

Decadenza lunga per i soli crediti d'imposta inesistenti

Termine decadenziale lungo solo per i crediti inesistenti e non anche non spettanti. Il credito ritenuto inesistente, ma riscontrabile mediante i controlli formali o automatizzati, segue il regime del credito non spettante con applicazione degli ordinari termini decadenziali. È questo il principio delle Sezioni Unite nella sentenza 34419 depositata ieri. La pronuncia trae origine dal recupero di alcuni crediti non spettanti per i quali il contribuente eccepiva la decadenza dell'azione di recupero dell'Ufficio. Secondo la tesi difensiva, trattandosi di contestazione relativa a crediti non spettanti l'atto doveva essere emesso negli ordinari termini. Solo per i crediti inesistenti l'atto di recupero può essere notificato entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo.

La Cassazione con ordinanza 35536/2022 aveva rilevato un contrasto in seno alla sezione tributaria. Con la sentenza n. 34444/2021, l'applicazione del termine di decadenza ottennale era stato ascritto al solo credito «inesistente», dovendosi intendere per tale il credito in relazione al quale: a) manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo (cioè il credito che non è «reale»); b) l'inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli ex articoli 36-bis e 36-ter del Dpr 600/73 e 54-bis del Dpr 633/72. Successivamente, la medesima sezione della Corte (pronunce 25436/2022 e 31419/2022) aveva al contrario sostenuto l'assenza di distinzione tra le due tipologie di crediti, applicando per entrambi il termine di decadenza di otto anni. Ciò in quanto la previsione del termine lungo di recupero dei crediti inesistenti, non presupporrebbe una distinzione tra «inesistenza» e «non spettanza», ma sarebbe volta a garantire un margine di tempo adeguato per il compimento delle verifiche sull'investimento che ha generato il credito, indistintamente fissato in otto anni, senza applicazione del più breve e ordinario termine previsto per l'avviso di accertamento.

Le Sezioni Unite hanno ora confermato che il termine decadenziale lungo riguarda solo i crediti inesistenti, intendendosi per tali quelli per i quali ricorrano contemporaneamente due requisiti: 1) il credito in tutto o in parte è il risultato di un'artificiosa rappresentazione, o è carente dei presupposti costitutivi previsti dalla legge o, pur sorto, è già estinto al momento del suo utilizzo; 2) l'inesistenza non è riscontrabile con i controlli ex articoli 36 bis e 36 ter del Dpr 600/73 e 54 bis del Dpr 633/72.

Per l'alto consesso ove sussista il primo dei citati requisiti, ma l'inesistenza sia riscontrabile con controllo formale o automatizzato, si applicano i termini ordinari di accertamento, trattandosi di credito non spettante. Da questa pronuncia emerge quanto sia sfavorevole al contribuente la norma del decreto delegato sulle procedure di accertamento che anche per i crediti non spettanti ha previsto l'applicazione dei termini decadenziali lunghi al pari dei crediti inesistenti. Resta in ogni caso il fatto che, tale norma riguarderà il futuro, mentre per il passato, il contribuente sarà tutelato da questa pronuncia delle Sezioni unite.

— Laura Ambrosi

— Antonio Iorio