

# Norme & Tributi

**Terzo settore**  
Pronte le regole sull'invio dei dati per il 730 precompilato

Il Dm Economia del 3 febbraio fissa le regole per l'invio dei dati sulle erogazioni liberali da parte del Terzo settore.  
[ntplusfisco.ilsole24ore.com](http://ntplusfisco.ilsole24ore.com)

**Agevolazioni**  
Start up e Pmi innovative, in Gazzetta il decreto

Publicato in Gazzetta ufficiale (n. 38 del 15 febbraio) il decreto Mise che attiva il bonus fiscale del 50% per chi investe in start up e Pmi innovative (si veda Il Sole 24 Ore del 13 febbraio).



## Crediti d'imposta, uso indebito a rischio reato anche per i privati

**CONTROLLI**

L'uso di quelli inesistenti oltre 50mila euro può far scattare la reclusione

Conseguenze gravi se l'inesistenza è contestata dai verificatori ai fini fiscali

**Laura Ambrosi**  
**Antonio Iorio**

L'indebita compensazione di un credito di imposta può avere ripercussioni anche sotto il profilo penale e in considerazione della più recente normativa sui numerosi incentivi attribuiti proprio attraverso lo strumento del credito, è verosimile che in futuro la problematica possa interessare non soltanto le imprese ma anche i privati.

Sotto il profilo tributario, come evidenziato anche nel principio interpretativo pubblicato sul Sole 24 Ore dell'8 febbraio 2021, le modalità di qualificazione del credito (non spettante o inesistente) non sono irrilevanti e comportano conseguenze sotto diversi aspetti: sanzione, iscrizione a ruolo straordinaria ecc. A ciò va aggiunto che in presenza di indebita compensazioni superiori a 50mila euro, l'illecito è penalmente rilevante, e anche sotto il profilo penale (dal 22 ottobre 2015, entrata in vigore di alcune modifiche al regime penale tributario) la differenza tra credito non spettante e inesistente è assolutamente rilevante. Basti pensare che:

- a) per la compensazione di credito non spettante si rischia la reclusione da sei mesi a due anni, mentre per i crediti inesistenti la sanzione è da diciotto mesi a sei anni di reclusione;
- b) solo per il reato relativo ai crediti non spettanti è prevista la non punibilità se, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario, comprese sanzioni e interessi, sia estinto mediante integrale pagamento del dovuto.

In concreto, al termine del controllo fiscale, in presenza di contestazioni di crediti indebitamente compensati superiori ai predetti 50mila euro, i verificatori inoltrano notizia di reato alla competente Procura. Tuttavia nella

individuazione della fattispecie penale i verificatori (e spesso anche i giudici) fanno riferimento alla classificazione prevista ai fini tributari come interpretata dai funzionari (si veda l'articolo in basso). Così ritengono non spettante il credito la cui indebita fruizione sia individuabile attraverso la liquidazione della dichiarazione ovvero il controllo formale, mentre ritengono sussistente l'inesistenza negli altri casi.

Fermo restando la discutibile correttezza di una simile qualificazione ai fini delle irrogazioni delle sanzioni tributarie, è evidente che sotto il profilo penale tale differenziazione non possa essere in ogni caso automaticamente mutuata. Ciò proprio in ragione delle specifiche caratteristiche dell'illecito penale.

Il delitto di compensazione di credito inesistente presuppone infatti il dolo (cioè coscienza e volontà) di commettere una simile condotta, ma limitandosi a mutare la definizione dalla norma fiscale (peraltro reinterpretata in modo discutibile) incredibilmente rischiano di essere perseguiti penalmente, e in modo decisamente grave (reclusione da 18 mesi a 6 anni), tutte le contestazioni non individuabili con la liquidazione/controllo formale. Si pensi, ad esempio, ai casi in cui, in sede di controlli in azienda per il credito di imposta ricerca e sviluppo, non venga contestata l'effettuazione dell'investimento (non si è in presenza quindi di alcuna condotta consapevolmente fraudolenta) ma la tipologia della spesa ritenuta dai verificatori non beneficiabile per le più svariate questioni tecniche. L'interessato si trova ad affrontare un procedimento penale per aver indebitamente compensato il credito ritenuto (secondo i verificatori ai fini fiscali) inesistente, nonostante si sia in genere preventivamente rivolto per tali investimenti a società specializzate e a professionisti che hanno rilasciato perizie e attestazioni.

