

## **Definizione agevolata delle contestazioni di crediti di imposta inesistenti o non spettanti**

di Gennaro Nunziato

*Avvocato tributarista, Cultore della materia in Diritto Tributario, Università degli Studi di Napoli "Parthenope"*

La presente relazione trae spunto dall'intervento svolto nell'ambito del convegno organizzato dalla Camera degli Avvocati Tributaristi della Provincia di Napoli insieme all'Associazione Italiana Giovani Avvocati – sez. di Napoli - sul tema dei "Crediti di imposta inesistenti o non spettanti: implicazioni tributarie, penali e loro definizione attraverso istituti agevolativi", tenutosi presso il Tribunale di Napoli il 30.5.2023.

La contestazione ad opera dell'Agenzia delle Entrate dell'indebita compensazione di crediti di imposta è sempre più frequente. Il presente contributo tende ad individuare i possibili rimedi che il contribuente può porre in essere prima che l'utilizzo del credito di imposta venga accertato e nonostante lo stesso risulti già contestato. Ciò allo scopo di evitare le conseguenze più gravose, in termini di sanzioni amministrative e penali, che scaturirebbero dall'accertamento fiscale.

L'attuale assetto normativo prevede diverse procedure per sanare le eventuali indebite compensazioni dei crediti di imposta. Non è semplice districarsi tra le molteplici disposizioni che regolano i vari istituti essendo differenti i requisiti di accesso e i benefici previsti.

Per l'avvocato tributarista che assiste l'impresa è importante individuare l'istituto che maggiormente risponde alle esigenze del cliente valutando attentamente:

- i) le finestre temporali e le condizioni di accesso;
- ii) i benefici fruibili in termini di minor esborso finanziario e di maggiore dilazione nel pagamento;
- iii) le ricadute sul versante penale in relazione alle fattispecie disciplinate dall'art. 10 quater del DLGS 74/2000;

iv) la definitività della sanatoria prescelta;

v) i riflessi sulla regolarità fiscale in funzione della partecipazione dell'impresa agli appalti pubblici.

Quest'ultimo aspetto può condizionare la scelta dell'imprenditore, il quale potrebbe vedersi costretto ad attivare uno degli istituti di definizione agevolata, per evitare le conseguenze della pendenza tributaria in termini di irregolarità della propria posizione fiscale e di mancato rilascio del cd. DURC, circostanza che impedirebbero all'impresa non solo di partecipare a gare pubbliche, ma anche di incassare crediti vantati verso la P.A. (stante la procedura prevista dall'art.48bis del DPR 602/73).

Se il contribuente non intende definire la indebita compensazione con uno di questi istituti e decide di attendere l'atto di recupero per poi impugnarlo, va avvisato della circostanza che, in pendenza di giudizio, qualificati i crediti inesistenti, le norme ordinarie sulla riscossione graduale non trovano applicazione. L'Ufficio procederà con l'iscrizione a ruolo straordinaria chiedendo, con una successiva cartella di pagamento, l'intero importo del credito di imposta utilizzato oltre sanzione ed interessi.

Fatta questa premessa, si passano ad esaminare i singoli istituti di definizione agevolata.

### **A - Riversamento Spontaneo crediti R&S**

Temporalmente, il primo istituto che è introdotto dal Legislatore è quello del cd. riversamento spontaneo, introdotto dall'art. 5, comma 7 e seguenti del D.L 146/2021, la cui applicazione è limitata ai crediti di imposta per attività di ricerca e sviluppo. Questa definizione agevolata, che si anticipa essere di minore appeal rispetto alle altre che saranno esaminate di qui a breve, ha subito varie modifiche con riferimento al termine entro cui presentare la domanda ed effettuare il riversamento. Nella norma attualmente vigente è previsto che, con domanda da presentare entro il 30.11.2023: *<< i soggetti che hanno utilizzato in compensazione il credito di imposta R&S... maturato a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019, possono effettuare il riversamento dell'importo del credito utilizzato, senza applicazione di sanzioni e interessi... >>*.

La procedura di riversamento spontaneo è riservata ai soggetti che nei periodi di imposta dal 2014 al 2019 abbiano realmente svolto, sostenendo le relative spese, attività in tutto o in parte qualificabili come attività di R&S ammissibili alla fruizione del credito d'imposta, che l'Agenzia contesta perché carente di taluni dei requisiti richiesti dalla normativa agevolativa. L'agevolazione può essere utilizzata anche dai soggetti che abbiano commesso errori nella quantificazione o nella individuazione delle spese ammissibili. Il presupposto essenziale è che non si tratti di compensazione di crediti di imposta inesistenti.

