla trattazione di istanze del tipo in esame e sul monitoraggio del rischio di contenzioso;

III. di dare mandato alla Segreteria della Sezione per i conseguenti adempimenti, ivi compresa la comunicazione ai richiedenti dell'esito della trattazione e dell'avvenuta trasmissione per competenza alla Sezione centrale di controllo sulla gestione delle Amministrazioni dello Stato - Collegio delle Entrate;



CORTE DEI CONTI

DISPONE

la trasmissione della presente determinazione:

- alla Sezione centrale di controllo sulla gestione delle Amministrazioni dello Stato, per le valutazioni di competenza;
- ai richiedenti, con le modalità di cui al punto III del dispositivo.

IL RELATORE

Costantino Nassis
(f.to digitalmente)

IL PRESIDENTE

Antonello Colosimo
(f.to digitalmete)

depositato in segreteria

IL DIRIGENTE

Fabio Marani
(f.to digitalmente)



I. Oggetto del punto all'ordine del giorno

Con l'istanza formale indicata in epigrafe, acquisita dalla Sezione in data 03/06/2026, si sollecita l'apertura di un'indagine di controllo sulla prassi dell'Agenzia delle Entrate e dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione in materia di sospensione e scarto delle compensazioni dei crediti d'imposta derivanti dalla trasformazione di attività per imposte anticipate (*Deferred Tax Assets*, di seguito «DTA»).

II. Il contenuto dell'istanza formale e dei relativi allegati

II.1. L'istanza è stata presentata, in data 3 giugno 2026, da ...OMISSIS... in nome e per conto di ... OMISSIS... mediatore creditizio ai sensi dell'art. 128-sexies del d.lgs. 1° settembre 1993, n. 385¹. La società dichiara di essere titolare di un credito d'imposta «DTA» (codice tributo 6834) del valore nominale complessivo di euro 54.269.081,00, esposto nel quadro RU del Modello Redditi 2026 (periodo d'imposta 2025), credito asseritamente derivante dalla trasformazione di crediti deteriorati (Non-Performing Loans, di seguito «NPL») di matrice bancaria e finanziaria, ai sensi dell'art. 2, commi 55-58, del d.l. 29 dicembre 2010, n. 225, convertito dalla legge 26 febbraio 2011, n. 10².

II.2. La società espone di avere ceduto a titolo oneroso, con una serie di atti pubblici notarili stipulati tra l'agosto 2025 e l'aprile 2026 e regolarmente registrati, porzioni del predetto credito a favore di diversi cessionari. Questi ultimi, presentati i modelli F24 per la compensazione, hanno ricevuto dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate provvedimenti di sospensione e scarto delle compensazioni, adottati a norma dell'art. 37, comma 49-ter, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, (convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, L. 4 agosto 2006, n. 248)³, con la motivazione, di tenore asseritamente standardizzato, secondo cui «*il credito compensato non è disponibile per il soggetto indicato nel modello F24*». Un campione di tali provvedimenti è prodotto in atti (allegato n. 6).

II.3. I richiedenti deducono l'illegittimità degli scarti sotto un duplice profilo: la contestazione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, della titolarità del credito risultante da atto

¹ La norma definisce "mediatore creditizio il soggetto che mette in relazione, anche attraverso attività di consulenza ovvero tramite canale informatico, banche o intermediari finanziari previsti dal titolo V o altri soggetti autorizzati o abilitati all'erogazione del credito, con la potenziale clientela per la concessione di finanziamenti sotto qualsiasi forma." (art. 128-sexies, comma 1, del d.lgs. 1° settembre 1993, n. 385).

² La normativa indicata ha introdotto la disciplina "ordinaria" di trasformazione in crediti d'imposta delle cosiddette attività per imposte anticipate iscritte in bilancio. Le DTA rappresentano un beneficio fiscale futuro e nascono quando un componente negativo di reddito è imputato a bilancio in un esercizio ma è deducibile solo negli esercizi successivi. Presuppongono perciò l'esistenza di redditi imponibili futuri capaci di assorbire la deduzione. La finalità della norma è quella di migliorare la patrimonializzazione delle banche e degli intermediari vigilati dalla Banca d'Italia.

