



Newsletter n. 2/2024

Le sentenze n. 34419 e 34452 del 2023 delle Sezioni Unite civili: il credito è inesistente se non può essere rilevato in sede di controllo automatizzato o formale.

La recente sentenza della terza sezione del Supremo Collegio penale n. 6/2024 ha eliminato detto requisito ai fini del delitto di cui all'art. 10-quater, secondo comma.

Con le recenti sentenze n. 34419 e 34452, depositate l'11 dicembre 2023, le Sezioni Unite della Cassazione civile hanno chiarito la distinzione tra crediti "inesistenti"¹ e "non spettanti"², cui corrispondono significative conseguenze sul piano procedimentale e sanzionatorio.

Discostandosi dal più risalente e maggioritario orientamento secondo cui tra crediti inesistenti e crediti non spettanti non vi sarebbe distinzione, le Sezioni Unite civili hanno preliminarmente affermato "che il precedente orientamento vada necessariamente superato ... perché nella stessa definizione positiva di credito inesistente può rinvenirsi la conferma della dignità della distinzione delle due categorie in discorso, già sulla base dell'originario impianto normativo concernente la riscossione dei crediti d'imposta indebitamente utilizzati".

Le Sezioni Unite hanno affermato che la novella di cui al D.lgs. n. 158 del 2015 si sia limitata a chiarire un dato normativo già ricavabile dal comma 16 dell'art. 27 del D.L. n. 185 del 2008, prevedendo espressamente che, affinché il credito indebitamente utilizzato in compensazione possa essere considerato inesistente, "debbono ricorrere, cumulativamente, le seguenti condizioni:

a) il credito deve essere inesistente, ossia di esso deve mancare (in tutto o in parte) il presupposto costitutivo;

b) tale mancanza (l'inesistenza) non è riscontrabile in sede di controllo ex art. 36 bis e 36 ter D.P.R. n. 600 del 1973 e 54 bis D.P.R. n. 633 del 1972 (come tali inclusivi anche degli elementi rilevabili in sede di anagrafe tributaria)".

ARGENTINA
Buenos Aires
Cordoba
Mendoza
Rosario
Salta

AUSTRIA
Wien

BRAZIL
São Paulo
Rio de Janeiro

CHILE
Santiago de Chile

CHINA
Beijing
Shanghai

COLOMBIA
Bogotá

CZECH REPUBLIC
Prague

ECUADOR
Quito

GREECE
Athens

INDIA
Mumbai
New Delhi

IRELAND

MÉJICO
Ciudad de Méjico

PANAMA
Ciudad de Panama

PERÙ
Lima

POLAND
Warszawa

UNITED KINGDOM
London

SWITZERLAND
Bern
Zurich

UKRAINA

URUGUAY
Montevideo

VENEZUELA
Caracas

¹ Cui fanno riferimento l'art. 27, commi da 16 a 20, D.L. n. 185 del 2008 (convertito dalla L. n. 2 del 2009) e, a seguito delle modifiche introdotte con il D.lgs. n. 158 del 2015, l'art. 13, comma 5, D.lgs. n. 471 del 1997.

² Disciplinati, a seguito delle modifiche introdotte con il D.lgs. n. 158 del 2015, dall'art. 13, comma 4, D.lgs. n. 471 del 1997.



Ai fini dell'inesistenza del credito, poi, la medesima sentenza specifica che *“la condizione del mancato riscontro formale ha valore oggettivo”*, e ciò in quanto, anche qualora l'inesistenza sia stata rilevata in sede di verifiche sostanziali, è comunque necessario che, in sede di controllo automatizzato o formale, non sarebbe stato possibile riscontrarla.

Quanto al credito d'imposta non spettante, leggesi, nelle sentenze citate, che *“il legislatore, al comma 4 dell'art. 13 cit., parimenti modificato dalla novella del 2015, ha fornito una autonoma definizione della nozione di credito non spettante, individuato con la locuzione utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti”*.

“Le due categorie - proseguono le SSUU - appaiono strutturalmente distinte e, sul piano logico, alternative: il credito è inesistente oppure esiste ma non è spettante”. Il credito è inesistente solo qualora manchi un elemento costitutivo di cui al punto sub a) sopra citato, sia esso sostanziale o formale. Al contrario, il credito è non spettante qualora, pur essendo esistente, difetti di un elemento incidente su aspetti meramente formali o sull'efficacia della pretesa: *“in tali ipotesi”*, hanno riconosciuto le Sezioni Unite, *“il credito esiste ma non è utilizzabile in tutto o in parte, sicché il credito non può validamente od efficacemente esser posto in compensazione”*.

