

La compensazione di crediti inesistenti si accerta in otto anni

L'atto di recupero per la riscossione di crediti inesistenti utilizzati in compensazione dev'essere notificato entro il termine lungo di accertamento ossia entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo. Questo è il principio di diritto sancito dalla Suprema Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 3993 del 13 febbraio scorso.

Compensazione di crediti d'imposta inesistenti/non spettanti

Il propagarsi dei crediti d'imposta introdotti dal legislatore e la connessa **facoltà** concessa ai contribuenti di poterli compensare con altri tributi hanno favorito l'accesso a tali agevolazioni; dall'altra parte, però, l'avvicinarsi di interventi normativi disciplinanti l'attività di controllo e gli effetti sanzionatori dei comportamenti non sempre leciti dei contribuenti ha generato l'urgenza di definire i confini tra le nozioni di **"inesistenza"** e **"non spettanza"** del credito, con la principale finalità di definire i **termini decadenziali** concessi all'Amministrazione finanziaria per la **notifica degli atti di recupero dei crediti**, nonché le conseguenti sanzioni amministrative e penali connesse al loro utilizzo patologico.

In tema di compensazione di crediti o eccedenze d'imposta ad opera del contribuente, il credito è considerato inesistente quando si verificano (alla luce anche dell'articolo 13, comma 5, terzo periodo, Dlgs n. 471/1997), congiuntamente, le seguenti condizioni:

- a) il credito, in tutto o in parte, è il risultato di un'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 articoli 36-bis e 36-ter, Dpr n. 600/1973 e all'articolo 54-bis, Dpr n. 633/1972.

Sul punto, la definizione *de qua* rileva in quanto, l'articolo 27, comma 16, Dl n. 185/2008 stabilisce che l'atto di recupero per la riscossione di crediti inesistenti, utilizzati in compensazione con modello F24, dev'essere notificato entro il perentorio termine di decadenza del 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo.

Al riguardo la Suprema Corte di legittimità, con l'Ordinanza n. 3993 del 13 febbraio 2024, richiama le note Sentenze delle SS.UU. – n. 34419 e n. 34452 del 11.12.2023 – che hanno **risolto il contrasto giurisprudenziale** che da tempo ha interessato gli operatori del diritto tributario, ossia la qualificazione del credito d'imposta come inesistente o non spettante.

Orbene, prima di analizzare il contenuto della pronuncia in esame, si ritiene necessario ripercorrere l'**evoluzione del quadro normativo** sull'indebita compensazione dei crediti e il **persistente contrasto giurisprudenziale** in merito alla nozione di credito inesistente/non spettante, con una imprescindibile disamina sul connesso termine decadenziale conferito agli Uffici impositori per procedere all'emanazione e alla notifica di atti impositivi sugli stessi, e sul regime sanzionatorio applicabile (con uno sguardo anche ai profili penali).

L'evoluzione normativa e i contrasti giurisprudenziali

L'utilizzo in compensazione di crediti fiscali, anche in virtù dell'espansione della normativa sui crediti "agevolabili", rappresenta una modalità ampiamente utilizzata dai contribuenti per estinguere pendenze tributarie verso il Fisco.

Un primo intervento del legislatore sulle **modalità di recupero del credito "indebitamente" utilizzato in compensazione**, si è avuto con la legge n. 311/2004 (Finanziaria 2005), dove l'articolo 1, comma 421 prevedeva la possibilità, per l'Amministrazione finanziaria, di notificare un atto di recupero motivato "per la riscossione di crediti indebitamente utilizzati, in tutto o in parte, anche in compensazione ai sensi dell'articolo 17 Dlgs 241/97, nonché per il recupero delle relative sanzioni ed interessi".

Successivamente, con il Dl n. 185/2008, si delinea – per la prima volta – la distinzione dei crediti tra non spettanti ed inesistenti: infatti, l'articolo 27, comma 16 del decreto de quo, se da un lato lascia sostanzialmente immutati i termini ordinari dell'azione accertatrice [ex articolo 43, Dpr n. 600/1973, n.d.r.], dall'altro prevede, per i crediti "inesistenti", un più ampio termine di decadenza per la notifica dell'atto di recupero, ossia il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo dello stesso in compensazione.

