

## La compensazione con crediti di imposta inesistenti o non spettanti dopo il D.Lgs. n. 87/2024\*

**Sommario:** 1. Premessa – 2. Le nozioni di credito di imposta inesistente o non spettante nella giurisprudenza – 3. Gli interventi del D.Lgs. n. 87/2024 – 4. Le definizioni di crediti inesistenti e crediti non spettanti – 5. Le criticità nella gestione dei crediti di imposta – 6. L’esigenza di certezza per le imprese – 7. Proposte

### 1. Premessa

La legge delega per la riforma fiscale n. 111/2023, all’art. 20, indica principi e criteri direttivi per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale, ispirati, tra gli altri, all’obiettivo generale di riportarlo a maggiore coerenza con il principio della “proporzionalità”, rivedendo verso il basso le sanzioni di livello eccessivo, che indubbiamente si configuravano come “afflittive” (con ovvie e inevitabili conseguenze sul principio del “*ne bis in idem*”). A tali principi e criteri è stata data attuazione con il D.Lgs. n. 87/2024.

Nel presente documento si affronta in particolare la questione delle nozioni di “crediti di imposta inesistenti” e di “crediti di imposta non spettanti” introdotte rispettivamente con le lettere g-quater) e g-quinquies) dell’art. 1, comma 1 del D.Lgs. n. 74/2000 dall’art. 1, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 87/2024.

La distinzione, come è noto, rileva per l’applicazione sia delle sanzioni amministrative di cui all’art. 13, comma 4 e segg. del D.Lgs. n. 471/1997, sia delle sanzioni penali, a suo tempo introdotte nell’art. 10-quater del D.Lgs. n. 74/2000 dal D.L. n. 223/2006, per i casi di indebita compensazione con crediti di imposta.

Il D.Lgs. 87/2024 è intervenuto sulla materia in attuazione di una specifica previsione della legge-delega per la riforma tributaria che ha chiesto al Governo di “*introdurre, in conformità agli orientamenti giurisprudenziali, una più rigorosa distinzione normativa anche sanzionatoria tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti*” (art. 20, comma 1, lett. a) n. 5 della L. n. 111/2023).

Occorre rammentare che il problema dei crediti d’imposta fruiti indebitamente non è certamente di oggi, ma risale indietro di oltre due decenni, da quando è stato istituito, alla fine del secolo scorso, il sistema di compensazione tramite modello F24 con l’art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997.

Tale norma è stata introdotta per superare il sistema allora in essere che – prevedendo la compensazione limitatamente ai debiti e ai crediti relativi alla medesima imposta (c.d. “compensazione verticale”) – obbligava il contribuente che avesse vantato un credito verso l’erario a versare comunque i tributi diversi da quelli originanti tale credito per poi attendere, normalmente a lungo, il rimborso del credito. Situazione solo in parte mitigata dalla successiva

---

\*Questo documento è stato predisposto da un gruppo di lavoro coordinato da Giovanni Carpenzano, cui hanno contribuito Vieri Ceriani, Annibale Dodero, Valeria Mastroiacovo, Fabrizio Molteni, Chiara Todini, Franco Vernassa, Laura Zaccaria.

previsione per cui la compensazione poteva essere attuata anche con riguardo ad altri tributi purché appartenenti alla medesima tipologia e di pertinenza della medesima controparte pubblica.

Con il citato art. 17 è stata introdotta una nuova modalità di estinzione dell'obbligazione tributaria, pure denominata "compensazione", applicabile anche ai crediti e debiti relativi a tributi (e contributi) di diversa natura e di pertinenza di diverse controparti pubbliche, sebbene non in via generalizzata ma con un approccio casistico rappresentato dalla elencazione contenuta nel comma 2 dell'art. 17 (c.d. "compensazione orizzontale"). Vero è che tale "*numerus clausus*" è stato via via ampliato sino ad arrivare alla introduzione, nello stesso comma 2, della lett. h-ter) che "delega" al Ministro delle Finanze di individuare, con apposito decreto, altre fattispecie in cui la compensazione è ammessa.

Ma ben presto si è assistito all'attribuzione di crediti di imposta, compensabili in F24, previsti da norme *ad hoc* con finalità sovvenzionali.

Tali ultimi crediti d'imposta, pur fruibili in compensazione di tributi e contributi obbligatori, non hanno nulla a che vedere con il rapporto fiscale in senso stretto: sono in realtà sussidi erogati dallo Stato che, anziché essere corrisposti tramite mandati di pagamento dei competenti dicasteri, sono fruibili attraverso compensazioni finanziarie con debiti verso lo Stato o altri enti pubblici per imposte e contributi previdenziali. La semplificazione amministrativa per i centri di spesa è evidente, ma è altrettanto evidente che è mancata, da sempre, la predisposizione di adeguati controlli di merito sulla spettanza di questi sussidi.

## **2. Le nozioni di credito di imposta inesistente o non spettante nella giurisprudenza**

Come già accennato, l'art. 20, comma 1, lett. a) n. 5 della L. n. 111/2023 ha delegato il Governo a "*introdurre, in conformità agli orientamenti giurisprudenziali, una più rigorosa distinzione normativa anche sanzionatoria tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti*" (enfasi nostra).

Compito non agevole in quanto nella giurisprudenza della Corte di Cassazione può registrarsi un certo disallineamento tra gli orientamenti espressi sul tema in materia penale e in materia civilistica<sup>1</sup>.

In effetti, prima dell'intervento operato con il D.Lgs. n. 87/2024, la normativa offriva il destro a diverse interpretazioni. Infatti:

- a) in materia di sanzioni penali, il D.Lgs. n. 74/2000, pur prevedendo le fattispecie criminose di cui al citato art. 10-quater, non conteneva alcuna nozione di credito "inesistente" e "non spettante";
- b) in materia di sanzioni amministrative, invece, l'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 – come modificato dal medesimo D.Lgs. n. 158/2015 che pure era intervenuto sull'art. 10-quater – definiva le ipotesi di credito "non spettante" al comma 4 ("*Nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti si applica, salva*");

---

<sup>1</sup> Sul tema si veda, più diffusamente, M.C. Mastrantonio, *Indebita compensazione: la non perfetta coincidenza delle nozioni di inesistenza e non spettanza del credito nella giurisprudenza di legittimità civile e penale*, in Ius in itinere (<https://www.iusinitinere.it>), 11 giugno 2024.

