



STUDIO PIZZANO

COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

www.studiopizzano.it

CREDITI D'IMPOSTA INESISTENTI: EFFICACIA RETROATTIVA DELLE NUOVE DEFINIZIONI NORMATIVE

Publicato il 18 Agosto 2025 di Sabatino Pizzano



Il panorama giuridico concernente la disciplina dei **crediti d'imposta inesistenti e non spettanti** ha subito modificazioni rilevanti con l'emanazione del D.Lgs. 87/2024. La prassi interpretativa consolidata si è confrontata con una ridefinizione normativa che, secondo recenti pronunciamenti della Cassazione, manifesta carattere retroattivo in virtù della sua natura sostanzialmente interpretativa.

Crediti fiscali inesistenti: Nuova classificazione normativa

Il decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87 ha introdotto all'art. 1 del D.Lgs. 74/2000 due definizioni distinte attraverso le lettere g-quater) e g-quinquies). La prima categoria riguarda i **crediti inesistenti**, identificati come quelli privi dei requisiti oggettivi o soggettivi previsti dalla normativa di riferimento. Appartengono a questa categoria anche i crediti caratterizzati da rappresentazioni fraudolente mediante documentazione falsa, simulazioni o altri artifici.

I **crediti non spettanti** vengono invece definiti come quelli che, pur esistendo nel loro ammontare, risultano non utilizzabili in operazioni di compensazione per ragioni normative specifiche. Si tratta di una distinzione che - come vedremo - la giurisprudenza ha ritenuto non del tutto inedita rispetto al panorama interpretativo precedente.

Efficacia temporale differenziata delle disposizioni

La disciplina presenta un'applicazione temporale articolata. Per il versante penale, le nuove definizioni hanno acquisito immediata efficacia dal 29 giugno 2024. Nel settore amministrativo-tributario, invece, l'operatività è stata differita al 1° settembre 2024. Questa scelta del legislatore ha generato un periodo di transizione durante il quale coesistevano criteri interpretativi diversi tra ambito penale e amministrativo.

Nella casistica comune, l'Agenzia delle Entrate manteneva l'applicazione dei precedenti parametri per le violazioni amministrative anteriori al settembre 2024, mentre già utilizzava i nuovi criteri per le valutazioni penali. Tale situazione ha sollevato questioni di coordinamento tra i due sistemi sanzionatori.

Orientamento giurisprudenziale sulla natura interpretativa

La Corte di Cassazione, con ordinanza 17 settembre 2024, n. 25018, ha fornito un'interpretazione sistematica della riforma. I giudici di legittimità hanno stabilito che la distinzione introdotta dal D.Lgs. 87/2024 "ripercorre i criteri differenziali enucleati dalle Sezioni Unite" precedenti. Secondo quanto previsto dall'art. 1 del decreto citato, la nuova classificazione rappresenterebbe sostanzialmente una codificazione dell'orientamento giurisprudenziale consolidato.

L'intervento normativo non configurerebbe quindi un'innovazione sostanziale, bensì una **specificazione interpretativa** delle categorie già delineate dalla giurisprudenza. È opportuno notare come questa lettura comporti conseguenze procedurali significative per l'applicazione retroattiva delle disposizioni.

Implicazioni dell'efficacia retroattiva

L'orientamento della Suprema Corte determina l'eliminazione della distinzione temporale tra violazioni commesse prima e dopo il 1° settembre 2024. Le **nuove definizioni di crediti inesistenti** si applicano retroattivamente anche ai rapporti giuridici sorti anteriormente all'entrata in vigore della riforma. Come spesso accade nella prassi tributaria, l'interpretazione autentica produce effetti estensivi rispetto alla formulazione originaria.

Per la configurabilità del delitto di cui all'art. 10-quater del D.Lgs. 74/2000, il credito "non spettante" mantiene la caratterizzazione di credito certo nell'esistenza e nell'ammontare, ma non utilizzabile in compensazione per disposizioni normative specifiche. Il credito "inesistente" si distingue per l'assenza degli elementi costitutivi fondamentali.

Profilo sanzionatorio aggiornato

Il sistema sanzionatorio ha subito una rimodulazione sostanziale. Per i crediti inesistenti della prima categoria (mancanza di requisiti), si applica la sanzione del 70% dell'importo utilizzato, secondo quanto previsto dall'art. 13, comma 5 del D.Lgs. 471/1997. Quando i crediti inesistenti derivano da rappresentazioni fraudolente, la sanzione aumenta dalla metà al doppio (dal 105% al 210%).

I crediti non spettanti sono puniti con sanzione ridotta al 25% dell'importo contestato. Il precedente regime prevedeva una sanzione del 30% per i crediti non spettanti e una sanzione dal 100% al 200% per quelli inesistenti. Nella pratica professionale si osserva come la riforma abbia comportato un generale alleggerimento del carico sanzionatorio.

Aspetti procedurali nel recupero dei crediti

La disciplina del recupero mantiene termini decadenziali differenziati. Secondo quanto previsto dall'art. 38-bis del D.P.R. 600/1973, l'atto di recupero deve essere notificato entro il 31 dicembre del quinto anno successivo per i crediti non spettanti e dell'ottavo anno per quelli inesistenti. Si consideri che tale differenziazione temporale riflette la maggiore gravità attribuita ai crediti inesistenti rispetto a quelli meramente non spettanti.

Il contribuente può prestare acquiescenza pagando un terzo delle sanzioni irrogate, ma il versamento deve avvenire per intero senza possibilità di compensazione. Nell'esperienza applicativa, questa modalità di definizione agevolata ha trovato applicazione crescente, specialmente per i casi di obiettiva incertezza interpretativa.

Causa di non punibilità per obiettiva incertezza

Il D.Lgs. 87/2024 ha introdotto all'art. 10-quater, comma 2-bis del D.Lgs. 74/2000 una specifica causa di esclusione della punibilità. La norma opera quando sussistono condizioni di obiettiva incertezza riguardo agli elementi che fondano la spettanza del credito, anche per la natura tecnica delle valutazioni richieste.

Questa previsione risponde a criticità ricorrenti nella casistica tributaria, dove la complessità normativa genera zone grigie interpretative. La giurisprudenza ha talvolta interpretato in senso restrittivo tale disposizione, richiedendo che l'incertezza sia effettivamente oggettiva e non derivante da negligenza del contribuente.

www.studiopizzano.it

© RIPRODUZIONE RISERVATA