



**Fondata da:**  
Emanuele Fisicaro



**PVR e raccolta a distanza dei giochi pubblici**

**Antiriciclaggio: circolare DT 56499 – 17/06/2022, recante istruzioni operative relative al procedimento sanzionatorio “antiriciclaggio”**

**Prime note di commento alla circolare MEF Prot. DT 56499 – 17/06/2022  
sulle sanzioni antiriciclaggio..... 15**

*a cura di Marco Krogh*

**Il reato di autoriciclaggio, art. 648 ter.1 del c.p.: integrazione della  
fattispecie penale mediante l'utilizzo delle criptovalute – bene  
immateriale o strumento di pagamento/investimento. La giurisprudenza  
domestica e comunitaria di riferimento. Il registro per lo scambio di  
criptovaluta e le linee guida del FATF del 28 ottobre 2021. .... 28**

*di Andrea Mifsud*

**Un tentativo di classificazione giuridica del 'crypto staking  
di Andrea Berruto..... 39**

**Il Credito d'imposta sugli investimenti produttivi al Sud - Rapporto tra  
legittimità del credito e cause del recupero. Risvolti di natura penale.  
Crediti d'imposta: crediti inesistenti e crediti non spettanti. .... 55**

*di Emanuele Sipala*

**La responsabilità dell'ente ex art. 25-ter D. Lgs. 231/2001 ed il modello  
di organizzazione e gestione (mog): il caso Impregilo s.p.a. ed alcune  
riflessioni sul sistema. .... 61**

*a cura di Monica Peta*

**L'illegittimità costituzionale delle modifiche apportate al reato di omesso  
versamento di ritenute dovute o certificate (art. 10 bis D.Lgs. n. 74/2000)  
ad opera del D.Lgs. n. 158/2015: commento alla sentenza n. 175/2022 del  
14.07.2022 della Corte Costituzionale. .... 69**

*a cura di Francesca Paoletti e Alessandro Randazzo*

# Il Credito d'imposta sugli investimenti produttivi al Sud - Rapporto tra legittimità del credito e cause del recupero. Risvolti di natura penale.

## Crediti d'imposta: crediti inesistenti e crediti non spettanti.

di Emanuele Sipala\*

E' noto come l'art. 10-quater del D.Lgs. 74/2000<sup>1</sup>, punisca le ipotesi di indebita compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 in relazione al superamento della soglia di 50.000 euro, distinguendo a seconda della gravità, tra crediti non spettanti e crediti inesistenti, prevedendo la reclusione da sei mesi a due anni per le ipotesi di crediti non spettanti e da un anno e sei mesi a sei anni per le ipotesi invece di crediti inesistenti. E' chiaro come il testo dell'art. 10-quater debba essere interpretato con il combinato disposto del comma 5, dell'art. 13 del D.Lgs. 471/1997<sup>2</sup>, laddove si fornisce una definizione di crediti inesistenti, stabilendo 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"*. Lo stesso art. 13, sempre al comma 5 prevede una sanzione

dal 100 al 200% nel caso di crediti inesistenti ed una sanzione più mite del 30%, quando i crediti utilizzati in compensazione risultano non spettanti. Dalla lettura dell'art. 13 è possibile comprendere che per considerare un credito "inesistente" devono sussistere due requisiti:

- a)** deve mancare il presupposto costitutivo (ossia quando la situazione giuridica creditoria non emerge dai dati contabili, finanziari o patrimoniali del contribuente);
- b)** l'inesistenza non deve essere riscontrabile attraverso controlli automatizzati o formali o dai dati in anagrafe tributaria.

In mancanza di uno dei predetti requisiti, il credito deve ritenersi "non spettante", ipotesi quest'ultima prevista dal comma 1, dell'art. 10-quater D.lgs. 74/2000 (e oggettivamente meno gravosa).