³ Il comma citato prevede quanto segue: "49-ter. L'Agenzia delle entrate può sospendere, fino a trenta giorni, l'esecuzione delle deleghe di pagamento di cui agli articoli 17 e seguenti del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, contenenti compensazioni che presentano profili di rischio, al fine del controllo dell'utilizzo del credito. Se all'esito del controllo il credito risulta correttamente utilizzato, ovvero decorsi trenta giorni dalla data di presentazione della delega di pagamento, la delega è eseguita e le compensazioni e i versamenti in essa contenuti sono considerati effettuati alla data stessa della loro effettuazione; diversamente la delega di pagamento non è eseguita e i versamenti e le compensazioni si considerano non effettuati. In tal caso la struttura di gestione dei versamenti unificati di cui all'articolo 22 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, non contabilizza i versamenti e le compensazioni indicate nella delega di pagamento e non effettua le relative regolazioni contabili. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabiliti i criteri e le modalità di attuazione del presente comma. All'attuazione delle disposizioni del presente comma si provvede con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica."

pubblico notarile in difetto di querela di falso (artt. 2699 e 2700 c.c.); e il difetto assoluto di motivazione dei provvedimenti, in violazione dell'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, e dell'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212. Sul piano sostanziale, lamentano l'indebita estensione ai crediti «DTA» di origine bancaria (art. 2, commi 55-58, d.l. 225/2010) del regime restrittivo introdotto, per i crediti «DTA» c.d. corporate (art. 44-bis del d.l. 30 aprile 2019, n. 34)⁴, dalla Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 73 del 29 dicembre 2025, che subordina la cessione a terzi extra gruppo alla previa richiesta di rimborso del credito⁵.

II.4. A sostegno, sono allegati, tra l'altro, la citata Risoluzione n. 73/2025 (all. 7); l'ordinanza cautelare del T.A.R. Lazio, Sez. II-quater, 27 marzo 2026, n. 1933 (all. 8), che – secondo la prospettazione degli instanti – circoscriverebbe la portata della Risoluzione ai soli crediti corporate; la memoria dell'Avvocatura Generale dello Stato del 20 marzo 2026 (all. 9), che riconoscerebbe l'estraneità dei crediti bancari alla disciplina restrittiva; nonché le istanze di autotutela presentate ai vari uffici e rimaste prive di riscontro (all. 10). Va segnalato, per completezza, che la stessa ordinanza n. 1933/2026 ha respinto la domanda cautelare e che verosimilmente il ricorso di merito (R.G. n. 2657/2026) è tuttora pendente.

II.5. I richiedenti chiedono che la Sezione apra un'indagine, ex artt. 5 e 6 della legge n. 259/1958, sulla gestione dei crediti «DTA» e sul relativo contenzioso, acquisendo dati analitici sui volumi trasformati, sulle cessioni notificate, sugli F24 scartati, sulle istanze di rimborso pendenti e sul regime degli interessi, formulando rilievi al Ministro dell'economia e delle finanze (art. 8 della medesima legge) e segnalando le disfunzioni nel referto annuale al Parlamento.

II.6. Ai fini di una compiuta valutazione della questione, gioverà inquadrare sinteticamente il meccanismo fiscale di che trattasi. Le attività per imposte anticipate (DTA) costituiscono, in

⁴ Decreto-legge 30/04/2019, n. 34, art. 44-bis (Cessione di crediti): “1. Qualora una società ceda a titolo oneroso, entro il 31 dicembre 2021, crediti pecuniari vantati nei confronti di debitori inadempienti a norma del comma 5, può trasformare in credito d'imposta le attività per imposte anticipate riferite ai seguenti componenti: perdite fiscali non ancora computate in diminuzione del reddito imponibile ai sensi dell'articolo 84 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, alla data della cessione; importo del rendimento nozionale eccedente il reddito complessivo netto di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, non ancora dedotto né trasformato in credito d'imposta alla data della cessione. [...] In caso di crediti acquistati da società con le quali non sussiste un rapporto di controllo ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile o che non sono controllate, anche indirettamente, dallo stesso soggetto, per valore nominale si intende il valore di acquisto del credito. Le attività per imposte anticipate riferibili ai componenti sopra indicati possono essere trasformate in credito d'imposta anche se non iscritte in bilancio. La trasformazione in credito d'imposta avviene alla data di efficacia giuridica della cessione dei crediti.”.

