



Il Corriere del Commercialista

IL MAGAZINE

online



Corriere del Commercialista

è la rivista dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Napoli



In copertina il golfo di Napoli dall'Ospizio Marino (Via Posillipo)
Per gentile concessione della guida "Napoli insolita e segreta", edizioni Jonglez.
Foto di Valerio Ceva Grimaldi

04

Gli "Aiuti di Stato" e le dichiarazioni dei redditi 2021

Antonio Esposito

06

La tavola periodica dei contribuiti a fondo perduto e dei bonus e agevolazioni in crediti di imposta

Michele Lo Sardo

12

PNRR, #Nextgenerationitalia e digitalizzazione della PA

Vincenzo Tiby

14

ZES: dal Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza in arrivo 630 mln di euro

Liliana Speranza

16

Grandi opportunità per la ripresa economica post Covid

Anna Lepre

18

Commercialisti & Sanità

Fabio Cecere

20

Covid e professione: ecco le ragioni di una necessaria riorganizzazione dello studio

Giovanni Tomo

22

Il sistema bancario dopo l'emergenza sanitaria

Gennaro Fusco

25

**La mancanza di candidature
qualificate per gli enti locali**

Paolo Longoni

28

**Class action: la nuova ritualità e i possibili risvolti
nell'ambito della difesa tributaria**

Stefania Linguerri

31

**Sui crediti d'imposta non spettanti e inesistenti
serve chiarezza per legge**

Paola Coppola

33

La finanza sostenibile fra opportunità e vincoli.

Il caso Acea SpA

Arturo Capasso

36

**L' Evoluzione nel mondo delle criptovalute: i paesi
emettono le valute digitali**

Bianca Bosco

38

**Notifica della sentenza tributaria e decorrenza
del termine breve**

Renato Polise

40

**IMU, i magistrati tributari di Caserta sconfessano
la Corte di Cassazione per i coniugi**

con residenze separate

Giuseppe Perdesoli

Sui crediti d'imposta non spettanti e inesistenti serve chiarezza per legge

a cura di **Paola Coppola**

Professore Ordinario Diritto Tributario
Università degli studi di Napoli Federico II
Dottore Commercialista
Avvocato cassazionista



C'è un confine troppo labile tra la non spettanza e l'inesistenza dei crediti d'imposta utilizzabili in compensazione, come più volte segnalato, anche su questo giornale. Differenziare più compiutamente la fattispecie è una necessità ormai ineludibile se si considerano le gravi ripercussioni che si generano sul versante dell'accertamento delle violazioni/delitti di contribuenti (e professionisti), e delle sanzioni irrogabili tributarie, amministrative e penali. La maggior parte delle norme sulle tante agevolazioni "trasfuse" per scelta legislativa in crediti d'imposta spendibili in compensazione sono, com'è noto a tutti, molto complesse sul piano tecnico e, quindi, si prestano a letture contrastanti, talvolta incoerenti o arbitrarie, e malauguratamente la giuri-

sprudenza e la prassi non sono di aiuto. Anzi. Si registrano recenti interpretazioni restrittive di assai incerta comprensibilità se rapportate ai tanti distinguo che andrebbero operati nell'applicare le norme sulle compensazioni che, com'è noto, variano a seconda dell'oggetto del controllo, ovvero dell'utilizzo del credito *a valle* del pagamento di debiti tributari (e non) con il Mod. F24 o in dichiarazione; del calcolo (*a monte*) della misura agevolativa "trasfusa" nel credito d'imposta; del metodo di riscontro/verifica della compensazione operata (*formale ex artt. 36-bis, 36-ter DPR 600/73 o 54 bis DPR 633/72, o sostanziale*) del metodo di riscossione del credito indebitamente fruito (con o senza atto di recupero ex art. 27, DL 185/2008), oltre che per i tempi di decadenza dell'Ufficio, ordinari (ex art. 43 DPR 600/73) o "speciali" (8 anni), al ricorrere di specifici presupposti. Il tutto richiederebbe un approfondimento a fini ricostruttivi, ma per ciò che qui corre segnalare non dovrebbe prescindere dalla verifica della sussistenza della frode, che è la condizione pregiudiziale per distinguere l'inesistenza, dalla non spettanza dell'operata compensazione.

Ed invece, recenti sentenze di legittimità (ord. n. 24093 del 30 ottobre 2020, nonché ord. n. 351 del 13 gennaio 2021) ritengono "priva di fondamento logico-giuridico" la distinzione tra credito non spettante e credito inesistente e stabiliscono che il termine di decadenza vada "indistintamente fissato in otto anni". In mezzo (in termini di tempo), altra giurisprudenza di legittimità che ha preso le distanze da questo orientamento restrittivo (ord. Sez. VI, n. 29717 depositata il 29.12.2020 con rinvio alla Sez. V) per l'assenza, nel caso trattato, dei presupposti della frode ex art. 375 c.p.



