Prof. Avv. Benedetto Santacroce
Avv. Alessandro Mastromatteo
Dott. Aldo Anellucci
Dott.ssa Simona Ficola
Avv. Lorenzo Lodoli

Avv. Anna Abagnale
Avv. Federica Polsinelli
Avv. Giulia Amici
Avv. Vittorio Santabarbara
Dott.ssa Ludovica Clara Milani
Dott.ssa Sofia Muscolino

of counsel
Dott. Paolo Parodi
Dott. Marco Magrini
Dott.ssa Carla Bellieni

SPETT.LE SEGRETERIA VI COMMISSIONE FINANZE - CAMERA DEI DEPUTATI

INDIRIZZO MAIL: COM_FINANZE@CAMERA.IT

OGGETTO: CONTRIBUTO IN FORMA SCRITTA CIRCA LO SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO RECANTE DISPOSIZONI IN MATERIA DI SANZIONI FISCALI ATTUATIVO DELLA LEGGE 111/2023 RECANTE «DELEGA AL GOVERNO PER LA RIFORMA FISCALE»

* * *

1. PREMESSA

Come rappresentato per le vie brevi, sono in corso di esame da parte della Commissione Finanze della Camera dei deputati lo schema di Decreto Legislativo recante disposizioni in materia di riordino del sistema delle sanzioni amministrative-tributarie attuativo della Legge 111/2023 recante la «Delega al Governo per la riforma fiscale».

Al riguardo, ai fini dell'istruttoria legislativa si presenta con questo documento il contributo in forma scritta dello scrivente Studio legale tributario, affinché possa essere messo a disposizione dei deputati della Commissione, nonché per ogni altra finalità ritenuta utile, nulla ostando altresì alla sua pubblicazione sul sito internet della Camera.

Il contributo si limiterà ad analizzare lo schema di Decreto Legislativo con riguardo alla disciplina delle seguenti norme:

- Modifiche del Decreto sanzioni all'art. 6, comma 6 e comma 8, del D. Lgs. n. 471/1997 – Sanzioni da illegittima detrazione.

- Modifiche del Decreto sanzioni che modifica che modificano l'art. 13, comma 4 e comma 5, del D. Lgs. 471/1997 – Sanzioni utilizzo crediti imposta non spettanti ed inesistenti

- Art. 5 del Decreto sanzioni che detta la disciplina transitoria e finale – Disciplina favor rei

2. OSSERVAZIONI COLLEGATE ALLE MODIFICHE DELL'ART. 6, COMMI 6 E 8 D. LGS. 471/1997

Seguendo lo schema del Decreto Sanzioni si analizzano le modifiche effettuate dall'art. 1, comma 1 let. d) nn. 6 e7 all'art. 6 commi 6 e 8 del D. Lgs. 471/1997.

TESTI NORMATI A CONFRONTO	
ART. 6 D.LGS. 471/1997 ***Ante* riforma**	**ART. 6 D.LGS. 471/1997** ***Post* riforma**
COMMA 6 -> Chi computa illegittimamente in detrazione l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa, è punito con la sanzione amministrativa pari al novanta per cento dell'ammontare della detrazione compiuta. In caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, l'anzidetto cessionario o committente è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro. La restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale.	**COMMA 6** -> Chi computa illegittimamente in detrazione l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa, è punito con la sanzione amministrativa pari al settanta per cento dell'ammontare della detrazione compiuta. Nel caso di applicazione dell'imposta con aliquota superiore a quella prevista per l'operazione, o di applicazione dell'imposta per operazioni esenti, non imponibili o non soggette, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, il cessionario o committente è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro. Nelle ipotesi di cui al primo periodo, e salvi i casi di frode e di abuso del diritto, resta fermo il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, della sola imposta effettivamente dovuta in ragione della natura e delle caratteristiche dell'operazione posta in essere. Le sanzioni di cui ai periodi precedenti non si applicano se la violazione ha determinato una dichiarazione infedele punita con la sanzione di cui all'articolo 5, comma 4.

Il decreto attuativo della Delega Fiscale sulle sanzioni riforma l'art. 6 D.Lgs. n. 471/1997 riguardante le violazioni degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette ad IVA.

In particolare, il Legislatore interviene sulla sanzione prevista per l'illegittima detrazione, che trova disciplina al comma 6, nei seguenti termini:

a) la sanzione proporzionale prevista per il cessionario/committente che computa illegittimamente in detrazione l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa, passa dal 90% al 70% dell'ammontare della detrazione compiuta;

b) la sanzione fissa – compresa fra 250 e 10.000 euro – si applica non solo nel caso di applicazione dell'imposta con aliquota superiore a quella prevista per l'operazione, ma anche di applicazione dell'imposta per operazioni

esenti, non imponibili o non soggette, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, il cessionario o committente è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro;

c) in riferimento alle ipotesi precedenti, resta fermo il diritto alla detrazione, ai sensi degli artt. 19 ss. D.P.R. 633/1972, della sola imposta effettivamente dovuta in ragione della natura e delle caratteristiche dell'operazione posta in essere. Tale disposizione non si applica ai casi di frode e di abuso del diritto.

d) le sanzioni di cui ai periodi precedenti non si applicano se la violazione ha determinato una dichiarazione infedele punita con la sanzione di cui all'articolo 5, comma 4 (che da un importo compreso tra 90 e 180% passa al 70%, con un minimo di 150 euro).

Con riguardo alle modifiche anzi rappresentate, le Nostre osservazioni riguardano, in particolare i **punti b)** e **c)**, essendo chiara la modifica di cui al **punto a)** – riduzione della sanzione percentuale in ossequio al principio di proporzionalità delle sanzioni amministrative – e la modica di cui al **punto d)** – l'applicazione della sanzione per dichiarazione infedele si sostituisce a quella prevista per la condotta fiscale irregolare che l'ha determinata.

Sull'ambito di applicazione (modifica sub punto b)

L'ambito di applicazione dell'art. 6, comma 6, secondo periodo, aveva determinato non pochi dubbi sul piano interpretativo. Il problema stava nel ritenere se la norma trovasse applicazione generalizzata a tutte le ipotesi di indebito assoggettamento ad IVA o se, secondo una prospettiva più ristretta, si riferisse esclusivamente ai casi in cui sia stata esposta in fattura un'aliquota più alta rispetto a quella dovuta.

La stessa Amministrazione Finanziaria aveva cambiato più volte idea sul punto, includendo in un primo momento anche le operazioni esenti, non imponibili e non soggette Circolare della Guardia di Finanza del 13 aprile 2018, n.114153), per poi adottare la linea più restrittiva della Cassazione (sentenza del 3 novembre 2020, n. 24289) diretta a considerare solo quelle con applicazione di un'aliquota superiore a quella dovuta (Circolare della Guardia di Finanza del 25 novembre 2020).

Modificando il comma 6, viene risolta la diatriba interpretativa in favore della lettura estensiva della norma; sicché, in capo al cessionario/committente si applicherà la sanzione fissa in tutte le ipotesi in cui il cedente ha fatturato con IVA non dovuta o più IVA del dovuto.

Sul diritto alla detrazione (modifica sub punto c)

Come noto, la norma dell'art. 6, comma 6, secondo periodo è stata introdotta dall'art. 1, comma 935, Legge 205/2017 (Legge di Bilancio 2018), individuando una sanzione fissa in capo al cessionario/committente nei casi di applicazione dell'IVA in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente/prestatore, fermo restando il diritto del medesimo cessionario/committente alla detrazione.

La sua introduzione era stata avvertita come una risposta alla necessità di garantire l'economia dell'azione amministrativa e la semplificazione della gestione dei rapporti fra i soggetti coinvolti nell'operazione, ponendo rimedio ai casi in cui il recupero in sede civilistica dell'imposta risulti complesso, consentendo al cliente, soggetto passivo, di chiedere il rimborso direttamente all'Amministrazione Finanziaria (Corte di Giustizia UE, sentenza del 26 aprile 2017, causa C-564/15 e Corte di Cassazione, sentenza del 6 dicembre 2016, n. 24923).

In concreto, l'art. 6, comma 6, D.Lgs. 471/1997 era stato inteso quale valida alternativa alla procedura che culmina con la richiesta di rimborso del cedente/prestatore di cui all'art. 30-ter D.P.R. 633/1972. Quest'ultima norma è, a sua volta, frutto di un percorso giurisprudenziale diretto a garantire la neutralità dell'IVA anche nelle ipotesi di irregolarità, ma delinea, sul piano procedurale, un articolato meccanismo secondo il quale il cessionario/committente chiede al fornitore la restituzione dell'imposta a lui pagata a titolo di rivalsa e il fornitore, dopo aver restituito la somma al cliente, chiede il rimborso all'Erario.

L'introduzione dell'art. 6, comma 6, D.Lgs. 471/1997 era stata letta come una enorme semplificazione della procedura di recupero: in luogo del doppio passaggio, che comunque avrebbe garantito al cessionario/committente il recupero (sia pure a carico del fornitore e non del Fisco) della maggior IVA, indetraibile, a lui addebitata, con conseguente azione di rimborso verso l'Erario da parte del cedente/prestatore. In altre parole, al comma 6 si attribuiva una funzione procedurale idonea a "cristallizzare" l'operazione effettuata sebbene irregolarmente. Entrambi i soggetti passivi conservano, pertanto, la propria posizione – debitoria e creditoria – nei confronti dell'Erario così come determinatasi per effetto dell'errata fatturazione e non sarebbe stato necessario un riequilibrio delle posizioni. Sicché il cedente non dovrebbe restituire la maggiore IVA al cessionario né il cessionario dovrebbe restituire l'IVA detratta al Fisco. Non verificandosi, inoltre, alcun danno per l'Erario.

Letta in tal modo la norma, ovvero quale norma di carattere procedurale, avrebbe avuto un senso il richiamo al diritto alla detrazione.

Diversamente, la Corte di Cassazione ha interpretato l'inciso «*fermo restando il diritto alla detrazione*» solo in riferimento alla detrazione dell'imposta esatta e non di quella integralmente detratta per errore (del cedente/prestatore) (Cassazione con la sentenza del 21 aprile 2021, n. 10439).

Conformandosi a tale orientamento interpretativo, il Legislatore della riforma conferma che, in caso di IVA fatturata in eccesso – al di fuori delle ipotesi di frodi ed abuso – il diritto alla detrazione del cessionario/committente resta, ma solo all'imposta effettivamente dovuta.

In altre parole, il diritto alla detrazione rimane ancorato all'imposta effettivamente dovuta e non a quella fatturata. Il che equivale a dire che, se il fornitore ha erroneamente considerato soggetta ad IVA un'operazione esente, il cliente, che ha detratto l'imposta, deve provvedere a regolarizzare l'importo dell'IVA impropriamente detratta (oltre a versare la sanzione).

Privando la norma della sua natura procedurale, ovvero non consentendo di "cristallizzare" la detrazione irregolare dell'IVA, versata dal cedente/prestatore, per mere esigenze di semplificazione amministrativa, il ricorso all'art. 30-ter D.P.R. 633/1972 ritorna ad essere l'unico strumento per ripristinare la neutralità dell'imposta. Ma a questo punto – ovvero, si ripete, se alla norma in commento non è attribuita la funzione di far salvo, per motivi procedurali, il diritto alla detrazione dell'IVA irregolarmente fatturata in eccesso – si ritiene inutile il fatto che essa esplica un principio di natura sostanziale relativo al funzionamento dell'imposta, ovvero che l'imposta detraibile è effettivamente quella dovuta in ragione della natura e delle caratteristiche dell'operazione posta in essere. Essendo tale precisazione inutile, e fuori luogo in una norma che disciplina gli aspetti sanzionatori, in quanto troverebbe la sua fonte, senza bisogno di un rinvio, all'art. 19 e ss. D.P.R. 633/1972.

TESTI NORMATI A CONFRONTO	
ART. 6 D.LGS. 471/1997 ***Ante* riforma**	**ART. 6 D.LGS. 471/1997** ***Post* riforma**
COMMA 8 -> Il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte dell'altro contraente, è punito, salva la responsabilità del cedente o del commissionario, con sanzione amministrativa pari al cento per cento dell'imposta, con un minimo di euro	**COMMA 8** -> Il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte dell'altro contraente, è punito, salva la responsabilità del cedente o del commissionario, con sanzione amministrativa pari al settanta per cento dell'imposta, con un minimo di euro 250, sempreché non provveda a comunicare

250, sempreché non provveda a regolarizzare l'operazione con le seguenti modalità: a) se non ha ricevuto la fattura, entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, presentando all'ufficio competente nei suoi confronti, previo pagamento dell'imposta, entro il trentesimo giorno successivo, un documento in duplice esemplare dal quale risultino le indicazioni prescritte dall'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, relativo alla fatturazione delle operazioni; b) se ha ricevuto una fattura irregolare, presentando all'ufficio indicato nella lettera a), entro il trentesimo giorno successivo a quello della sua registrazione, un documento integrativo in duplice esemplare recante le indicazioni medesime, previo versamento della maggior imposta eventualmente dovuta.	l'omissione o l'irregolarità all'Agenzia delle entrate, tramite gli strumenti messi a disposizione dalla medesima, entro la fine del mese successivo a quello in cui doveva essere emessa la fattura o è stata emessa la fattura irregolare. È escluso l'obbligo di controllare e sindacare le valutazioni giuridiche compiute dall'emittente della fattura o di altro documento, riferite ai titoli di non imponibilità, esenzione o esclusione dall'imposta sul valore aggiunto derivati da un requisito soggettivo del predetto emittente non direttamente verificabile.

Trattasi delle ipotesi in cui, pur essendo stata effettuata un'operazione rilevante ai fini IVA, il cessionario/committente non riceve la fattura o riceve una fattura errata.

In caso di omissione, la nuova norma riduce i tempi entro i quali il cessionario/committente può regolarizzare l'operazione senza incorrere in sanzioni, passando dai precedenti 4 mesi dall'effettuazione dell'operazione (più un mese per regolarizzare) al mese successivo a quello in cui la fattura doveva essere emessa.

In caso di errata fatturazione, invece, il termine per regolarizzare non è più vincolato alla registrazione della fattura d'acquisto ma alla data in cui la fattura irregolare è stata emessa ("entro la fine del mese successivo a quello in cui è stata emessa la fattura irregolare").

Anche in questo caso i tempi per la comunicazione alle Entrate dell'irregolarità si riducono di molto, considerando che, anche per problemi derivanti da SdI, il momento della ricezione della fattura può slittare rispetto a quello della sua emissione.

Sempre in riferimento all'ipotesi di errata fatturazione, la nuova versione del comma 8 chiarisce che è escluso l'obbligo di controllare e sindacare le valutazioni giuridiche compiute dall'emittente della fattura (o di altro documento), riferite ai titoli di non imponibilità, esenzione o esclusione dall'IVA derivati da un requisito soggettivo del predetto emittente non direttamente verificabile.

Dalla lettera della norma non è ben comprensibile il perimetro delle verifiche che il cessionario/committente dovrebbe compiere per evitare di incorrere nella sanzione legata all'errata fatturazione del suo fornitore, così non può dirsi condivisibile, in quanto ingiustificata la considerevole compressione dei tempi per la regolarizzazione sia nel caso di omessa sia di errata fatturazione.

3. OSSERVAZIONI COLLEGATE ALL'ART. 13, COMMI 4 E 5, D. LGS. 471/1997 – SANZIONI CREDITI IMPOSTA NON SPETTANTI ED INESISENTI

Seguendo lo schema del Decreto Sanzioni si analizzano le modifiche effettuate dall'art. 1, comma 1 let. l) nn. 1-4 all'art. 13 commi 4 e 5 del D. Lgs. 471/1997 in merito alla disciplina sanzionatoria per l'indebito utilizzo in compensazione dei crediti ed alla distinzione tra non spettanti ed inesistenti.

E' necessario che l'intervento normativo faccia definitivamente chiarezza tra la contestazione relativa all'utilizzo di crediti non spettanti (che deve diventare la regola) rispetto alla contestazione di crediti inesistenti che deve essere una categoria residuale applicata solo in presenza di una conclamata frode da parte del contribuente.

L'intervento è quanto mai importante considerando che negli ultimi anni il Legislatore ha veicolato gran parte delle agevolazioni o degli aiuti per i contribuenti e le imprese attraverso il riconoscimento a quest'ultimi di crediti d'imposta.

Tali crediti sono poi utilizzati dai contribuenti:

- Indicando i crediti maturati all'interno della dichiarazione e utilizzandoli in compensazione per il versamento delle imposte;

- Procedendo alla cessione dei crediti maturati (a titolo di esempio i crediti edilizi) a soggetti terzi o a intermediari bancari o finanziari

- Procedendo alla richiesta di uno sconto in fattura di pari importo applicato direttamente dal fornitore (a titolo esemplificativo i crediti edilizi).

L'emergenza epidemiologica e la successiva crisi Ucraina hanno spinto il Legislatore a concedere una serie di crediti d'imposta per tentare di attenuare gli effetti della crisi economica e per agevolare gli investimenti. Si tratta di misure agevolative con le quali, in presenza di determinate condizioni oggettive e/o soggettive, si riconosce al contribuente, che sostiene una determinata spesa, un credito d'imposta.

Le medesime modalità sono e saranno utilizzate anche per la distribuzione degli aiuti e delle agevolazioni collegati ai progetti derivanti dal PNRR.

E' pertanto assolutamente necessario che la normativa che caratterizza il regime sanzionatorio dell'indebita compensazione di crediti d'imposta non sia ambigua o troppo rigida, soprattutto se si considerano le complesse e articolate interazioni tra conseguenze amministrative e penali.

TESTI NORMATI A CONFRONTO	
ART. 13 D.LGS. 471/1997 ***Ante* riforma**	**ART. 13 D.LGS. 471/1997** ***Post* riforma**
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 l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato.	**COMMA 4** -> Nel caso di utilizzo di un credito non spettante si applica, salve diverse disposizioni speciali, la sanzione pari al venticinque per cento del credito utilizzato. Si considera credito non spettante il credito, diverso da quello di cui al comma 5, fondato su fatti reali non rientranti nella disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità. È non

COMMA 5 -> Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute e' applicata la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi. Per le sanzioni previste nel presente comma, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. 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.	spettante altresì il credito utilizzato in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quello fruito in misura superiore a quella prevista. Si applica la sanzione di 250 euro ed il credito si considera spettante, se lo stesso è fondato sulla base di fatti reali rientranti nella disciplina attributiva, nonché utilizzato in misura e con le modalità stabilite dalla medesima, ma in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi di carattere strumentale, sempre che: a) gli stessi non siano previsti a pena di decadenza e non siano essenziali al riconoscimento del credito medesimo; 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 medesima, ovvero in assenza di una dichiarazione, comunque entro un anno dalla sua commissione. **COMMA 5 ->** Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è applicata la sanzione del settanta per cento della misura dei crediti stessi. Si considera credito inesistente il credito per il quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo **COMMA 5.bis->** Nei casi di cui al comma 5, qualora i fatti materiali posti a fondamento del credito siano oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici, la sanzione è aumentata dalla metà al doppio

Il Decreto sanzioni interviene nell'ambito dei crediti indebitamente contestati distinguendo il genus dei non spettanti da quello degli inesistenti e rimodulando le relative sanzioni.

La questione dei crediti d'imposta e, nello specifico, la distinzione tra il concetto di inesistenza e non spettanza, è da tempo molto dibattuta sia in dottrina che in Giurisprudenza[1].

La legge delega fiscale (n. 111/2023), tenuto conto di tali profili d'incertezza, connessi in particolare alla non chiara delimitazione giuridica tra crediti "non spettanti" e "inesistenti", aveva previsto all'art. 20, comma 1, lettera a) n. 5, "*una più rigorosa distinzione normativa anche sanzionatoria tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti*".

Il Decreto sanzioni interviene su due differenti profili da una parte rimodulando le sanzioni applicabili per entrambe le fattispecie e dall'altra intervenendo sulle definizioni di crediti non spettanti ed inesistenti cercando una distinzione più rigorosa.

Gli interventi del Decreto Sanzioni nei commi 4 e 5:

a) Con riguardo al primo aspetto si interviene sui commi 4 e 5 dell'art. 13 D. lgs. 471/1997 modificando la sanzione amministrativa prevista sia per l'utilizzo di crediti non spettanti che diventa pari al 25% del credito utilizzato (e non più 30%) sia per l'utilizzo di crediti inesistenti che diventa pari al 70% del credito utilizzato (e non più dal 100 al 200%). Viene poi prevista con il comma 5.bis dell'art. 13 D. lgs. 471/1997 un aggravante, con l'aumento della sanzione prevista dal comma 5 del medesimo articolo nel caso in cui i fatti posti a fondamento del credito siano oggetto di rappresentazioni fraudolente.

b) Con riguardo invece alla distinzione tra crediti non spettanti ed inesistenti il decreto interviene riscrivendo e modificando i commi 4 e 5 ed inserendo il comma 5.bis nel D. Lgs. 471/1997.

c) I non spettanti, che il decreto definisce i crediti diversi da quelli ritenuti inesistenti, sono quelli fondati su fatti reali, non rientranti nella disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità o utilizzati in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella prevista. Vi rientrano pertanto i casi di mancanza di visto di conformità o il caso dello splafonamento.

---

[1] All'esito di un percorso giurisprudenziale delineato da contrasti interpretativi (es. tra la pronuncia n. 10112/2017 e le pronunce n. 34443, 34444 e 34445 del 2021), le ordinanze n. 35536/2022 e n. 3784/2023 hanno sollecitato l'intervento delle Sezioni Unite per chiarire il rilievo che assumono le nozioni di credito inesistente e di credito non spettante. Infatti, secondo il primo orientamento la differenza non poteva considerarsi ontologicamente inserita nell'ordinamento tributario, ma doveva semplicemente e strumentalmente essere utilizzata per garantire all'Amministrazione finanziaria un margine di tempo adeguato per un accertamento che, data l'inesistenza del credito appunto, poteva risultare più complesso (termine di otto anni in luogo dei cinque ordinari, come previsto dal co. 16 dell'art. 27 DL 185/2008). Le tre sentenze gemelle del 2021 invece ritengono che per credito inesistente debba intendersi, anche in considerazione del diverso apparato sanzionatorio, il credito per cui manca in tutto o in parte il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non è riscontrabile con i c.d. controlli formali. Ciò significa, anche secondo il linguaggio comune, che il credito inesistente è ancorato a una dimensione non reale/non vera, ossia priva di elementi giustificativi fenomenicamente apprezzabili, con eventuali connotazioni di fraudolenza. A ciò, la giurisprudenza penale (n. 7615/2022) aggiungeva alcune considerazioni sul piano dell'elemento soggettivo: l'inesistenza del credito costituisce di per sé, salvo prova contraria, un indice rivelatore della coscienza e volontà di bilanciare i propri debiti con l'Erario con una posta creditoria artificiosamente creata, mentre nel caso della non spettanza occorre provare la consapevolezza da parte del contribuente che tali crediti non potevano essere utilizzati in sede compensativa.
Con le sentenze n. 34419 e n. 34452 del 11.12.2023, le Sezioni Unite della Corte di cassazione hanno chiarito che: «*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*».

Viene introdotta poi, nel nuovo comma 4, una definizione di crediti spettanti che sono quelli fondati sulla base di fatti reali, rientranti nella disciplina attributiva, nonché utilizzati in misura e con le modalità stabilite dalla medesima, ma in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi di carattere strumentale, sempre che gli stessi non siano previsti a pena di decadenza (o nella ricorrenza di alcuni ulteriori circostanze rilevanti ai fini delle sanzioni amministrative) e che la violazione sia rimossa entro un anno dalla sua commissione. In tal caso vi sarebbe solo una sanzione di euro 250.

d) La definizione di credito inesistente, resta identica alla precedente ed è contestato quando manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo. Viene però eliminato il riferimento al fatto che l'inesistenza non è riscontrabile con i c.d. controlli formali.

e) Infine viene aggiunta, come detto, un'aggravante per i crediti inesistenti (comma 5.bis) nel caso in cui i fatti materiali fondanti il credito siano oggetto di rappresentazioni e comportamenti fraudolenti.

f) In ultimo la normativa dei crediti deve essere letta con le novità previste dal D. Lgs. 13/2024 che ha introdotto nel D.P.R. 600/1973 l'art. 38-bis ed una nuova disciplina organica che riguarda tutti gli atti di recupero del credito. In particolare tutti gli atti di recupero dei crediti di imposta sottoscritti dopo il 30 aprile 2024 potranno essere definiti in via agevolata con il versamento delle sanzioni al terzo (possibilità estesa anche ai crediti inesistenti). Per tutti i crediti vi sarà l'iscrizione a ruolo straordinaria. I termini di decadenza previsti per il recupero dei crediti saranno i seguenti:

- per i non spettanti entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello dell'utilizzo in compensazione
- per gli inesistenti entro il 31 dicembre dell'8 anno successivo a quello dell'utilizzo in compensazione.
  Fatto l'inquadramento procediamo ad analizzare le criticità delle modifiche apportate.

Resta non chiaro il perimetro applicativo delle ipotesi di crediti non spettante e di crediti inesistenti, sussistendo ipotesi che non rientrerebbero in nessuna delle due categorie oppure che potrebbero rientrare in entrambe.

Vi sono espressioni di significato incerto o non chiaro, che porteranno, inevitabilmente, a problemi applicativi ed interpretativi.

Non si riesce a comprendere, infatti, la puntuale differenza tra le ipotesi di crediti non spettanti, perché "fondati su fatti reali, non rientranti nella disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità" e crediti inesistenti, per mancanza dei "presupposti costitutivi".

Ad oggi la nuova formulazione normativa appare ancora troppo debole e non chiara nell'individuare e distinguere adeguatamente le condotte da contrastare in modo più grave (i.e. l'inesistenza del credito) da quelle che potrebbero derivare da meri errori o differenze di valutazione da parte del contribuente. Considerando anche i tecnicismi che distinguono tra loro i vari crediti d'imposta (si pensi al bonus Ricerca e Sviluppo o ai vari bonus edilizi). Il richiamo normativo alla mancanza dei presupposti costitutivi del credito potrebbe far privilegiare, con un irrazionale automatismo, la censura d'inesistenza anche per fattispecie d'incerta valutazione tecnica.

Si ritiene più rispondente al criterio direttivo di cui all'art. 20 L. 111/2023:

a) Definizione di credito inesistente: prevedere che le sole condotte fraudolente siano elemento caratterizzante il credito inesistente, e non una circostanza aggravante, peraltro prevista solo a livello amministrativo e non penale (cfr. co. 5-bis art. 13 D.lgs. 471/1997).

b) Definizione di credito non spettante: ai fini di un pieno rispetto del principio di tassatività, appare opportuno valutare di correggere la definizione di credito non spettante che deve diventare la regola e non identificarlo per sottrazione rispetto a quanto, chiaramente delineato, per il credito inesistente. In sostanza, in presenza di erronee valutazioni o interpretazioni dovrebbe apparire chiaro che il credito è sempre non spettante, non già inesistente. Valga per tutti il richiamo al Manuale di Frascati (che entra nell'ordinamento giuridico per il richiamo contenuto nella comunicazione della Commissione Europea (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014) per il credito in ambito ricerca e sviluppo. Particolari problemi applicativi sono sorti dal momento che lo stesso è stato richiamato dalla prassi nazionale soltanto a partire dalla la circolare Mise 59990 del 9 febbraio 2018 e dalla risoluzione n. 46 del 22 giugno 2018 e la risposta ad interpello n. 40 del 2 aprile 2019 dell'Agenzia delle Entrate. Il nuovo corso interpretativo si è dunque sostanzialmente consolidato nel corso del 2019. In ogni caso, una differente interpretazione, ad esempio, relativa al requisito della novità richiesto dal Manuale, non può portare l'Amministrazione a contestare un credito inesistente (a fronte di un'attività R&S effettivamente e correttamente svolta), ma solo di un credito non spettante.

