

Gli aspetti penali dei crediti da ricerca e sviluppo

di Filippo Cocco (*)

Il proliferare delle contestazioni tributarie con conseguente comunicazione di notizia di reato relativa all'indebito utilizzo di crediti derivanti da ricerca e sviluppo, richiesti sull'onda della c.d. Legge Calenda, sta portando grande incertezza interpretativa sulla portata innovatrice della norma, al punto che si è reso necessario un nuovo intervento del legislatore. Le problematiche sanzionatorie e penali sono oramai diffuse e le soluzioni prospettate dalla dottrina e dalla giurisprudenza sono in continua evoluzione.

Il quadro normativo di riferimento e la sua evoluzione

Il piano nazionale impresa 4.0 realizzato dall'allora Ministero dello Sviluppo economico Carlo Calenda si poneva come obiettivo quello di introdurre crediti d'imposta per attività di Ricerca & Sviluppo attraverso un insieme di misure organiche e complementari che avrebbero dovuto favorire gli investimenti per l'innovazione e la competitività delle imprese del nostro Paese.

Definita, forse impropriamente, come la "Quarta Rivoluzione Industriale", il pacchetto Calenda ha integralmente sostituito il "Decreto Destinazione Italia" e per la prima volta, avrebbe dovuto sommergere l'egida dello Stato, permettendo a ciascun imprenditore di beneficiare della misura con estrema semplicità: nessuna prenotazione del credito, limiti di fruizione molto alti, nessuna istanza o comunicazione, né preventiva, né consumativa. Sussisteva un unico controllo dell'apposita certificazione dei costi e delle spese sostenute dall'impresa richiedente il credito, allegata al bilancio e predisposta da un soggetto incaricato quale un revisore legale o un membro del collegio sindacale o un professionista tra i revisori legali iscritti nel Registro.

La normativa nasceva con lo scopo di essere autosufficiente in termini di chiarezza applicativa ed alla portata agevole di tutti i destinatari del credito. Successivamente però, sopraggiungevano di tanto in tanto alcune modifiche che contribuivano a complicare la situazione anche per ciò che concerneva il

metodo di redazione della certificazione, che rappresentava l'unico documento certo a cui affidarsi in sede di accertamento per difendersi dall'applicazione della sanzione amministrativa.

Successivamente veniva poi aggiunta anche una limitazione al novero dei costi agevolati.

A questo punto la problematica assumeva una portata notevole, considerando che un'errata applicazione della disciplina agevolativa, poteva far disconoscere *ex post* il credito fruito e rendere le imprese suscettibili di sanzioni sia in sede amministrativa che penale, il tutto senza sottovalutare la responsabilità del certificato.

Tali incertezze venivano confermate dalla risoluzione n. 40E/2019 e dalla successiva circolare di Assonime n. 23/2019.

L'Agenzia delle entrate, assunto il parere del MISE, esprimeva il suo giudizio tentando di offrire una corretta interpretazione di "attività di ricerca e sviluppo": la nuova posizione interpretativa che andava risolvendosi, faceva riferimento al concetto di novità, trovandosi in linea con i paradigmi tracciati dai due manuali dell'OCSE (Oslo e Frascati).

Le conseguenze pratiche però portavano ad un sistematico disconoscimento dei crediti precedentemente disposti proprio per l'assenza del

Nota:

(*) *Avvocato penalista.*

Questo scritto è dedicato alla memoria del Prof. Avv. Filippo Sgubbi docente di diritto penale all'Università di Bologna e di diritto penale dell'economia alla LUISS di Roma, con cui ho avuto il privilegio di inaugurare la presente rivista scrivendo sul primo numero.

requisito della “novità” con conseguenze via via più gravi qualora al disconoscimento facesse seguito la dichiarazione di inesistenza del credito, piuttosto che l’ipotesi più lieve di non spettanza.

L’esito più frequente nella prassi aziendale andava nella direzione dell’esclusione della c.d. innovazione di processo dal beneficio creditizio, con la ripresa fiscale e quasi sempre la comunicazione della notizia di reato per il superamento della soglia di sbarramento penale, fissata in cinquantamila euro dall’art. 10-*quater* del D.Lgs. n. 74/2000.