A stabilire la corretta qualificazione dei crediti come "non spettanti" o "inesistenti" ha contribuito anche la Corte di Cassazione, Sezione Quinta civile-tributaria, che con le sentenze n. 34443, n. 34444 e n. 33455, depositate il 16 novembre 2021,

\* Studio SipalaRaiti&Partner

<sup>1</sup> Art. 10-quater

1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro.

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

<sup>2</sup> Art. 13

5. 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 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.

ha ritenuto che “la fruizione della agevolazione soggiace a oneri documentali tali che, ove regolarmente assolti, nella generalità dei casi dovrebbero escludere ipso facto che la condotta dei contribuenti possa annoverarsi tra quelle fraudolente che la sanzione per credito inesistente intende colpire”.

Anche la Corte di Cassazione Terza Sezione Penale, ha dato il proprio contributo con la sentenza n. 07615-22 del 21/01/2022 dove ha statuito che la definizione di credito inesistente si desume dall’art. 13, comma 5, del D.Lgs. 471/1997, ribadendo in particolare che solo in presenza dei due presupposti (rectius: requisiti) sopra richiamati il credito può classificarsi come “inesistente” e la mancanza di uno solo di essi fa sì che il credito possa definirsi come “credito non spettante”. La Corte Suprema continua stabilendo che “la diversità delle due ipotesi (non spettante; inesistente) incide anche sul piano dell’elemento soggettivo, diverso nelle due ipotesi contemplate dal comma primo e dal comma secondo dell’art. 10-quater, D.lgs. n. 74/2000, atteso che l’inesistenza del credito costituisce di per sé, salvo prova contraria, un indice rivelatore della coscienza e volontà del contribuente di bilanciare i propri debiti verso l’erario con una posta creditoria artificialmente creata, mentre nel caso in cui vengano dedotti dei crediti “non spettanti” occorre provare la consapevolezza da parte del contribuente che tali crediti non siano utilizzabili in sede compensativa”.

Ne deriva che la classificazione di un credito all’atto del recupero da parte degli organi di controllo a ciò preposti, assume una forte rilevanza giuridica in ragione sia degli effetti penali in capo al contribuente, che riguardo alle sanzioni irrogate. Per completezza merita di essere trattata la disputa su come la collocazione dei crediti tra quelli “inesistenti” o tra quelli “non spettanti” risulta essere rilevante anche ai fini dei termini entro cui l’Ufficio finanziario può procedere al loro recupero a pena di decadenza. Invero, stando

all’interpretazione letterale del comma 16, dell’art. 27 del D.L. n. 185/2008 conv. con modif. in L. n. 2/2009, l’atto di recupero emesso a seguito del controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento unificati (modello F24), ovvero dei “crediti inesistenti” indebitamente utilizzati in compensazione, deve essere notificato a pena di decadenza entro il 31 dicembre dell’ottavo anno successivo a quello relativo all’utilizzo. Appare evidente come l’art. 27 faccia riferimento ai soli “crediti inesistenti” per cui si ritiene che riguardo ai “crediti non spettanti” si applicano i termini ordinari dell’accertamento fiscale dettati dall’art. 43, Dpr 602/73 e dall’art. 57, Dpr 633/72, i quali sono collegati alla presentazione della dichiarazione fiscale, piuttosto che alle ipotesi di utilizzo del credito attraverso il modello F24. Riguardo proprio a tale ultimo aspetto è opportuno richiamare la recente giurisprudenza di legittimità che pare finalmente abbia superato i precedenti arresti giurisprudenziali. In primo luogo la Corte di Cassazione Sezione Penale la quale nella sentenza n. 7615/2022, quando definisce la differenza tra crediti non spettanti e quelli inesistenti, circoscrivendo questi ultimi alla necessità che siano ancorati ad ipotesi di situazioni non reali o non vere, facendo riferimento a fenomeni di frode, fa un passaggio importante, affermando che **“Non è un caso che il più ampio termine per la notifica dell’atto di recupero riguardi necessariamente una fattispecie più ristretta, evidentemente ritenuta più grave”**, facendo riferimento (implicitamente) proprio ai “crediti inesistenti”. Precetto confermato in modo più trasparente dalla Corte di Cassazione Sezione civile-tributaria nella sentenza n. 34444/2021, la quale enuncia il seguente principio di diritto **“In tema di compensazione di crediti fiscali da parte del contribuente, l’applicazione del termine di decadenza ottennale, previsto dall’art. 27, comma 16, del d.l. n. 185 del 2008, conv. in legge n. 2 del 2009, presuppone l’utilizzo non già di un**