⁵ La risoluzione dispone testualmente che “... nei confronti dei soggetti che non appartengono al medesimo gruppo, i predetti crediti possono essere ceduti solo se previamente chiesti a rimborso nella dichiarazione dei redditi, secondo le modalità previste dall'articolo 43-bis, che prevede l'applicazione degli articoli 69 e 70 del regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440.”.

origine, una mera posta di bilancio, espressiva di un risparmio fiscale già maturato ma non ancora fruibile, in quanto correlato a componenti negativi – segnatamente perdite fiscali e svalutazioni di crediti – deducibili solo in esercizi successivi; come tale, si tratta di un beneficio meramente potenziale, condizionato alla produzione di redditi imponibili futuri. La trasformazione prevista dalla legge converte tale posta in un credito d'imposta verso l'Erario, certo nell'esistenza, determinato nell'importo ed esigibile, in quanto svincolato dalla redditività prospettica. Ne discende la triplice modalità di impiego che è al centro della vicenda: *i)* l'utilizzo in compensazione mediante modello F24, *ii)* la richiesta di rimborso ovvero *iii)* la cessione a terzi a titolo oneroso. La differenza pratica è rilevante, poiché la compensazione consente l'immediata monetizzazione del credito, mentre il rimborso ne differisce l'utilizzo ai tempi dell'Amministrazione. È proprio sull'alternativa tra compensazione immediata e rimborso differito che si incentra la controversia prospettata dai richiedenti.

Sul piano normativo coesistono due distinti regimi, eterogenei per genesi e finalità. Il primo, di matrice bancaria, introdotto dall'art. 2, commi 55-58, del d.l. 29 dicembre 2010, n. 225, risponde a finalità di stabilità patrimoniale degli intermediari, in coerenza con gli standard prudenziali di Basilea, e assume a presupposto la perdita d'esercizio della banca; in tale regime, il comma 57 contempla l'utilizzo del credito in compensazione senza limiti di importo. Il secondo, di matrice c.d. *corporate*, introdotto dall'art. 44-bis del d.l. 30 aprile 2019, n. 34, ha finalità agevolativa e assume a presupposto la cessione onerosa di crediti deteriorati da parte di imprese non bancarie, rinviando, quanto alle modalità di cessione, all'art. 43-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. È su tale rinvio che si fonda la tesi restrittiva dell'Amministrazione, secondo cui la cessione a terzi estranei al gruppo sarebbe ammessa solo previa richiesta di rimborso del credito. La doglianza dei richiedenti consiste, in sintesi, nell'avere l'Agenzia esteso al regime bancario – asseritamente retto da norma primaria che ammette la compensabilità senza quel vincolo – una limitazione propria del solo regime *corporate*, in difetto di una norma di coordinamento, con effetto di degradare un credito immediatamente compensabile a mero diritto al rimborso differito. La fondatezza di tale tesi attiene al merito tributario, estraneo alle attribuzioni della Corte. In questa sede, rileva il solo riflesso sistemico che ne consegue.

III. Le prospettate criticità di sistema rilevanti per le prerogative di controllo della Corte

L'istanza, al di là dell'interesse particolare della società richiedente, solleva una questione prospettata come di carattere generale, che potrebbe essere idonea a rilevare sotto il profilo della sana gestione finanziaria e dei possibili riflessi sul bilancio dello Stato. È quindi opportuno isolare i profili di sistema meritevoli di eventuale approfondimento, distinti dalla controversia tributaria individuale che, in quanto tale, esula dalle attribuzioni della Corte e appartiene alla cognizione del giudice competente.