Ciò su cui si è incentrato il successivo dibattito dottrinale ha riguardato la portata innovativa o meno di queste indicazioni: l’Amministrazione finanziaria riteneva di non aver introdotto alcuna modifica tra i criteri di individuazione delle attività ammissibili al credito d’imposta, quindi, secondo questo punto di vista, si tratterebbe di una mera ricognizione della disciplina vigente.

Da altra visuale però si poteva ragionevolmente sostenere che l’aspetto nuovo della risoluzione n. 40E/2019 si basasse sul concetto di “conoscenze nuove” in relazione alle risorse impiegate per raggiungere un significativo miglioramento.

Innegabile dire che su questo sottile confine di interpretazione si fonda tuttora il concetto di responsabilità consapevole e conseguente sanzione in capo all’azienda, ed anche ai consulenti che spesso si sono trovati a stimolare, guidare e promuovere quella che doveva essere la tanto attesa Quarta Rivoluzione Industriale; ed invece, e probabilmente non per sua colpa genetica, ma sicuramente per incertezza applicativa, salvi i fisiologici casi di abuso ai quali il presente approfondimento non si rivolge, si è rivelata un’epidemia sanzionatoria.

Per fornire maggiore sicurezza e superare l’incertezza interpretativa generatrice dei suddetti procedimenti sanzionatori, il Decreto attuativo del Piano di Transizione 4.0, firmato dal titolare del MISE Stefano Patuanelli, previsto dalla Legge di bilancio 2020, si poneva l’obiettivo di sostituire il pacchetto Calenda.

Le imprese aspettavano da diversi mesi un Decreto che potesse rappresentare un utile strumento di selezione delle attività che potessero ricadere nel campo di applicazione delle agevolazioni delle quali, in questo periodo più che mai, hanno particolare bisogno.

Tuttavia, il testo del Decreto attuativo non cambiava l’impianto generale della normativa in questione, piuttosto si modificavano le modalità di fruizione delle agevolazioni (1).

Senza esprimere opinioni con riferimento all’evoluzione normativa ed interpretativa della spinosa questione R&S, si cerca di offrire con il presente intervento un punto di vista difensivo idoneo a perimetrare fuori dalla responsabilità penale dell’imprenditore e dei suoi consulenti il ricorso a compensazione dei crediti derivanti da R&S operato sull’originaria onda rivoluzionaria con particolare attenzione anche alle ricadute sul bilancio e sull’attività del revisore.

La giurisprudenza e la dottrina

Una prima linea di pensiero giurisprudenziale porta ad affermare che il reato di indebita compensazione scatta soltanto se i tributi omessi riguardano le imposte dirette e l’IVA, non potendosi estendere anche agli inadempimenti di contributi previdenziali e assistenziali.

A fornire questo importante punto di vista è la Cassazione, terza Sezione penale, con la sentenza n. 38042 del 13 settembre 2019 che rivisita il precedente orientamento di legittimità. Secondo i giudici di Cassazione, occorre una lettura tesa a valorizzare la collocazione del reato nel relativo Decreto il cui titolo e la relativa genesi formativa fa espresso, ed esclusivo,

Nota:

(1) Riferimenti normativi ad oggi rilevanti indicati dal portale del MISE: Testo del Decreto “Transizione 4.0”; commi da 198 a 209 della Legge di bilancio 2020; circolare dell’Agenzia delle entrate n. 8 del 10 aprile 2019 - Paragrafo 3.1; risoluzione dell’Agenzia delle entrate n. 40/E del 2 aprile 2019; circolare direttoriale 15 febbraio 2019, n. 38584 - Chiarimenti concernenti la documentazione contabile; risoluzione dell’Agenzia delle entrate n. 46/E del 22 giugno 2018; circolare dell’Agenzia delle entrate n.10/E del 16 maggio 2018; circolare direttoriale 9 febbraio 2018, n. 59990 - Chiarimenti sull’applicazione della disciplina nel settore del *software*; circolare dell’Agenzia delle entrate n. 13/E del 27 aprile 2017; art. 3 del D.L. 23 dicembre 2013, n. 145 - “Interventi urgenti”; Decreto attuativo 27 maggio 2015 del Ministero dell’Economia e delle Finanze - Attuazione del credito d’imposta per attività di ricerca e sviluppo; circolare dell’Agenzia delle entrate n. 5E del 16 marzo 2016 sull’art. 3 del D.L. n. 145/2013. A questi riferimenti si ritiene utile aggiungere anche la circolare n. 31E/2020 del 23 dicembre 2020 e la risoluzione n. 82 del 24 dicembre 2020.

riferimento alla disciplina dei soli reati in materia di imposte dirette e IVA.