*l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato”) e di credito “inesistente” al comma 5 (“[...] Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”) (enfasi nostre).*

Vi è da rilevare, per completezza, che, anteriormente al citato intervento del D.Lgs. n. 158/2015, l'art. 27, comma 16 del D.L. n. 185/2008 prevedeva che l'atto per la “riscossione dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione” ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997 (previsto dall'art. 1, comma 421 della L. n. 311/2004), emesso a seguito del controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento unificato per “la riscossione di crediti inesistenti utilizzati in compensazione” ai sensi dell'articolo 17 medesimo, potesse essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo (enfasi nostre).

Al riguardo la giurisprudenza della Corte di Cassazione aveva affermato che tra le due nozioni (“crediti indebitamente utilizzati” e “crediti inesistenti”) non vi fosse alcuna differenza, essendo la relativa distinzione priva di fondamento logico-giuridico, poiché il differente regime previsto all'art. 27, comma 16 del D.L. n. 185/2008 era univocamente finalizzato a garantire un margine di tempo adeguato per le verifiche, talora complesse, riguardanti l'elemento generatore del credito d'imposta (in questo senso si veda: Cass. civ., Sez. V, ordinanza n. 10112 del 21.4.2017; Cass. civ., ordinanza n. 19237 del 2.8.2017; Cass. civ., Sez. V, ordinanza n. 24093 del 30.10.2020; Cass. civ., Sez. V, ordinanza n. 31859 del 5.11.2021; Cass. civ., Sez. VI, ordinanza n. 25436 del 29.8.2022; Cass. civ. n. 31419 del 25.10.2022).

Dopo la modifica apportata in materia di sanzioni amministrative dal D.Lgs. n. 158/2015 (di cui alla precedente lett. b) la giurisprudenza di legittimità civilistica è stata uniforme sulla posizione prima delineata dalle sentenze nn. 34443, 34444 e 34445 del 16.11.2021 e poi confermata dalle Sezioni Unite Civili con la sentenza n. 34419 dell'11.12.2023:

*“Le due categorie, dunque, appaiono strutturalmente distinte e, sul piano logico, alternative: il credito è inesistente oppure esiste ma è non spettante. [...] La distinzione tra credito inesistente e credito non spettante ha, innanzitutto, carattere strutturale e trae il suo fondamento logico giuridico dal complessivo sistema ordinamentale tributario: l'una (“l'inesistenza”) ha un valore obbiettivo, mentre l'altra (la “non spettanza”) ha un carattere dinamico ancorato al presupposto, antitetico, dell'esistenza del credito. [...] L'art. 13, comma 5, d.lgs. n. 471 del 1997 – che ha solo confermato e precisato quanto già desumibile dall'art. 27, comma 16, d.l. n. 185 del 2008 – è chiaro sul punto dove precisa che il credito è inesistente quando manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo «e» tale inesistenza non sia riscontrabile con controlli cd. automatizzati. L'uso della congiunzione «e» rivela la necessaria contitolarità dei due requisiti - quello strutturale interno correlato ai singoli crediti e quello strutturale esterno di portata generale - per la costruzione della nozione e l'applicazione del regime più severo, che resta circoscritto alle fattispecie di maggiore gravità e offensività. Il corollario è che, in assenza di uno dei due requisiti, il credito, ai fini qui in rilievo, non può qualificarsi come inesistente: non importa che il credito sia carente di elementi costitutivi o sia “non reale” se tale inesistenza è agevolmente rilevabile, restando la vicenda, in tale ipotesi, soggetta al regime giuridico ordinario e meno afflittivo. [...] In altri termini, il credito, pur inesistente in fatto, non è valutabile come tale e, dunque, esclusa la possibilità di un tertium genus tra esistente e inesistente, deve essere ricondotto, sul piano formale, ai crediti “esistenti”, sicché la sua indebita compensazione rileva come quella di credito “non*

*spettante”, sempre escluso dal più lungo termine di accertamento, nonché, sul piano afflittivo, oggi sanzionato ai sensi del comma 4 del d.lgs. n. 471 del 1997 e, in precedenza, ai sensi del comma 1 del medesimo decreto legislativo. [...]”*

Sul punto della validità delle due nozioni sia ai fini amministrativi sia a quelli penali le Sezioni Unite Civili affermano:

*“Gli interventi operati sull’art. 13, commi 4 e 5, d.lgs. n. 471 del 1997 e sull’art. 10 quater, d.lgs. n. 74 del 2000, sopra riportati, inducono ad alcune considerazioni: a) il legislatore ha fornito, in positivo e con specificazioni autonome, sia la definizione di crediti inesistenti sia quella di crediti non spettanti; b) lo sforzo definitorio del legislatore si è concentrato sulla sola disciplina tributaria e non anche su quella penale, dove, pur essendo state distinte, anche in termini di gravità del trattamento sanzionatorio, le fattispecie di compensazione per crediti non spettanti e crediti inesistenti, non ne ha autonomamente definito le rispettive nozioni. Ciò non significa che le nozioni di “credito inesistente” e di “credito non spettante” siano diversificate tra i due settori; anzi, proprio la contestualità delle modifiche operate con il d.lgs. n. 158 del 2015, conduce a ritenere, già in prima battuta, di valenza unitaria le nozioni introdotte con l’art. 13, commi 4 e 5.”*

Di diverso avviso è stata la Corte di Cassazione penale che, sulla scorta del principio di autonomia dell’accertamento penale rispetto a quello fiscale, ha sempre evidenziato la non perfetta coincidenza delle nozioni di credito inesistente e credito non spettante tra il sistema penale e quello tributario, sostenendo l’inapplicabilità delle definizioni di cui all’art. 13, comma 4 e 5 del D.Lgs. n. 471/1997 ai fini penali e, in particolare, alla fattispecie di cui all’art. 10-quater del D.Lgs. n. 74/2000. Tanto più che, come evidenziato sopra, l’art. 10-quater è stato riformulato dallo stesso provvedimento normativo che ha introdotto le definizioni di cui all’art. 13: il mancato richiamo di quest’ultima disposizione nel corpo della prima costituiva quindi un ulteriore argomento a sostegno di tale posizione<sup>2</sup>.

In particolare *“la fattispecie sanzionata penalmente dal D. Lgs. n. 74 del 2000, art. 10-quater, sviluppa una definizione costitutiva ed autonoma dei concetti di ‘crediti inesistenti’ e di ‘crediti non spettanti’, preesistente (e impermeabile) alle modifiche introdotte dal D. Lgs. n. 158 del 2015, laddove la definizione di “crediti inesistenti” di cui al D. Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, comma 5, rileva ai soli fini dell’integrazione dell’illecito amministrativo specificamente introdotto dal medesimo D. Lgs. n. 158, cit.”* (Cass. pen., Sez. III, sentenza n. 16353 del 21 febbraio 2023; nello stesso senso, Cass. pen., Sez. III, sentenza n. 23083 del 14 giugno 2022; Cass. pen., Sez. III, sentenza n. 6 del 2 gennaio 2024).