L'accesso alla procedura, infatti, è escluso nei casi in cui il credito utilizzato in compensazione sia il risultato di condotte fraudolente, di fattispecie oggettivamente o soggettivamente simulate, di false rappresentazioni della realtà basate sull'utilizzo di documenti falsi o di fatture che documentano operazioni inesistenti, nonché nelle ipotesi in cui manchi la documentazione idonea a dimostrare il sostenimento delle spese ammissibili al credito d'imposta.

La domanda di riversamento spontaneo va presentata, con apposito modello predisposto dall'Agenzia delle Entrate, entro il 30 novembre 2023. Nella domanda vanno specificati: i periodi di imposta di maturazione del credito e gli importi del credito oggetto di riversamento spontaneo. Nel modello di comunicazione è previsto un apposito campo dove il contribuente espone l'attività di R&S svolta.

L'importo del credito utilizzato in compensazione va riversato entro il 16.12.2023 in un'unica soluzione o, in alternativa, in tre rate di pari importo, di cui la prima da corrispondere entro il 16.12.23, e le successive entro il 16.12.24 e il 16.12.25. In caso di pagamento rateale sono dovuti, a decorrere dal 17.12.23, gli interessi da rateazione calcolati secondo il tasso legale. Il riversamento degli importi **non può essere effettuato tramite compensazione.**

La procedura si perfeziona con l'integrale versamento di quanto dovuto. In caso di riversamento rateale, il mancato pagamento di una delle rate comporta il mancato perfezionamento della procedura con l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti con l'applicazione di una sanzione pari al 30% oltre interessi con decorrenza dal 17.12.2023. A

seguito del perfezionamento della procedura di riversamento è esclusa la punibilità per il delitto di cui all'art. 10 quater del D.lgs. n. 74/2000.

Il riversamento spontaneo non è ammesso quando il credito utilizzato in compensazione sia stato già accertato con un atto di recupero o con altro provvedimento impositivo divenuto definitivo per mancata impugnazione entro l'1.1.23, data di entrata in vigore del decreto. Nel caso in cui l'utilizzo del credito d'imposta sia stato già constatato con un atto istruttorio, ovvero accertato con un atto impositivo, non ancora divenuto definitivo alla data di entrata in vigore del decreto, il riversamento deve obbligatoriamente essere effettuato in unica soluzione **senza possibilità di applicare la rateazione di cui al comma 10.**

Esaminato il contenuto della norma, si può concludere che, con l'introduzione degli altri istituti agevolati previsti dalla legge di bilancio 2023 (Legge n. 197/2022), così detta "tregua fiscale", gli unici elementi che rendono più vantaggioso il riversamento spontaneo rispetto al "ravvedimento speciale" disciplinato dai commi da 174 a 178 dell'art.1 della legge di bilancio e rispetto alla procedura di accertamento con adesione al Pvc o all'atto di accertamento prevista dai commi 179 a 185 del medesimo articolo, sono: **i)** l'integrale abbattimento delle sanzioni; **ii)** il mancato versamento degli interessi essendo dovuti soltanto quelli legali per la eventuale rateazione.

Di contra, sono diversi gli aspetti negativi che emergono dalla comparazione con le altre agevolazioni: a) un piano di dilazione poco invitante, perché prevede il pagamento in soli tre anni (scadenze: 16.12-2023; 16.12-2024 e 16.12-2025); b) **il perfezionamento della procedura non ha carattere per così dire "tombale", lasciando "sospeso" e indefinito possibili altre contestazioni e sanzioni.** L'Agenzia, infatti, entro il termine di decadenza di 8 anni previsto dall'art. 27, comma 16, Dl n. 185/2008, può qualificare i crediti di imposta utilizzati come inesistenti. Questa circostanza determina l'inefficacia della procedura del riversamento, che è possibile – si ripete – solo per i crediti di imposta maturati a fronte di un'attività di ricerca e sviluppo svolta, reale ma che non possiede tutti i requisiti agevolativi. Contestato il credito di imposta come inesistente, l'Agenzia procede al

recupero di quanto – eventualmente - non ancora versato dal contribuente per sorta capitale, oltre ad irrogare una sanzione dal 100 al 200% e gli interessi. Ulteriore conseguenza sarà l'avvio del procedimento penale se risulta superata la soglia prevista dall'art. 10 quater del D.lgs n. 74/2000. In tale ipotesi l'unico rimedio a disposizione del contribuente per evitare il procedimento penale è quello di effettuare il pagamento integrale del debito tributario prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, per invocare così la causa di non punibilità prevista dall'art. 13 del D.lgs n. 74/2000.