Seguendo questo orientamento, consegue che il riferimento all'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, riguarda tutti i crediti idonei alla compensazione, ma l'omesso versamento delle somme dovute deve riferirsi alle sole imposte sui redditi e IVA e non ad altro di cui l'intero testo normativo non si occupa in termini sanzionatori.

La sentenza riconosce che la medesima Sezione della Corte ha precedentemente ritenuto penalmente rilevante anche l'omesso versamento di contributi previdenziali ed assistenziali attraverso indebite compensazioni, ma tale interpretazione non appare condivisibile stante il titolo del Decreto sui reati tributari.

In merito al citato (nel testo della sentenza) pronunciamento della Corte costituzionale, i giudici di legittimità evidenziano che in realtà la Consulta si è limitata a enunciare l'orientamento di legittimità in materia, senza spingersi oltre la sua mera descrizione con i conseguenti effetti.

I sostenitori di questo principio fornito dalla sentenza rilevano quanto sarebbe singolare che in un testo normativo volto a disciplinare (a seguito di specifica Legge delega) i reati in materia di imposte dirette e IVA possano essere sanzionati gli omessi versamenti contributivi attraverso compensazione, avendo i versamenti contributivi natura evidentemente diversa da quella propria cui il Decreto si rivolgeva.

Non a caso, il delitto in esame (art. 10-*quater*), nel testo normativo del D.Lgs. n. 74/2000, segue l'omesso versamento delle ritenute (art. 10-*bis*) e dell'IVA (art. 10-*ter*): il legislatore dell'epoca, infatti, ha inteso criminalizzare tutte le modalità di mancata corresponsione di tali imposte, anche, in ultima analisi, mediante compensazione.

La giurisprudenza di legittimità ha però presto reagito a tale orientamento, che risultava particolarmente gradito dai giuristi in sede di contenzioso.

L'art. 10-*quater*, D.Lgs. n. 74/2000, sanziona, al comma 1, con la reclusione da sei mesi a due anni "chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo

superiore a cinquantamila euro", ed, al comma 2, con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni "chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro".

Secondo quanto disposto dalla Suprema Corte di cassazione con la sentenza n. 14763 depositata il 13 maggio 2020, tale disposizione, unitamente a quella di cui all'art. 10-*ter*, è stata introdotta (2) all'interno della disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e pertanto nel corpo della disciplina del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 in seguito ad un mutamento di prospettiva rispetto alle linee portanti della riforma del 2000.

Si constatò, infatti, che il settore della riscossione dei tributi (tasse, imposte e contributi) era quello maggiormente in sofferenza a causa della precarietà delle strutture e delle metodiche riscossive, cosicché la crescente rilevanza delle violazioni imperniate sull'omesso versamento dei tributi spinsero il legislatore verso una parziale riforma delle linee guida del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

Come si legge nella relazione al disegno di Legge n. 741 AS (Atti Senato, di conversione in Legge del D.L. 4 luglio 2006, n. 223), furono introdotte, al fine di contrastare con maggiore efficacia i fenomeni di evasione da riscossione, due nuove fattispecie delittuose, di cui una riferita al mancato versamento dell'IVA dovuta a seguito di dichiarazione, in analogia con quanto già contemplato dalla Legge n. 311/2004 (che aveva già inserito nel corpo del D.Lgs. n. 74/2000, l'art. 10-*bis* per le ipotesi di mancato versamento delle ritenute), e l'altra riferita al mancato versamento di somme complessivamente dovute, utilizzando, mediante il sistema della compensazione di cui all'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, crediti indebiti o inesistenti.

