

Crediti d'imposta

Sanzioni rimodulate al 25 e al 70% per non spettanti e inesistenti

Resta l'aggravante, con aumento dell'entità in caso di frode. Si chiarisce ulteriormente anche il discrimine tra i due tipi di credito

Pagina a cura di
Lorenzo Lodoli
Benedetto Santacroce

I Dlgs sanzioni approvato in prima lettura dal Governo interviene nell'ambito dei crediti indebitamente contestati distinguendo il genus dei crediti non spettanti da quello degli inesistenti e rimodulando le relative sanzioni.

La questione dei crediti d'imposta e, nello specifico, la distinzione tra il concetto di inesistenza e di non spettanza è, come noto, da tempo molto dibattuta.

La legge delega fiscale (legge 111/2023), tenuto conto di questi profili d'incertezza, connessi in particolare alla non chiara delimitazione giuridica tra crediti «non spettanti» e «inesistenti», aveva previsto all'articolo 20, comma 1, lettera a, numero 5, «una più rigorosa distinzione normativa anche sanzionatoria tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti».

Il Dlgs sanzioni interviene su due diversi profili, da una parte rimodulando le sanzioni applicabili per entrambe le fattispecie e dall'altra intervenendo sulle definizioni di crediti non spettanti e inesistenti cercando una distinzione più rigorosa.

Sanzioni

Rispetto al primo aspetto si interviene sui commi 4 e 5 dell'articolo 13 Dlgs 471/1997, modificando la sanzione amministrativa prevista sia per l'uso di crediti non spettanti che diventa pari al 25% del credito utilizzato (non più 30%) sia per l'utilizzo di crediti inesistenti che diventa pari al 70% del credito utilizzato (più dal 100 al 200%). Col comma 5-bis dell'articolo 13 Dlgs

471/1997, è poi prevista un'aggravante, con l'aumento della sanzione richiamata nel comma 5 dello stesso articolo nel caso in cui i fatti a fondamento del credito siano oggetto di rappresentazioni fraudolente.

Non spettanti e inesistenti

Relativamente invece alla distinzione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti il decreto interviene riscrivendo e modificando i commi 4 e 5 e inserendo il comma 5-bis nel Dlgs. 471/1997.

I non spettanti, che il decreto definisce i crediti diversi da quelli ritenuti inesistenti, sono fondati su fatti reali, non rientranti nella disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità o usati in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti oppure, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella prevista.

Pertanto, vi rientrano i casi di mancanza di visto di conformità o il caso dello splafonamento.

Resta non chiara, a oggi, la dizione della norma nella parte in cui dichiara non spettanti i crediti «per il difetto di specifici elementi o particolari qualità».

Vi potrebbero rientrare i crediti fondati su spese effettivamente sostenute ma non riconosciute come agevolabili per interpretazioni differenti delle norme. A oggi, questi crediti vengono spesso contestati dagli Uffici come inesistenti (si pensi alla problematica dei crediti da R&S).

Viene poi introdotta, nel nuovo comma 4, una definizione di crediti spettanti che sono quelli fondati sulla base di fatti reali, rientranti nella disciplina attributiva, nonché usati in misura e con le modalità stabilite dalla

stessa, ma in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi di carattere strumentale, sempre che questi non siano previsti a pena di decadenza (o nella ricorrenza di alcuni ulteriori circostanze rilevanti ai fini delle sanzioni amministrative) e che la violazione sia rimossa entro un anno dalla sua commissione. In tal caso vi sarebbe solo una sanzione di 250 euro.

La definizione di credito inesistente ed è contestato quando manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo. Viene però eliminato il riferimento al fatto che l'inesistenza non è riscontrabile coi *controlli formali*.

Infine viene aggiunta, come detto, un'aggravante per i crediti inesistenti (comma 5-bis) nel caso in cui i fatti materiali fondanti il credito siano oggetto di rappresentazioni e comportamenti fraudolenti.

