

Con il nuovo testo normativo confermate le misure delle sanzioni e modificate le definizioni

# Ridefiniti i crediti d'imposta

## Previste più tipologie distinte tra non spettanti e inesistenti

**Per quando concerne le sanzioni vere e proprie, in ambito penale, i commi 1 e 2 dell'art. 10-quater non subiranno modifiche, rimanendo ferme la soglia di punibilità (euro 50.000) e la pena prevista**

Pagina a cura

DI GIUSEPPE RIPA

E ALESSANDRO LATTANZI

**C**hiuso il cerchio sui crediti d'imposta. Dopo la fase accertativa e riscossiva, arrivano ora le nuove definizioni e misure sanzionatorie previste dalla nuova bozza del decreto legislativo recante la revisione del sistema sanzionatorio tributario, con cui si distinguono due ipotesi di crediti inesistenti e tre per quelli non spettanti. Confermate le misure delle sanzioni, mentre vengono modificate le definizioni, che appaiono più chiare rispetto alla precedente versione approvata dal Cdm lo scorso 21 febbraio; definizioni che però, come si dirà, rischiano di prestare il fianco ad alcune problematiche interpretative.

Andando con ordine, la modifica rispetto alla precedente versione si è resa necessaria a seguito delle critiche avanzate dalla dottrina e dagli addetti ai lavori e, poi, confermate dalle commissioni parlamentari, in quanto la demarcazione tra crediti inesistenti e non spettanti risultava ancora poco chiara rispetto, invece, a quanto espressamente previsto dall'art. 20, co. 1, lett. a), n. 5) della legge n. 111/2023.

La bozza dispone ora che l'articolo 13, dlgs 471/1997 prevederà soltanto le misure sanzionatorie, rimanendo all'ambito penale per le definizioni; difatti, è

alle lett. g-quater e g-quinquies, art. 1, co. 1 del dlgs n. 74/2000 che occorrerà rifarsi.

**Le nuove definizioni.** In particolare, la lett. g-quater fornisce due diverse definizioni di crediti inesistenti:

- quelli per cui mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi e soggetti specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento;

- quelli per cui i requisiti oggettivi e soggettivi di cui al precedente n. 1) sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici.

Sono, invece, non spettanti, ai sensi della lettera g-quinquies quelli:

- 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;

- per cui, pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento, sono fondati su fatti non rientranti nella disciplina tributiva del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito;

- utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza.

È chiaro che le definizioni appaiono certamente più chiare rispetto alla precedente versione del decreto; tuttavia, la fattispecie indicata al n. 1 dei crediti inesistenti e la n. 2 dei crediti non spettanti rischiano di sovrapporsi, rendendo poco nitida la demarcazione, lasciando ampia interpretazione in ambito accertativo.

Difatti, si pensi ai crediti di natura agevolativa,

ad esempio alla ricerca e sviluppo, ai beni strumentali nuovi 4.0, alla formazione 4.0 ecc., la mancanza del presupposto oggettivo (ad esempio: l'innovatività nella R&S), in ottica "restrittiva" potrebbe essere considerata mancante in tutto o in parte e, quindi, qualificante il credito compensato come inesistente, ancorché il progetto sia però stato concretamente realizzato; fattispecie questa non dissimile dall'attuale modus operandi utilizzato da diversi uffici territoriali dell'Agenzia delle entrate per qualificare, appunto, i crediti come inesistenti.

Di contra, con una interpretazione più "soft", potrebbe essere considerata come elemento non rientrante nella disciplina tributiva per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità, portando il credito ad essere non spettante.

La linea di demarcazione, quindi, in tali casistiche rischia di essere più labile che mai.

**Sanzioni amministrative, penali e causa di non punibilità.** Resta immutata rispetto alla precedente versione del decreto la causa di non punibilità dei soli crediti non spettanti, prevista dalla nuova lett. 2-bis, dell'art. 10-quater; in particolare, questa sarà esclusa 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.

