

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 requisiti, 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 (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