Ne consegue, secondo l'orientamento della Corte, che il D.L. n. 223/2006 ha definito la

Nota:

(2) Rif. all'art. 35, comma 7, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni, nella Legge 4 agosto 2006, n. 248 recante "Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale".

tutela dell'interesse erariale alla riscossione dei tributi, prendendo in considerazione, oltre alla condotta di omesso versamento dell'IVA, anche comportamenti di illecito utilizzo del meccanismo di compensazione introdotto dall'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, secondo il quale "i contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle Regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche". L'art. 10-*quater* del D.Lgs. n. 74/2000 sanziona infatti il mancato versamento delle "somme dovute" (senza distinguerne la natura), attraverso l'utilizzazione in compensazione, ai sensi del predetto art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, di "crediti non spettanti o inesistenti".

Pertanto, conclude il ragionamento della Corte, la formulazione letterale della norma e la *ratio* dell'incriminazione consentono alla fattispecie delittuosa di erigersi a strumento di tutela concernente tutte le tipologie di tributi erariali e locali cui si riferisce l'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997. Si può ricavare che vi è un'anticipazione della tutela penale, rispetto al diritto dello Stato di ricevere il tributo, che viene tutelato in fase dichiarativa e addirittura compensativa con il versamento mediante F24.

L'art. 10-*quater*, originariamente, non contemplava differenze sanzionatorie tra indebite compensazioni effettuate mediante crediti non spettanti o attraverso crediti inesistenti, stabilendo che "la disposizione di cui all'art. 10-*bis* si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti o inesistenti".

La soglia di punibilità, non espressamente contemplata dalla norma incriminatrice, era stabilita con rinvio a quella prevista dall'art. 10-*bis* del medesimo D.Lgs. n. 74/2000, secondo cui, nel testo all'epoca vigente la pena andava da un minimo di sei mesi ad un massimo di due anni. Altro tema rilevante a fini difensivi offerto in valutazione al Supremo Collegio è quello della natura delle somme, ovvero il calcolo del cumulo che porta al superamento della soglia limite, per la rilevanza penale, introdotto con la citata modifica.

Questa deve, ad avviso del Collegio, ritenersi riferita all'ammontare dei crediti non spettanti utilizzati per le compensazioni indebite, con la conseguenza che, per accertare il superamento della soglia, occorre procedere alla somma algebrica degli importi dei crediti inesistenti o non spettanti portati in compensazione.

Tale soluzione trova fondamento, anche nella sentenza della Corte costituzionale n. 35 del 6 dicembre 2017 (depositata il 21 febbraio 2018). Infatti, mentre nelle ipotesi di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter* del D.Lgs. n. 74/2000 la condotta incriminata risulta priva di connotati di insidiosità, in quanto l'omesso versamento delle somme dovute è prontamente riscontrabile dall'Amministrazione finanziaria mediante la consultazione dei documenti fiscalmente rilevanti, lo stesso non può dirsi per l'ipotesi disciplinata dall'art. 10-*quater* (salvo quanto si dica *infra* con riferimento ai controlli automatici da parte dell'Agenzia delle entrate con riferimento al quadro RU della dichiarazione dei redditi per quanto attiene ai casi di crediti derivanti da Ricerca & Sviluppo).

In tale fattispecie la condotta esprime una componente decettiva o di frode ossia un *quid pluris* che vale a differenziare il reato di cui all'art. 10-*quater* dalle fattispecie di mero omesso versamento cosicché il disvalore di azione consiste nella redazione di un bilancio mediante l'abusivo utilizzo dell'istituto della compensazione. Tale *modus operandi* che, per sua natura, implica un elevato grado di affidamento nella correttezza del protagonista del versamento, consente al contribuente di effettuare tramite la compilazione di un apposito Modello (F24), il versamento unitario delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle Regioni e degli enti previdenziali e, contestualmente, di compensare le somme a debito con quelle a credito relative a tali imposte.

