

SANZIONI/Ai fini definitivi attesa l'entrata in vigore del decreto con le misure al via dall'1/9

Crediti inesistenti in slalom

Adesione e definizione agevolata strade già percorribili

DI DUILIO LIBURDI
E MASSIMILIANO SIRONI

Slalom tra regole e sanzioni diverse per i crediti inesistenti o non spettanti: la definizione agevolata e la procedura di accertamento con adesione per le contestazioni di specie sono ipotesi già operative, mentre ai fini definitivi si attende l'entrata in vigore del decreto di riforma sulle sanzioni contenente anche le nuove misure sanzionatorie che opereranno però per le violazioni commesse dal 1 settembre 2024. Inoltre, per i crediti inesistenti non sarà attivabile il contraddittorio preventivo alla luce della legge di conversione del dl 39 del 2024. Il ruolo centrale nei controlli, in ogni caso, non sarà più la dichiarazione ma il modello F24 nel quale vengono espone le compensazioni. Il tema legato alla definizione di crediti di imposta inesistenti o non spettanti è, come noto, estremamente dibattuto soprattutto in ragione di una formulazione normativa quale quella dell'art. 13 del dlgs 471 del 1997 oggi in vigore che non appare idonea a cogliere l'essenza del problema e disciplinando, di fatto, delle ipotesi di complessa applicazione pratica. Tenendo conto anche della evoluzione della giurisprudenza in materia. La questione è stata dunque oggetto di diversi interventi in differenti provvedimenti della riforma tributaria che, pur con l'obiettivo di armonizzare il sistema, vanno affrontati in modo analitico in ragione delle differenze in termini di applicazione delle nuove disposizioni sia come entrata in vigore che come definizioni che, infine, come misure sanzionatorie.

La situazione attuale. Laddove si immagini una contestazione formulata dall'agenzia delle entrate al fine di recuperare crediti che l'agenzia stessa ritiene non spettanti ovvero inesistenti la situazione sarebbe la seguente:

- le definizioni in vigore per delineare quali sono i crediti inesistenti e non spettanti sono quelle dell'articolo 13 del dlgs 471 del 1997 non interessate ad oggi dalla riforma delle sanzioni recentemente approvata;

- le sanzioni applicabili sono quindi quelle attualmente in vi-

gore e, dunque, da una a due volte l'ammontare del credito inesistente mentre la sanzione per il credito non spettante è del 30 per cento dell'ammontare del credito;

- da un punto di vista procedimentale, però, operano le disposizioni di cui all'articolo 38 bis del dpr n. 600 del 1973 nonché quanto previsto, in generale, dal dlgs n. 13 del 2024 e dunque, in relazione alle contestazioni sui crediti inesistenti o non spettanti contenute negli atti di recupero (che ad oggi dovrebbero essere preceduti dallo schema di atto salvo quanto verrà approfondito oltre), sono già applicabili:

a) la possibilità di richiedere la definizione agevolata delle sanzioni;

b) instaurare la procedura di accertamento con adesione.

E' evidente che, al momento, le fattispecie innovative appaiono quelle procedurali ma non quelle di natura sostanziale sulla misura delle sanzioni né di riforma delle definizioni sulla inesistenza o non spettanza del credito.

La legge di conversione del dl 39/2024. Nel momento in cui entrerà in vigore la legge di conversione del dl n. 39 del 2024 diverrà anche pienamente operativa quella che è stata definita nel testo la disposizione interpretativa in materia di contraddittorio preventivo di cui all'art. 6 bis della legge 212 del 2000, vale a dire l'esclusione dall'ambito del contraddittorio stesso, degli atti di recupero in materia di crediti inesistenti. Essa non sta a significare che al momento di avvio dei controlli e dunque prima della notifica dell'atto di recupero il contribuente non potrà comunque dimostrare la bontà del suo comportamento. Si immagini, ad esempio, la documentazione che deve essere prodotta in risposta ad un questionario. Fatta salva, inoltre, la possibilità di richiedere l'accertamento con adesione successivamente alla notifica dell'atto di recupero. La norma in tema di contraddittorio preventivo dovrebbe invece operare pienamente per le fattispecie relative a crediti non spettanti a meno che, si ritiene, detta violazione non emerga dalla liquidazione o dal controllo formale della dichiarazione.

L'entrata in vigore della riforma delle sanzioni. Il testo riscrive la nozione di crediti non spettanti ovvero inesistenti fissando, nel contempo, le nuove misure sanzionatorie. Sulla prima questione si può affermare una sorta di entrata in vigore di fatto immediata delle nuove disposizioni sulla base, dunque, dei nuovi presupposti. Che, nella sostanza, appaiono tratti da quanto previsto, ad esempio, dalle disposizioni in materia di sanatoria per il riversamento di crediti di imposta ricerca e sviluppo di cui al dl 146 del 2021. Naturalmente, il tema si sposterà sul pieno rispetto dei termini di decadenza nelle contestazioni considerando che, sulla base del nuovo articolo 38 bis del dpr 600/1973 si fissa il principio del termine ordinario di accertamento per i crediti non spettanti ed un termine più ampio per i crediti inesistenti (31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo). Pertanto, verranno meno i principi definitivi attualmente previsti dall'articolo 13 del dlgs 471/1997. Si avrà dunque un "mix" di norme in relazione a quelle violazioni commesse sino al 31 agosto 2024: e cioè una definizione della fattispecie "nuova" e l'applicazione della sanzione "vecchia". Con una procedura che, evidentemente, ormai è operativa da qualche tempo.

Le violazioni commesse dopo il 1 settembre 2024. Soltanto con la piena entrata in vigore delle nuove disposizioni in materia di sanzioni, il quadro complessivo si assesterà. Infatti per le violazioni commesse a far data dal 1 settembre 2024 entreranno in vigore le nuove misure sanzionatorie che sono:

- per i crediti inesistenti la sanzione del 70%

- per i crediti non spettanti la sanzione del 25%.

Solo a partire da quella data, dunque, il quadro complessivo sarà perfezionato ma, prima di quel momento, andrà fatta particolare attenzione alla diversa tempistica di entrata in vigore delle disposizioni. Certamente, sino alla completa attuazione della riforma la gestione delle questioni operative potrebbe per nulla semplice tenendo anche in considerazione che, come è del tutto presumibile, l'elemento principale di controllo da



parte dell'agenzia delle entrate diverrà il modello di pagamento F24. Ciò in ragione del fatto che, per effetto delle nuove disposizioni definitive in materia di crediti, il ruolo della dichiarazione potrebbe essere sempre meno rilevante e rappresentare un elemento successivo al riscontro, in prima battuta, del modello di versamento.

— © Riproduzione riservata — ■



Per i crediti inesistenti non sarà attivabile il contraddittorio preventivo alla luce del dl 39/2024