

LA LINEA DELLE SEZIONI UNITE



IL SOLE 24 ORE,  
12 DICEMBRE 2023, P. 41

Sul Sole 24 Ore del 12 dicembre l'articolo di Laura Ambrosi e Antonio Iorio sulla sentenza 34419/2023 delle Sezioni Unite della Cassazione, in base al quale il Termine decadenziale lungo solo per i crediti inesistenti e non anche non spettanti. La pronuncia trae origine dal recupero di alcuni crediti non spettanti per i quali il contribuente aveva contestato la decadenza dell'azione di recupero dell'ufficio

## Credito non spettante se l'assenza di elementi emerge dall'automatizzato

### Lo spartiacque

Sanzione irrogabile del 30% e non quella più elevata che va dal 100% al 200%

**Dario Deotto  
Luigi Lovecchio**

Il credito è sempre non spettante quando la mancanza degli elementi costitutivi dello stesso è potenzialmente riscontrabile con le procedure di controllo automatizzate. Ne deriva che la sanzione irrogabile sarà, in tali casi, quella del 30% e non quella dal 100% al 200%. Tale distinzione, inoltre, ha valenza sin dall'origine e non solo a decorrere dal 2016, anno di entrata in vigore della riforma del regime sanzionatorio. E infine, i medesimi criteri trovano applicazione anche ai fini

penali. Queste le importanti e condivisibili conclusioni delle Sezioni Unite della Cassazione, contenute nella sentenza 34452/2023, che peraltro appaiono totalmente in linea con quanto sostenuto nel principio interpretativo n. 1 del modulo Accertamento e Riscossione.

Le Sezioni Unite completano così, trattando degli aspetti sanzionatori, il quadro delineato dall'altra sentenza n. 34419, sempre delle Sezioni Unite (si veda il Sole 24 Ore di ieri), che affronta il tema dei termini di decadenza dell'attività di controllo.

Alla base vi è sempre l'individuazione della distinzione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti. Sul punto, la Cassazione rimarca come non sia sufficiente la mera mancanza di uno degli elementi costitutivi del credito d'imposta, poiché concorre alla definizione di credito inesistente anche la condizione che tale mancanza non possa essere contestata in sede di controlli automatizzati. Nè rileva, correttamente,

il fatto che in concreto il rilievo sia stato effettuato in occasione dei controlli formali oppure, ad esempio, in sede di verifica in azienda. Ciò che conta è che la tipologia di violazione sia in astratto suscettibile di essere evidenziata nel corso dei controlli automatizzati. In proposito, vale ricordare che, ai sensi dell'articolo 36-ter del Dpr 600/1973, l'ufficio controlla la spettanza dei crediti d'imposta indicati in dichiarazione «in base ai documenti richiesti al contribuente». Ne deriva che la verifica dell'Ufficio è anche sul merito della documentazione esibita ed è pertanto equiparabile ad una forma di accertamento, non ad una mera liquidazione della denuncia.

Stante l'ampia portata dei poteri degli Uffici previsti in sede di controlli formali, sembra inevitabile concludere che la regola risulta che il credito è non spettante, mentre l'eccezione è il credito inesistente. In quanto tale, l'Ufficio che vuole contestare l'inesistenza è inevitabilmente gravato di una sorta di obbligo di motivazione rafforzata, poiché deve spiegare perché il vizio riscontrato non avrebbe potuto essere constatato in sede di controllo formale.

All'limite anche il credito letteralmente inventato in dichiarazione ma del tutto privo di documentazione appartiene anch'esso ai crediti non spettanti, stante la riscontrabilità della violazione in sede di controlli automatizzati.

Le Sezioni Unite, inoltre, rilevano che tale differenziazione, introdotta con la riforma delle sanzioni del 2016, in realtà ha una portata chiarificatrice sin dall'origine delle due tipologie di violazioni ed è dunque applicabile anche per il passato. Stante la rilevanza sistematica dei criteri interpretativi enunciati e in assenza di una specifica distinzione in ambito penale, la sentenza afferma infine che le medesime considerazioni valgono anche ai fini penali, per la corretta applicazione dell'articolo 10-quater, del Dlg 74/2000.