L'eventuale indebita compensazione non è, però, immediatamente percepibile dall'Amministrazione finanziaria, perché emerge soltanto qualora gli organi accertatori appurino l'insussistenza o la non spettanza del credito portato in compensazione, circostanza che rende la condotta descritta dall'art. 10-*quater* del D.Lgs. n. 74/2000 dotata di particolare potenzialità decettiva. In essa, dunque, l'elemento caratterizzante, oltre che indice di maggior disvalore della

condotta, è costituito dall'abusivo utilizzo della possibilità di compensare le somme dovute per imposte sui redditi o sul valore aggiunto con le somme a credito per le medesime imposte e, ai sensi del citato art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, anche con i contributi dovuti all'INPS e con le altre somme dovute allo Stato, alle Regioni e agli enti previdenziali. Ne consegue che la soglia di rilevanza penale, come modificata dal D.Lgs. n. 158/2015, non va riferita alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto non versate per effetto dell'indebita compensazione, bensì all'ammontare dei crediti non spettanti o inesistenti indebitamente utilizzati in compensazione: ciò si ricava, ad avviso del Collegio della Suprema Corte (cit.), dalla *ratio* e dallo scopo della fattispecie, volta a tutelare l'interesse erariale alla riscossione dei tributi sanzionando le condotte di indebito utilizzo di crediti non spettanti o inesistenti, nell'ambito delle quali, quindi, il disvalore della condotta è individuato nella dimensione della compensazione indebita, alla quale è pertanto correlata la soglia di punibilità.

Nonostante la dottrina prevalente sul punto dissenta, la Corte ha ritenuto di precisare che il suo richiamato orientamento non si pone in contrasto con l'orientamento precedentemente espresso dalla medesima Sezione, secondo cui è configurabile il reato di indebita compensazione di crediti non spettanti o inesistenti, sia nel caso di compensazione verticale, cioè riguardante crediti e debiti afferenti alla medesima imposta, sia in caso di compensazione orizzontale, ossia concernente crediti e debiti di imposta di natura diversa (3), in quanto ciò che è stato costantemente affermato, è che il delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10-*quater* richiede, sotto il profilo oggettivo, che il mancato versamento dei tributi risulti formalmente giustificato da una illegittima compensazione, ex art. 17, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, operata tra le somme spettanti all'Erario e i crediti vantati dal contribuente, in realtà non spettanti o inesistenti (4).

È, pertanto, l'art. 17, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 che, senza distinzione tra tipologie di tributi ivi indicati, costituisce la chiave ermeneutica per definire l'ambito di operatività della fattispecie incriminatrice ex art. 10-*quater*.

La naturale conclusione di tale ragionamento porta a non ritenere pertinente il rilievo secondo cui, attesa la collocazione della

fattispecie incriminatrice all'interno del D.Lgs. n. 74/2000 che disciplina i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, il reato in questione sarebbe configurabile solo in presenza di una compensazione indebita di imposte dirette e IVA.

Proseguendo su questa linea di pensiero non occorre neppure che la soglia di punibilità sia necessariamente riferita alle predette imposte, tutelando la norma incriminatrice l'interesse erariale alla riscossione dei tributi mediante indebita compensazione di debiti e crediti indicati nell'art. 17, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, senza distinzione circa il DNA degli stessi.

Il fatto poi che l'art. 13, comma 1, (di cui si dirà *infra*) faccia riferimento al debito tributario, genericamente qualificato, richiamando espressamente l'art. 10-*quater*, sembrerebbe argomento diretto a convalidare piuttosto che ad indebolire la tesi secondo cui, per la configurazione del delitto in questione, conformemente alla *ratio* dell'incriminazione così ricavata, i tributi di riferimento non sono soltanto le imposte dirette o l'IVA, ma tutti i tributi, tra quelli indicati nell'art. 17, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

Su tali basi la nuova giurisprudenza di legittimità ritiene che non possa essere condiviso l'indirizzo ermeneutico (5) in cui la natura del debito compensato risultava dirimente ai fini della configurabilità dell'illecito penale in aggiunta a quello tributario.

La Corte, ha ritenuto altresì che la nuova direzione assunta dal sopra riportato orientamento giurisprudenziale non necessitasse di invio alle Sezioni Unite posto che la remissione facoltativa di una questione di diritto alle Sezioni Unite, prevista dall'art. 618, comma 1, c.p.p., richiede la ravvisabilità da parte

Note:

(3) Cfr. Cass., Sez. III pen., n. 8689 del 30 ottobre 2018, dep. 28 febbraio 2019, nella quale, in motivazione, è stato precisato che la struttura asimmetrica del reato, in virtù della quale è incriminata l'artificiosa diminuzione dell'entità dell'imposta da versare, qualunque tributo o contributo sia opposto in compensazione, è del tutto compatibile con la *ratio* del D.Lgs. n. 74/2000, che è diretto a sanzionare le violazioni, sia in materia di IVA, sia in tema di imposte sui redditi; a conferma si veda anche Cass., Sez. III pen., n. 5934 del 12 settembre 2018, dep. 7 febbraio 2019; Cass., Sez. III pen., n. 42462 del 11 novembre 2010.