Questa vicenda, già ora particolarmente grave, rischia di diffondersi ulteriormente nei prossimi anni (in presenza dei requisiti previsti dalla norma penale) in conseguenza della diffusione dei crediti di imposta anche ai privati e dei prevedibili controlli che verranno svolti al riguardo.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**IL CONVEGNO DE L'ESPERTO RISPONDE**



**L'INIZIATIVA**  
Possibile rivedere Telefisco 2021 e ottenere i crediti formativi

Telefisco non si è chiuso con la diretta del 28 gennaio, ma continua anche dopo questa data. Vediamo come.

**Telefisco Plus**  
È ora possibile avere nuovamente accesso alla

visione di Telefisco in differita, con le relazioni presentate giovedì 28 gennaio, e ottenere i crediti formativi. L'accesso a «Telefisco Plus» è possibile a 19,99 euro per gli abbonati al quotidiano e a 29,99 per gli altri partecipanti. Ma l'acquisto di «Telefisco Plus» consente di seguire anche sei relazioni aggiuntive con crediti formativi extra per commercialisti, consulenti del lavoro e notai.

**Telefisco Advanced**  
Formazione e aggiornamento proseguono fino a dicembre con «Telefisco Advanced». A 59,99 euro sono disponibili tutti i contenuti e i servizi di «Telefisco Plus» e, in più, per esempio, otto webinar con gli esperti di Telefisco, da marzo

alla fine del 2021, su adempimenti e novità dell'anno.

**Nuova chance in caso di problemi tecnici**  
La partecipazione massiccia all'evento, in alcuni casi, ha determinato rallentamenti nella connessione. Dal 3 febbraio è possibile accedere alla differita di Telefisco, riprendendo eventualmente la visione da dove lasciata e completare così il percorso formativo. L'iscritto può rivedere tutto l'evento, o singole parti-relazioni, senza momenti di controllo. Per questi utenti sarà possibile accedere al questionario e stampare l'attestato per i crediti formativi fino al 28 febbraio.

**IL PRINCIPIO DI INTERPRETAZIONE**



**Il contesto**  
Sul Sole 24 Ore dell'8 febbraio scorso è stato pubblicato il principio di interpretazione sul trattamento dei crediti d'imposta inesistenti e non spettanti la cui disciplina sanzionatoria rappresenta da tempo un elemento di criticità della normativa tributaria, sia sotto il profilo sistematico sia dal lato della sua concreta rilevanza per gli operatori. Nonostante il discrimine tra le due categorie di

crediti risulti ora meglio delineato dalla revisione del regime sanzionatorio introdotta, dal 1° gennaio 2016 con il Dlgs 158/2015, si registrano tuttora orientamenti di prassi e di giurisprudenza non conformi rispetto alla normativa di riferimento. Da qui la necessità di fare il punto della situazione, partendo dalla ricostruzione dei termini della questione, per giungere, infine, alla soluzione più rispondente alla corretta esegesi della norma.

**Principio di interpretazione n. 1**  
**Accertamento e riscossione: il trattamento sanzionatorio dei crediti inesistenti e non spettanti**  
Ai sensi dell'articolo 13, comma 5, del Dlgs 471/1997, affinché si configuri la previsione sanzionatoria relativa alla compensazione di crediti inesistenti occorre la coesistenza di due requisiti: i) deve risultare mancante, in tutto

o in parte, il presupposto costitutivo del credito; ii) la violazione non deve rientrare nell'ambito oggettivo delle liquidazioni e dei controlli formali di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del Dpr 600/1973 nonché dell'articolo 54 bis del Dpr 633/1972. L'ipotesi ricorre, ad esempio, quando il contribuente simula il sostenimento di spese per ricerca e sviluppo, avvalendosi di documentazione falsa, ancorché il credito sia stato indicato in dichiarazione. La fattispecie di credito inesistente non si realizza, invece, in presenza di uno soltanto dei requisiti individuati dalla norma.

*Il Comitato tecnico scientifico del Modulo che ha redatto il principio: Dario Deotto (direzio scientifica), Massimo Basiliavacca, Alessandro Borgoglio, Andrea Carinci, Marco Caramorosa, Luigi Lovecchio, Lorenzo Pegorin e Gian Paolo Ranocchi*

**LA GIURISPRUDENZA**

## Inesistenti o non spettanti? La parola alla Cassazione

Un'ordinanza interlocutoria ha rimesso la questione alla sezione tributaria

**Dario Deotto**  
**Luigi Lovecchio**

La distinzione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti «non sembra non avere fondamento giuridico» avendo la norma «distinto due diverse categorie di crediti indebitamente compensati». Pertanto, la sesta sezione della Corte di cassazione, con l'ordinanza interlocutoria 29717/2020, ha rimesso la soluzione della vicenda contenziosa all'esame della sezione tributaria.