E quindi *“mentre il concetto di credito inesistente è di facile ed intuibile identificazione (essendo chiaramente tale il credito del quale non sussistono gli elementi costitutivi e giustificativi) [...] il credito tributario non spettante, ai fini di cui al D. lgs. n. 74 del 2000, art. 10 quater, è quel credito che, pur certo nella sua esistenza ed ammontare sia, per qualsiasi ragione normativa, ancora non utilizzabile (ovvero non più utilizzabile) in operazioni finanziarie di compensazione nei rapporti fra il contribuente e l’Erario”* (Cass. pen., Sez., III, sentenza n. 36393 del 9 settembre 2015; Cass. pen., Sez. III, sentenza n. 3367 del 26 giugno 2014; Cass. pen., Sez. III, sentenza n. 38860 del 4 agosto 2017; Cass. pen., Sez. III, sentenza n. 25922 dell’11 settembre 2020; Cass. pen., sentenza n. 16353 del 21 febbraio 2023)<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> Con particolare riguardo alle posizioni della Corte di Cassazione penale si veda, più diffusamente, Federico Scafuri, *Indebita compensazione ex art. 10-quater D. Lgs. 74/2000: la difficile collocazione dei c.d. “crediti ricerca e sviluppo” tra giurisprudenza altalenante e novità legislative*, paragrafo 1, in *Giurisprudenza Penale WEB* (<https://www.giurisprudenzapenale.com>), 2024, 12.

<sup>3</sup> In verità, la stessa Terza Sezione Penale, con la sentenza n. 7615 del 3 marzo 2022, ha invece affermato che, anche ai fini penali, *“la definizione di credito inesistente si desume dal D. Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, comma 5, secondo cui si considera tale il credito in relazione*

Ed è anche a motivo del descritto scenario giurisprudenziale che il legislatore della L. n. 111/2023 ha ritenuto di delegare il Governo a “*introdurre, in conformità agli orientamenti giurisprudenziali, una più rigorosa distinzione normativa anche sanzionatoria tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti*” (art. 20, comma 1, lett. a) n. 5).

### **3. Gli interventi del D.Lgs. n. 87/2024**

Il legislatore delegato, nell’ambito del D.Lgs. n. 87/2024, si è mosso secondo le seguenti direttrici:

#### **I. definizione dei concetti di “crediti inesistenti” e di “crediti non spettanti” ai fini penali**

a) per “crediti inesistenti” si intendono:

- 1) i crediti per i quali mancano, 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.

*(art. 1, comma 1, lett. g-quater del D.Lgs. n. 74/2000)*

b) per “crediti non spettanti” si intendono:

- 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 attributiva 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.

*(art. 1, comma 1, lett. g-quinquies del D.Lgs. n. 74/2000)*

#### **II. Unificazione dei concetti di “crediti inesistenti” e di “crediti non spettanti” ai fini penali e ai fini amministrativi**

Anche ai fini delle sanzioni amministrative, si considerano inesistenti ovvero non spettanti i crediti rispettivamente previsti dall’art. 1, comma 1, lettere g-quater) e g-quinquies) del D.Lgs. n. 74/2000 (*art. 13, comma 4 del D.Lgs. n. 471/1997*).

È stato così risolto in via normativa il contrasto sul punto tra giurisprudenza penale e civile.

---

*al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile attraverso i controlli di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 36-bis e 36-ter e al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54-bis. Devono dunque ricorrere entrambi i requisiti per considerare inesistente il credito: a) deve mancare il presupposto costitutivo (ossia, quando la situazione giuridica creditoria non emerge dai dati contabili, finanziari o patrimoniali del contribuente); b) l’inesistenza non deve essere riscontrabile attraverso controlli automatizzati o formali o dai dati in anagrafe tributaria. Ne deriva, a contrario, che se manca uno di tali requisiti, il credito deve ritenersi non spettante”. Ma tale posizione è rimasta isolata, tanto che, con sentenza n. 6 del 2 gennaio 2024, la medesima Terza Sezione Penale, ha ribadito la tesi dell’autonomia dei concetti di “crediti inesistenti” e “crediti non spettanti” rilevante ai fini penali rispetto a quelli contenuti nell’art. 13 del D. Lgs. n. 471/1997, validi solo ai fini amministrativi.*

### III. Modifica delle sanzioni per utilizzo in compensazione di crediti inesistenti o non spettanti

#### a) sanzioni penali

Il testo dell'art. 10-quater del D.Lgs. n. 74/2000 è rimasto immutato, salvo l'aggiunta del comma 2-bis che prevede che la punibilità dell'agente per il reato di cui al comma 1 [utilizzo in compensazione di crediti non spettanti] è 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.

Analoga causa di esclusione della punibilità non è invece stata introdotta per l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti anche se, a ben vedere, condizioni di obiettiva incertezza possono in concreto esistere anche con riferimento alla sussistenza o meno dei requisiti oggettivi o soggettivi indicati nella normativa di riferimento se non addirittura al carattere fraudolento della rappresentazione di tali requisiti.

Per inciso si osserva che, sulla stessa linea di discriminazione, non facilmente comprensibile, tra crediti inesistenti e crediti non spettanti, si pone la previsione di cui all'art. 7-bis del D.L. n. 39/2024 che, in via (discutibilmente) interpretativa, esclude l'obbligo di contraddittorio preventivo di cui all'articolo 6-bis, comma 1 della L. n. 212/2000 per gli "*atti di recupero conseguenti al disconoscimento di crediti di imposta inesistenti*".

#### b) sanzioni amministrative

Più ampi sono stati gli interventi in materia di sanzioni amministrative.

In primo luogo, la sanzione per l'utilizzo di un credito d'imposta non spettante è stata ridotta dal 30% al 25% del credito utilizzato in compensazione (art. 13, comma 4-bis del D.Lgs. n. 471/1997).

Tuttavia, per la violazione di cui sopra, la sanzione si applica nella misura fissa di 250 euro quando il credito è utilizzato in compensazione in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi di carattere strumentale, sempre che siano rispettate entrambe le seguenti condizioni: a) gli adempimenti non siano previsti 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, entro un anno dalla commissione della violazione medesima (art. 13, comma 4-ter del D.Lgs. n. 471/1997).

