

IMPOSTE E TASSEdi **STEFANO NATALI****La sottile linea rossa tra credito non spettante e credito inesistente***La qualificazione dei crediti d'imposta indebitamente fruiti tra l'orientamento della giurisprudenza e la prassi dell'Agenzia delle Entrate.*

Con l'intensificarsi dei controlli sul corretto utilizzo dei crediti d'imposta che, negli ultimi anni, hanno avuto il sopravvento, primo fra tutti il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, torna alla ribalta un tema dibattuto ovvero quello relativo alla **corretta qualificazione dei crediti d'imposta indebitamente utilizzati**.

Il D. Lgs. 471/1997, all'art. 13, cc. 4 e 5, definisce quali sono le sanzioni amministrative previste per l'indebita fruizione del credito d'imposta.

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 la sanzione pari al 30% del credito utilizzato.

Qualora invece venga **utilizzato in compensazione un credito d'imposta inesistente**, la sanzione varia dal 100 al 200% del credito stesso. Inoltre, in quest'ultimo caso, **non è ammessa la definizione agevolata** prevista dagli artt. 16, c. 3 e 17, c. 2 D.Lgs. 472/1998. Il credito viene definito " *inesistente* " quando manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante i controlli automatizzati (artt.36- *bis* e 36- *ter* D.P.R. 600/1973; art. 54- *bis* D.P.R. 633/1972).

Con queste poche righe la norma ci fa ben comprendere come sia fondamentale la distinzione tra le 2 fattispecie, stante il diverso quadro sanzionatorio. A questo si aggiunge la legge penale-tributaria (D.Lgs. 74/2000) che prevede una soglia di punibilità piuttosto bassa (50.000 euro) e sanzioni più pesanti in caso di utilizzo di crediti inesistenti rispetto a quelli non spettanti.

A chiudere il quadro, le norme che stabiliscono termini decadenziali ben più lunghi per la contestazione dei crediti inesistenti rispetto a quelli non spettanti (art. 27, c. 16 D.L. 185/2008 e art. 43 D.P.R. 600/1973).

La Cassazione (sentenze 16.11.2021, nn. 34444 e 34445) ha affermato il principio secondo cui **un credito deve intendersi inesistente quando manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo**, ricalcando quanto disposto dall'art. 13, c. 5 D. Lgs. 471/1997. Tuttavia, la Suprema Corte pone l'accento sul fatto che, per qualificare il credito come non esistente, occorre che tale fattispecie **non sia riscontrabile mediante i controlli automatizzati**. Pertanto, in tutti i casi in cui il credito venga indebitamente utilizzato, ma sia comunque riportato in una dichiarazione fiscale, tale circostanza dovrebbe indurre ad escludere la sua inesistenza. E si badi bene, devono concorrere entrambi i requisiti ossia la mancanza del presupposto costitutivo e la non riscontrabilità tramite controlli automatizzati.

Tale principio è stato anche recentemente ribadito dalla C.T.P. di Rovigo (sent. n. 70/2022), ma con una precisazione: **l'inesistenza del credito può configurarsi anche quando esso sia indicato in dichiarazione, ma sia fondato su documenti falsi o in caso di assenza di documenti**.

La prassi dell'Agenzia delle Entrate, soprattutto in tema di credito d'imposta per ricerca e sviluppo, è andata ben oltre il tenore della norma e la posizione della giurisprudenza di legittimità. L'Amministrazione Finanziaria tende, infatti, a ignorare la distinzione tra credito inesistente e non spettante e a qualificare inesistente il credito ogni volta che manchino i requisiti di ammissibilità, ma le norme sembrano parlare in modo piuttosto chiaro e la Suprema Corte sembra essere stata altrettanto chiara.