In proposito, si ricorda che la sezione tributaria della Corte, con l'ordinanza 24093/2020, aveva al contrario affermato che la distinzione tra crediti non spettanti e inesistenti appariva «priva di fondamento logico-giuridico». Di

conseguenza, in tutti i casi in cui riscontrava l'utilizzo in compensazione di un credito d'imposta che difettava di uno o più degli elementi costitutivi, occorreva applicare – secondo la Cassazione – sempre e comunque l'articolo 27 del Dl 185/2008, che prevedeva la sanzione edittale dal 100% al 200% e il maggior termine decadenza del 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo.

Va rilevato che la suddetta ordinanza 24093/2020 si era formata in vigenza della legislazione precedente l'entrata in vigore della revisione dell'articolo 13 del Dlgs 471/1997, avvenuta a decorrere dal 1° gennaio 2016. Per effetto dell'attuale comma 5 del suddetto articolo 13, la nozione di credito inesistente (con sanzione dal 100 al 200 per cento) richiede la necessaria compresenza di due condizioni: a) la mancanza in tutto o in parte del presupposto costitutivo del credito e b) la non riscontrabilità di tale

irregolarità in sede di controlli automatizzati. Ne consegue che in tutti i casi in cui la violazione risulta suscettibile di essere riscontrata dalla mera visione della documentazione esibita dal contribuente in sede di invito rivolto ai sensi dell'articolo 36 ter del Dpr 600/1973, la sanzione irrogabile sarà quella del 30% e i termini di decadenza saranno quelli ordinari. Ciò, a prescindere dal fatto che in concreto la contestazione sia avvenuta in tale sede oppure in occasione di un accertamento vero e proprio. Per poter ravvisare il credito inesistente occorre dunque una attività frodatrice del contribuente che si sia risolta, ad esempio, nella falsificazione dei documenti di supporto.

A ben vedere, anche il contribuente che paradossalmente si «inventa» un credito d'imposta che indica in dichiarazione, pur nella totale mancanza di documentazione di supporto, realizza un comportamento oggettiva-

mente non connotato da grave pericolosità fiscale, se e in quanto suscettibile di essere facilmente rivelato in sede di controllo formale ex articolo 36-ter del Dpr 600/1973. Sicché in questo caso non potrà che essere irrogata la sanzione del 30 per cento del credito utilizzato. Le medesime considerazioni non valgono, invece, come sopra rilevato, con riferimento al contribuente che, ad esempio, simula il sostenimento di spese per ricerca e sviluppo, avvalendosi di documentazione falsa, ancorché il credito sia stato indicato in dichiarazione. Questo perché tale indagine risulta oggettivamente estranea all'ambito di operatività dell'attività relativa ai controlli formali di cui all'articolo 36-ter.

L'ordinanza 29717/2020 della Suprema Corte riconosce finalmente, dunque, la rilevanza della modifica del 2016, così rimettendo in discussione i precedenti in termini.

Per le ragioni sopra esposte,

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**RISOLUZIONE 10/E**

## Avvisi bonari, i codici per restituire i tax credit

Il modello F24 si arricchisce di nuovi codici. Con la risoluzione 10/E del 16 febbraio 2021, l'agenzia delle Entrate ha infatti istituito nuovi codici tributo per versare le somme dovute a seguito delle comunicazioni di irregolarità, cosiddetti avvisi bonari, di cui all'articolo 36-bis del Dpr 600/1973. Dal tax credit per l'adeguamento o l'acquisto dei registratori telematici per memorizzazione e invio dei corrispettivi elettronici a quello per la formazione «4.0» sono diverse le agevolazioni per cui si definiscono i codici per la restituzione.

Con i nuovi codici si potranno restituire crediti d'imposta non spettanti, più sanzioni e interessi, nei casi in cui il contribuente, destinatario della comunicazione di irregolarità, intenda versare solo una quota dell'importo complessivamente chiesto. In questo caso, va compilato un modello F24 nel quale i codici sono riportati nella sezione «Erario», esclusivamente in corrispondenza delle somme indicate nella colonna «importi a debito versati», indicando anche, nei campi specificamente denominati, il codice atto e l'anno di riferimento (nella forma «AAAA») reperibili nella comunicazione di irregolarità.

— **Angelo Busani**  
— **Tonino Morina**  
La versione integrale dell'articolo [ntplusfisco.ilsole24ore.com](http://ntplusfisco.ilsole24ore.com)