Al riguardo si osserva la previsione "a pena di decadenza" o meno degli adempimenti omessi costituisce il discrimine tra l'applicazione della sanzione in misura percentuale e quella in misura fissa. Sotto tale aspetto si rileva che non sembra essere richiesto che la decadenza sia prevista in via normativa (e quindi potrebbe dirsi che essa ha la stessa valenza anche se prevista semplicemente dalla prassi).

Nel caso di utilizzo di un credito inesistente la sanzione è stata ridotta dal 100-200% al 70% del credito utilizzato in compensazione ed è stata eliminata la preclusione della definizione agevolata di cui agli artt. 16, comma 3 e 17, comma 2 del D.Lgs. n. 472/1997 (art. 13, comma 5 del D.Lgs. n. 471/1997).

Ma ove i requisiti oggettivi o soggettivi del credito utilizzato siano stati oggetto di rappresentazioni fraudolente, la sanzione di cui sopra è aumentata dalla metà al doppio (art. 13, comma 5-bis del D.Lgs. n. 471/1997).

Rammentiamo che invece, in materia penale, la fraudolenza del credito inesistente non è oggetto di una specifica ipotesi di reato né di una specifica aggravante, ma potrà influire sulla durata della reclusione (come detto, da un anno e sei mesi a sei anni) inflitta dal giudice in base all'art. 10-quater del D.Lgs. n. 74/2000.

#### 4. Le definizioni di crediti inesistenti e crediti non spettanti

La definizione di “crediti inesistenti” (cfr. il precedente par. 3, sub I a) non sembra dare origine, in via di principio, a particolari problemi interpretativi.

Al contrario, appare apprezzabile che nell'ipotesi sub 1) (comportamenti non fraudolenti) sia esplicitato, in ossequio al principio di legalità, che i requisiti oggettivi o soggettivi assenti debbano essere individuati tra quelli “*specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento*”. Ciò significa che non sarà più possibile fondare l'inesistenza dei crediti sulla base di interpretazioni che non trovino un puntuale riscontro nella normativa che disciplina i crediti medesimi.

Agevole appare anche l'individuazione delle fattispecie di utilizzo in compensazione di crediti non spettanti di cui all'art. 1, lett. g-quinquies), nn. 1) e 3), del d.lgs. n. 74/2000 secondo cui, ripetiamo per comodità espositiva, “*per crediti non spettanti si intendono:*

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;*

[...]

3) *i crediti utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza”.*

In tale ambito, infatti, si tratterà solo di accertare la sussistenza di elementi fattuali attinenti al quantum del credito d'imposta utilizzato in compensazione e ai relativi adempimenti procedurali.

Altrettanto non può dirsi con riguardo alla tipologia di credito non spettante di cui all'art. 1, lett. g-quinquies), n. 2), del d.lgs. n. 74/2000, secondo cui sono tali “*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*”.

Preliminarmente, è doveroso al riguardo osservare che con questa disposizione il legislatore meritoriamente intende limitare le contestazioni di indebito utilizzo di crediti inesistenti alle sole fattispecie che denotano una notevole offensività della condotta del contribuente – in quanto violano palesemente il dato normativo – e, per l'effetto, “degradare” alla categoria della non spettanza quegli utilizzi di crediti d'imposta effettuati in violazione di ulteriori regole non direttamente desumibili dal dato normativo (quali, per esempio, quelle individuate all'esito dell'ordinaria attività di interpretazione del dato normativo, vedi *infra*).

Ciò posto, nonostante questo notevole e apprezzabile sforzo “normativo”, è tutt'altro che agevole individuare quali sarebbero gli “ulteriori elementi” e le “particolari qualità” che, pur

non impattando sull'esistenza del credito, possono condurre ugualmente al disconoscimento della legittimità del suo utilizzo. A stretto rigore, infatti, qualsiasi elemento che concorre alla realizzazione della fattispecie non può che definirsi come un suo elemento costitutivo (soggettivo o oggettivo che sia). In altri termini, sul piano concettuale appare arduo distinguere i requisiti soggettivi e oggettivi previsti dalla norma da quelli individuati da una corretta interpretazione del medesimo dato normativo.

In ogni caso, anche ipotizzando che sia possibile individuare due distinte ed autonome categorie di elementi della fattispecie costitutiva del credito d'imposta – in base alla relativa fonte di provenienza – viene anzitutto da pensare che, in questo modo, si dia illegittimo accesso ad un “allargamento” della discrezionalità amministrativa nella definizione del credito non spettante e nel trattamento delle fattispecie sanzionatorie, non perfettamente rispondente al principio di determinatezza della norma penale ricavabile dall'art. 25 della Costituzione. Trattandosi di fattispecie penalmente rilevanti, non v'è dubbio che l'esigenza primaria che il legislatore deve garantire è quella di evitare fattispecie normative non definite e generiche, sussumibili nella definizione di “nome penali in bianco”<sup>4</sup>. Per meglio dire, anche ipotizzando che questa norma possa effettivamente precludere in taluni casi la contestazione di indebito utilizzo di crediti d'imposta inesistenti – supposizione, questa, tutta da verificare per i motivi che precedono – è tuttavia indubbio che in questo modo potranno più facilmente assumere rilevanza penale, seppur in termini di credito non spettante, gli indebiti utilizzi dei crediti d'imposta. In definitiva, il rischio è che la norma possa essere utilizzata dall'Amministrazione finanziaria come “leva” per recuperare crediti di imposta sull'assunto che la compensazione non debba essere consentita non solo quando manchino i requisiti oggettivi o soggettivi previsti nella legge (fattispecie di inesistenza), ma anche quando le circostanze del caso inducano a ritenere che l'utilizzo del credito vada impedito in ragione di ricostruzioni che si fondino sul mancato rispetto, sempre opinabile, della *ratio* delle norme di riferimento o su atti non normativi come i ben conosciuti Manuali di Frascati e di Oslo (in tema di credito d'imposta ricerca e sviluppo)<sup>5</sup>.

## 5. Le criticità nella gestione dei crediti di imposta

Come detto in apertura all'attribuzione di crediti di imposta, compensabili in F24, si è ricorso con sempre maggiore frequenza con finalità sovvenzionali.

La gestione di siffatti crediti d'imposta da parte delle imprese vede l'intervento di numerosi soggetti; da una parte consulenti e certificatori esterni specializzati in diversi rami e dall'altra manager della società (tecnici, gestionali, amministrativi, finanziari); nel mezzo norme ancora non chiare, nonostante le circolari e FAQ di diversi Enti (ad esempio, MIMIT, GSE, Agenzia delle entrate, ordini professionali, università e altri enti).