**mero credito “non spettante”, bensì di un credito “inesistente”, per tale ultimo dovendo intendersi – anche ai sensi dell’art. 13, comma 5, terzo periodo, del d.lgs. n. 471/1997 (introdotto dall’art. 15 del d.lgs. n. 158/2015) – credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo (il credito che non è, cioè, reale) e la cui inesistenza non è riscontrabile mediante i 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**. Con quest’ultima pronuncia della Corte Suprema sembra che finalmente sia stata superata la “omonimia” interpretativa (cara agli uffici finanziari) dei due concetti di credito indebitamente compensato (inesistente e non spettante), così come i termini di decadenza dell’atto di recupero dei crediti dove per quelli non spettanti esposti in dichiarazione, vige il collegamento diretto con i termini previsti dall’art. 43, del D.p.r. n. 600/1973.

L’Agenzia delle Entrate purtroppo non sembra subordinare l’adozione dell’atto di recupero alla circostanza che, come previsto dall’art. 27, comma 16, cit., l’inesistenza del credito emerga, rispetto al credito non spettante, quando si riscontrano casi di dolo e/o frodolenzia. A questo punto al fine di porre fine ad una questione che ci coinvolgerà sempre di più, nonostante l’intervento della Corte Suprema, sarebbe auspicabile un intervento del legislatore il quale attraverso la modifica dell’art. 13, comma 5, del D.Lgs. n. 471/1997 e dello stesso art. 10-quater del D.Lgs. n. 74/2000, determinasse con chiarezza la cornice giuridica all’interno della quale un credito possa qualificarsi “inesistente” e/o “non spettante”.

### **Credito d’imposta sugli investimenti produttivi al Sud – Contrasto tra interpretazione letterale della legge**

### **istitutiva dell’agevolazione e la prassi amministrativa.**

L’Agenzia così come la GdF, chiamate a combattere le frodi nel sistema dei crediti d’imposta, continuano a trattare indistintamente tutti gli atti di recupero, come crediti inesistenti e dai numerosi controlli in corso sui crediti d’imposta utilizzati in compensazione dalle imprese, assumono sempre più rilevanza le modalità operative adottate dagli stessi organi di controllo i quali, come vedremo in seguito, fondano i rilievi abusando delle interpretazioni contenute nelle circolari amministrative (quasi si trattasse di norme di interpretazione autentica). Tale forzatura è spesso causa di effetti distorsivi sulle imprese e sui loro titolari o amministratori, per le ricadute in ordine ai reati penali di natura tributaria (che possono configurarsi nei casi del superamento della soglia dei 50.000 euro ex art. 10-quater del D.Lgs. 74/2000). I crediti presi di mira dagli organi di controllo e considerati i più a rischio di frodi, sono quelli relativi a Ricerca & Sviluppo, Formazione 4.0 e Bonus Investimenti Sud. Per quanto riguarda i crediti d’imposta cd “Bonus Investimenti Sud” di cui ci occupiamo in questa sede, è la legge 208/2015, commi 98-108 (legge di bilancio 2016), a cui dobbiamo fare riferimento. Il legislatore al fine di favorire la ripresa di investimenti nel Mezzogiorno (nelle regioni della Campania, Puglia, Basilicata, Calabria e Sicilia), ha previsto delle misure di intervento, facendo uso dei crediti d’imposta, statuendo che agli investimenti effettuati a partire dal 1° gennaio 2016<sup>3</sup>, è riconosciuto un credito d’imposta nella misura massima del 20 per cento per le piccole imprese, del 15 per cento per le medie imprese e del 10 per cento per le grandi imprese<sup>4</sup> (cfr. Raccomandazione UE n. 2003/361/CE - Recepita in Italia con il DM del 18 aprile 2015).