La **finalità** principale della norma, come precisato dalla Relazione illustrativa al citato decreto, era quella di "contrastare situazioni di frodolenza nella condotta del contribuente in sede di autoliquidazione del debito funzionale ad ostacolare, o comunque, rendere infruttuosa, l'azione di controllo ai danni dell'erario".

Dunque, dalla lettura in combinato disposto delle due summenzionate disposizioni normative, è chiara la *voluntas* del legislatore di modulare differentemente i termini di accertamento, ritenendo applicabile il "**termine lungo**" di otto anni alle **sole ipotesi** in cui l'atto di recupero riguardi l'importo di **crediti inesistenti indebitamente utilizzati** in compensazione; al contrario, **per tutte le altre ipotesi** (*quid est*, crediti non spettanti), si applica il **termine decadenziale ordinario** previsto per la notifica degli avvisi di accertamento.

Ma nonostante il tetragono tenore letterale dell'articolo 27, comma 16 appena richiamato, sono emersi, in seno alla giurisprudenza di legittimità, numerosi **contrast interpretativi** sull'applicabilità del termine decadenziale "lungo" anche alle fattispecie riguardanti i crediti "non spettanti".

In particolare, secondo un **primo più risalente orientamento**, non vi sarebbe alcuna differenza tra credito "inesistente" e "non spettante": "... l'articolo 27 comma 16 – Dl 185/2008 non intende elevare l'inesistenza del credito a categoria distinta dalla non spettanza (distinzione a ben vedere priva di fondamento logico giuridico), ma intende solo garantire un margine di tempo adeguato per le verifiche talora complesse riguardanti l'investimento generatore del credito d'imposta, margine di tempo perciò indistintamente fissato in otto anni, senza che possa trovare applicazione il termine più breve stabilito dall'articolo 43 del D.P.R. 600/1973 per il comune avviso di accertamento; ... dunque, ogniqualvolta il credito derivante dall'operato investimento non sussiste, per ciò solo deve ritenersi inesistente nel senso precisato dalla norma" (Cass. n. 10112 del 21.4.2017; Cass. n. 19237 del 2.8.2017; Cass. n. 24093 del 30.10.2020; Cass. n. 354 del 13.1.2021; Cass. n. 31859 del 5.11.2021).

Tale solco giurisprudenziale, che sostanzialmente **equipara le nozioni di “inesistenza” e “non spettanza”** ai fini dell’applicazione del termine più lungo concesso all’Amministrazione finanziaria per l’esercizio della propria potestà impositiva, non è rimasto esente da critiche in dottrina (tra gli altri, si veda P. Coppola, *La fattispecie dell’indebito utilizzo di crediti d’imposta inesistenti e non spettanti tra i disorientamenti di legittimità e prassi: la “zona grigia” da dipanare*, in Dir. prat. trib. 2021, 4, 1529), giacché fondato sul concetto che, in tale evenienza, non si tratta di stabilire se il contribuente abbia legittimamente utilizzato in compensazione il credito d’imposta ma, in senso più radicale, se detto credito effettivamente “esista” nel mondo giuridico, il che può richiedere, da parte dell’agenzia delle Entrate, l’esperimento di attività accertative che, per la particolare complessità, giustificerebbe l’applicazione del termine di otto anni.

A conferma della delicatezza della *quaestio*, oggetto di numerosi contenziosi, i giudici della Sezione tributaria della Suprema Corte di Cassazione, sollecitati dall’Ordinanza interlocutoria n. 29717 del 29.12.2020, sono intervenuti con le tre Sentenze nn. 34443, 34444 e 34445 del 16.11.2021 dove, con la dichiarata finalità di superare il sopraesposto orientamento, hanno sancito definitivamente che l’inesistenza del credito può essere stabilita soltanto allorquando difetti, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo del credito e tale mancanza non sia riscontrabile mediante i controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter, Dpr n. 600/1973 e all’articolo 54-bis, Dpr n. 633/1972.

