



3240.21

Oggetto

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

IVA  
RISCOSSIONE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

R.G.N. 21328/2014

Dott. GIUSEPPE FUOCHI TINARELLI - Presidente -

Cron. 3260

Dott. MARIA GIULIA PUTATURO DONATI - Consigliere - Rep.

VISCIDO DI NOCERA

Ud. 29/09/2020

Dott. PIERPAOLO GORI - Consigliere - CC

Dott. GIOVANNI FANTICINI - Consigliere -

- Rel.

Dott. FRANCESCO MELE Consigliere -

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso 21328-2014 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende;

- **ricorrenti** -

**nonchè contro**

2020

(omissis) ;

2637

- **intimata** -

Nonché da:

(omissis)

elettivamente domiciliato in (omissis)

presso lo studio dell'avvocato (omissis)  
(omissis), rappresentata e difesa dagli avvocati (omissis)  
(omissis) ;

~~CONTROCORRENTE~~ **È ricorrente incidentale -**

avverso la sentenza n. 245/2014 della COMM.TRIB.REG.  
di FIRENZE, depositata il 06/02/2014;

udita la relazione della causa svolta nella camera di  
consiglio del 29/09/2020 dal Consigliere Dott.  
FRANCESCO MELE;

Per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Toscana n. 245/2014 depositata il 6.2.2014.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 29 settembre 2020 dal relatore, cons. Francesco Mele.

Rilevato che

- L' (omissis) proponeva ricorso avverso atto di contestazione recante l'irrogazione di sanzione per il superamento del limite massimo dei crediti d'imposta compensabili previsto dall'art. 34, comma 1, legge 388/2000, sanzione pari al 30% dell'importo per il quale era stata superata la soglia compensabile; per resistere al ricorso si costituiva l'Agenzia delle Entrate.
- La Commissione Tributaria Provinciale di Firenze accoglieva il ricorso sul rilievo che il provvedimento impugnato sarebbe stato adottato in fattispecie non prevista specificamente dalla legge
- Avverso tale sentenza proponeva appello l'ufficio concludendo per l'applicazione diretta -e non analogica, come ritenuto dalla CTP- dell'art. 13 d. lgs. 471/1997; si costituiva la contribuente chiedendo il rigetto dell'appello e la conferma della sentenza impugnata.
- Con la sentenza sopra menzionata la CTR della Toscana riformava la sentenza della CTP rilevando -in linea dunque con l'assunto dell'Ufficio- essere la compensazione eccedente i limiti ammessi dalla legge così risolvendosi nell'omesso versamento dell'imposta, con esclusione, in definitiva, che la norma di cui all'art. 13 comma 1 d. lgs. 471/97 sia stata applicata per effetto di una interpretazione analogica; il giudice dell'appello ha pure ridotto la sanzione ad 1/3 di quella irrogata ritenendo applicabile alla fattispecie la norma di cui all'art. 2 comma 2 d. lgs. 462/97 in relazione a quanto disposto dall'art. 54 bis comma 3 DPR 633/72, così accogliendo specifica eccezione formulata dalla contribuente.
- Per la cassazione di detta sentenza l'Agenzia delle Entrate propone ricorso affidato ad un unico motivo; resiste con controricorso la (omissis), che svolge anche ricorso incidentale affidato a quattro motivi.

Considerato che

- Osserva il collegio che, per motivi di ordine logico, va trattato prima il ricorso, che -per il caso in cui fosse ritenuto fondato- precluderebbe l'esame del ricorso principale.
- Il ricorso incidentale consta di quattro motivi che recano: 1) "Violazione e falsa applicazione delle disposizioni recate dall'art. 34 della legge 388/2000 e dell'art. 13 comma 1 del d. lgs. 471/1997", 2) "Sotto altro profilo, ma strettamente connesso al precedente, violazione e falsa applicazione delle disposizioni recate dagli artt. 3 e 6 comma 5 bis del d. lgs. 472/1997"; 3) "Violazioni delle disposizioni recate dall'art. 16 comma 3 d. lgs. 472/1997"; 4) "Violazione e/o falsa applicazione delle disposizioni recate dall'art. 7 comma 4 d. lgs. 472/1997".
- I primi tre motivi sono connessi e vanno pertanto trattati congiuntamente; con essi, la ricorrente in via incidentale si occupa del punto centrale della controversia costituito dalla equiparabilità o meno della compensazione con crediti esistenti effettuata oltre i limiti previsti (c.d. compensazione oltre soglia) all'omesso versamento con conseguente sanzionabilità ai sensi dell'art. 13 del d. lgs. 471/97.
- La tesi sostenuta dalla contribuente -non sanzionabilità della violazione del limite in parola in difetto di una specifica norma sanzionatoria, non potendosi applicare in via analogica la sanzione prevista per le diverse ipotesi di tardivo o omesso versamento- confligge con l'orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità in materia, orientamento da cui il collegio reputa di non discostarsi (per ultimo Cass. n. 13396 dell'1.7.2020, secondo la quale "Il superamento del limite massimo dei crediti d'imposta compensabili equivale al mancato versamento di parte del tributo alla scadenza prevista, che è sanzionato, così come accade ogniqualvolta sia utilizzata la compensazione in assenza dei relativi presupposti").
- Con la indicata sentenza, la Corte di Cassazione ha affermato che la previsione di un limite massimo alla corresponsione dei crediti non è in

