



**PROCURA GENERALE**  
**della Corte di cassazione**

**Sezioni unite civili**

**Udienza pubblica del 12 settembre 2023**

**Ricorso R.G. 27702/14; n. 1 del Ruolo**

**Memorie ex art. 378 c.p.c.**

**IL SOSTITUTO PROCURATORE GENERALE**

***Letti gli atti;***

premesse che per la compiuta esposizione del fatto e della vicenda processuale l'Ufficio rinvia alla pronuncia e al contenuto dei documenti di parte in atti, limitandosi qui al rilievo dei soli elementi del fatto e del processo e agli argomenti di diritto che la Procura generale ritiene necessari per formulare le proprie conclusioni

***osserva***

La presente controversia è stata rimessa alle Sezioni Unite onde risolvere il contrasto giurisprudenziale esistente sull'ambito di operatività dell'art. 27 comma 16 del decreto legge 185/08, convertito con modificazioni nella legge 2/09: tale norma prevede il termine di decadenza di otto anni per l'azione di recupero di crediti indebitamente utilizzati in compensazione e la discussione verte sul se tale termine valga solo per i crediti "inesistenti" o anche per quelli "non spettanti".

L'orientamento prevalente è quello secondo cui la distinzione tra crediti "inesistenti" e "non spettanti", contemplata dall'art. 13 comma 5 del d.lgs. 471/97 nella formulazione introdotta dall'art. 15 del d.lgs. 158/15, non riguardi il termine di decadenza dettato dall'art. 27 comma 16 del decreto legge 185/08. Il principio enunciato è il seguente: *"L'art. 27, comma 16, del d.l. n. 185 del 2008, conv., con modif., dalla l. n. 2 del 2009, nel fissare il termine di otto anni per il recupero dei crediti d'imposta inesistenti indebitamente compensati, non intende elevare l'"inesistenza" del credito a categoria distinta dalla "non spettanza" dello stesso (distinzione a ben vedere priva di fondamento logico-giuridico), ma mira a garantire un margine di tempo adeguato per il compimento delle verifiche riguardanti l'investimento che ha generato il credito d'imposta, indistintamente fissato in otto anni, senza che possa trovare applicazione il termine più breve stabilito dall'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 per il comune avviso di accertamento."* (così da ultimo Cass. 25436/22, che si allinea a Cass. 10112/17, Cass. 19237/17, Cass. 24093/20, Cass. 354/21, Cass. 31419/21).

A questo orientamento si contrappone quello emergente dalle pronunzie contestuali n. 34443, 34444 e 34445 del 2021. La prima ha definito e distinto i concetti di credito "non spettante" e "inesistente" introdotti dall'art. 15 del d.lgs. 158/15 ai fini della determinazione di una diversa misura delle sanzioni. Le altre due hanno ribadito tale distinzione e l'hanno ritenuta valida non solo per la determinazione della misura delle sanzioni, ma anche con riguardo alla questione decadenza dell'azione di recupero. Il principio infatti affermato è il seguente: *"In tema di compensazione di crediti fiscali da parte del contribuente (nella specie, credito IVA), l'applicazione del termine di decadenza ottennale, previsto dall'art. 27, comma 16, d.l. n. 185 del 2008, conv., con modif., in l. n. 2 del 1999, 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, d.lgs. n. 471 del 1997 (introdotta dall'art. 15, d.lgs. n. 158 del 2015) - il credito in relazione al quale manca, in tutto o in*

*parte, il presupposto costitutivo (cioè il credito che non è "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 del 1973 e all'art. 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972."*

Questa soluzione non appare condivisibile.

Cass. 34444 e 34445 del 2021 muovono dall'idea che *"La questione del termine di decadenza in discorso risulta senz'altro intercettata dalla nuova disciplina dettata dall'art. 13, comma 5, del d.lgs. n. 471/1997, introdotto dall'art. 15 del d.lgs. n. 158/2015"* (così si legge nelle motivazioni). Tuttavia, come già detto, questa nuova disciplina attiene ad una materia specifica, quella sanzionatoria: in particolare, è stata prevista la sanzione del trenta per cento *"Nel caso di 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"* (art. 13 comma 4); - quella dal cento al duecento per cento per *"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."* (art. 13 comma 5).

Prima del 2015, la distinzione tra credito "non spettante" e "inesistente" mancava. E ciò anche in ambito penale: infatti, prima delle modifiche introdotte dall'art. 9 del d.lgs. 158/15, che ha stabilito pene diverse in caso di utilizzo di crediti in compensazione "non spettanti" e "inesistenti", l'art. 10 *quater* del d.lgs. 74/00 prevedeva una pena identica, quella dell'art. 10 *bis*, nel caso di indebita compensazione, senza distinguere tra crediti non spettanti o inesistenti, ma anzi indicandoli in via alternativa (*"crediti non spettanti o inesistenti"*).

Ciò significa che, nell'assetto anteriore all'intervento normativo del 2015, questa distinzione non era rilevante per il legislatore. Non lo era ai fini sia penali che tributari. Nella valutazione della gravità della condotta di indebito utilizzo di crediti in

compensazione, il credito non spettante era equiparato a quello radicalmente inesistente.