(4) Cfr. Cass., Sez. III pen., n. 15236 del 16 gennaio 2015.

(5) Cfr. Cass., Sez. I pen., n. 38042 del 10 maggio 2019, Santoro e altri, non mass. - sopra citata nel medesimo paragrafo ed alla base dell'opposto pensiero dottrinario.

della Corte di un contrasto sufficientemente consolidato, sì che risulti superata la soglia dell'ordinario svolgimento di una riflessione giurisprudenziale in progressivo affinamento per essere sedimentate posizioni delle quali non è prevedibile l'ulteriore evoluzione (confermativa, Cass., Sez. IV pen., n. 39766 del 23 maggio 2019). Ad oggi la tesi da ultimo rappresentata risulta essere predominante sia in ragione dell'isolata decisione contraria sia in ragione della prassi applicativa.

Il tempo ed il modo di consumazione del reato

Con riferimento al tempo ed al modo di consumazione del reato in oggetto si ritiene di indicare come faro della questione la sentenza n. 44737, depositata il 5 novembre 2019, in cui la Corte di cassazione, chiarisce che ai fini della prova della consumazione del reato di indebita compensazione di cui all'art. 10-*quater* del D.Lgs. n. 74/2000, è necessario accertare l'illecito impiego dei crediti dai Mod. F24 relativi all'anno oggetto di verifica, essendo il Mod. F24 l'unico strumento imposto per effettuare le compensazioni. In particolare, il reato di indebita compensazione si realizza a parere della Corte mediante l'impiego di crediti non spettanti o inesistenti, pertanto è necessario che il mancato versamento sia provato da un'operata compensazione tra le somme dovute all'Erario ed i crediti verso il contribuente, non spettanti o inesistenti. Il reato si consuma, quindi, all'atto della presentazione dell'ultimo Mod. F24, relativo all'anno oggetto di verifiche e non nel momento della successiva presentazione della dichiarazione dei redditi, nel quale, appunto, deve risultare l'indicazione dei presunti crediti spettanti ed esistenti.

Altre forme di difesa

La stessa disposizione di legge, per cogliere l'incertezza applicativa di norme di portata generale, come quelle penali, applicate in abbinamento a disposizioni specialistiche, come quelle relative al bilancio ed ai tributi, offre all'art. 15 un principio volto chiaramente ad una applicazione spinta verso il *favor rei* in materia di sanzione penale derivante da violazione fiscale: "Al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'art. 47, terzo

comma, del Codice penale, non danno luogo a fatti punibili ai sensi del presente Decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione per incertezza normativa".

Pare difficile comprendere come in sede di giudizio penale la normativa in questione possa non essere riconosciuta rientrando tra quelle caratterizzate da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito applicativo, soprattutto in ragione della proliferazione nel tempo di circolari, chiarimenti e risoluzioni che l'hanno interessata, senza tralasciare il fatto che in alcuni settori, quali il *design*, la moda e tutto il mondo dell'intangibile gli aspetti applicativi si sono potuti ricavare con ragionevole certezza solo con il Decreto del MISE del 26 maggio 2020 (6), contenente le disposizioni applicative del nuovo credito d'imposta, per attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica e di *design* (7) attuativo del Piano Transizione 4.0.

Ai fini della sussistenza o meno dell'ipotesi delittuosa in parola occorre da ultimo verificare la condotta fraudolenta dell'agente che è requisito necessario al fine della contestazione circa l'inesistenza del credito derivante da Ricerca & Sviluppo.

Sul punto un interessante sviluppo argomentativo meritevole di estensione anche alla sfera penale lo fornisce la Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna con la sentenza n. 2342 del 28 novembre 2019.