I consulenti/certificatori esterni intervengono non soltanto per motivi consulenziali, ma anche perché le norme prevedono la redazione di perizie/relazioni (ad esempio, vedasi i crediti d'imposta Industria 4.0 e Transizione 5.0) oppure perché la stessa impresa intende cautelarsi circa la bontà del credito d'imposta con la nomina di un certificatore indipendente iscritto ad un apposito Albo presso il MIMIT, figura ad oggi stabilita solo per il credito d'imposta “ricerca

---

<sup>4</sup> In merito ai dubbi di legittimità costituzionale delle disposizioni in commento per violazione del principio di determinatezza della norma penale si veda Francesco Filippo Tigano, *Crediti inesistenti e non spettanti: dubbi di costituzionalità*, in Salvis Juribus (<https://www.SalvisJuribus.it>), 10 agosto 2024.

<sup>5</sup> Sul punto si veda Federico Scafuri, *cit.*, paragrafo 3.

e sviluppo, innovazione tecnologica e design” (D.L. n. 73/2022, art. 23, commi 2-8 e Linee guida MIMIT).

Inoltre, è quasi sempre previsto che un revisore dei conti effettui la certificazione dell’effettivo sostenimento dei costi e della corrispondenza ai documenti contabili.

Nella tabella<sup>6</sup> di sinossi sono esaminati i seguenti crediti di imposta di natura sovvenzionale - come modificati dalla L. n. 207/2024 con validità 2025 (soggetti con esercizio solare) - al fine di evidenziare i punti chiave degli adempimenti e dei controlli:

- Credito d’imposta “ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica e design”;
- Credito d’imposta “Industria 4.0” (beni materiali ed immateriali – allegato A e B);
- Credito d’imposta “Transizione 5.0” con risparmio energetico (beni materiali ed immateriali – allegato A e B);
- Credito d’imposta sui beni materiali nella ZES.

n.	Argomento	RS, innovazione, design	Industria 4.0	Transizione 5.0	ZES
1	<b>Norme</b>	L. 160/2019, art. 1, co. 198-209	L. 178/2020 Art. 1, co. 1051-1063	DL 19/2024, art. 38	DL 124/2023, art. 16
2	<b>Decreti attuativi</b>	DM 26 maggio 2020	Nulla	DM 24 luglio 2024	DM 17 maggio 2024
3	<b>Soggetti interessati</b> Tutte le imprese residenti e stabili organizzazioni indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore di attività e dal regime fiscale/contabile adottato.	Sì	Sì	Sì, comprese le ESCo (Energy Service Companies)	Sì, con esclusione di alcuni settori
4	<b>Tipologia di costi ed investimenti interessati</b>	Sette diverse categorie di costi, con maggiorazioni o limitazioni della base di calcolo	Beni materiali (allegato A). Per i Beni immateriali (allegato B) solo più “coda” al 30 giugno 2025 per ordini ed acconti entro il 31 dicembre 2024	Beni materiali (allegato A) e Beni immateriali (allegato B), software, impianti fotovoltaici (con maggiorazione del costo)	Progetto di investimento con macchinari, impianti, attrezzature, terreni, immobili
5	<b>Rilevanza e competenza dei costi sostenuti, anche in locazione finanziaria</b>	Art. 109 del TUIR	Art. 109 del TUIR	Art. 109 del TUIR	Art. 109 del TUIR
6	<b>Certificazione dell’effettivo sostenimento dei costi e corrispondenza ai documenti contabili</b>	Rilasciata da un revisore legale dei conti	No	Rilasciata da un revisore legale dei conti	Rilasciata da un revisore legale dei conti
7	<b>Idonea documentazione da conservare</b>	Sì	Sì	Sì	Sì
8	<b>Relazioni/perizie</b>	relazione tecnica asseverata	perizia rilasciata da esperto (superiore € 300.000) oppure legale rappresentante fino a € 300.000)	perizia rilasciata da esperto (superiore € 300.000) oppure legale rappresentante (fino a € 300.000) e certificazioni tecniche	Non applicabile
9	<b>Relazione iscritto Albo dei certificatori presso MIMIT</b>	Sì	No	No	No
10	<b>Controlli successivi</b>	Sì	Sì	Sì	Sì

<sup>6</sup> Tabella estratta da E. Reich - F. Vernassa, Il Sole 24 Ore del 28 dicembre 2024.

Tutte le relative normative di riferimento richiedono, anche indirettamente (vedasi ad esempio, i crediti ricerca e sviluppo, innovazione e design – art. 1, commi 205-206 della L. n. 160/2019), la predisposizione e la conservazione di un'ideale documentazione per la dimostrazione “dell'effettivo sostenimento e della corretta determinazione dei costi agevolabili”, non specificandone nel dettaglio la struttura e la composizione.

In termini generali, è da ritenere che la mancanza di documentazione possa essere causa di revoca del beneficio, ancorché ciò non sia specificato come nel caso dell'art. 1, comma 1062 della L. 178/2020.

Per quasi tutte le tipologie (tranne Industria 4.0), l'ideale documentazione deve essere esaminata dal revisore legale dei conti per il rilascio della certificazione valida ai fini del riconoscimento del credito (vedasi, ad esempio, l'art. 7, comma 14 del DM 17 maggio 2024, attuativo della ZES e l'art. 38, comma 15 del DL 19/2024 - Transizione 5.0).

Da ultimo, il Collegio Sindacale, ove esistente, dovrà reperire ed archiviare il fascicolo contenente l'ideale documentazione.

I relativi costi di *compliance* sono molteplici e per le PMI sono anche “scoraggianti”:

- alcuni obbligatori, come quelli per la certificazione sull'effettivo sostenimento dei costi e la corrispondenza ai documenti contabili da parte di un revisore contabile o per la perizia dei beni interconnessi di importo superiore a € 300.000;
- altri “facoltativi”, ma utili (perizie tecniche, ecc.) o addirittura indispensabili se si vuole salvaguardare l'impresa ed il suo management: si veda, ad esempio, la certificazione volontaria per i crediti ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica e design (art. 23 del DL 73/2022 e Linee Guida MIMIT) che esplica effetti vincolanti nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria sulla bontà dei progetti.

A questi costi esterni bisogna aggiungere il costo del lavoro del personale interno e/o del consulente di supporto.