III.1. Secondo la prospettazione degli istanti, emergerebbe dagli atti un presunto mutamento di indirizzo dell'Amministrazione finanziaria nell'arco del 2025: alla Risoluzione n. 32/E del 15 maggio 2025, che confermava la compensabilità in F24 dei crediti acquistati da terzi, ha fatto seguito, il 29 dicembre 2025, la Risoluzione n. 73, di segno restrittivo. La successione, in pochi mesi, di indicazioni opposte è suscettibile di incidere sull'affidamento degli operatori – molti dei quali, secondo quanto riferito, hanno medio tempore concluso atti di cessione – e di tradursi in un fattore di incertezza per il sistema dei crediti d'imposta, con potenziale aumento dei costi di transazione e del contenzioso.

Il mutamento di indirizzo merita di essere precisato nei suoi termini cronologici e di contenuto. Con la Risoluzione n. 32/E del 15 maggio 2025, l'Amministrazione aveva chiarito che i crediti in questione, in alternativa all'utilizzo in compensazione o alla richiesta di rimborso, potevano essere ceduti secondo gli artt. 43-bis e 43-ter del d.P.R. n. 602/1973, fornendo indicazioni operative percepite dagli operatori come confermatrice della piena fruibilità in compensazione anche da parte del cessionario. A distanza di qualche mese, la Risoluzione n. 73 del 29 dicembre 2025 ha enunciato, all'opposto, che nei confronti dei soggetti non appartenenti al medesimo gruppo i crediti possono essere ceduti solo se previamente chiesti a rimborso, così precludendone, di fatto, la compensazione da parte dell'acquirente. Il sopravvenuto *revirement* applicativo disegna un meccanismo a “doppio binario” a seconda che la cessione avvenga all'interno o all'esterno del gruppo societario. Per le cessioni fuori dal gruppo, la “previa richiesta di rimborso” non è una scelta facoltativa ma un requisito di ammissibilità. Senza di essa, la cessione non è possibile. Una volta soddisfatto questo requisito, la cessione deve avvenire nelle forme solenni previste dalla legge di contabilità dello Stato (atto notarile, notifica all'Agenzia), e il cessionario acquisisce soltanto il diritto a ricevere le somme che

l'Erario rimborserà, senza possibilità di riutilizzare il credito per compensare proprie imposte o di trasferirlo ulteriormente a terzi. Questo, invero, appare essere il punto su cui la Risoluzione n. 73/E introduce una rettifica esplicita rispetto alla precedente Risoluzione n. 32/E del 15 maggio 2025. Il cessionario (extra gruppo) che ha acquistato un credito DTA già chiesto a rimborso si trova in una posizione giuridica molto limitata. Non può cedere ulteriormente il credito acquistato e non può utilizzarlo in compensazione tramite modello F24. L'acquisto di un credito in questa condizione consentirebbe esclusivamente di incassare, al momento del pagamento da parte dell'Erario, le somme oggetto del rimborso già richiesto dal cedente originario. In sostanza, il cessionario si pone nella stessa posizione del cedente rispetto al rimborso da riscuotere, senza acquisire alcuna delle ulteriori facoltà di utilizzo che spettavano al cedente prima della richiesta di rimborso.

Tale asserita inversione, intervenuta a distanza di poco più di sette mesi e in prossimità della chiusura dell'esercizio, avrebbe operato, secondo la prospettazione degli istanti, sul piano degli effetti, alla stregua di un orientamento di sfavore a carattere sostanzialmente retroattivo, incidendo su operazioni di cessione medio tempore concluse in affidamento sulle precedenti indicazioni. Ne deriverebbe, secondo la società istante, un duplice profilo di possibili criticità per la sana gestione: i) per un verso, il *vulnus* alla certezza dei rapporti giuridici e all'affidamento degli operatori, con aggravio dei costi di transazione e prevedibile incremento del contenzioso; ii) per altro verso, e in via mediata, i conseguenti riflessi finanziari sul bilancio dello Stato, di cui si dirà.