In questo quadro va letto e interpretato l'art. 27 comma 16 del decreto legge 185/08, convertito dalla legge, il quale così recita: *“Salvi i più ampi termini previsti dalla legge in caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per il reato previsto dall'articolo 10-quater, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, l'atto di cui all'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, emesso a seguito del controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento unificato per la riscossione di crediti inesistenti utilizzati in compensazione ai sensi dell'articolo 17, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo”*.

La *ratio* di tale intervento legislativo appare chiara. Si prevede un termine di decadenza specifico, raddoppiato rispetto a quello fissato in via generale dall'art. 43 comma 1 del d.P.R. 600/73, al fine di consentire un più agevole contrasto all'illegittimo utilizzo di crediti in compensazione: illegittimo utilizzo che si ha non solo quando il credito sia radicalmente inesistente, ma anche quando esista e, pur tuttavia, esso non possa essere portato in compensazione perché usato *“in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti”* (secondo la definizione di cui al rinnovato art. 13 comma 4 d.lgs. 471/97). L'art. 27 comma 16 non intende fare distinguo nel suo obiettivo di fondo, che è appunto quello di *“... garantire un margine di tempo adeguato per il compimento delle verifiche riguardanti l'investimento che ha generato il credito d'imposta, indistintamente fissato in otto anni, senza che possa trovare applicazione il termine più breve stabilito dall'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 per il comune avviso di accertamento”* (così espressamente Cass. 25436/22, Cass. 354/21 e Cass. 19237/17 e Cass. 10112/17).

Questo obiettivo di fondo, che è unico, emerge altresì dall'esplicito riferimento che l'art. 27 comma 16 fa all'atto cui all'art. 1 comma 421 della legge 311/04, ovvero sia all'atto tipico volto al recupero *“dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni”*. E' *“l'indebito utilizzo”* che si intende pertanto colpire, dove, si ripete, indebito è anche l'utilizzo del credito semplicemente *“non spettante”*, così come definito dal successivo d.lgs. 158/15 ai fini della diversa modulazione delle sanzioni.

Oltretutto, nella prospettiva di evitare l' *“indebito utilizzo”*, l'art. 27 comma 16 decreto legge 185/08 ammette pure che il già lungo termine di decadenza di otto anni possa essere ulteriormente allungato *“in caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per il reato previsto dall'articolo 10-quater, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74”*. Come già detto in precedenza, all'epoca l'art. 10-quater sanzionava penalmente in modo indistinto l'utilizzo indebito in compensazione di *“crediti non spettanti o inesistenti”*. Questo è un ulteriore indice della indifferenza di tale distinzione nell'ottica del termine di decadenza, idoneo ad aumentare nella stessa misura, anche oltre gli otto anni, indipendentemente dal distinguo credito *“non spettante”* o *“inesistente”*.

Stando così le cose, la tesi di attribuire all'espressione *“crediti inesistenti”*, che si legge nell'art. 27 comma 16 del decreto legge 185/08, il significato tecnico previsto per la prima volta nel 2015 non può essere seguita: essa tradisce lo spirito dell'intervento normativo del 2008, il tutto facendo leva su una distinzione che nel 2008 non c'era, sia a livello penale che tributario, e che risulta specificamente introdotta solo nel 2015, peraltro non in termini generali ma nello specifico campo della determinazione delle sanzioni. Laddove, ai fini della tempestività dell'azione di accertamento, vi è sempre stata una sola disciplina, quella appunto introdotta dall'art. 27 comma 16 decreto legge 185/08.

Il trasferimento di una distinzione adoperata solo nel campo delle sanzioni ad un settore diverso, quello dei tempi dell'azione di accertamento, è già una forzatura logica, che diventa ancora maggiore perché tale trasferimento viene fatto "a ritroso", ossia rileggendo una normativa, settoriale, sulla base di un intervento legislativo, altrettanto settoriale, sopravvenuto dopo sette anni.

E' del resto inspiegabile che il legislatore del 2015 non abbia sentito l'esigenza di chiarire che la distinzione crediti "non spettanti" e "inesistenti" avesse valore generale, e non solo limitata al campo delle sanzioni. Di fronte ad una norma come quella di cui all'art. 27 comma 16 decreto legge 185/08, raddoppiante i termini ordinari dell'azione di accertamento, la logica delle cose imponeva un chiarimento legislativo: il fatto che il d.lgs. 158/15 non si sia premurato di farlo, preoccupandosi solo di diversificare le sanzioni, pare chiaro indice di una volontà di non intervenire in termini generali, non modificando la portata omnicomprensiva della previsione dell'art. 27 comma 16 decreto 185/08.

Si chiede pertanto alle Sezioni Unite di dare continuità all'orientamento prevalente, sopra riportato.

Da qui l'infondatezza del secondo motivo del ricorso proposto da \*\*\*\*\*  
\*\*\*\*\* \*\*.

Il primo motivo risulta già respinto nell'ordinanza interlocutoria n. 35536/22 della Sezione Tributaria.

Gli altri motivi verranno trattati in sede di pubblica udienza.

Le presenti note scritte vengano infatti depositate solo rispetto alla questione di rilevanza nomofilattica che ha suggerito la rimessione alle Sezioni Unite.

Il rappresentante della Procura generale

Per queste ragioni

chiede che la Corte a sezioni unite respinga il secondo motivo di ricorso, confermato il rigetto del primo motivo e con rinvio alla pubblica udienza per le conclusioni sui restanti motivi.

Roma, 17 luglio 2023

Il sostituto procuratore generale

Alessandro Pepe