Infine, è da ritenersi che la complessità delle disposizioni che riguardano i presupposti costitutivi dei crediti di imposta e le modalità e condizioni per una corretta fruizione degli stessi – dall'inosservanza dei quali possono discendere sanzioni amministrative ma anche penali – dovrebbero indurre l'impresa che vi ricorra con una certa frequenza a dotarsi di un sistema *ad hoc* di controllo dei relativi rischi, il che a sua volta comporta rilevanti oneri di impianto e di gestione.

Tale sistema di controllo dovrebbe essere poi integrato - al pari degli altri sistemi interni di controllo dei rischi - con il *Tax Control Framework* (TCF) di cui debbono dotarsi le imprese che aderiscono o aderiranno al regime della *Cooperative Compliance* di cui al D.Lgs. n. 128/2015 e, più in generale, le imprese che comunque, pur non avendo i requisiti per aderire a detto regime, intendano optare, ai sensi dell'art. 7-bis dello stesso D.Lgs., per l'adozione di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, dandone apposita comunicazione all'Agenzia delle entrate.

Infatti, pur appartenendo all'ambito del rapporto fiscale in senso stretto solo il momento della compensazione nel mod. F24 dei crediti in discorso con i debiti tributari o contributivi, la precedente fase generativa dei crediti di imposta (presupposti di emersione del credito, produzione e conservazione della documentazione richiesta, modalità e condizioni di fruizione) costituisce il presupposto indispensabile della compensazione e a essa dovrebbero applicarsi i medesimi principi di integrazione tra i sistemi interni di controllo dei rischi introdotti dall'art. 1, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 221/2023 e ribaditi nelle linee guida sul TCF approvate con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 5320 del 10 gennaio 2025, seppure

con espresso riferimento ai controlli in materia di informativa finanziaria-contabile. In proposito si rileva che nel *template* della mappa dei rischi e dei controlli fiscali allegata alle citate linee guida è indicato, tra i rischi relativi agli adempimenti fiscali, anche quello derivante dalla “*Errata/Omessa verifica dei requisiti previsti per beneficiare dei crediti d'imposta spettanti alla società con conseguente errata determinazione/utilizzo degli stessi (es. credito di ricerca e sviluppo, credito per investimenti pubblicitari, ecc.)*”.

Inoltre, non può trascurarsi il fatto che le verifiche e le eventuali contestazioni dell'Amministrazione finanziaria in materia riguardano, nella quasi totalità dei casi, proprio la fase che abbiamo definito “generativa” del credito d'imposta.

## 6. L'esigenza di certezza per le imprese

Perché il nostro ordinamento ha previsto sanzioni anche penali per l'indebita fruizione dei crediti d'imposta? I motivi vanno ricercati nell'ampia diffusione delle irregolarità, cioè degli abusi registrati in tale fruizione. Che la sanzionabilità penale, introdotta come ricordato già nel 2006, sia un rimedio efficace è quantomeno dubbio. Il fenomeno sembra essere restato assai diffuso.

Comunque è un vezzo antico e sbagliato nel nostro ordinamento: per contrastare gli abusi, si aumentano le sanzioni (e introdurre quelle penali è senz'altro il livello ultimo di deterrenza), ma non si analizzano le carenze del sistema dei controlli e quindi non vi si pone rimedio.

Ed è questo il vero problema, con particolare riguardo ai crediti di imposta con finalità sovvenzionali, che richiederebbe un intervento sistemico che istituisca controlli di merito sulla effettiva legittimazione a fruire dei sussidi.

Se adeguati controlli amministrativi fossero stati predisposti, non vi sarebbe stata la necessità di introdurre sanzioni penali, o comunque l'ambito applicativo delle stesse avrebbe potuto essere notevolmente ristretto. Invece, all'assenza di controlli amministrativi si è posto rimedio istituendo le sanzioni penali.

Tale problema è stato sempre eluso, in primo luogo per la mancata definizione del soggetto (pubblico) predisposto a verificare l'effettiva esistenza dei requisiti per la fruizione del sussidio. Il compito non può essere assolto dall'Amministrazione finanziaria, che non dispone delle competenze tecniche necessarie<sup>7</sup>. Andrebbe semmai svolto dai centri di spesa, o da loro organi tecnici. In sostanza, prima di accedere alla compensazione in F24, occorrerebbe un “assenso” che “certifichi” la fruibilità del sussidio. Ma questo comporterebbe un ritorno al passato, a prima che venisse istituito il meccanismo della compensazione, con tutte le lungaggini e le complicazioni amministrative connesse all'autorizzazione preventiva dei competenti centri di spesa, cui seguiva l'emissione del mandato di spesa. Le associazioni delle imprese apprezzano la “automaticità” del sistema vigente e non gradirebbero il ritorno ad autorizzazioni preventive.

Il punto è che lasciare il sistema così com'è e caricarlo di qualche ulteriore incertezza riguardo alle condizioni di punibilità penale non risolve il problema, ma lo aggrava. Aggrava infatti l'incertezza per le imprese.

---

<sup>7</sup> Sul punto si veda M. Conigliaro, *Atti di recupero dei crediti d'imposta R&S: è vera gloria quella del Fisco senza il parere tecnico del MIMIT?*, in Il Fisco, n. 35/2024, che evidenzia come la giurisprudenza tributaria di merito si sia più volte espressa nel senso che gli atti di controllo e accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria in materia di crediti di imposta per ricerca e sviluppo non supportati dal parere tecnico del MISE (oggi MIMIT) siano viziati da eccesso di potere in quanto l'Agenzia delle entrate “non è competente, sotto l'aspetto tecnico, a valutare la valenza dell'attività svolta per migliorare i cicli produttivi dell'azienda”.

E con conseguenze negative pesanti. Le imprese devono confrontarsi con una fonte, seria, di incertezza. Che comporta una selezione avversa: le imprese “corrette” sono scoraggiate ad assumere il rischio penale e incoraggiate a non fruire dei sussidi, pur avendone titolo. Le imprese “non corrette” sono più propense ad assumere il rischio, confidando nelle difficoltà tecniche e nell’assenza di sistematicità nei controlli. Con ricadute negative sull’efficacia dei sussidi e quindi, più in generale, sulla crescita economica.

In questo contesto è evidente la necessità di fornire alle imprese tutti gli strumenti necessari a superare la situazione di incertezza di una materia che non ha nulla di tributario, se non il fatto che la compensazione dei crediti avviene tramite il mod. F24, ma che attinge i propri elementi costitutivi da altri rami del diritto e/o da discipline extra-fiscali, nei confronti delle quali, come detto, l’Amministrazione finanziaria non ha alcuna competenza tecnica.