Quanto alle sanzioni vere e proprie, invece, in ambito penale, i commi 1 e 2 dell'art. 10-quater non subiranno modifiche, rimanendo ferme la soglia di punibilità (euro 50.000) e la pena prevista (da sei mesi a due anni per i crediti non spettanti e da un anno e mezzo a sei anni per i crediti inesistenti).



In ambito amministrativo, invece, i commi 4 e 5 dell'art. 13, dlgs n. 471/1997 vengono integralmente riformati, vedendo aggiunti anche i commi 4-bis e 4-ter.

In sostanza:

- il comma 4 è ora confinato a rimandare alle già citate lett. g-quater e g-quinquies per le opportune definizioni;

- il nuovo comma 4bis prevede la sanzione del 25 per cento per la compensazione di crediti non spettanti, anche per quelli per cui l'utilizzo sia stato effettuato in difetto degli adempimenti amministrativi non previsti a pena di decadenza e le relative violazioni non siano state rimosse nei termini previsti dal successivo co. 4-ter;

- il nuovo comma 4ter prevede la sanzione fissa di 250 euro per i crediti siccome definiti dal secondo periodo del comma 4-bis, purché siano rispettate congiuntamente due condizioni: a) l'adempimento non sia previsto a pena di decadenza, b) la violazione sia rimossa entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi

relativa all'anno di commissione della violazione, ovvero, in assenza di una dichiarazione da presentare, entro un anno dalla commissione della violazione medesima;

- il comma 5 dispone la sanzione del 70 per cento del credito inesistente compensato, limitatamente alla tipologia di credito rientrante nel punto n. 1) della lettera quater;

- il nuovo comma 5bis, invece, prevederà l'aumento dalla metà al doppio di quanto previsto dal comma 5 (dal 105% al 140%) per le sole ipotesi connotate da frode.

Viene quindi risollevato il principio di proporzionalità tra offesa e sanzione, poiché da un lato vengono ridotte le sanzioni per quei casi in cui, citando la Corte costituzionale (sent. n. 46/2023) queste tendono a divenire draconiane quando colpiscono contribuenti che non avevano intenti frodati e, dall'altro lato, vengono comunque adeguatamente sanzionate quelle casistiche in cui, invece, la frode era proprio il presupposto originario.

**Entrata in vigore.**  
L'entrata in vigore scinde

l'ambito penale da quello amministrativo, come nella precedente versione poiché, per il primo, questa è prevista dal giorno successivo a quello di pubblicazione in *Gazzetta Ufficiale* del decreto, mentre le disposizioni riguardanti l'ambito amministrativo si applicheranno alle violazioni commesse dal 1° settembre 2024.

In sostanza, niente favori per l'ambito amministrativo, con logica conseguenza che per la nuova fase accertativa prevista dall'art. 38-bis, dpr 600/73, iniziata lo scorso 30 aprile, fino al 31 agosto varranno le "vecchie" definizioni di crediti inesistenti e non spettanti, siccome precisate poi dalle Sezioni Unite dell'11 dicembre 2023.

In ultimo, per una ragione logico-sistematica e di coordinamento normativo, potrebbe rendersi necessaria una modifica alla lett. c) del predetto art. 38-bis, al fine di evitare interpretazioni fuorvianti, attraverso la modifica del richiamo ai commi 4 e 5 dell'art. 13, dlgs 471/97, in luogo delle nuove lett. g-quater e g-quinquies.

— © Riproduzione riservata — ■

## Le nuove definizioni

<b>Crediti inesistenti</b> ex art. 1, co. 1, lett. g-quater, dlgs 74/2000	<ol style="list-style-type: none"><li>1. I crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento</li><li>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</li></ol>
<b>Crediti non spettanti</b> ex art. 1, co. 1, lett. g-quinquies, dlgs 74/2000	<ol style="list-style-type: none"><li>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</li><li>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 attributiva del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito</li><li>3. I crediti utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza</li></ol>