4. OSSERVAZIONI COLLEGATE ALL'ART. 5 DELLO SCHEMA DI DECRETO SANZIONI – MISURE TRANSITORIE E FINALI – NO FAVO REI

L'art. 20 della legge 111/2023 ha delegato il Governo a dare attuazione ai principi di proporzionalità, effettività e certezza della risposta sanzionatoria dell'ordinamento di fronte a condotte illecite, rilevanti tanto in sede amministrativa quanto in sede penale e, in particolare, per le sanzioni amministrative, "a migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei". L'attenzione è rivolta in particolare al "carico", cioè alla misura della sanzione rispetto alla gravità dell'illecito amministrativo ascrivibile al contribuente.

La legge delega per la riforma fiscale ne auspica espressamente la riduzione, riconoscendo così che le disposizioni sanzionatorie attualmente esistenti appaiono eccessivamente gravose e conducono ad una pretesa complessiva di fatto abnorme.

La bozza del decreto delegato, intervenendo su più blocchi, con l'art. 1 disciplina la revisione del sistema sanzionatorio penale tributario, apportando modifiche al D.lgs. n. 74/2000, con gli artt. 2 e 3, introduce rilevanti modifiche ad alcune disposizioni contenute nel D.lgs. n. 471/1997 e nel D.lgs. n. 472/1997, concernenti la disciplina del sistema sanzionatorio amministrativo, mentre con l'art. 4 innova alcune disposizioni di cui al D.P.R. n. 131/1986 concernenti l'imposta di registro.

Con una espressa disposizione (art. 5, comma 1) lo schema del decreto delegato prevede poi che le nuove misure delle sanzioni amministrative si applicano alle violazioni commesse successivamente alla data di entrata in vigore del medesimo decreto, con conseguente sopravvivenza delle sanzioni più repressive (e sproporzionate considerata la ratio della novella legislativa) per le medesime violazioni commesse nel periodo precedente.

Tale previsione costituisce senza dubbio una deroga al principio del "favor rei" in base al quale se la legge in vigore al momento della violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni diverse si applica la norma più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo (art. 3, comma 3, D.lgs. n. 472/1997). Si tratta di una disciplina diversa rispetto a quella dell'"abolitio criminis" che attiene invece al venir meno della punibilità di un dato fatto e che trova applicazione anche in presenza di un provvedimento definitivo (art. 3, comma 2, D.Lgs. n. 472/1997).

Stando alla lettura della bozza in esame, la maggior parte delle previsioni che si collocano nella riforma contenuta nello schema del decreto attengono a quanto previsto dal sopracitato comma 3 dell'art. 3 e cioè al mantenimento della violazione che viene regolata da una sanzione diversa (nella maggior parte dei casi più lieve) rispetto a quella applicabile alle violazioni commesse prima dell'entrata in vigore del decreto stesso. Così, a titolo esemplificativo, in caso di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi e dell'Irap oppure nel caso di omessa presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta, la sanzione, attualmente dal 120 al 240% dell'ammontare, passa al 120%. Oppure ancora nell'ipotesi di dichiarazione infedele, la sanzione viene fissata al 70% delle imposte evase (modulabile con una sanzione del 50% se regolarizzata entro i termini di decadenza dell'accertamento) e non più con sanzione proporzionale variabile dal 90% al 180%.

In questo caso, tuttavia, la scelta del Legislatore è stata quella di escludere l'applicazione del principio del "favor rei" e, di conseguenza, l'invocabilità del diritto alla rideterminazione della sanzione eventualmente già applicata in modo da corrispondere quella più favorevole.

Nel quadro così delineato si ravvisano una serie di criticità.

Una **prima criticità**, facilmente riscontrabile, riguarda l'eccesso di delega in quanto il Governo nell'esercitarla ha disposto una deroga espressa ad un diritto fondamentale qual è il "favor rei" che sembra andare oltre i criteri e le indicazioni date dal Parlamento nella legge delega in cui si fa solo riferimento all'esigenza di razionalizzare il sistema sanzionatorio e migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo agli standard di altri Paesi europei.

Secondo il costante orientamento della Corte costituzionale , il controllo di conformità della norma delegata alla norma delegante richiede un confronto tra gli esiti di due processi ermeneutici paralleli: l'uno, relativo alle norme che determinano l'oggetto, i principi e i criteri direttivi indicati dalla delega, da svolgere tenendo conto del complessivo contesto in cui esse si collocano ed individuando le ragioni e le finalità poste a fondamento della stessa; l'altro, relativo alle norme poste dal legislatore delegato, da interpretarsi nel significato compatibile con i principi e i criteri direttivi della delega.