### **B - Ravvedimento speciale**

Tra le misure più attrattive introdotte dal Legislatore con la Legge di Bilancio 2023, rientra certamente il ravvedimento speciale, che è disciplinato dai commi da 174 a 178 dell'art.1. Questa disciplina ricalca quella del ravvedimento ordinario, di cui all'art. 13 del D.lgs. n. 472/97, ma in aggiunta – e perciò definita speciale – prevede ulteriori agevolazioni.

Il comma 174 stabilisce che, con riferimento ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, le violazioni riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31.12.2021 e ai periodi di imposta precedenti, possono essere regolarizzate con il pagamento di una sanzione pari a 1/18 del minimo edittale, oltre all'imposta e agli interessi dovuti. Il versamento delle somme dovute può essere effettuato in 8 rate di pari importo, con scadenza della prima rata fissata al 30.9.23. Sulle rate successive alla prima, da versare rispettivamente entro il 31.10.23; 30.11.23, 20.12.23; 31.3.24; 30.6.24; 30.9.24 e 20.12.2024, sono dovuti gli interessi nella misura del **2% annuo**. La regolarizzazione è consentita sempreché **le violazioni non siano state già contestate, alla data del versamento di quanto dovuto o della prima rata, con atto di liquidazione, accertamento, recupero, irrogazione sanzioni, comprese le comunicazioni di irregolarità di cui all'art. 36 ter del DPR 600/73.**

Le differenze con il ravvedimento ordinario sono le seguenti:

- i) nel ravvedimento speciale la sanzione è fissa ed è pari a 1/18 del minimo edittale mentre in quello ordinario è prevista una modulazione della sanzione differente a seconda del momento in cui il contribuente procede alla sanatoria della violazione commessa;
- ii) nel ravvedimento speciale è prevista la rateazione mentre in quello ordinario il pagamento deve avvenire in un'unica soluzione;
- iii) si accede al ravvedimento speciale, a differenza di quello ordinario, anche se il contribuente ha ricevuto il PVC.

**La regolarizzazione si perfeziona con il versamento del dovuto o della prima rata, senza che operi il divieto di compensazione,** e con la rimozione delle irregolarità od omissioni. **Il mancato pagamento di una delle rate successive alla prima entro la data per il versamento di quella avente scadenza successiva, comporta la decadenza dal beneficio della rateazione** e l'iscrizione a ruolo delle somme ancora dovute, maggiorata di una ulteriore sanzione del 30% commisurata alla sola imposta non versata nonché degli interessi di cui all'art. 20 del DPR 602/73 decorrenti dal 31.3.23. La cartella di pagamento è notificata entro il 31.12 del terzo anno successivo a quello di decadenza dalla rateazione.

La regolarizzazione non è tombale, essa sana soltanto la violazione oggetto del ravvedimento ma ciò non limita il potere di accertamento dell'Agenzia, come avviene per il ravvedimento operoso ordinario.

Da ultimo, questa sanatoria – e ciò soltanto in virtù del recente articolo 23 del DL 34/2023 - costituisce una causa speciale di non punibilità del reato di indebita compensazione di crediti di imposta non spettanti, qualora il relativo saldo sia versato integralmente prima della sentenza di appello, con slittamento così in avanti del termine più breve previsto dall'art. 13 del D.lgs n. 74/2000.

La causa speciale di non punibilità, introdotta dall'art. 23 del DL 34/2023, opera soltanto in relazione al reato di cui al comma 1 dell'art. 10 quater e cioè per le contestazioni afferenti all'utilizzo di crediti non spettanti. Pertanto, anche a seguito del ravvedimento speciale, il contribuente è comunque esposto ad una successiva contestazione da parte dell'Ufficio se quest'ultimo ritiene che i crediti compensati siano inesistenti. In tal caso non opererebbe

nemmeno la causa speciale di non punibilità introdotta dall'art. 23 del DL 34/2023 in quanto quest'ultima riguarda soltanto l'utilizzo di crediti non spettanti.