III.2. Lo scarto del modello F24 risulterebbe operato in via automatizzata dai sistemi informativi, in difetto di previa interlocuzione e di motivazione individuale. Pur dovendosi riconoscere la legittima finalità antifrode degli automatismi, la programmazione degli algoritmi di controllo e la mancanza di una fase di contraddittorio preventivo costituiscono un profilo di sana gestione e di legittimità procedurale rientrante nel perimetro del controllo della Corte e meritevole di approfondimento, onde verificare se i sistemi attuino la legge ovvero meri indirizzi di prassi eccedenti il perimetro normativo.

La criticità appena richiamata merita di essere precisata nella sua natura, poiché non sembra essere limitata ad un disservizio episodico ma potrebbe esprimere un fenomeno di portata sistemica, sintetizzabile nella formula – evocata anche dai richiedenti – della «burocrazia algoritmica». Per tale si intende la condizione in cui la decisione amministrativa che incide

sulla posizione del contribuente non è adottata, in concreto, dall'ufficio competente all'esito di un'istruttoria, bensì prodotta in via automatica dal sistema informativo, che applica in modo seriale e indifferenziato un criterio predefinito – nella specie, il blocco delle deleghe recanti il codice tributo 6834 in capo a soggetto diverso dal titolare originario. Per chiarire con un'esemplificazione, si può sintetizzare che là dove la legge presuppone una valutazione caso per caso e una motivazione individuale, l'automatismo sostituisce a tale valutazione una regola incorporata nel software, sicché il provvedimento sfavorevole sopravviene senza previa interlocuzione e senza che ne siano esplicitate le ragioni di fatto e di diritto.

I possibili riflessi patologici di tale meccanismo, sul piano sistemico, sono molteplici e tra loro concatenati. In primo luogo, l'indirizzo di prassi, una volta tradotto in regola informatica, si applica alla generalità delle fattispecie omogenee, sì che un eventuale errore di impostazione non produce un vizio isolato ma un vizio seriale, moltiplicato per l'intero universo delle operazioni interessate. In secondo luogo, l'automatismo realizza un'inversione del rapporto tra norma e prassi: ove il criterio programmato ecceda il perimetro della legge, è di fatto la prassi – cristallizzata nel sistema – a conformare l'applicazione della norma, e non viceversa, con compressione delle garanzie procedurali di cui agli artt. 3 e 10-bis della legge n. 241/1990, 7 della legge n. 212/2000. In terzo luogo, l'assenza di contraddittorio preventivo e la serialità del diniego potrebbero alimentare un contenzioso anch'esso seriale, con i connessi oneri per soccombenza e interessi, così saldando il profilo procedurale a quello finanziario. Ne discende che la verifica della conformità a legge degli algoritmi di scarto, della tracciabilità delle relative scelte programmatorie e della previsione di una fase di contraddittorio preventivo si configura come obiettivo di sana gestione, oltre che di legittimità, pienamente riconducibile alle funzioni di controllo della Corte e segnalabile, ricorrendone i presupposti, anche in sede di referto al Parlamento.

III.3. Il profilo di maggiore rilievo per le attribuzioni della Corte attiene ai possibili riflessi finanziari della prassi in esame. Ove fosse confermata, all'esito dell'approfondimento, la prospettiva degli istanti, l'obbligo, asseritamente imposto in via di prassi, di transitare per il rimborso anziché ammettere la compensazione immediata potrebbe comportare per lo Stato **l'onere di corrispondere gli interessi sulle somme rimborsate**; onere che, per crediti di rilevante entità, può risultare superiore al beneficio di cassa derivante dal differimento dell'utilizzo del credito, configurando un'ipotesi di gestione potenzialmente antieconomica. A

ciò si aggiunge l'incremento del rischio di soccombenza nel contenzioso tributario e amministrativo e di azioni risarcitorie nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

In termini di sana e corretta gestione contabile, una situazione di contenzioso seriale, potenziale o in essere, di rilevante valore imporrebbe altresì un prudente **appostamento in bilancio di accantonamenti per il rischio di contenzioso**, a presidio della veridicità e dell'attendibilità delle scritture e in coerenza con i principi di prudenza e competenza. Si reputa pertanto opportuno che l'eventuale indagine verifichi se, a fronte del contenzioso derivante (o derivabile) dalla prassi degli scarti automatici, siano stati costituiti, nel bilancio dello Stato e nelle scritture dell'Agenzia, adeguati fondi rischi per oneri da soccombenza, interessi e risarcimenti, dandone conto in sede di rilievi e di referto.