Atti di recupero del credito

In ultimo la normativa dei crediti deve essere letta con le novità previste dal Dlgs 13/2024, che ha introdotto nel Dpr 600/1973 l'articolo 38-bis e una nuova disciplina organica che riguarda gli atti di recupero del credito.

In particolare, gli atti di recupero dei crediti di imposta sottoscritti dopo il 30 aprile 2024 potranno essere definiti in via agevolata con il versamento delle sanzioni al terzo (possibilità estesa finalmente anche ai crediti inesistenti), vi sarà per tutti l'iscrizione a ruolo straordinaria e il recupero dovrà essere effettuato per i non spettanti entro il 31 dicembre del quinto anno successivo, per gli inesistenti entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello dell'utilizzo in compensazione. ●

© RIPRODUZIONE RISERVATA



30/4

Definizione agevolata

Gli atti di recupero dei crediti d'imposta sottoscritti dopo questa data potranno fruirne col versamento delle sanzioni al terzo

Distinguere errori da condotte in frode

I nodi da risolvere

La mancata applicazione del favor rei crea dubbi

Restano in piedi alcune criticità con riguardo alla definizione normativa di crediti non spettanti e crediti inesistenti.

In primo luogo, è apprezzabile il coordinamento che, con il Dlgs sanzioni approvato in prima lettura dal Governo, è stato fatto tra la disciplina penale e tributaria, che assicura l'unitarietà della nozione, in quanto le definizioni dei crediti non spettanti e inesistenti introdotte nei commi 4 e 5 del Dlgs 471/1997 coincidono sostanzialmente con quelle che troviamo nel nuovo articolo 1 del Dlgs 74/2000 ai fini penali.

Deve, altresì, essere accolta con favore la riduzione della misura delle sanzioni irrogabili in caso di commissione delle predette violazioni, come il richiamo nella fattispecie riconducibile nell'alveo dei crediti non spettanti di quelli fondati su fatti reali ma viziati da specifici elementi o particolari qualità.

Tuttavia, resta non chiaro il perimetro applicativo delle ipotesi di crediti non spettanti e di crediti inesistenti, sussistendo ipotesi che non rientrerebbero in nessuna delle due categorie oppure che potrebbero rientrare in entrambe. Vi sono espressioni di significato incerto che porteranno, inevitabilmente, a problemi applicativi e interpretativi.

Non si riesce a comprendere, infatti, la puntuale differenza tra le ipotesi di crediti non spettanti, perché «fondati su

fatti reali, non rientranti nella disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità» e crediti inesistenti per mancanza dei «presupposti costitutivi».

Oggi la nuova formulazione normativa appare ancora troppo debole e non chiara nell'individuare e distinguere adeguatamente le condotte da contrastare in modo più grave (per esempio, l'inesistenza del credito) da quelle che potrebbero derivare da meri errori o differenze di valutazione da parte del contribuente. Considerando anche i tecnicismi che distinguono tra loro i vari crediti d'imposta (si pensi al bonus R&S o ai vari bonus edilizi).

Il richiamo normativo alla mancanza dei presupposti costitutivi del credito potrebbe far privilegiare, con un irrazionale automatismo, la censura d'inesistenza anche per fattispecie d'incerta valutazione tecnica.

È necessario, pertanto, che l'intervento normativo faccia definitivamente chiarezza tra la contestazione relativa all'utilizzo di crediti non spettanti (che deve diventare la regola) rispetto alla contestazione di crediti inesistenti che deve essere una categoria residuale applicata solo in presenza di una conclamata frode da parte del contribuente.

Senza considerare la problematica relativa alla mancata applicazione del favor rei con la conseguenza che a un contribuente potrebbe essere contestata l'indebita compensazione di un credito d'imposta inesistente anche se qualificabile come non spettante. ●

© RIPRODUZIONE RISERVATA