

L'inesistenza dei bonus è sostenuta dal fisco in contrasto con le norme e la giurisprudenza

Crediti d'imposta nel mirino

La prassi dell'Agenzia delle entrate è contraria alla legge

Gatti di recupero contestano l'inesistenza, perché questa qualificazione consente di emettere l'atto entro l'ottavo anno successivo all'utilizzo e di attivare l'arsenale sanzionatorio e coercitivo

DI DAVIDE MARINI

L'applicazione retroattiva della nuova definizione di credito d'imposta inesistente, introdotta dal D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87, è oggi la linea argomentativa che caratterizza gli atti di recupero notificati dall'Agenzia delle Entrate. Crediti utilizzati in compensazione, attualmente dal 2018 in poi, vengono sistematicamente qualificati come inesistenti facendo leva su una nozione normativa entrata in vigore soltanto il 1° settembre 2024.

L'operazione interpretativa ha una duplice finalità. Riaprire termini di decadenza già spirati secondo la disciplina previgente e applicare le sanzioni al cento per cento del credito utilizzato, con la probabile segnalazione penale ex art. 10-quater, comma 2, del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, al superamento della soglia dei 50 mila euro di crediti indebitamente compensati. A ciò si aggiunge l'effetto procedimentale tipico dell'atto di recupero: con la notifica scattano l'iscrizione integrale a ruolo dell'intero importo contestato, tributo, interessi e sanzioni, e l'impossibilità di utilizzare in compensazione crediti erariali o agevolativi. La scelta processuale risulta sbilanciata verso la definizione in adesione, che peraltro deve essere pagata in unica soluzione, senza possibilità di rateizzazione né di compensazione.

Il quadro previgente: due requisiti cumulativi

Per i crediti d'imposta utilizzati in compensazione anteriormente al 1° settembre 2024, la definizione di credito

inesistente è quella dettata dall'art. 13, comma 5, del D.Lgs. n. 471/1997, che richiedeva la compresenza di due requisiti: uno sostanziale (la mancanza, totale o parziale, del presupposto costitutivo del credito) e uno procedimentale (la non riscontrabilità del credito mediante i controlli automatizzati o formali ex artt. 36-bis e 36-ter del d.P.R. n. 600/1973).

Su questo impianto sono intervenute le Sezioni Unite della Corte di Cassazione con le ordinanze nn. 34419 e 34452 dell'11 dicembre 2023, chiarendo che il credito si considera inesistente solo quando ricorrano congiuntamente: (a) il credito sia frutto di artificiosa rappresentazione ovvero sia carente, in tutto o in parte, dei presupposti costitutivi previsti dalla legge; e (b) tale inesistenza non sia riscontrabile mediante i controlli automatizzati o formali della dichiarazione. La Corte ha inoltre precisato che la condizione del mancato riscontro formale ha valore oggettivo: non rileva se in concreto i controlli siano stati eseguiti, ma soltanto se, in linea di principio, l'inesistenza fosse riscontrabile attraverso di essi. È un dettaglio decisivo, perché la contestazione tipica degli atti di recupero poggia su elementi (dati del quadro RU, fatture, comunicazioni preventive, autorizzazioni dell'Agenzia all'utilizzo in compensazione) che erano nella disponibilità dell'Ufficio o direttamente richiedibili al contribuente in sede di controllo formale ex art. 36-ter del d.P.R. n. 600/1973.

La riforma del 2024

Il legislatore delegato del 2024, intervenuto a soli sei mesi dalle Sezioni Unite, ha riscritto la definizione di credito inesistente attraverso la nuova lett. g-quater) dell'art. 1, comma 1, del D.Lgs. n. 74/2000, eliminando il requisito della non riscontrabilità tramite i controlli ex artt. 36-bis e 36-ter del d.P.R. n. 600/1973. L'eliminazione del filtro procedimentale dilata l'area dell'inesistenza fino a ri-

comprendere ogni ipotesi di mancanza, anche solo parziale, del requisito oggettivo previsto dalla normativa, indipendentemente dal fatto che tale carenza emerga o meno da una verifica documentale di tipo formale. L'eccezione, l'inesistenza, con il suo arsenale sanzionatorio aggravato, tende così a diventare regola. La contestazione della non spettanza del credito d'imposta, assume portata residuale.