Nella specie, l'esclusione dell'applicazione retroattiva del nuovo quadro sanzionatorio alle violazioni commesse prima dell'entrata in vigore del decreto delegato – così come prevista dall'art. 5, comma 1 – riflette una scelta del legislatore delegato che non appare in linea con i criteri direttivi della stessa legge delega (art. 20 della L. 111/2023) nei quali non si fa alcun cenno all'ambito intertemporale delle nuove disposizioni o alla possibilità di introdurre una eventuale deroga al principio del "favor rei".

Inoltre, si ravvisano **alcuni profili di incostituzionalità**.

Va difatti evidenziato che il sopracitato art. 3 del D.lgs. n. 472/1997 fissa due principi, quello della irretroattività sfavorevole (co. 2 - "abolitio criminis") previsto espressamente dall'art. 25 della Costituzione e quello della retroattività favorevole (comma 3 - "favor rei"), desumibile implicitamente dall'art. 3 della Costituzione. A differenza del principio di irretroattività sfavorevole che si presenta come assoluto e inderogabile, il principio della retroattività favorevole ammette deroghe purché in un'ottica di bilanciamento e di ragionevolezza sussista un interesse costituzionalmente rilevante tale da giustificare siffatta deroga. Nel caso di specie, operando un bilanciamento tra il principio e gli interessi giuridici contrapposti, occorre dunque verificare se la deroga al principio di retroattività della lex mitior, ai sensi dell'art. 3 della Costituzione, trovi una sufficiente ragione giustificativa (che potrebbe essere individuata nell'art. 81 della Costituzione).

Sul piano internazionale, il "favor rei" è espressamente codificato dall'art. 49, par. 1 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, con la conseguenza che laddove tale principio non venga rispettato, si incorre nella violazione degli artt. 11 e 117 della Costituzione.

Va altresì evidenziato che la Corte di Strasburgo ha ricondotto tale principio alle garanzie dell'art. 7 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU), equiparando le sanzioni amministrative tributarie alle sanzioni penali (considerandole quindi sostanzialmente penali) in tutti i casi in cui se abbiano una natura e una funzione punitiva.

Sotto altro profilo, il confronto con la precedente riforma attuata mediante D.lgs. n. 158/2015 con cui sono state apportate rilevanti modifiche alla precedente disciplina sanzionatoria lascia emergere rilevanti differenze in termini di applicazione del principio del "favor rei": quest'ultimo, difatti, con riferimento alla riforma del 2015 (le cui disposizioni – è stato previsto – si applicano a partire dal 1° gennaio 2016) non è stato infranto. Difatti, per gli atti non definitivi emessi prima dell'1° gennaio 2016 il contribuente ha avuto la possibilità di ottenere, con una semplice istanza, il ricalcolo della sanzione irrogata in modo da scontare la più favorevole.

Chiudendo il cerchio con quanto sinora rappresentato in ordine alla esclusione del "favor rei" nell'ambito del rinnovato sistema sanzionatorio, va segnalato il rischio di un aumento del contenzioso tributario dovuto al fatto che nelle ipotesi in cui il "favor rei" determinerebbe una notevole riduzione del carico sanzionatorio, il contribuente potrebbe decidere di promuovere e coltivare il contenzioso al solo fine di impedire la definitività della contestazione e rientrare nel rinnovato ambito applicativo. Difatti, se fosse confermata tale deroga, la norma oltre ad essere sottoposta al vaglio della Corte Costituzionale e della Corte di Giustizia UE, ben potrebbe essere disapplicata dal giudice nazionale.

Giungendo ad una conclusione, sebbene gli interventi contenuti nella bozza del decreto risultino apprezzabili sotto molti aspetti, la previsione che esclude l'applicazione del principio del "favor rei" lascia tuttavia sopravvivere delle sanzioni che, stando all'intento del legislatore, sono attualmente irragionevoli e sproporzionate con conseguente disparità di trattamento sanzionatorio tra i contribuenti che hanno commesso la stessa violazione prima o dopo l'entrata in vigore della modifica mitigatrice.

Sarebbe pertanto auspicabile un ripensamento della formula utilizzata per delineare l'ambito temporale di applicazione delle norme, in modo da rendere la revisione del sistema sanzionatorio armonica, ben ragionata e conforme ai principi generali vigenti in materia di illeciti amministrativi.

* * * * *

Sperando che le osservazioni fatte possano essere utili al dibattito parlamentare e ringraziando dell'opportunità offerta, si resta a disposizione per qualsiasi chiarimento o approfondimento in merito dovesse occorrere.

Distinti saluti,

Prof. Avv. Benedetto Santacroce