Nello specifico, il *trait d’union* delle richiamate sentenze è che “in tema di compensazione di crediti fiscali da parte del contribuente, l’applicazione del termine di decadenza “lungo”, previsto dall’articolo 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 – ai sensi dell’articolo 13, comma 5, terzo periodo, del d.lgs. n. 471/1997 (introdotto dall’articolo 15 del d.lgs. n. 158/2015) – il 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 articoli 36-bis e 36-ter del Dpr n. 600/1973 e all’articolo 54-bis del Dpr n. 633/1972”.

Le pronunce *de quibus*, **accolte con estremo favore**, hanno lodevolmente rilevato che, sebbene l’articolo 27, comma 16, Dl n. 185/2008 riguardi, in generale, l’attività di riscossione di crediti indebitamente utilizzati in compensazione, in realtà tale disposizione afferisce **unicamente ai crediti “inesistenti”**, ossia quelli determinati da situazioni di fatto artificiose, dolose e false, dove manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo. Al contrario, precisa la Corte, nel caso di crediti non spettanti, il presupposto costitutivo comunque esiste, ma per altre ragioni (determinate da colpa) il credito è da considerarsi non spettante.

L’intervento “risolutore” delle Sezioni Unite

Il contesto normativo sin qui sinteticamente delineato, abbinato al contrasto giurisprudenziale affermatosi sul punto, ha indotto la Sezione tributaria della Corte di Cassazione a rimettere gli atti al Primo Presidente per **uniformare l’interpretazione sui termini di decadenza** correlati alla notifica dell’atto di recupero del credito d’imposta “inesistente” o “non spettante”.

Orbene, le Sezioni Unite, con le Sentenze nn. 34419 e 34452 del 11.12.2023, hanno deciso di dar prevalenza all’orientamento da ultimo emerso, soffermandosi sia sui **caratteri distintivi tra “inesistenza”**

e “non spettanza” del credito, sia sul diverso regime giuridico e sui presupposti che ne condizionano l’applicabilità.

Con riferimento al primo aspetto, la Corte valorizza il dato testuale dell’articolo 13, Dlgs n. 471/1997 che definisce credito “inesistente” quello “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 DPR n. 600/1973 e all’articolo 54-bis del DPR n. 633/1972”.

Il credito “non spettante” è, invece, un’eccedenza o un credito d’imposta utilizzato in misura superiore a quella effettivamente spettante o in violazione delle modalità di utilizzo. Trattasi di una categoria residuale, in cui rientrano tutti i casi non ricollegabili al credito inesistente.

Quanto al diverso regime giuridico, le Sezioni Unite richiamano la disciplina di cui all’articolo 27, comma 16, DL n. 185/2008 con riferimento al termine di otto anni per la decadenza del potere di accertamento, e all’articolo 15, Dlgs n. 158/2015 con riferimento alla definizione di credito inesistente e credito non spettante, poi riportata nell’articolo 13, Dlgs n. 471/1997. Diversa è anche la disciplina penale prevista dall’articolo 10-quater, Dlgs n. 74/2000, in termini di pena prevista per la compensazione di crediti inesistenti e crediti non spettanti.

In sostanza, secondo il massimo consenso, l’assenza di uno dei due requisiti determina, insindacabilmente, la rientranza del credito nella categoria dell’“esistenza”: la sua indebita compensazione lo converte in credito “non spettante”, escluso dal più lungo termine di accertamento (previsto, quindi, esclusivamente per i crediti inesistenti) e, persino sul piano sanzionatorio, soggetto al comma 4 (e non al comma 5) dell’articolo 13, Dlgs n. 471/1997.

Infatti, sotto quest’ultimo profilo, è lampante la differenza tra credito non spettante, ex articolo 13, comma 4, soggetto ad una sanzione pari al 30% del credito utilizzato, e il credito inesistente, il cui aspetto sanzionatorio è disciplinato dal successivo comma 5 del citato articolo 13, a mente del quale è applicata una sanzione dal 100 al 200% della misura del credito stesso (senza alcuna possibilità di applicare la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, Dlgs n. 472/1997).

