

“Inesistenza” e “non spettanza” dei crediti: la Cassazione rimedia alla scelta semantica del legislatore

di Giovanni Panzera da Empoli (*) e Alessandro Saini (**)

La Corte di cassazione, con le sentenze nn. 34443, 34444 e 34445/2021, ha chiarito la differenza tra crediti “inesistenti” e “non spettanti”, da cui dipendono diversi regimi disciplinari di recupero e sanzione del loro indebito utilizzo in compensazione. Assume particolare rilievo la precisazione circa la necessaria **ricorrenza congiunta** di due elementi per qualificare un **credito** come “**inesistente**”: l'**assenza** del **presupposto costitutivo** e la **non riscontrabilità** di tale assenza mediante i **controlli formali** della dichiarazione. Sono così **fuori** dall’“inesistenza” i **crediti** emergenti dalle **dichiarazioni**, privi già sul piano cartolare dei presupposti per la loro maturazione. Resta invece ancora in dubbio se, sul piano penale, possa essere punito più gravemente l'utilizzo di un credito pur “inesistente” sul piano tributario, in assenza di alcun artificio o raggiro.

Con le tre sentenze 16 novembre 2021, nn. 34443, 34444 e 34445 (1) (l'ultima delle quali conseguente alla rimessione della Sezione filtro, ove, a conferma della delicatezza della questione, il relatore aveva proposto l'accoglimento “per manifesta fondatezza” del ricorso dell'Agenzia delle entrate) (2), la Sezione V della Corte di cassazione è intervenuta con chiarezza nel dibattito circa la distinzione tra le nozioni di credito “inesistente” e credito “non spettante”; distinzione che, come diremo, risulta dirimente sia ai fini dei termini per il recupero del loro utilizzo in compensazione che del relativo trattamento sanzionatorio, amministrativo e penale, in tutti i casi più gravoso con riferimento alla prima fattispecie.

Sfuggente discrimen tra crediti d'imposta “inesistenti” e “non spettanti”

La diatriba (3) è invero sorta per l'infelice scelta semantica del legislatore, che ha affidato conseguenze disciplinari divenute nel tempo

drasticamente differenti all'efficacia distintiva dei suddetti due participi aggettivanti - “inesistente” e “non spettante” - di per sé sfuggente ove riferita ai crediti d'imposta. In effetti, così come, da un lato, in entrambi i casi non v'è dubbio che il credito difetti del suo carattere di esigibilità/riscuotibilità (4), dall'altro, in italiano “non spetta” anche il credito vantato da chi non ne ha titolo, per difetto del relativo presupposto. In altri termini, non essendo riferite ad un'entità in senso ontologico ma ad una posizione giuridica, entrambe le nozioni colgono l'assenza di azionabilità/esercitabilità del credito, così generando una pericolosa ambiguità semantica.

La sovrapposizione disciplinare delle due nozioni era invero espressa *per tabulas* nella formulazione originaria dell'art. 10-*quater* del D.Lgs. n. 74/2000, introdotto dall'art. 35 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (5), che prevedeva l'applicazione del reato di “omesso versamento di ritenute dovute o certificate”, di cui all'art.

(*) *Avvocato in Milano, partner Salvini e Soci - Studio legale tributario fondato da F. Gallo*

(**) *Dottore commercialista in Milano, partner Belluzzo Mercanti*

(1) Il cui testo è riportato a seguire.

(2) Cass. civ., Sez. VI, ord. interl. n. 29717 del 29 dicembre 2020.

(3) V. da ultimo l'accurata ricostruzione di 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.*, n. 4/2021, pag. 1525, intervenuta a commento dell'ordinanza citata nella nota precedente.

(4) Cfr. Treccani, *Vocabolario on line*, che riporta alla voce “spettare”: “Part. pres. spettante, anche come agg.: riscuotere, esigere la percentuale, la liquidazione spettante”.

(5) Convertito, con modificazioni, alla Legge 4 agosto 2006, n. 248.