La sentenza si sofferma sulla distinzione tra credito di imposta non spettante e inesistente (8) evidenziando che in ordine all'inesistenza del credito, per l'integrazione della

Note:

(6) Pubblicato in G.U. Serie Generale n. 182 del 21 luglio 2020.
(7) Cfr. art. 1, commi 198-207, della Legge 27 dicembre 2019, n. 160.

(8) Sul punto si ricorda che l'art. 13, comma 4, del D.Lgs. n. 471/1997 prevede l'irrogazione della sanzione del 30% (del credito fruito) nel caso di "utilizzo di un'eccedenza o di un credito di imposta esistente in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigneti". Mentre sempre l'art. 13, ma al comma 5, del D.Lgs. n. 471/1997, prevede l'irrogazione della sanzione dal 100% al 200% nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti, ossia "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 artt. 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. n. 600/1973 e all'art. 54-*bis* del D.P.R. n. 633/1972".

fattispecie è necessaria, quindi, la coesistenza di due requisiti:

- a) il credito deve risultare privo, in tutto o in parte, dei suoi presupposti costitutivi;
- b) la sua inesistenza non può essere riscontrata attraverso controlli automatizzati.

Nella medesima direzione si posiziona anche la relazione illustrativa del D.Lgs. n. 158/2015 dove si legge che: “il riferimento operato al riscontro dell’esistenza del credito da utilizzare in compensazione mediante procedure automatizzate rappresenta condizione ulteriore a quella dell’esistenza sostanziale del credito, ed è volta ad evitare che si applichino le sanzioni più gravi quando il credito, pur sostanzialmente inesistente, può essere facilmente intercettato mediante controlli automatizzati, nel presupposto che la condotta del contribuente si connota per scarsa insidiosità”. Partendo da queste semplici considerazioni appare in dottrina consentito affermare che tutte le volte in cui un credito di imposta risulta indicato nel quadro RU della dichiarazione dei redditi, essendo intercettabile mediante i controlli automatizzati previsti dall’art. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973, la condotta del contribuente, in caso di utilizzo indebito, non può essere considerata fraudolenta e quindi sanzionata come credito inesistente (9), bensì come credito non spettante.

A rafforzare la correttezza del ragionamento che sviluppa la Commissione tributaria regionale citata, si indica la recente circolare n. 31E/2020 dell’Agenzia delle entrate ove si ribadisce che: “... Nelle ipotesi di contestazione di crediti inesistenti trova applicazione la sanzione di cui all’art. 13, comma 5, del Decreto legislativo n. 471 del 1997 secondo cui ‘Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è 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 artt. 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 artt. 36-bis e 36-ter del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all’art. 54-bis del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”.

La distinzione tra credito inesistente o credito non spettante risulta piuttosto rilevante in sede penale, oltre che ovviamente in sede tributaria in ragione della diversa entità della sanzione, posto che la qualificazione come credito non spettante (di cui al comma 1, dell’art. 10-*quater*, del D.Lgs. n. 74/2000) consentirebbe di beneficiare della causa di non punibilità penale derivante dal pagamento del debito tributario espressamente prevista all’art. 13, ma che opera esclusivamente con riferimento all’ipotesi della non spettanza.

Il beneficio della minore sanzione derivante dalla contestazione di non spettanza, piuttosto che da quella dell’inesistenza, abbinato al beneficio di estinguere il procedimento penale in ragione dell’operatività della clausola di non punibilità di cui all’art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000, indurrebbe ragionevolmente il contribuente a propendere per il pagamento della sanzione in tutti quei casi in cui il credito risulti esposto (e quindi intercettabile tramite controlli automatizzati) nel quadro RU della dichiarazione dei redditi.

Purtroppo, questo rilievo si scontra con la prassi applicativa dell’accertatore che al momento non si discosta dall’esclusiva verifica del carattere della novità, mantenendo il rilievo ancorato ad aspetti oggettivi del credito contestato, disancorati dagli aspetti soggettivi dell’agente, più propri del mondo penale, ove verosimilmente, ma tardivamente, si auspica possano trovare attenzione.

Nota:

(9) Per completezza, va rilevato come ai sensi dell’art. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973 (controllo formale delle dichiarazioni) è attribuito il potere agli Uffici (lett. d) del comma 2 di “determinare i crediti di imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti ai contribuenti”.