Pertanto, le Sezioni Unite hanno specificato che *“la definizione di crediti inesistenti e crediti non spettanti debba intendersi senza soluzione di continuità – rientrando nella nozione della prima quali elementi costitutivi entrambi i requisiti ora esplicitamente previsti dall'art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471 del 1997 e già inclusi nell'art. 27, comma 16, D.L. n. 185 del 2008 ed assumendo rilevanza residuale quella di cui all'art. 13, comma 4 [crediti non spettanti]”*. Non esiste, dunque, un *tertium genus* di crediti indebitamente utilizzati in compensazione, potendo questi essere, alternativamente, inesistenti o, in via residuale, non spettanti.

Termine decadenziale per contestare i crediti.

I crediti inesistenti sono sottoposti ad un regime procedimentale e sanzionatorio più severo.

L'art. 27, comma 16, D.L. n. 185 del 2008 prevede, esclusivamente per l'ipotesi di indebita compensazione tramite crediti inesistenti, un termine decadenziale più lungo a favore dell'Amministrazione finanziaria. Tale violazione deve infatti essere accertata, *“a pena di*



decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo”, anziché entro il termine ordinario di cui all’art. 43, DPR 600/1973 applicabile, invece, all’ipotesi di compensazione tramite crediti non spettanti. La *ratio* sottesa alla previsione di un termine decadenziale più lungo, pari ad 8 anni, è quella di garantire all’Amministrazione finanziaria un maggior tempo per accertare le violazioni di maggiore complessità.

Differenziato è anche il trattamento sanzionatorio. L’utilizzo di crediti non spettanti è previsto e punito dal comma 4 dell’art. 13 del D.lgs. n. 471 del 1997, con *“la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato”*. Il successivo comma 5 stabilisce, invece, che *“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”*. Il maggior rigore sanzionatorio riservato all’utilizzo di crediti inesistenti è conforme al principio di proporzionalità della sanzione.

La recente sentenza della terza sezione del Supremo Collegio penale

La Terza Sezione penale della Cassazione ha assunto, con la recentissima sentenza del 2 gennaio 2024, n. 6, una posizione divergente rispetto a quella delle Sezioni Unite.

In contrasto con la prevalente prospettiva unitaria adottata dalla stessa Sezione della Cassazione penale³, la menzionata sentenza ha riconosciuto l’indipendenza del versante penalistico da quello tributario, *“dando seguito a quel diverso indirizzo interpretativo che ritiene applicabile alla sola materia degli illeciti di natura amministrativa la definizione dell’art. 13 del D.lgs. 471/1997, imperniata sul duplice presupposto della mancanza totale o parziale del presupposto costitutivo dei crediti medesimi, e della non riscontrabilità della compensazione indebita mediante i controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del DPR 600/73 e all’art. 54-bis del DPR 633/72”*. La nozione penalistica di “inesistenza” risulta dunque più ampia di quella rilevante ai fini tributari: in sede penale non assume infatti alcun rilievo il presupposto costituito dalla non rilevanza dell’inesistenza tramite controlli automatici o formali, essendo a tal fine sufficiente la mancanza (totale o parziale) del presupposto costitutivo.

³ Recentemente ribadita dalla Terza Sezione della Cassazione penale che, con la sentenza n. 7615 del 3 marzo 2022, aveva riconosciuto l’identità tra la nozione tributaria e quella penalistica di “inesistenza” e di “non spettanza” dei crediti d’imposta.



Ci sembra che tale approdo conduca a conseguenze irragionevoli: in relazione all'indebita compensazione tramite crediti inesistenti, la cui inesistenza sia rilevabile nell'ambito di un controllo automatico o formale, in sede amministrativa sarebbe sottoposta al regime di cui all'art. 13, comma 4 (previsto per i crediti non spettanti), mentre, in sede penale, verrebbe assoggettata al regime più severo previsto dall'art. 10-*quater*, comma 2, previsto per la più grave ipotesi di compensazione tramite crediti inesistenti.

Pertanto, alla luce delle ultime pronunce giurisprudenziali, ai fini tributari devono considerarsi inesistenti solo i crediti la cui inesistenza non sia rilevabile in sede di controllo automatico o formale; al contrario, devono considerarsi non spettanti i crediti la cui inesistenza sia rilevabile tramite tali controlli.

Ai fini penali, invece, devono considerarsi inesistenti tutti i crediti dei quali manchi, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo, a prescindere dalla rilevabilità o meno nell'ambito di controlli automatici o formali.

a cura di

Lorenzo Mastromattei Giovanni Moschetti