

*I giudici di legittimità: presupposto costitutivo e controlli automatizzati fanno la differenza*

# Crediti d'imposta con distinguo

## Scattano sanzioni diverse per inesistenza e non spettanza

Pagina a cura

DI GIUSEPPE RIPA E

ALESSANDRO LATTANZI

**U**n credito d'imposta non può essere allo stesso tempo inesistente e non spettante. Anche, e specialmente, ai fini dell'adozione delle misure cautelari. La distinzione deve essere sempre netta e va ricercata individuando l'esistenza o meno del presupposto costitutivo e la riscontrabilità attraverso i controlli automatizzati. L'individuazione come inesistenza tout court, senza opportuna distinzione, come sovente capita di leggere negli atti di recupero pur dopo aver discettato nel merito, lascia aperte le porte a un duplice sequestro preventivo del tutto inammissibile laddove riesca a emergere il principio del ne bis in idem.

Questo è quanto stabilito dalla Cassazione, terza sezione penale, con sentenza n. 7615 dello scorso 9 marzo, che si accoda al principio di diritto stabilito dalle sentenze nn. 34443, 34444 e 34445 della sezione tributaria, depositate tutte lo scorso 16 novembre 2021.

La sentenza, partendo dal ne bis in idem in ambito cautelare, ha avuto modo di rimarcare i tratti distintivi della disciplina afferente alla compensazione dei crediti d'imposta, sia sotto il profilo delle sanzioni amministrative applicabili, che dei termini accertativi, che del diverso elemento soggettivo contemplato ai commi 1 e 2 dell'art. 10-quater, dlgs 74/2000.

Ma veniamo ai fatti di causa. Un amministratore di srl utilizzava un inesistente credito di ricerca e sviluppo acquistato da una società di comodo, utilizzato poi in compensazione per complessivi 293.129,76 euro. Oltre al credito, l'acquisto comprendeva anche una serie di ulteriori prestazioni come la redazione dei modelli di pagamento F24 e la consegna della documen-

tazione contrattuale attestante l'avvenuta cessione dei crediti, così da poter essere esibita in caso di verifica.

L'indagato si vedeva comminare il sequestro preventivo emesso dal Gip presso il Tribunale di Brescia e, successivamente, per lo stesso reato anche dal Gip del Tribunale di Milano.

La difesa proponeva istanza di riesame che il Tribunale accoglieva in quanto entrambi i provvedimenti cautelari riguardavano il medesimo fatto, ossia la contestazione di cui all'art. 10-quater, dlgs 74/2000. In pratica, lo stesso fatto non poteva essere sanzionato due volte.

Il pm di Brescia proponeva ricorso in Cassazione motivando che l'idem factum non potesse essere riscontrato, in quanto la misura cautelare emessa dal Tribunale di Milano era afferente alla compensazione di crediti non spettanti di cui al primo comma, mentre quella di Brescia per il reato di indebita compensazione di crediti inesistenti, di cui al secondo comma.

Ed ecco qui che, dai fatti sopra esposti, la pronuncia degli Ermellini ha avuto modo di «abbracciare» più questioni che nel recente passato hanno creato e continuano a creare distinti e contrastanti orientamenti giurisprudenziali, soprattutto comunitari per quanto riguarda il ne bis in idem.

In particolare, i giudici del Palazzaccio hanno accolto il ricorso del pm poiché è impossibile considerare un credito inesistente ovvero non spettante allo stesso momento e la sua qualificazione deve indubbiamente essere effettuata sulla base di quanto stabilito proprio dalla Cassazione tributaria dello scorso 16 novembre.

Difatti, nel nostro ordinamento vige una differente disciplina sanzionatoria amministrativa, essendo applicabile la sanzione pari al 30% per i crediti d'imposta non spettanti (ex co. 4, art. 13, dlgs

471/1997) e quella dal 100 al 200% per i crediti d'imposta inesistenti, di cui al successivo comma 5.

Modifica questa apportata nel 2015 dal dlgs 158, il quale ha voluto confinare in tale ultimo regime sanzionatorio soltanto i crediti per cui manca in tutto o in parte il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile attraverso i controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter in tema di imposte dirette ovvero dell'54-bis per l'Iva.

La sentenza in commento, dunque, riabbraccia i dettami stabiliti dalla sezione tributaria sulla corretta qualificazione dei crediti d'imposta: un credito è inesistente se, congiuntamente, (i) manca il presupposto costitutivo, ossia quando la situazione giuridica creditoria non emerge dai dati contabili, finanziari o patrimoniali del contribuente (ii) l'inesistenza non deve essere riscontrabile attraverso controlli automatizzati o formali o dai dati in anagrafe tributaria.

Contrariamente, in assenza di uno dei due requisiti il credito deve ritenersi non spettante. Proprio tale netta distinzione sottende alla ratio accertativa, poiché la situazione non reale o non vera connotata da frodolenzia necessita di riscontri più approfonditi e, dunque, l'atto di recupero può essere emesso nel termine lungo di otto anni di cui all'art. 27, comma 16, del convertito dl n. 185/2008.

La distinzione, poi, incide anche ai fini penal-tributari, poiché se è vero che l'art. 10-quater, dlgs 74/2000 afferisce alla indebita compensazione, è anche e soprattutto vero che esso distingue nettamente le due fattispecie.

Ciò proprio in ragione della diversità dell'elemento soggettivo, giacché l'inesistenza del credito presuppone la coscienza e la volontà (dolo specifico) del contribuente di bilanciare i propri debiti verso l'Erario con una posta creditoria artifi-



ciosamente creata. Di tal ché si ricadrà nella sanzione più grave, con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni, prevista dal secondo comma. Per non parlare poi della maturazione di una eventuale ipotesi prescrittiva.

Si ricadrà nella sanzione più lieve (reclusione da sei mesi a due anni), invece, se si riuscirà a provare che il contribuente era consapevole che il credito, seppur esistente, non era utilizzabile in sede compensativa.

La sentenza è di indubbio pregio poiché rimarca e precisa la distinzione tra i crediti d'imposta inesistenti e quelli non spettanti. Distinzione che, in sede di misura cautelare, laddove non compiutamente applicata rischia di portare alla duplice sanzione per un fatto che potrebbe essere considerato diverso da due distinte Procure. Il monito giurisprudenziale è ormai chiaro e spetta all'Amministrazione finanziaria adeguarsi in sede di verifica.

Si pensi alla continua querelle sui crediti d'imposta di ricerca e sviluppo: spesso si assiste alla notifica di atti di recupero, anche oltre i termini brevi di cui all'art. 43, dpr 600/73, che ripercorrono le vicende generanti i crediti, quali l'attività effettivamente svolta, relazioni a supporto tecnico imme-

diatamente esibite in sede di verifica, ma che purtroppo si concludono, nonostante tale percorso argomentativo e confutativo, qualificando i crediti come inesistenti e inviando l'atto (rectius: la notizia criminis) alla Procura della Repubblica la quale non potrà fare altro che considerare come inesistenti ciò che invece potrebbe essere considerato come non spettante.

In altre parole, la genericità dell'atto amministrativo, alla luce della contraddizione tra petitum e causa petendi, rischia di riverberare effetti devastanti in sede penale, stante la possibilità che più procure, indagando sulla stessa fattispecie, traggano conclusioni diverse. E allora, è indubbio che la lotta all'evasione debba essere perseguita in ogni modo e con ogni mezzo lecito, ma per tale occorre concentrarsi sui concetti di fraudolenza e di altri artifici, siccome definiti dalle lett. g-bis e g-ter dell'art. 1, dlgs 74/2000; in tutti gli altri casi è opportuno che un giusto contraddittorio tra le parti in sede amministrativa, laddove si riscontrino elementi fattuali avvaloranti l'effettività (leggasi esistenza) dei crediti d'imposta, o meglio, la mancanza di atti frodati, si concluda con una contestazione di non spettanza.

— © Riproduzione riservata — ■