III.4. Un ulteriore profilo, meritevole di approfondimento, riguarda l'assetto dei controlli interni al sistema dell'Amministrazione finanziaria. L'attività dell'Agenzia delle Entrate è regolata, nei rapporti con il Ministero dell'economia e delle finanze, dalla **convenzione triennale** prevista dall'art. 59 del d.lgs. 30 luglio 1999, n. 300, che disciplina i servizi da rendere, gli obiettivi, la vigilanza e la verifica dei risultati. Si stima opportuno verificare se tale convenzione contempli, tra le attività di vigilanza del MEF sull'Agenzia, presidi specifici sulla trattazione di istanze e segnalazioni del tipo di quella in esame e sul monitoraggio del rischio di contenzioso connesso agli scarti automatici delle compensazioni. Invero, la presenza o l'assenza di simili presidi costituisce essa stessa un indicatore di sana gestione del rapporto di servizio. Rileva, in tale prospettiva, che l'art. 59, comma 3, lett. c), del medesimo d.lgs. n. 300/1999 rimette alla convenzione la definizione delle modalità di vigilanza sull'operato dell'Agenzia *“sotto il profilo della trasparenza, dell'imparzialità e della correttezza nell'applicazione delle norme, con particolare riguardo ai rapporti con i contribuenti”*. La prassi degli scarti automatici e standardizzati delle compensazioni appare direttamente riconducibile a tale parametro di rango primario, sì da rendere opportuna la verifica della sua effettiva attuazione in sede convenzionale.

III.5. Occorre tuttavia porre in chiaro un profilo di competenza che condiziona l'ammissibilità della richiesta nei termini in cui è formulata. La **Sezione del controllo sugli enti**, ai sensi dell'art. 100, comma 2, Cost. e degli artt. 2 e 3 della legge n. 259/1958, esercita il controllo sulla gestione finanziaria degli enti cui lo Stato contribuisce in via ordinaria. In tale ambito rientra **l'Agenzia delle Entrate-Riscossione** – ente pubblico economico strumentale, il cui statuto

(d.P.C.M. 5 giugno 2017, art. 8) prevede espressamente la sottoposizione al controllo ex artt. 2 e 3 della legge n. 259/1958, sul cui rendiconto la Sezione riferisce annualmente al Parlamento – ma **non l’Agenzia delle Entrate**, che è un’agenzia fiscale istituita dall’art. 57 del d.lgs. 30 luglio 1999, n. 300, cui sono attribuite le funzioni in materia di entrate tributarie e fiscali già esercitate dal soppresso Dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze, che è dotata di personalità giuridica di diritto pubblico e di autonomia regolamentare, amministrativa, patrimoniale, organizzativa, contabile e finanziaria, e opera sotto la vigilanza del Ministro dell'economia e delle finanze.

Ne consegue che il controllo sull’attività di gestione dell’Agenzia delle Entrate – ivi compresa la prassi di scarto delle compensazioni – non spetta a questa Sezione, bensì alla **Sezione centrale di controllo sulla gestione delle Amministrazioni dello Stato**, nell’ambito della quale è altresì previsto un apposito **Collegio per il controllo sulle entrate** (art. 7, comma 7, del Regolamento per l’organizzazione delle funzioni di controllo, n. 14/DEL/2000, nel testo introdotto dall’art. 10 della deliberazione del Consiglio di Presidenza n. 229/CP/2008). Invero, la menzionata Sezione centrale, ai sensi dell’art. 7, comma 6, del Regolamento per l’organizzazione, *“esercita ... il controllo su gestioni di Agenzie e Autorità indipendenti che abbiano incidenza sul bilancio dello Stato”*. Si rammenta, in proposito, che proprio tale articolazione ha già svolto indagini in tema di abusi nelle compensazioni tra crediti e debiti d’imposta (cfr. Sez. centrale controllo gestione Amm.ni Stato, delib. n. 10/2013/G)⁶. La materia è dunque pienamente riconducibile alle funzioni di controllo della Corte, ma presso un diverso plesso organizzativo.