<sup>3</sup> Art. 1, comma 98, Legge n. 208/2015

98. Alle imprese che effettuano l’acquisizione dei beni strumentali nuovi ...a decorrere dal 1° gennaio 2016 e fino al 31 dicembre 2019 è attribuito un credito d’imposta nella misura massima del 20 per cento per le piccole imprese, del 15 per cento per le medie imprese e del 10 per cento per le grandi imprese, nei limiti e alle condizioni previsti dalla citata Carta.

<sup>4</sup> Il decreto Legge n. 243 del 2016, convertito in Legge n. 18 del 27.02.2017, ha modificato la disciplina del credito, prevedendo l’estensione dell’agevolazione all’intero territorio della regione Sardegna e l’innalzamento delle aliquote del credito, che sono stabilite nella misura massima consentita dalla Carta degli aiuti a finalità regionale 2014-2020, ovvero del 45% per le piccole imprese, del 35% per le medie imprese e del 25% per le grandi imprese, nonché l’aumento

Gli investimenti agevolabili a cui fa riferimento la nuova misura agevolativa, sono quelli relativi all'acquisto di macchinari, impianti e attrezzature varie, effettuati anche mediante contratti di locazione finanziaria, destinati a strutture produttive già esistenti o che devono essere impiantati nel territorio all'interno di strutture da realizzare. Il credito d'imposta spetta solo per i nuovi investimenti produttivi con esclusione delle mere sostituzioni ed è prenotabile attraverso una apposita comunicazione telematica da effettuare all'Agenzia delle Entrate. La legge ha stabilito l'esclusione dei beni usati, nonché l'esclusione dall'agevolazione di alcuni settori produttivi, quali: la siderurgia, il settore dei trasporti, la produzione e distribuzione di energia, costruzione navale, etc. La legge prevede inoltre che, per poter beneficiare del credito d'imposta, gli investimenti sono sottoposti a dei vincoli:

- a. all'entrata in funzione dei beni (comma 105), ovvero che gli stessi devono entrare in funzione entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello della loro acquisizione o ultimazione;
- b. al vincolo della loro destinazione nella sede in cui è stato destinato dal piano di investimenti;
- c. al mantenimento dei medesimi beni per almeno cinque anni.

Come appare evidente, la legge di per sé, in riferimento alla data in cui gli investimenti debbono considerarsi realizzati, non pone ulteriori condizioni o vincoli, utilizzando a tal fine il termine "investimenti effettuati". Tale precisazione appare pertinente, in virtù del fatto che si riscontra una **antinomia** tra l'art.1, comma 98 della L. 208/2015, e la prassi amministrativa dell'Agenzia delle Entrate (non qualificabile tra le fonti del diritto – art. 1 Preleggi),

la quale inverosimilmente con propria Circolare n. 34/E del 3 agosto 2016 al paragrafo 3<sup>5</sup>, utilizzando un termine ed una definizione difforme rispetto all'interpretazione letterale della legge, riconosce ammissibili all'agevolazione solo i programmi di investimento c.d. "**avviati**" (e non effettuati) dal 1° gennaio 2016, spingendosi fino a dare una propria definizione a "l'avvio dell'investimento", facendolo coincidere con "*la data del primo impegno giuridicamente vincolante ad ordinare i beni oggetto di investimento*" o comunque "qualsiasi altro impegno che renda irreversibile l'investimento stesso". L'Ufficio con tale interpretazione ritiene di assecondare quanto specificato tra le condizioni stabilite per l'accesso alle agevolazioni fiscali, dall'art. 6, comma 4, lettera b) del Regolamento Ue n. 651/2014<sup>6</sup>, dove alla lettera b) viene utilizzato un altro termine, ovvero quello di "avvio dei lavori" e non quello di "avvio dell'investimento", trattandosi di due cose diverse, intendendosi per avvio dei lavori tutte quelle attività di esecuzione delle opere previste nell'investimento.

