

Sanzioni sui tax credit a doppio regime

Riforma fiscale

Almeno cinque anni di coesistenza tra diverse definizioni di irregolarità

Il decreto delegato sulle sanzioni approvato dal Governo detta una nuova definizione di credito di imposta inesistente rispetto a quello non spettante. Sono previste due decorrenze: sotto il profilo penale, si applica subito (dalla data di entrata in vigore del

decreto) il nuovo concetto di credito inesistente e non spettante, con estensione anche per il passato, se la nuova definizione è più favorevole. Sotto il profilo tributario, la nuova classificazione si applica solo per le violazioni commesse dal 1° settembre 2024. Se si considera che le violazioni tributarie commesse fino al 2024 saranno oggetto di controllo almeno fino al 2029, il doppio regime sarà presente per almeno cinque anni e, soprattutto, in questo periodo lo stesso illecito potrà rilevare ai fini penali e non ai fini tributari, o viceversa.

Ambrosi, Iorio — a pag. 6

Crediti d'imposta irregolari con definizioni rompicapo

Riforma fiscale. Il decreto sulle sanzioni ridefinisce il confine tra importi inesistenti e non spettanti. Nuove regole valide per le violazioni fiscali commesse dal 1° settembre, con un doppio regime di 5 anni

**Laura Ambrosi
Antonio Iorio**

La versione finale del decreto delegato sulle sanzioni, approvata venerdì scorso dal Governo, detta una nuova definizione di credito di imposta inesistente rispetto a quello non spettante. Una definizione che avrà una doppia valenza – amministrativa e penale – ma anche una differente entrata in vigore, il che rischia di rendere ancora più complessa la situazione.

Entrata in vigore

Il decreto prevede due decorrenze:

- sotto il profilo penale, applicazione immediata del nuovo concetto di credito inesistente e non spettante – a partire dalla data di entrata in vigore del decreto delegato – con estensione anche per il passato, se la nuova definizione è più favorevole rispetto a quelle vigenti (favor rei);
- sotto il profilo tributario, applicazione della nuova classificazione solo per le violazioni commesse dal 1° settembre 2024.

In concreto quindi:

- i reati di indebita compensazione di crediti non spettanti o inesistenti commessi dall'entrata in vigore delle nuove norme dovranno essere valutati, anche per le violazioni commesse in passato, secondo la nuova differenziazione;

- ai fini tributari le compensazioni eseguite fino al prossimo 31 agosto saranno valutate per la non spettanza/inesistenza secondo le regole vigenti, mentre a partire dagli illeciti commessi dal 1° settembre 2024 si applicheranno le nuove disposizioni.

Cinque anni di doppio regime

Se si considera che le violazioni tributarie commesse fino al 2024 saranno oggetto di controllo almeno fino al 2029, questo doppio regime sarà di fatto presente per almeno cinque anni e, soprattutto, in questo periodo lo stesso illecito potrà rilevare ai fini penali e non ai fini tributari, o viceversa.

Queste considerazioni assumono rilevanza non solo per le varie attività difensive a fronte di accertamenti in corso e futuri, ma anche per eventuali scelte da effettuare nell'immediato. Si pensi, ad esempio, all'opportunità di riversare i crediti di imposta ricerca e sviluppo senza sanzioni e interessi che consente la non punibilità penale: le valutazioni andranno fatte per eventuali illeciti tributari tenendo presente le norme vigenti (e non quelle del decreto), mentre per il penale si dovrà far riferimento alle nuove nozioni.

I dubbi del nuovo criterio

Oltre alla diversa decorrenza, le nuove norme non consentono un'agevole

distinzione tra le due tipologie.

Certo se si fa riferimento alle frodi sinora emerse sui bonus edilizi (basate spesso sulla totale falsità documentale e su operazioni mai eseguite), non vi è dubbio che si tratta di crediti inesistenti. Ma se si guarda alle più frequenti contestazioni mosse sul bonus ricerca e sviluppo (assenza dell'innovazione assoluta per inosservanza dei requisiti del manuale di Frascati) o se si ipotizzano contestazioni sui bonus edilizi differenti da situazioni palesemente fraudolente, anche con le nuove definizioni non sarà così facile comprendere se un credito indebitamente compensato è inesistente o non spettante.

Basti pensare che, secondo la nuova previsione, sono inesistenti – tra l'altro – i crediti mancanti, in tutto o in parte, dei requisiti oggettivi o soggettivi. Mentre sono non spettanti i crediti che, pur in presenza di tali requi-



siti, sono fondati su fatti non rientranti nella disciplina attribuita del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito (si veda anche la scheda a fianco). È evidente che la linea di demarcazione in concreto non è così netta.

Le conseguenze non sono banali. Per i crediti non spettanti attualmente vi è una sanzione tributaria del 30% che con il decreto scenderà al 25%, ai fini penali vi è invece la reclusione da sei mesi a due anni. Se il credito è inesistente la sanzione tributaria è attualmente dal 100% al 200% (che in futuro si ridurrà al 70%), mentre ai fini penali vi è la reclusione da 18 mesi a sei anni senza possibilità di beneficiare di cause di non punibilità restituendo quanto preteso.

I termini di decadenza per l'accertamento dei crediti non spettanti maturano entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello del loro utilizzo, per quelli inesistenti, invece, entro l'ottavo anno.

Da ultimo, con le modifiche apportate al Dl 39/2024, il Fisco non ha alcun obbligo di svolgere il contraddittorio preventivo per i crediti inesistenti ma solo per quelli non spettanti.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Tre mesi tra l'ok preliminare e il via libera finale

DS6901

DS6901

Tra i decreti varati finora, solo quello sui giochi ha richiesto più tempo di quello sulle sanzioni (136 giorni tra l'ok iniziale e l'entrata in vigore contro i 93 giorni - riferiti al via libera definitivo - del decreto sulle

penalità tributarie). Dopo il primo ok in Cdm il 21 febbraio, il testo è stato assegnato alle Camere il 15 marzo. Le commissioni di Montecitorio si sono espresse il 10 aprile, entro i 30 giorni fissati dalla delega. Al

Senato, invece, le commissioni Giustizia e Finanze sono andate ai supplementari esprimendosi, con osservazioni, il 30 aprile. Osservazioni poi recepite nel testo varato dal Cdm venerdì scorso.

Le nuove nozioni

Crediti d'imposta inesistenti

Secondo la nuova definizione contenuta nel decreto delegato sulle sanzioni approvato in via definitiva venerdì scorso dal Consiglio dei ministri dopo i pareri parlamentari, rientrano tra i «crediti inesistenti» due diverse categorie di crediti d'imposta:

- 1 i crediti per i quali **mancono**, in tutto o in parte, i **requisiti oggettivi o soggettivi** specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento;
- 2 i crediti per i quali i requisiti oggettivi e soggettivi di cui al numero 1) sono oggetto di **rappresentazioni fraudolente**, attuate con **documenti** materialmente o ideologicamente **falsi**, **simulazioni o artifici**

Crediti d'imposta non spettanti

In base al decreto delegato sono «non spettanti»:

- 1 i crediti fruiti in **violazione delle modalità di utilizzo** previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella stabilita dalle norme di riferimento;
- 2 i crediti che, pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento, sono **fondati su fatti non rientranti nella disciplina** attribuita del credito per **difetto di ulteriori elementi o particolari qualità** richiesti ai fini del riconoscimento del credito;
- 3 i crediti utilizzati in **difetto dei prescritti adempimenti** amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza

