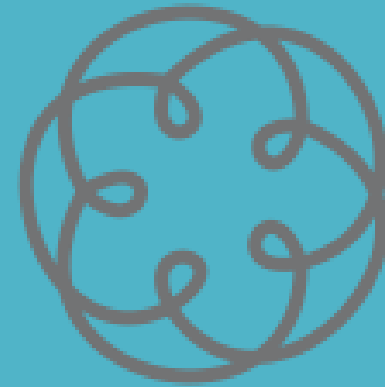




*Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili*

VALLO DELLA LUCANIA



**CREDITI D'IMPOSTA 4.0 - 5.0 - ZES : ASPETTI PENALI DEI CREDITI
INESISTENTI E NON SPETTANTI**

Venerdì 13 GIUGNO 2025 ore 15:30 - 19:30

Sala dei Convegni dell' Ordine. Vallo della Lucania (SA)

ZES IN SINTESI

- **Beneficiari:** imprese operative che si insediano nella Zes;
- **Investimenti:** macchinari, impianti, attrezzature. Terreni e fabbricati anche da costruire.
- **Periodo:** dal 1/1/2025 al 15/11/2025;
- **Modalità:** acquisto o locazione finanziaria;
- **Credito d'imposta:** 60% investimento;
- **Investim. Minimo:** € 200.000, immobili max il 50%;
- **Domande:** dal 31/3/25 al 30/05/25;
- **Comunicazione:** integrativa: dal 18/11 al 2/12/25.

CREDITO D'IMPOSTA ZES MEZZOGIORNO

- Tassazione: è tassabile;
- Cumulo: cumulabile con 4.0 e 5.0;
- Durata: in attività per almeno 5 anni;
- Esclusi: siderurgia, trasporti,logistica,energia,credito, finanza, assic.

INVESTIMENTI 5.0

- **Prenotazione fondi:** sul sito del GSE.
- **Completamento investimento:** sul sito del GSE.
- **Credito d'imposta:** dal 35% al 45% secondo il risparmio energetico.
- **Impianti fotovoltaici:** maggioraz. 50% moduli alta efficienza.
- **Tipologia beni immateriali:** all.B + software monitoraggio e formazione.
- **Tipologia beni materiali:** all. A + beni autoproduz. e stoccaggio energia
- **Esclusioni:** difficoltà finanziaria dell'impresa.
- **Utilizzo del credito:** in compensazione in 5 anni.
- **Beni esclusi:** immobili, beni gratuitam. Devolvib. Beni aliq. Ammort. <6,5% e mezzi di trasporto.

NOVITA'

- Con l'attuazione della **Legge Delega di riforma fiscale** (Legge n. 111/2023), sono stati introdotti nel nostro ordinamento fiscale una serie di principi e regole che hanno riscritto le definizioni di crediti **non spettanti** e **inesistenti**, le procedure per il relativo **recupero** da parte dell'**Agenzia delle Entrate**, nonché hanno individuato diverse **sanzioni tributarie** e **penali-tributarie** previste per le violazioni associate.

MODIFICA AL D.LGS 471/97

- *“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”.*

MODIFICHE DEL D.LGS 74/2000 SANZIONI

- Chiarisce che ci si trova di fronte a **crediti inesistenti** nei seguenti casi:
- i crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento;
- i crediti per i quali i requisiti oggettivi e soggettivi sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, *“attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici”*.

DECRETO LEGISLATIVO DEL 1997 N. 471

- La stessa definizione si trova nell'articolo 13 del **decreto legislativo numero 471 del 1997 n. 471** su cui si interviene per **ridurre la relativa sanzione**: attualmente va dal 100 al 200 per cento dell'importo, con le novità della riforma fiscale è passata al **70 per cento**.

CREDITI NON SPETTANTI

- crediti che, pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento, sono fondati su *“fatti non rientranti nella disciplina attributiva del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito”*;
- crediti utilizzati in maniera diversa dagli adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza.

SI AGGIUNGE ANCHE LA SEGUENTE REGOLA:

- *“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”*

**CORTE DI CASSAZIONE, A SEZIONI UNITE, LA QUALE
CON LE SENTENZE 11 DICEMBRE 2023 N. 34419 E N.
34452, ANTE RIFORMA.**

- *“In tema di compensazione di crediti o eccedenze d'imposta da parte del contribuente, all'azione di accertamento dell'erario si applica il più lungo termine di otto anni, di cui all'art. 27, comma 16, D.L. n. 185 del 2008, quando il credito utilizzato è inesistente, condizione che si realizza – alla luce anche dell'art. 13, comma 5, terzo periodo, D.Lgs. n. 471 del 1997, come modificato dal D.Lgs. n. 158 del 2015 – allorchè ricorrano congiuntamente i seguenti requisiti:*

ANTE RIFORMA

- *a) il credito, in tutto o in parte, è il risultato di una artificiosa rappresentazione ovvero è carente dei presupposti costitutivi previsti dalla legge ovvero, pur sorto, è già estinto al momento del suo utilizzo;*
- *b) l'inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter D.P.R. n. 600 del 1973 e all'art. 54-bis D.P.R. n. 633 del 1972; ove sussista il primo requisito ma l'inesistenza sia riscontrabile in sede di controllo formale o automatizzato, la compensazione indebita riguarda crediti non spettanti e si applicano i termini ordinari per l'attività di accertamento“.*

LA NUOVA DEFINIZIONE DOPO LA RIFORMA

- **Credito inesistente** : per il quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo. È inesistente anche con requisiti oggettivi e soggettivi oggetto di rappresentazioni fraudolente, “attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici” 70 per cento del credito utilizzato
- **Credito non spettante**: diverso da quello inesistente, fondato su fatti reali non rientranti nella disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità. È non spettante anche 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 25 per cento del credito utilizzato
- **Credito spettante** Il credito si considera spettante se 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 Sanzione di 250 euro

CREDITI INESISTENTI E NON SPETTANTI

SENT. 19868/2025 3° SEZ. PENALE

- -Il legislatore ha recepito la definizione frutto della giurisprudenza.
- Senza una rappresentazione fraudolenta non si può contestare l'inesistenza.
- Applicazione retroattiva della norma.
- Imprenditore condannato in secondo grado per indebita compensazione di crediti non spettanti ritenuti in primo grado inesistenti.
- La continuità tra le definizioni di credito spettante e inesistente comporta che non ci sarà il problema di applicare la legge più favorevole.
- Senza condotta fraudolenta i crediti non possono essere qualificati come inesistenti.

CREDITI INESISTENTI E NON SPETTANTI

SENT. 19868/2025 3° SEZ. PENALE

- -Nel ricorso per Cassazione la difesa lamentava, tra l'altro, che non potesse applicarsi in via retroattiva la nuova definizione di credito non spettante .
- -la sentenza conferma il precedente orientamento giurisprudenziale in base al quale la nozione di crediti di imposta non spettanti e inesistenti ai fini penali è autonoma rispetto a quella rilevante ai fini tributari .
- Art. 13 del Dlgs 471 del 1997 basata quanto all'inesistenza sul duplice presupposto:
 - 1) della mancanza totale o parziale del presupposto costitutivo dei crediti,
 - 2) della non riscontrabilità della compensazione indebita mediante i controlli formali e quanto alla non spettanza in tutti gli altri casi.

CREDITO NON SPETTANTE AI FINI PENALI

- Ai fini penali invece per credito «non spettante» deve intendersi il credito che, pur certo nella sua esistenza e nell'ammontare, sia, per qualsiasi ragione normativa, ancora non utilizzabile (ovvero non più utilizzabile) per la compensazione.
- A seguito delle modifiche intervenute con il ripetuto Dlgs 87/2024, solo a partire dagli illeciti commessi dal 1 ° settembre 2024 sarà finalmente possibile avere una unica nozione, rilevante ai fini sia penali, sia tributari, delle due tipologie di credito.
- Sino ad allora (e quindi per le indebite compensazioni commesse fino al 31 agosto 2024) occorrerà far riferimento a due nozioni a seconda della rilevanza dell'illecito.

AI FINI TRIBUTARI

- si applica l'articolo 13 del Dlgs 471/1997 e quindi il credito sarà considerato inesistente in presenza dei due requisiti e non spettante negli altri casi,
- ai fini penali invece il riferimento è il nuovo articolo 1 del Dlgs 74/2000 (come modificato dal Dlgs 87/2024).

CONSEGUENZE

- -non vi sarà mai alcun problema di applicazione della legge più favorevole al trasgressore a seconda di quando l'illecito sia stato commesso, in quanto le definizioni di crediti inesistenti e non spettanti sarebbero esattamente coincidenti con quelle passate;
- applicando la definizione di credito inesistente (ex lettera g quater del ripetuto articolo 1 del Dlgs 74/2000) e cioè a dire i crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi ovvero quelli oggetto di rappresentazioni fraudolente, falsità, o simulazioni, molte contestazioni dell'Agenzia delle Entrate (si pensi ai crediti R&S) sotto il profilo penale mai possono considerarsi inesistenti, in quanto, in assenza delle citate rappresentazioni fraudolente, il requisito dell'innovazione assoluta (preteso dagli uffici) non è espressamente previsto dalla normativa di riferimento.

CONSEGUENZE

- Quest'ultima conseguenza è rilevante per i casi in cui i contribuenti hanno valutato di effettuare il riversamento dei crediti (in scadenza il 3 giugno) per evitare conseguenze penali.
- Peraltro, in disparte della intervenuta (o prossima) prescrizione ai fini penali di molte con testazioni, considerando i crediti in questione non spettanti troverebbe applicazione la nuova causa di non punibilità (comma 2 bis dell'articolo 10 quater del Dlgs 74/2000) che scatta allorché anche per la natura tecnica delle valutazioni, sussistono condizioni di obiettiva incertezza in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza dei crediti.

I TERMINI DEL RECUPERO: PRIMA DELLA CITATA RIFORMA FISCALE

- Per i crediti “inesistenti”, entro il termine lungo di **8 anni** dalla presentazione della dichiarazione fiscale (art. 27, comma 16, D.L. n. 185 del 2018).
- Per i crediti “non spettanti”, entro il **termine ordinario** di accertamento.

**I TERMINI DEL RECUPERO
ATTUALMENTE, INVECE, AI SENSI DELL'ART. 38-
BIS DEL D.P.R. N. 600/1973**

- Per i crediti “inesistenti”, entro il **31 dicembre dell'8° anno successivo** a quello del relativo utilizzo;
- per i crediti “non spettanti”, entro il **31 dicembre del 5° anno successivo** a quello del relativo utilizzo.

LE SANZIONI PER L'INDEBITA COMPENSAZIONE

- Si ricorda che le nuove norme sulle sanzioni amministrative si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024.
- Per le violazioni commesse fino al 31 agosto 2024, operano le vecchie regole.
- Invece, le nuove sanzioni penali tributarie operano a partire dal 29 giugno 2024.

LE SANZIONI PER I CREDITI NON SPETTANTI

- Prima della riforma, l'utilizzo di crediti “**non spettanti**” veniva punita con la sanzione pari al **30%** del relativo importo (art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997).
- Dopo la riforma, tale sanzione per l'utilizzo di crediti “**non spettanti**” viene ridotta al **25%** dell'importo contestato (art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997).

LE SANZIONI PER I CREDITI NON SPETTANTI

- Invece si applica la **sanzione di 250 euro** quando il credito è utilizzato in compensazione in difetto dei **prescritti adempimenti amministrativi di carattere strumentale**, sempre che (cumulativamente):
 - **gli adempimenti non siano previsti a pena di decadenza;**
 - **la violazione sia rimossa** entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi relativa all'anno di commissione della violazione, ovvero, in assenza di una dichiarazione, entro un anno dalla commissione della violazione medesima.

LE SANZIONI PER I CREDITI INESISTENTI

- Con riferimento ai crediti “**inesistenti**”, **prima della riforma** la relativa compensazione veniva punita con la **sanzione dal 100% al 200% del relativo importo** (art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997).
- **Dopo la riforma**, l'utilizzo di crediti “inesistenti” viene punito con la sanzione del **70%** del relativo importo (art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997)
- La sanzione è **umentata** (dalla metà al doppio), passando quindi dal **105% al 140%**, qualora i requisiti oggettivi e soggettivi del credito siano oggetto di **rappresentazioni fraudolente**, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici.

LE SANZIONI PENALI-TRIBUTARIE ART. 10- QUATER DEL D.LGS. N. 74/2000.

- in caso di **indebita compensazione** di:
 - crediti **“inesistenti”**: la reclusione da **1 anno e 6 mesi a 6 anni**, per chi non versa le somme dovute per un **importo annuo superiore a euro 50.000**;
 - crediti **“non spettanti”**: la reclusione da **6 mesi a 2 anni**, per chi non versa le somme dovute per un **importo annuo superiore a 50.000**.
- Infine, con la riforma fiscale viene previsto che la **punibilità** del soggetto che utilizza crediti **non spettanti può essere esclusa** quando, anche in ragione della **natura tecnica delle valutazioni**, sussistono condizioni di **obiettiva incertezza** in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito.

CREDITI D'IMPOSTA 4.0 - 5.0 - ZES : ASPETTI PENALI DEI CREDITI INESISTENTI E NON SPETTANTI



*Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili*

VALLO DELLA LUCANIA



• Grazie per l'attenzione