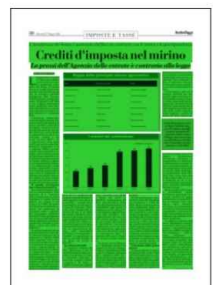
Su questa nuova definizione il legislatore delegato ha apposto un'efficacia temporale chiara: la disciplina ha effetto per le violazioni commesse dal 1° settembre 2024. Per i fatti anteriori restano applicabili la previgente formulazione del comma 5 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 e i principi delle Sezioni Unite del dicembre 2023.

Su tale spartiacque è intervenuta la Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 13508 del 2026, che ha chiarito come la nuova definizione abbia, sul piano civilistico-tributario, natura innovativa e non meramente interpretativa: si applica soltanto alle violazioni commesse dal 1° settembre 2024, mentre per i fatti anteriori e per i giudizi pendenti restano validi i principi enunciati dalle Sezioni Unite con le sentenze nn. 34419 e 34452 del 2023. L'efficacia retroattiva è riconosciuta esclusivamente in campo penale, in applicazione del favor rei sancito dall'art. 2, comma 4, del codice penale.

L'anomalia della prassi attuale

Su questo terreno si misura l'anomalia della prassi. Negli atti di recupero relativi a compensazioni anteriori al 1° settembre 2024, l'Agenzia qualifica sistematicamente come inesistenti crediti che, in base sia alla disciplina previgente sia alla giurisprudenza consolidata, presentano caratteristiche tipiche della categoria dei non spettanti. Non si discute, infatti, di operazioni simulate, di documentazione inesistente o di altri comportamenti illeciti.

Il riferimento è agli atti di



recupero notificati nei confronti di soggetti che hanno effettivamente sostenuto le spese, hanno conservato la documentazione contabile e fiscale richiesta, hanno presentato le comunicazioni preventive previste dalle norme istitutive, hanno indicato i crediti nel quadro RU della dichiarazione e hanno spesso ricevuto le relative autorizzazioni dell'Agenzia all'utilizzo in compensazione. La motivazione dell'inesistenza si fonda, invece, sul mancato rispetto, anche solo parziale, di un requisito previsto dalla normativa. La contestazione viene effettuata fino a nove anni dopo l'utilizzo del credito, in un arco temporale in cui si sono spesso stratificate posizioni di prassi limitative dell'utilizzo dell'agevolazione.

Quasi tutti gli atti di recupero attualmente elevati dall'Agenzia contestano l'inesistenza, perché solo questa qualificazione consente all'Ufficio di emettere l'atto entro l'ottavo anno successivo all'utilizzo in compensazione e di attivare l'intero arsenale sanzionatorio e coercitivo che rende il contenzioso, per il contribuente, un confronto fortemente squilibrato.

La risposta si ritrova nella stessa disposizione normativa istitutiva della nuova definizione — che non le ha attribuito alcun effetto interpretativo e retroattivo — nella recente ordinanza n. 13508/2026 della Cassazione, nei principi consolidati delle Sezioni Unite del dicembre 2023, nell'art. 3 dello Statuto del contribuente, nella giurisprudenza costituzionale ed europea sulla certezza del diritto. Eppure, sul piano della prassi amministrativa, tutti gli Uffici periferici dell'Agenzia stanno applicando retroattivamente la nuova definizione.

— © Riproduzione riservata — ■

Mapa delle principali misure agevolative

Misura	Stima utilizzi annui (€ mld)	Finalità
Credito Mezzogiorno / ZES	~ 1,9 mld € (2023, dato MEF)	Investimenti aree svantaggiate
Transizione 4.0 / 5.0	~ 6,3 mld € (2023, Allegato MEF)	Investimenti tecnologici e green
Ricerca & Sviluppo	~ 1,2 mld € (2023, dato AdE)	Innovazione e ricerca
Tax credit cinema e audiovisivo	~ 0,7 mld € (2023, dato MIC)	Produzione, distribuzione, sale
Formazione 4.0	~ 0,2 mld € (2023)	Capitale umano digitale
Settore turistico-ricettivo	~ 0,4 mld € (2023)	Riqualificazione strutture
Crediti edilizi (bonus 110%)	~ 42 mld € (2023, dato AdE)	Efficientamento e sismabonus

I numeri del contenzioso