L'Agenzia, dal canto suo, "parifica" la non spettanza all'inesistenza dei crediti d'imposta compensati in tutti i casi di "mancanza del presupposto costitutivo" dell'agevolazione (circ. 31/E/2020, risposta n. 396 del 9 giugno 2021), nonostante che al superamento del limite di € 50.000,00, com'è noto, l'illecito è sanzionato sul versante tributario (D.Lgs. 471/97, art. 13) dal 100% al 200%, al c. 5 (in luogo del 30%, al c. 4) e su quello penale (D.Lgs. 74/2000, art. 10-quater) con la reclusione da 18 mesi a sei anni (comma 2), in luogo dei 6 mesi a 2 anni (comma 1). E ciò, si noti, pur quando l'errore, come è molto probabile che accada, dipenda da motivi tecnici legati a criteri di valutazione o di mera sfasatura di competenza, inerenza - e non di effettività/esistenza - dell'investimento, e/o di falsità della documentazione a supporto.

Le ricadute di queste incertezze ed incoerenze sono sotto gli occhi di tutti.

Gli Uffici sono stati chiamati ad effettuare controlli mirati sulle compensazioni di crediti d'imposta (cir. 4/2021), benchè le istruzioni sulle condizioni e limiti di utilizzo di quelli vigenti siano contenute in una miriade di circolari, risposte ad interpellanti, richieste di pareri ad Autorità centrali, con incerte e contrastanti indicazioni. I contribuenti, e professionisti si trovano ad operare "nella nebbia" per quanto sono incerti e complessi i calcoli da effettuare ed i principi da osservare nel prescegliere ed applicare le regole che disciplinano i vari crediti d'imposta che, senza soluzione di continuità, sono emanate, emendate, integrate. L'effetto a catena dei possibili errori valutativi di una data misura agevolativa fruita "a mezzo" di un credito d'imposta (si pensi a quelli di R&S, oppure di industria 4.0, per non parlare del superbonus e *similia*) non si esauriscono in ambito tributario e penale, ma possono "sconfinare" in sanzioni amministrative per le società beneficiarie (in caso di interesse, o vantaggio per l'ente) secondo il D.Lgs. 231/2001.

Si chiede, a più voci, l'intervento del legislatore che dovrebbe farsi carico di operare, al più presto, su più fronti. Quello sostanziale, per modificare l'art. 13, D.Lgs. 471/97 che, se si riflette, è nato, e resta idoneo a sanzionare, come in tutti i casi di ritardati od omessi versamenti, la non spettanza del credito

d'imposta (al 30%, c. 4) evincibile "agevolmente" dai controlli automatizzati della dichiarazione e dai modelli di pagamento (F24), ma non per certo per "intercettare" gli illeciti valutativi, che sono quelli che potrebbero emergere solo nell'ambito di verifiche e controlli "nel merito" dei crediti d'imposta utilizzati che non possono "automaticamente" diventare inesistenti, ed essere più gravemente sanzionati, sol perché non sono "riscontrabili come non spettanti" dai controlli formali della dichiarazione, se manca la frode.

Dall'altro, va colmata sul piano del procedimento la lacuna che oggi persiste per il fatto che l'"atto di recupero" (art. 27, Dl 185/2008) è il mezzo che si è congegnato, all'epoca, per "riscuotere" i crediti d'imposta inesistenti ed irrogare sanzioni, ma non anche per "accertare" ogni indebita, ma non fraudolenta, compensazione. Ciò che oggi manca a sistema è, quindi, inglobare, o introdurre, nelle varie metodologie di controllo, un procedimento di accertamento mirato alla puntuale verifica dei presupposti *costitutivi* delle tante agevolazioni fruita a mezzo dei crediti d'imposta che, al pari di ogni altro metodo improntato al giusto procedimento, sia assistito dalle garanzie di un contraddittorio specifico tra ufficio e contribuente, idoneo a far contestare al primo, con prove idonee, l'eventuale violazione, ed al secondo di fornire la prova contraria con tutti i dati, documenti chiarimenti possibili dei criteri applicati nella misura ed avere risposta con "motivazione rafforzata" delle giustificazioni fornite, prima di arrivare al "recupero" delle imposte "non versate", perché indebitamente compensate, e le correlate sanzioni tributarie, e se del caso, anche amministrative e penali. Diversamente, nonostante il proliferare dei tanti crediti d'imposta vigenti, soprattutto nel momento di crisi economica e finanziaria dell'era post-Covid, il contribuente, di fronte alle tante insidie che si celano nelle compensazioni per il rischio di "non sbagliare", può fare solo una cosa: "rinunciare". E non v'è motivo per credere che questo corrisponda alla *voluntas* del Legislatore.

* *Publicato su Il Sole 24 Ore (25/06/2021, pag. 36)*

