

# Il labirinto dei crediti d'imposta tra inesistenza e non spettanza

**Sentenze e leggi.** Cassazione, a Sezioni unite e non solo, Milleproroghe e delega fiscale: ancora lontano l'assetto definitivo delle conseguenze amministrative e penali dell'indebita compensazione

**Laura Ambrosi**  
**Antonio Iorio**

Sulla compensazione indebita di crediti d'imposta non spettanti e inesistenti negli ultimi mesi sono intervenute numerose novità talvolta anche non coerenti tra loro. Un tema delicato, oggetto di attenzione durante i controlli dell'amministrazione finanziaria, per il quale vale la pena fare il punto.

## Inesistente e non spettante

La differenza tra crediti inesistenti e non spettanti rileva ai fini sanzionatori (tributari e penali) e per i termini decadenziali. In sintesi, il Dlgs 158/2015, ha modificato l'articolo 13 del Dlgs 471/1997, prevedendo, tra l'altro, che si intende per 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 automatizzati e formali. Con tale decreto il legislatore ha distinto anche la sanzione penale al superamento del 50.000 euro: reclusione da sei mesi a due anni per compensazioni di crediti non spettanti, reclusione da diciotto mesi a sei anni per compensazione di crediti inesistenti. Nonostante tale distinzione, si è determinato un difforme orientamento giurisprudenziale risolti (si spera) con recenti interventi delle Sezioni Unite (sentenze n. 34419 e 34452 depositate l'11 dicembre 2023, si veda il Sole 24 Ore del 12 dicembre 2023).

Secondo l'alto consesso si è in presenza di crediti inesistenti se ricorrono contemporaneamente due requisiti:

- 1) il credito in tutto o in parte è il risultato di un'artificiosa rappresentazione, o è carente dei presupposti costitutivi previsti dalla legge o, pur sorto, è già estinto al momento del suo utilizzo;
- 2) l'inesistenza non è riscontrabile con i controlli ex articoli 36 bis e 36 ter del Dpr 600/1973 e 54 bis del Dpr 633/1972.

Ne consegue che se l'inesistenza è comunque riscontrabile con controllo formale o automatizzato, si è sempre in presenza di credito non spettante con tutte le conseguenze sotto il profilo della decadenza dell'accertamento e delle sanzioni.

## La riforma

Nelle more del deposito della decisione delle Sezioni unite, la bozza di decreto delegato (ad oggi non ancora definitivamente approvato) di attuazione della riforma fiscale ha invece assimilato e non distinto le due tipologie di indebita compensazione (decadenza entro 8 anni, possibilità di acquisizione con riduzione a terzo delle sanzioni). Circonstanza alquanto singolare in quanto il criterio direttivo della delega era finalizzato a una «più rigorosa distinzione» tra crediti inesistenti e non spettanti, al momento ignorata.

Fermo restando che si tratta di una

bozza suscettibile di modifiche, in ogni caso tale parificazione riguarderà il futuro e quindi per gli atti già notificati varranno i principi affermati dalle Sezioni unite.

## Gli aspetti penali

Anche ai fini penali la differenza tra crediti non spettanti e inesistenti è rilevantissima (sanzione, causa di non punibilità, ecc.). La giurisprudenza penale sul punto sinora non è uniforme: secondo alcune pronunce, infatti, la distinzione individuata dal Dlgs 158/2015, rileva solo ai fini amministrativi e non penali.

Basti pensare che, nonostante le sentenze delle Sezioni unite di dicembre 2023 abbiano condiviso la validità ai fini penali della differenziazione tra crediti non spettanti e inesistenti delineata dal Dlgs 158/2018, la terza se-

zione penale della Cassazione è giunta a conclusioni opposte (sentenza n. 6/2024). Da segnalare che le pronunce a Sezioni unite, depositate lo scorso 11 dicembre, derivano da un'udienza svolta il 12 settembre 2023. La pronuncia n. 6/2024, depositata il 2 gennaio 2024, deriva da un'udienza svolta il 14 novembre 2023. Vi è da sperare, che il collegio della terza sezione penale, durante l'udienza svoltasi il 14 novembre 2023, non fosse a conoscenza delle decisioni delle Sezioni unite. Farebbe propendere per tale eventualità la circostanza che nella sentenza della terza sezione penale mai viene menzionato l'orientamento delle Sezioni unite. In caso contrario sarebbe auspicabile un repentino cambio di orientamento non fosse altro per conferire un minimo di certez-

za giuridica alla delicata questione

## Milleproroghe

Da evidenziare, infine che il Dl 215/2023 (cosiddetto Milleproroghe) ha previsto (articolo 3, comma 6) la proroga di un anno dei termini per la notifica degli atti di recupero in scadenza tra il 31 dicembre 2023 e il 30 giugno 2024. Ciò al fine di garantire il recupero delle somme relative agli aiuti di Stato e agli aiuti *de minimis*. Sebbene la norma non spicchi per chiarezza, la proroga dovrebbe riguardare solo gli aiuti di Stato e *de minimis*, ma non tutti i crediti d'imposta. Quindi ad esempio i crediti R&S dovrebbero essere esclusi (ma vi rientrerebbero invece le maggiorazioni spettanti alle imprese ubicate in alcune regioni del Mezzogiorno).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## La certificazione di qualità mette in sicurezza i bonus R&S