Un notevole passo avanti in tal senso è stato fatto, per i crediti di imposta ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica e design, con la menzionata introduzione, a opera dell’art. 23, comma 2, del D.L. n. 73/2022, della possibilità di richiedere al MISE (ora MIMIT) la certificazione attestante la qualificazione degli investimenti effettuati o da effettuare ai fini della loro classificazione nell’ambito di tali attività, rilasciata dai soggetti iscritti in apposito albo tenuto presso lo stesso Ministero<sup>8</sup>.

Ai sensi del comma 4 dell’art. 23 *“Ferme restando le attività di controllo previste dal comma 207 dell’articolo 1 della legge n. 160 del 2019, la certificazione di cui al comma 2 esplica effetti vincolanti nei confronti dell’Amministrazione finanziaria, tranne nel caso in cui, sulla base di una non corretta rappresentazione dei fatti, la certificazione venga rilasciata per una attività diversa da quella concretamente realizzata. Fatto salvo quanto previsto nel primo periodo, gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, difforni da quanto attestato nelle certificazioni sono nulli”* (enfasi nostre)<sup>9</sup>. In questo modo il contribuente è messo al riparo da contestazioni di natura tecnica da parte dell’Agenzia delle entrate: un precedente senz’altro da imitare...

A parte tale ipotesi, lo strumento elettivo per ridurre, se non eliminare, le incertezze del contribuente relative alla spettanza dei crediti di imposta sarebbe l’interpello all’Agenzia delle entrate di cui all’art. 11 della L. n. 212/2000 (Statuto del contribuente).

Tuttavia, proprio la circostanza, sopra evidenziata, dell’assenza di competenza dell’Amministrazione finanziaria su materie che esulano da quella tributaria ha indotto l’Agenzia ad assumere, nel tempo, posizioni discordanti in relazione alla disciplina dell’interpello:

a) inizialmente, nell’analizzare la disciplina del “credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo” di cui all’art. 3 del D.L. n. 145/2013, l’Agenzia aveva affermato che, nel caso di proposizione di istanze di interpello che comportino accertamenti di natura tecnica di

---

<sup>8</sup> L’iter di attuazione di tali disposizioni è iniziato nel febbraio 2024 con l’attivazione della piattaforma per richiedere l’iscrizione all’albo, la pubblicazione dell’albo avvenuta nel maggio 2024, la pubblicazione del modello di certificazione avvenuta nel giugno 2024 e, infine, l’emanazione delle linee guida del MIMIT approvate con il decreto del 4 luglio 2024.

<sup>9</sup> Peraltro l’iter di ottenimento della certificazione definitiva è piuttosto lungo e può richiedere da un minimo di 90 giorni a un massimo di 180 dall’invio della stessa al MIMIT. Cfr. al riguardo E. Reich – F. Vernassa, *R&S, doppio binario del MIMIT sulla qualificazione delle attività*, in *Il Sole 24 Ore* del 9 luglio 2024.

- competenza del Ministero dello Sviluppo Economico (MISE), la stessa Agenzia avrebbe provveduto ad acquisire il parere del citato Ministero<sup>10</sup>;
- b) pochi giorni dopo, in sede di commento delle novità introdotte con la revisione della disciplina degli interpelli operata dal D.Lgs. n. 156/2015, l’Agenzia<sup>11</sup>:
- 1) da una parte aveva ribadito, in linea con la relazione illustrativa del citato D.Lgs., che *“il legislatore ha inteso escludere dall’area dell’interpello (...) tutte quelle ipotesi che (...) sono caratterizzate (...) dalla necessità di espletare attività istituzionalmente di competenza di altre amministrazioni, enti o altri soggetti che presuppongono specifiche competenze tecniche non di carattere fiscale (cd. accertamenti di tipo tecnico)”* specificando che in questi casi il contribuente *“potrà comunque ottenere una risposta in relazione alla spettanza del credito d’imposta, in linea di principio, allegando all’istanza di interpello il parere del competente organo (nell’esempio il MISE) in ordine all’inquadramento tecnico-giuridico dell’attività espletata”* e
  - 2) dall’altra aveva anticipato che *“nell’ambito delle ordinarie relazioni istituzionali tra l’Agenzia delle entrate e le altre Amministrazioni dello Stato (o soggetti diversi istituzionalmente interessati), potranno essere raggiunti specifici accordi alla luce dei quali, in caso di presentazione di un’istanza di interpello che presupponga un accertamento tecnico nel senso sopra illustrato, sarà l’Agenzia ad attivarsi per ottenere il parere, sgravando in tal modo il contribuente del relativo onere”*. Tuttavia non risulta che tali accordi siano stati in effetti raggiunti o, comunque concretamente attivati, a causa della carenza di strutture a ciò preposte presso il MISE ;
- c) successivamente, sempre commentando la disciplina del *“credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo”*, alla luce delle modifiche apportate con la L. n. 232/2016, l’Agenzia aveva affermato: *“si ricorda che i soggetti interessati possono presentare, ai sensi dell’articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, un’istanza di interpello all’Agenzia delle entrate per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente all’applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione delle stesse. Nei casi, invece, in cui i dubbi in merito all’ambito oggettivo di applicazione dell’agevolazione riguardino esclusivamente la riconducibilità delle attività per le quali si intende fruire del beneficio tra quelle eleggibili al credito di imposta, ai sensi dell’articolo 3, commi 4 e 5, e dell’articolo 2 del decreto attuativo, il contribuente può acquisire autonomamente il parere tecnico del citato Ministero limitandosi a conservarlo, senza presentare un’istanza di interpello all’Agenzia delle entrate”*<sup>12</sup>;
- d) infine, affrontando in via generale la questione degli interpelli che involgono anche questioni tecniche di competenza di altre Amministrazioni, l’Agenzia, prendendo atto delle discordanti indicazioni fornite in passato, ha stabilito che (i) non può essere proposto interpello per le questioni *“aventi ad oggetto esclusivamente la riconducibilità di una determinata attività all’ambito applicativo della disciplina agevolativa, configurando, nella sostanza, una richiesta di un parere tecnico”* che esula dalle competenze dell’Amministrazione finanziaria; (ii) le istanze di interpello che abbiano ad oggetto *“sia l’ammissibilità delle attività al beneficio, sia questioni di carattere fiscale”* devono essere

<sup>10</sup> Cfr. la Circolare n. 5/E del 16.3.2016 (Articolo 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito con modificazioni dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9, come modificato dal comma 35 dell’articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190 – Credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo).