La suddetta interpretazione autoreferenziale proposta dall'Agenzia, contrasta apertamente con lo spirito della legge e con la volontà del legislatore (L. 208/2015), il quale nella Relazione illustrativa di accompagnamento alla legge di bilancio, alla pagina 145, ha avuto cura di specificare in maniera chiara e precisa che "*In particolare il comma 98 individua i soggetti destinatari dell'agevolazione **nelle imprese che acquisiscono** beni strumentali nuovi*". Alla luce di ciò, non sembrano esserci dubbi che la definizione voluta dal legislatore (a differenza di quella dettata dall'Agenzia delle Entrate) sia stata quella di volere intendere come "effettuato", il bene di investimento "**acquistato**"

<sup>5</sup> Circolare n. 34/E del 3 agosto 2016

Paragrafo 3

Ai fini dell'ammissibilità alle agevolazioni, i programmi di investimento devono essere avviati dal 1° gennaio 2016, data di entrata in vigore della legge istitutiva del credito di imposta (Cfr. art. 6, comma 4, lett. b), Regolamento n. 651/2014).

Per avvio dell'investimento si intende la data del primo impegno giuridicamente vincolante ad ordinare i beni oggetto di investimento, ovvero qualsiasi altro impegno che renda irreversibile l'investimento stesso, a

seconda di quale condizione si verifichi prima.

<sup>2</sup> REGOLAMENTO (UE) N. 651/2014 DELLA COMMISSIONE

Art. 6 – Effetto di Incentivazione

Comma 4. In deroga ai paragrafi 2 e 3, si considera che le misure sotto forma di agevolazioni fiscali abbiano un effetto di incentivazione se sono soddisfatte le seguenti condizioni:

.....

Let. b) la misura è stata adottata ed è entrata in vigore prima dell'avvio dei lavori relativi al progetto o all'attività sovvenzionati, tranne nel caso dei regimi fiscali subentrati a regimi precedenti se l'attività era già coperta dai

e quindi non “avviato”. Occorre stabilire adesso quando si configuri il momento dell’“acquisto”. La risposta alla domanda è contenuta nella definizione riscontrabile nel testo unico dell’IVA, dove all’art. 6 del D.p.r. n. 633/1972 (rubricato: Effettuazione delle Operazioni) è espressamente indicato che **“Le cessioni di beni si considerano effettuate nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili e nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili”**. Anche il Testo Unico sulle Imposte sui redditi (D.p.r. n. 917/1986), all’art. 109, comma 2, lettera a), contribuisce a definire il momento in cui si realizza l’acquisto, facendolo corrispondere “alla data della consegna o spedizione dei beni mobili

...(omissis)..., ovvero se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l’effetto traslativo o costitutivo della proprietà...”; dacché, nel caso in cui gli uffici intendessero revocare il credito sui beni oggetto di investimento sulla scorta di elementi che a loro giudizio rappresenterebbero il primo impegno giuridicamente vincolante (esempio un preventivo), ovvero di elementi diversi dalla data della fattura e dei documenti che ne attestino la consegna, si ritiene utile chiedere di annotare a verbale l’esistenza dell’antinomia tra la circolare n. 34/E e l’art. 1, comma 98, della Legge 208/2015, rappresentando altresì che quanto indicato sul testo letterale della legge costituisce il solo vincolo a cui gli organi di controllo devono attenersi.



# AM&FINTECH

PUBBLICAZIONE TRIMESTRALE

Anno I / 01/2022

Fondata da: Emanuele Fiscaro

Con il patrocinio di:

