

di CRISTINA RIGATO, GIORGIA SARRAGIOTO

Crediti non spettanti e inesistenti: definizione retroattiva

Le nuove definizioni dei crediti d'imposta hanno valenza retroattiva in quanto hanno natura interpretativa: è quanto espresso dalla sentenza della Cassazione 17.09.2024, n. 25018.

Nell'ambito del decreto delegato in tema di sanzioni (D.Lgs. 87/2024), il legislatore ha inserito, nell'art. 1 D.Lgs. 74/2000, le definizioni di crediti inesistenti e non spettanti, valevoli anche ai fini tributari in virtù del richiamo dell'art. 13, c. 4 D.Lgs. 471/1997. In particolare, l'art. 1, lett. g-quater) D.Lgs. 74/2000 definisce i **crediti inesistenti** come:

- i crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento;
- i crediti per i quali i requisiti oggettivi e soggettivi di cui al punto precedente sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici.

Viceversa, la successiva lett. g-quinquies) definisce i **crediti non spettanti** come:

- i crediti frui in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli frui in misura superiore a quella stabilita dalle norme di riferimento;
- i crediti che, pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente indicati nella disciplina 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;
- i crediti utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi previsti a pena di decadenza.

La disposizione si caratterizza, oltre che per un **diverso trattamento sanzionatorio** (l'indebita compensazione di crediti inesistenti è ora punita in misura pari al 70% del credito e non più dal 100% al 200%; mentre l'indebita compensazione di crediti non spettanti è ora punita nella misura del 25% del credito e non più del 30%) anche per un duplice termine di entrata in vigore: **essa, infatti, è stata immediatamente rilevante ai fini penali, mentre ai fini amministrativi-tributari, ha efficacia solo per le violazioni commesse a partire dal 1.09.2024.**

Ebbene, tale natura sostanzialmente interpretativa della "nuova" definizione di crediti inesistenti e non spettanti è stata confermata dalla **sentenza della Cassazione 17.09.2024 n. 25018**, in commento.

In detta sentenza, infatti, si legge che la definizione recata dal D.Lgs. 87/2024 e la relativa distinzione fra crediti inesistenti e non spettanti *"ripercorre i criteri differenziali enucleati dalle Sezioni Unite di questa Corte ed ulteriormente arricchite dalla pronunce giurisprudenziali che ne sono seguite"*. Vale a dire, che la nuova definizione introdotta dal legislatore del 2024 non è altro che una specificazione, ovvero un'interpretazione della precedente disciplina, già operante nell'ordinamento e oggetto di plurimi precedenti giurisprudenziali.

La sentenza in esame concerne il caso di un credito di imposta per investimenti in aree svantaggiate, disconosciuto dall'Agenzia delle Entrate in quanto il termine di utilizzazione del credito, ovvero il 2° anno successivo a quello di presentazione dell'istanza da parte del contribuente, non era stato rispettato, essendo stato compensato nel 3° anno successivo.

In questo caso, la Cassazione ha ritenuto, in linea con la nuova definizione legislativa, il credito in questione come **non spettante**, facendo leva sul fatto che il credito non fosse mancante degli elementi costitutivi, in quanto il contribuente aveva sia presentato la specifica istanza, sia rispettato l'obbligo di fare a cui la fruizione era subordinata (ovvero, la realizzazione di opere), rilevando il (mancato) utilizzo entro il termine previsto non come "elemento costitutivo" del credito, ma come una sorta di elemento accessorio. Tuttavia, tale pronuncia non sembra in linea con il dettato della pronuncia delle Sezioni Unite n. 34419/2023 che, invece, pareva considerare la presenza di un termine finale per la fruizione del credito alla stregua di un elemento costitutivo dello stesso.

Gli Ermellini, con tale sentenza, hanno ritenuto dunque le nuove definizioni, come sopra richiamate, aventi natura di interpretazione autentica di quelle precedenti, ciò significando che le stesse si applicano retroattivamente, eliminando la distinzione temporale tra le violazioni commesse ante e post 1.09.2024.