Il caso in esame

Nel caso sottoposto al vaglio degli onorevoli giudici di Piazza Cavour, il ricorrente impugnava la sentenza del Collegio di seconde cure che, in totale adesione della prima pronuncia, aveva confermato la legittimità dell’atto impositivo attraverso cui l’Ufficio aveva inteso recuperare il credito d’imposta ex artico 8, legge 23 dicembre 2000, n. 388 per le annualità 2016-2017-2018, assumendone l’indebita compensazione sulla presunta decadenza dai benefici fiscali previsti per gli investimenti in aree svantaggiate dall’articolo 62, comma 1, legge 27 dicembre 2002, n. 289 per avere, il contribuente, costruito un opificio industriale e averlo concesso in locazione a terzi, venendo così meno la condizione dell’effettiva destinazione alle strutture produttive dell’impresa.

L’Ufficio delle imposte, com’è dato evincere dalla lettura dell’Ordinanza di legittimità, dopo aver precisato che, in caso di locazione dell’immobile, il contribuente decadeva dal beneficio salvo che gli immobili costituissero “un complesso unitario polifunzionale destinato allo svolgimento di un’attività di impresa”,

rilevava che il ricorrente non poteva concedere in locazione l'intero immobile realizzato per lo svolgimento della propria attività.

Orbene, la allora Commissione Tributaria Regionale, confermando *in toto* la sentenza di primo grado, disattendeva le ragioni del contribuente, sia in ordine alla natura polifunzionale del bene e alla sua compatibilità con l'agevolazione di cui trattasi, sia con riferimento alla contestazione riguardante l'intervenuto spirare del termine di decadenza concesso all'Amministrazione finanziaria per il recupero dell'agevolazione *de qua* relativa all'annualità d'imposta 2006, essendo stato l'atto di accertamento notificato solo in data 23 novembre 2012.

Dunque, la Corte di Cassazione investita della lite, in totale adesione alle richiamate pronunce delle Sezioni Unite, ha **accolto il ricorso** del contribuente sul presupposto che, in tema di compensazione di crediti o eccedenze d'imposta, **solo** quando si realizzano tutti i presupposti atti a qualificare un **credito come "inesistente"** (indi, un'artificiosa rappresentazione dello stesso ovvero la carenza dei presupposti costitutivi previsti ex lege ovvero ancora la già intervenuta estinzione al momento del suo utilizzo e, congiuntamente, quando siffatta inesistenza non sia in alcun modo riscontrabile per il tramite delle procedure di controllo automatizzate), l'Ente impositore potrà beneficiare del **più lungo termine di otto anni** ai sensi e per gli effetti dell'articolo 27, comma 16, Dl n. 185/2008. Ogni altra evenienza, invece, si traduce in un credito esistente che, tuttavia, potrà essere qualificato come non spettante e, di conseguenza, soggetto agli ordinari termini di accertamento.

Dunque, la Corte di Cassazione, nella pronuncia in esame, criticando vigorosamente l'erroneo convincimento del Collegio di secondo grado, ha semplicemente applicato il principio di diritto sancito dalle Sezioni Unite alla fattispecie sottoposta al suo vaglio, ritenendo non applicabile, in presenza di un credito non spettante ma comunque esistente, il termine lungo ex articolo 27, comma 16, Dl n. 185/2008.

Alcune considerazioni

Le argomentazioni sin qui formulate consentono di ritenere **inopinabile** l'orientamento da ultimo espresso dalla Suprema Corte di legittimità che, tracciando una netta linea di demarcazione tra le nozioni di "inesistenza" e "non spettanza" del credito d'imposta oggetto di indebita compensazione, correttamente attribuisce il **più lungo termine per l'accertamento ai soli casi "eccezionali"** caratterizzati da comportamenti dolosi e artificiosi del contribuente, dove il credito sia stato creato *ad hoc* e non indicato in dichiarazione dei redditi.

La ricostruzione normativa approfondita nel presente contributo, sì come in precedenza enucleata dai Massimi Giudici, non dovrebbe più essere fonte di diverse interpretazioni rispetto a quella condivisa, dacché ogni valutazione contraria andrebbe a confliggere con il principio di legalità costituzionalmente garantito.