Nel valutare la convenienza del ravvedimento speciale rispetto ad altre forme di definizione, si deve tener conto della circostanza che nel ravvedimento operoso, sia ordinario che speciale, non trovano applicazione, dal punto di vista sanzionatorio, le disposizioni sul cumulo giuridico, di cui all'art. 12 del 472/97.

Terminata la disamina dell'istituto, si sintetizzano brevemente le differenze tra ravvedimento speciale e riversamento spontaneo per evidenziare come sia più vantaggioso il primo istituto rispetto al secondo.

Differenze rispetto al riversamento spontaneo:

- 1) momento di perfezionamento dell'istituto in caso di pagamento dilazionato: con il riversamento spontaneo bisogna attendere il pagamento dell'ultima rata mentre nel ravvedimento speciale il procedimento si perfeziona con il pagamento della prima rata.
- 2) numero rate → nel riversamento spontaneo sono previste tre rate con cadenza annuale, mentre nel ravvedimento sono previste fino a otto rate trimestrali;
- 3) modalità di pagamento → nel riversamento non è previsto il pagamento tramite compensazione;
- 4) applicazione sanzioni e interessi: nel riversamento non sono previste sanzioni ed interessi; nel ravvedimento speciale si applica la sanzione pari a 1/18 del minimo edittale e gli interessi sono dovuti;
- 5) per le rate successive alla prima: nel riversamento spontaneo gli interessi sono calcolati al tasso legale, mentre nel ravvedimento speciale gli interessi sono dovuti nella misura del 2%.
- 6) cause di non punibilità: con il ravvedimento speciale, purché l'Agenzia non qualifichi il credito inesistente, opera la causa di esclusione di cui all'art. 23 del DL 34/2023. Per il riversamento spontaneo opera soltanto la causa di non punibilità prevista dall'art. 13 del Dlgs 74/2000.

### **C - Definizione degli atti del procedimento di accertamento**

In alternativa al “ravvedimento speciale”, in presenza di un **PVC consegnato entro il 31 marzo 2023**, il contribuente può beneficiare della cd. “tregua fiscale” previo accertamento con adesione a seguito del contraddittorio instauratosi dopo la consegna del PVC che contenga rilievi in materia di indebita compensazione di crediti di imposta (R&S e/o altre tipologie).

A seguito del PVC, se il contribuente non ha ancora ricevuto l’invito al contraddittorio ex art. 5-ter del Dlgs n. 218/97 da parte dell’Agenzia, può attivare l’istituto dell’accertamento con adesione ai sensi dell’art. 6, co. 2 Dlgs cit.. Raggiunta l’intesa in sede di adesione in contraddittorio con l’Agenzia, i benefici rispetto all’accertamento con adesione ordinario consisteranno nella riduzione della sanzione a 1/18, gli interessi sono dovuti ed è prevista la rateizzazione del debito fino a un massimo di venti rate trimestrali. Poiché “l’adesione rafforzata” ricalca la procedura prevista per l’accertamento con adesione, l’impresa chiude in via definitiva la partita direttamente con l’Agenzia – concordando così in contraddittorio che i crediti di imposta non sono inesistenti ma soltanto non spettanti - e può godere della speciale causa di non punibilità prevista dall’art. 23 del DL 34/2023.

Differenze rispetto al ravvedimento speciale:

- 1) numero rate: nel ravvedimento speciale sono previste otto rate trimestrali, mentre per l’accertamento con adesione a seguito del PVC sono previste 20 rate trimestrali;
- 2) modalità di pagamento: nell’accertamento con adesione al PVC non è previsto il pagamento tramite compensazione;
- 3) applicazione sanzioni: nel ravvedimento speciale si applica la sanzione pari a 1/18 del minimo edittale mentre nell’accertamento con adesione al PVC, se il provvedimento presenta più contestazioni di diversa natura, trova applicazione il cumulo giuridico se più favorevole al contribuente;
- 4) per le rate successive alla prima: nell’accertamento con adesione al PVC gli interessi sono calcolati al tasso legale, attualmente al 5%, mentre nel ravvedimento speciale gli interessi sono dovuti nella misura del 2%

5) infine, esaminando quella che è la distinzione dirimente, **l'accertamento con adesione al PVC si lascia preferire al ravvedimento speciale, perché, definendo in contraddittorio con l'Ufficio, si ha la possibilità di ottenere in sede di contraddittorio che quest'ultimo non qualifichi inesistenti i crediti di imposta rendendo così certa la causa di esclusione di punibilità del reato di cui all'art. 23 del DL 34/2023.**