⁶ La citata deliberazione è stata adottata dalla Corte dei conti, Sezione centrale di controllo sulla gestione delle Amministrazioni dello Stato (I, II e Collegio per il controllo sulle entrate), nell’adunanza del 26 settembre 2013, ai sensi dell’art. 3, comma 4, della l. 14 gennaio 1994, n. 20. Con essa la Sezione ha approvato la relazione conclusiva dell’indagine, programmata con delibera n. 30/2010/G, dedicata a *“I risultati del contrasto degli abusi nelle compensazioni tra crediti e debiti di imposta”*. Le amministrazioni interessate dal controllo sono il Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento delle finanze, l’Agenzia delle entrate e il Comando Generale della Guardia di Finanza. Quanto all’oggetto, l’indagine prendeva le mosse dal malfunzionamento della disciplina della compensazione tributaria e mirava ad accertare le ragioni delle distorsioni, ad analizzare i rimedi adottati e a misurarne i ritorni finanziari, con particolare attenzione, per il triennio 2011-2013, alla verifica della corrispondenza dei recuperi effettivamente conseguiti rispetto a quelli programmati e alla loro stabilità nel tempo.

IV. Proposte al Collegio

Alla luce di quanto precede, ferma restando l'estraneità alle attribuzioni di questa Sezione della singola controversia tributaria ed impregiudicate le determinazioni ulteriori in ordine all'eventuale attivazione delle iniziative di cui all'art. 3 della legge 21 marzo 1958, n. 259, ove ne ricorrano i presupposti, in considerazione del rilievo sistemico dei profili sopra evidenziati, si propone al Collegio di:

a) approvare la presente relazione, dando atto che i profili prospettati nell'istanza, pur non rientranti nel controllo ex lege n. 259/1958 di competenza di questa Sezione quanto all'attività dell'Agenzia delle Entrate, presentano rilievo per le funzioni di controllo della Corte sotto il profilo della sana gestione finanziaria e dei riflessi sul bilancio dello Stato;

b) disporre la trasmissione dell'istanza formale e della presente relazione alla Sezione centrale di controllo sulla gestione delle Amministrazioni dello Stato – Collegio per il controllo sulle entrate, quale articolazione competente al controllo sull'attività dell'Agenzia delle Entrate (art. 7, comma 7, del Reg. n. 14/DEL/2000; art. 3, comma 4, l. n. 20/1994), per le valutazioni di competenza in ordine:

b.1) all'eventuale avvio di un'indagine sulla gestione dei crediti d'imposta «DTA», sul relativo contenzioso, sugli accantonamenti per rischio di soccombenza e interessi e sull'automatismo degli scarti telematici; ferma restando, in tale sede, l'opportunità di richiedere all'Agenzia delle Entrate l'esibizione delle istruzioni operative e delle circolari interne che disciplinano la programmazione degli scarti telematici delle compensazioni, al fine di verificare se l'automatismo costituisca attuazione dei controlli di cui all'art. 37, comma 49-ter, del d.l. n. 223/2006, ovvero ecceda il perimetro normativo traducendosi in un indirizzo di prassi privo di base legale;

b.2) all'eventuale trasmissione degli atti al Ministero dell'economia e delle finanze, per le valutazioni di competenza in relazione alla vigilanza sull'Agenzia delle Entrate e, in particolare, alla verifica se la convenzione triennale MEF-Agenzia (art. 59 del d.lgs. n. 300/1999) contempli adeguati presidi sulla trattazione di istanze del tipo in esame e sul monitoraggio del rischio di contenzioso, nonché alla congruità degli accantonamenti per rischio di contenzioso nel bilancio dello Stato;

c) mandare alla Segreteria della Sezione per i conseguenti adempimenti, ivi compresa la comunicazione ai richiedenti dell'esito della trattazione e dell'avvenuta trasmissione per competenza.



CORTE DEI CONTI

CORTE DEI CONTI – SEZIONE DEL CONTROLLO SUGLI ENTI

