

Crediti non spettanti e inesistenti: doppio binario fiscale-penale

Decreto sanzioni

L'intreccio tra il Dlgs 13 e lo schema di decreto sulle sanzioni

Ai fini tributari nuove norme solo sulle compensazioni a partire dal 30 aprile

Laura Ambrosi
Antonio Iorio

La differente entrata in vigore attualmente prevista dalla bozza del decreto in tema di sanzioni penali rispetto a quelle tributarie rischia di rendere ancora più complessa la disciplina dei crediti di imposta non spettanti e inesistenti. Tale circostanza, peraltro, rende, nelle more, sempre meno agevole la valutazione per l'eventuale adesione al riversamento dei crediti R&S, oggetto di numerose contestazioni e di contrastanti orientamenti giurisprudenziali di merito.

Cassazione e Dlgs 13/2024

Negli ultimi mesi si sono susseguite numerose novità giurisprudenziali e normative in materia di crediti di imposta e altre ne arriveranno presto con il decreto sanzioni.

Nell'arco di pochi mesi, infatti, sullo specifico argomento;

a) sono intervenute le Sezioni unite civili della Corte di cassazione sulla differenziazione tra non spettanza inesistenza de crediti e conseguenti termini di decadenza (decisioni 34419 e 34452 del 2023);

b) la Corte di cassazione, sezione III penale (sentenza 6/2024) ha ritenuto non applicabile ai fini penali la differenza tra le due tipologie di credito individuata ai fini tributari;

c) il nuovo articolo 38 bis del Dpr 600/1973 (introdotto dal Dlgs 13/2024) prevedendo una serie di novità, tra le quali: possibilità di definire l'atto di recupero in acquiescenza mediante pagamento delle sanzioni ridotte a un terzo; specifici termini di decadenza individuati al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di utilizzo del credito non spettante e al 31 dicembre dell'ottavo anno a quello di utilizzo del credito inesistente; tali nuove regole sono entrate in

vigore il 22 febbraio 2024;

d) è stata prevista la possibilità dal Dlgs 13/2024, ma a decorrere dal 30 aprile, di svolgere il procedimento di adesione anche per gli atti di recupero dei crediti.

Decreto sanzioni

Successivamente lo schema del decreto legislativo di modifica del regime sanzionatorio tributario e penale (AC 144) sui crediti di imposta prevede:

a) una nuova definizione tra credito non spettante e inesistente sostanzialmente identica in ambito sia penale (inserita nel Dlgs 74/2000), sia tributario (inserita nel Dlgs 471/1997) che si differenzia da quella attualmente prevista e ribadita dalle Sezioni unite nella sentenza 34419/2023. Tale nuova differenza individua «spettanti» i crediti fondati su fatti reali non rientranti nella disciplina attribuitiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità e i crediti utilizzati in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella prevista. Sono invece considerati «inesistenti» quelli per i quali mancano, in tutto o in parte, i presupposti costitutivi;

b) ai soli fini penali una specifica causa di non punibilità per il reato di indebita compensazione di crediti non spettanti (e non anche inesistenti) quando anche per la natura tecnica delle valutazioni, sussistono condizioni di obiettiva incertezza in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito.

Lo schema di decreto, per i crediti di imposta prevede al momento due regimi di entrata in vigore: sotto il profilo penale applicazione anche per il passato delle disposizioni più favorevoli, mentre dal lato tributario le nuove regole saranno applicabili solo per le violazioni commesse dal 30 aprile 2024.

Gli effetti

Tale differenziazione comporterà in concreto che:

a) il reato di indebita compensazione di crediti non spettanti/inesistenti dovrà essere valutato anche per le violazioni commesse in passato secondo la nuova differenziazione;

b) ai fini tributari invece le compensazioni eseguite fino al 29 aprile sa-



Ricerca & sviluppo. Crediti d'imposta R&S al centro di numerose contestazioni.

I due regimi

1

CREDITI NON SPETTANTI

Norma in vigore (Dlgs 471/1997, articolo 13)

C'è il presupposto impositivo ed è riscontrabile con controlli automatizzati

Norma in bozza

Si considera credito non spettante il credito, diverso da quello di cui al comma 5, fondato su fatti reali non rientranti nella disciplina attribuitiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità. È non spettante altresì il credito utilizzato in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quello fruito in misura superiore a quella prevista.

2

CREDITI INESISTENTI

Norma in vigore (Dlgs 471/1997, articolo 13)

Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633

Norma in bozza

Si considera credito inesistente il credito per il quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo.

ranno valutate ai fini della non spettanza/inesistenza secondo le vigenti regole, mentre per le violazioni relative a compensazioni a partire dal 30 aprile, si applicano le nuove disposizioni.

Peraltro, l'esatta individuazione della non spettanza/inesistenza è rilevante anche ai fini della decadenza del potere di accertamento: ad esempio l'atto di recupero emesso dopo il 22 febbraio 2024 (entrata in vigore del Dlgs 13/2024) per compensazioni del 2018 se considerate non spettanti sarebbe già decaduto (31 dicembre del quinto anno successivo a quello di utilizzo del credito).



L'esatta individuazione della non spettanza o inesistenza rileva sulla decadenza del potere di accertamento