### La sanatoria

**Edoardo Belli Contarini**

L'articolo 5 del Dl 145/2023 convertito in legge 191/2023, in tema di «procedure di risversamento spontaneo del credito d'imposta per attività di R&S», proroga al 30 luglio 2024 il termine per aderire alla sanatoria e contemporaneamente di un anno i termini di decadenza per l'emissione degli atti di recupero dei crediti utilizzati nel 2016 e 2017. Il primo differimento dovrebbe consentire all'impresa di valutare la convenienza della definizione agevolata, tentando di acquisire nel frattempo la certificazione di qualità ex Dpcm 15 settembre 2023, che prelude gli accertamenti del fisco. La finalità è apprezzabile, ma il fattore tempo gioca un ruolo determinante.

Il Dpcm disciplina la certificazione di qualità delle attività di R&S, IT, design, ideazione estetica, transizione ecologica, innovazione digitale 4.0, così da consolidare i relativi crediti d'imposta, ma il provvedimento va ancora integrato con i decreti direttoriali e le linee guida del Mimit.

La procedura è facoltativa per l'impresa, ma la certificazione convalidata dal ministero ha un'efficacia vincolante nei confronti dell'Agencia, che non può censurare gli investimenti passati, presenti e futuri realizzati in tutti i menzionati

settori, inclusi quelli per R&S realizzati prima della legge 160/2019, esclusi soltanto quelli in ambito formazione 4.0. Il contribuente risulta così al riparo dagli atti di recupero, invero affetti da nullità qualora vengano emessi in difformità rispetto alla certificazione.

Il parere è di tipo qualificatorio e quindi la tutela è limitata alla qualificazione tecnica dei progetti e non si estende agli altri requisiti giuridici, contabili e fiscali di fruibilità dei crediti, tant'è che il decreto fa salvi i poteri di controllo incidenti su questi diversi profili. Comunque, il risultato è notevole, considerato che molti rilievi, pure sprovvisti del parere tecnico del Mise, hanno confutato la novità dei progetti con ricadute anche penali.

Inoltre, la procedura ha carattere preventivo, di guida che non è più accessibile, oltre che in presenza di lite pendente, qualora nel frattempo siano notificati: (i) un atto impositivo (ii) un pvc di «violazioni relative all'utilizzo dei crediti di imposta»; quindi il processo verbale giornaliero di verifica non è ostativo. In teoria, in base alla Cassazione (sentenze n. 34419/2023 e n. 34452/2023) anche il controllo formale della dichiarazione ex articolo 36-ter del Dpr 600/1973, con l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo, impedisce la certificazione di qualità. Tuttavia, è improbabile che il riscontro cartolare del quadro RU con il dossier del credito R&S - documentazione dei costi eleggibili, relazione tecnica, certifi-

cazione contabile - sia utilizzabile per la verifica delle sottostanti questioni tecniche e/o giuridiche.

Infine, il Dpcm riduce - sia pure parzialmente - i tempi di risposta che possono comunque dilatarsi fino a sei mesi. Il procedimento, ricalcando lo schema dell'interpello, dovrebbe concludersi entro 90 giorni, salvo richiesta di documentazione integrativa, da inviare al più entro 30 giorni, con proroga di altri 60 giorni. Del resto, il controllo di merito è articolato e si svolge in base alla legge 160/2019, al relativo decreto Mise 26 maggio 2020, considerati anche i Manuali Ocse di Frascati e di Oslo, sebbene sia disputato che questi ultimi si applichino ex tunc agli investimenti premiali dall'articolo 3 del Dl 145/2013. Ergo si pone il tema dell'impugnabilità dell'eventuale parere negativo; ciò che dovrebbe escludersi, con la conseguenza che il ricorso è ammissibile soltanto avverso l'atto di recupero fondato su quel parere (si veda il Dlgs 156/2015).

Dunque, molto dipende dal decorso del tempo ovvero dall'eventuale notifica di un atto bloccante nelle more della procedura di certificazione, la cui disciplina peraltro risulta ancora incompleta. In tal caso, i rimedi sono l'adesione al risversamento spontaneo entro luglio 2024, oppure coltivare il contenzioso, ma l'impresa non potrà avvalersi della certificazione, salvo influenzare il giudice incaricando i soggetti indipendenti iscritti nell'istituendo albo.

© RIPRODUZIONE RISERVATA