contrasto con la disciplina comunitaria. In proposito la Corte di Giustizia europea (Causa C-211/16) ha affermato che "l'art. 183, primo comma, della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale che limita la compensazione di taluni debiti tributari con crediti di imposta del valore aggiunto a un importo massimo determinato, per ogni periodo d'imposta, a condizione che l'ordinamento giudiziario nazionale preveda comunque la possibilità per il soggetto passivo di recuperare tutto il credito di imposta del valore aggiunto entro un termine ragionevole". La norma nazionale (art. 34 L. 388/2000) risponde a tali criteri, essendo prevista la possibilità che il credito in essere possa essere riportato in compensazione nel successivo esercizio o chiesto a rimborso. Con specifico riferimento alla sanzione, la Corte di Cassazione precisa che l'errata utilizzazione della compensazione, in assenza dei relativi presupposti, non integra una violazione meramente formale poiché comporta il mancato versamento di parte del tributo alla scadenza prevista e determina il ritardato incasso erariale, con conseguente deficit di cassa sia pure transitorio. Pertanto deve ritenersi legittima l'applicazione della sanzione per omesso versamento.

- Con l'ultimo motivo, la ricorrente censura la sentenza per avere ritenuto la insussistenza di sproporzione tra l'entità del tributo e la sanzione, così escludendo la invocata applicazione dell'art. 7 comma 4 d. lgs. 472/1997 e, dunque, la riduzione della sanzione nella misura ivi prevista. Il motivo è inammissibile perché consta di argomentazioni di parte tese ad evidenziare una asserita iniquità della sanzione nella fattispecie, di così configurando ipotesi diversa da quella prevista dal predetto articolo.
- Si può ora passare all'esame del ricorso principale.
- La ricorrente censura la sentenza laddove la CTR afferma: "Resta la questione dell'affermata violazione dell'art. 2 comma 2 d. lgs. 462/1997 in relazione a quanto dispone l'art. 54 bis comma 3 DPR 633/1972. Questa ultima disposizione ammette che il contribuente sia posto in condizione di conoscere l'esito della liquidazione dell'imposta determinata dall'ufficio allo scopo, sostanzialmente, di instaurare un contraddittorio con

l'amministrazione il cui esito, in caso di riconoscimento del maggior tributo dovuto per effetto dell'omesso versamento, può consistere nella riduzione di un terzo delle sanzioni amministrative. Il principio del contraddittorio, quale fase procedimentale anteriore all'adozione di provvedimenti definitivi da parte dell'amministrazione, deve ritenersi generalizzato nell'ambito dei rapporti con la pubblica amministrazione per effetto delle innumerevoli disposizioni che sono state varate dal legislatore in periodo successivo a quello della entrata in vigore di tutti i provvedimenti legislativi sopra richiamati e rilevanti nella fattispecie. Ci riferiamo in particolare alle integrazioni e modifiche apportate alla legge n. 241/1990 dalla legge n. 15/2005 e successiva disciplina dell'azione amministrativa e, nell'ambito tributario, alla regola di cui all'art. 10 comma 1 legge n. 212/2000, che, nel momento stesso in cui dispone che i rapporti tra contribuente e amministrazione siano improntati al principio della collaborazione e della buona fede, dà particolare rilievo a tutte le anteriori disposizioni che, come quelle sopra richiamate, istituiscono regole dirette a realizzare un procedimento in cui il contribuente è posto in grado di conoscere le determinazioni dell'amministrazione e perciò di adeguarsi ad essa, evitando quanto meno l'applicazione di sanzioni o che esse siano applicate nella loro interezza."

- L'assunto della ricorrente è fondato: posto che la fattispecie in esame è assimilabile a quella dell'omesso versamento, ha errato la CTR nell'applicare una forma di definizione agevolata -ai sensi dell'art. 2 comma 2 d. lgs. 462/1997- prevista per fattispecie diversa (controlli automatizzati), così violando il divieto di definizione agevolata, espressamente previsto dalle norme specificatamente applicabili alla fattispecie, ossia gli artt. 16 comma 3 e 17 d. lgs. 472/1997.
- Neppure può convenirsi con la sentenza impugnata con riguardo alla ivi affermata esigenza di rispettare il principio del contraddittorio prima di adottare provvedimenti definitivi, dal momento che risulta che l'ufficio ha dapprima notificato l'atto di contestazione, a cui hanno fatto seguito le deduzioni difensive della contribuente, che -adeguatamente vagliate e

motivatamente disattese- sono state seguite dal provvedimento di irrogazione delle sanzioni, in linea con le previsioni di cui all'art. 7 d. lgs. 472/1997.

- Per le ragioni esposte -rigettati i motivi primo secondo e terzo del ricorso incidentale, dichiarato inammissibile il quarto- il ricorso principale va accolto, la sentenza impugnata va cassata e il ricorso originario va rigettato, potendo essere la controversia decisa nel merito. *Le spese dei predi di merito vanno compensate, mentre quelle di legittimità, liquidate come in dispositivo, non addebitate in soccombente.*

P. Q. M.

Rigetta i motivi 1, 2 e 3 del ricorso incidentale, inammissibile il 4°; accoglie il ricorso principale e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario: condanna parte soccombente al pagamento delle spese del giudizio che liquida in euro 5.600,00 oltre spese prenotate a debito, spese del merito compensate.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1 quater del DPR 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso incidentale, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13, se dovuto.

Roma, 29 settembre 2020

Depositato in Cancelleria

Oggi... **10 FEB. 2021**...

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO  
Anna Maria Ursani



*Handwritten signature of Anna Maria Ursani*

Il presidente

Giuseppe Fuochi Tinarelli

*Handwritten signature of Giuseppe Fuochi Tinarelli*