<sup>11</sup> Cfr. la Circolare n. 9/E del 1.4.2016 (Commento alle novità del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156 recante revisione della disciplina degli interpelli).

<sup>12</sup> Cfr. Circolare n. 13/E del 27.4.2017 (Credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo - Novità introdotte dalla Legge di bilancio 2017 ed ulteriori chiarimenti).

accompagnate dal “*propedeutico parere del competente organo in ordine all'inquadramento tecnico dell'attività espletata*”, in mancanza del quale “*la risposta non potrà che avere ad oggetto soltanto l'esame del quesito di carattere fiscale (... e) assumerà acriticamente gli elementi rappresentati dal contribuente in ordine ai profili di carattere tecnico (non fiscali)*”<sup>13</sup>.

Sul tema è poi intervenuto il legislatore che, con l'art. 1 del D.Lgs. n. 219/2023, ha modificato l'art. 11, comma 5, dello Statuto del contribuente prevedendo la sospensione dei termini di risposta da parte dell'Amministrazione finanziaria quando sia obbligatorio chiedere un parere preventivo ad altra amministrazione.

La encomiabile modifica normativa è peraltro viziata dalla mancata introduzione dell'obbligo, da parte dell'altra amministrazione interpellata, di rilasciare il proprio parere preventivo entro i 60 giorni dalla richiesta dell'Agenzia delle entrate, ma, al contrario, prevede che in caso di mancato rilascio di tale parere nel termine, l'Agenzia deve comunque rispondere all'istanza di interpello. Si pone di conseguenza il dubbio circa l'atteggiamento che assumerà l'Agenzia di fronte alla mancata risposta dell'altra amministrazione interpellata. Secondo gli Autori che si sono occupati del tema “*l'auspicio è certamente quello che venga resa una risposta che entra comunque nel merito della questione (in base alle informazioni possedute dalla autorità fiscale) e non una risposta di inammissibilità*”<sup>14</sup>. Ma anche se così fosse il risultato non sarebbe affatto soddisfacente, sia per lo specifico contribuente interessato sia in termini più generali di certezza del diritto, stante la già evidenziata carenza in capo all'Amministrazione finanziaria delle necessarie conoscenze tecniche su materie extra-fiscali.

## 7. Proposte

In sostanza, permane un grosso pasticcio. Nel quadro di un generale abbassamento delle sanzioni, si è mantenuto il reato sulla fruizione di crediti d'imposta inesistenti o non spettanti, rendendo la differenziazione niente affatto chiara. Si intende porre freno agli abusi, nel quadro di un maggiore rigore nei conti pubblici, non istaurando un sistema di controlli (oggi pressoché inesistente), ma rendendo i profili giuridici della punibilità penale ancora più incerti. Le imprese corrette restano di fronte a difficili scelte. Il tutto con conseguenze sistemiche serie, di selezione avversa: le imprese “corrette” potrebbero esitare, o addirittura rinunciare, a fruire dei sussidi, quelle “non corrette” hanno meno esitazioni. Come sempre, l'incertezza danneggia la crescita economica.

Di fronte a questa situazione si possono proporre soluzioni che, pur non essendo completamente dirimenti dei problemi sopra esposti, riportino il sistema in termini di ragionevolezza, da una parte rendendo più agevole e meno rischioso il ricorso delle imprese alle sovvenzioni concesse tramite crediti di imposta e, dall'altra, non pregiudicando le capacità di reazione dell'amministrazione di fronte all'utilizzo abusivo o improprio di tali sovvenzioni. Ne elenchiamo di seguito alcune, da intendersi come indipendenti l'una dall'altra, principalmente al fine di favorire un dibattito su questa materia:

---

<sup>13</sup> Cfr. Circolare n. 31/E del 23.12.2020 (Gestione degli interpelli che involgono anche questioni tecniche di competenza di altre Amministrazioni e determinazione dei termini per l'effettuazione dei controlli sui crediti agevolativi o su taluni crediti o sul credito ricerca e sviluppo).

<sup>14</sup> Annibale Doderò e Matteo Migazzi, *Crediti non spettanti e inesistenti: un nuovo dialogo con l'Amministrazione*, in IPSOA Quotidiano, 16 ottobre 2024.

- 1) chiarire meglio la distinzione tra crediti di imposta “inesistenti” e crediti di imposta “non spettanti”, con particolare riguardo alla fattispecie prevista dall’art. 1, lett. g-quinquies), n. 2), del d.lgs. n. 74/2000 (“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”);
- 2) limitare la rilevanza penale al caso di fruizione di crediti di imposta “inesistenti” (spesso caratterizzato da comportamenti fraudolenti del contribuente), escludendola invece per le ipotesi di fruizione di crediti “non spettanti”, in presenza delle quali la sanzionabilità penale appare una reazione eccessiva, anche tenuto conto anche della esiguità della soglia annuale di punibilità di € 50.000 di cui all’art. 10-quater, comma 2 del D.Lgs. n. 74/2000;
- 3) graduare la soglia annuale di punibilità di € 50.000 di cui all’art. 10-quater, comma 2 del D.Lgs. n. 74/2000 in relazione alla dimensione economica del contribuente, tenendo conto della eccessiva esiguità della stessa per le imprese di medio-grandi dimensioni;
- 4) estendere anche all’ipotesi di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti la clausola di non punibilità prevista dall’art. 10-quater, comma 2-bis del D.Lgs. n. 74/2000 per il solo utilizzo in compensazione di crediti non spettanti (sussistenza di condizioni di obiettiva incertezza in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito);
- 5) introdurre, in via generalizzata, la possibilità di ottenere dal MIMIT (o da altra amministrazione competente) una certificazione analoga a quella prevista dall’art. 23, comma 2, del D.L. n. 73/2022 (cfr. il paragrafo precedente), con effetti vincolanti nei confronti dell’Amministrazione finanziaria;
- 6) adottare, in via generalizzata, per le questioni tecniche relative alle varie tipologie di crediti di imposta sovvenzionali, una procedura di interpello al Ministero delle Imprese e del Made in Italy (o all’amministrazione comunque competente in materia) analoga a quella prevista, in materia fiscale, dall’art. 11 dello Statuto del contribuente, con l’effetto del realizzarsi del “silenzio-assenso” nel caso di mancata risposta entro il termine previsto. All’Agenzia delle entrate resterebbe demandata la risposta a interPELLI attinenti esclusivamente alla materia tributaria.