

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 30 giugno 2021, n. 18367

Rilevato che

- la XXX s.r.l. propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, sez. dist. di Brescia, depositata l'11 settembre 2013, di reiezione dell'appello incidentale dalla medesima proposta avverso la sentenza di primo grado che aveva parzialmente accolto il suo ricorso per l'annullamento dell'atto di contestazione con cui erano state irrogate sanzioni per l'effettuazione, per il periodo di imposta 2008, di compensazioni di i.v.a. per importi superiori al limite di euro 516.456,90;
- il giudice di appello, confermando la decisione della Commissione provinciale, ha respinto il gravame della contribuente evidenziando che la violazione aveva natura sostanziale e che non esistevano cause di non punibilità;
- il ricorso è affidato a quattro motivi;
- resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate;
- la ricorrente deposita memoria ai sensi dell'art. 380-bis.1 c.p.c.,

Considerato che

- con il primo motivo del ricorso la società contribuente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 3, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, e 13, primo comma, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, nonché l'omessa motivazione circa un fatto decisivo e controverso, per aver la sentenza impugnata ritenuto sanzionabile l'effettuazione di compensazioni i.v.a. per un importo superiore ad euro 516.457,00, benché il superamento tale limite non fosse espressamente sanzionato da alcuna disposizione normativa;
- il motivo è infondato;
- in tema di i.v.a., l'art. 34, I. 23 dicembre 2000, n. 388, nel testo applicabile *ratione temporis*, sancendo che, a decorrere dal 10 gennaio 2001, il limite massimo dei crediti d'imposta e dei contributi compensabili ai sensi dell'art. 17, d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, per i soggetti intestatari di conto fiscale, è fissato in lire 1 miliardo (euro 516.546,90) per ciascun anno solare, ha inteso introdurre, per ogni periodo d'imposta, al fine di non squilibrare eccessivamente le previsioni di gettito fiscale annuale, un limite invalicabile alla possibilità del contribuente di porre in compensazione crediti fiscali e debito IVA, che non può essere superato anche in sede di liquidazioni periodiche (cfr. Cass. 29 marzo 2017, n. 8101);
- l'esistenza di un limite massimo alla compensazione dei crediti i.v.a. non è in contrasto con la disciplina eurounitaria, atteso che l'ordinamento giuridico nazionale prevede comunque la possibilità per il soggetto passivo di recuperare tutto il credito d'imposta sul valore aggiunto entro un termine ragionevole (cfr. Corte Giust., 16 marzo 2017, Bimotor);
- il superamento del limite massimo dei crediti d'imposta compensabili non integra una violazione formale e comporta l'applicazione della sanzione di cui all'art. 13, d.lgs. n. 471 del 1997 (*vigente ratione temporis*), equivalendo al mancato versamento, alle scadenze previste, della parte del tributo eccedente rispetto al limite, e determinando il



ritardato incasso erariale con conseguente deficit di cassa (sia pure transitorio), senza che ciò dia luogo ad una doppia imposizione poiché resta nella possibilità del contribuente chiederne il rimborso (cfr. Cass., ord., 22 ottobre 2019, n. 26926; Cass., ord., 7 dicembre 2018, n. 31706; Cass. 5 agosto 2016, n. 16504);

- con il secondo motivo la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 10, terzo comma, I. 27 luglio 2000, n. 212, e 8, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per aver il giudice di appello escluso che si versasse in una situazione di obiettiva incertezza interpretativa delle disposizioni in materia di superamento del limite compensabile dei crediti imposta;

- il motivo è infondato;

- in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, l'incertezza normativa oggettiva, causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria, postula una condizione di inevitabile incertezza su contenuto, Oggetto e destinatari della norma tributaria, riferita non già ad un generico contribuente, né a quei contribuenti che, per loro perizia professionale, siano capaci di interpretazione normativa qualificata, né all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere - dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (cfr. Cass., ord., 1° febbraio 2019, n. 3108; Cass. 23 novembre 2016, n. 23845);

- tale condizione ricorre quando la disciplina normativa, della cui applicazione si tratti, contenga una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per equivocità del loro contenuto, derivante da elementi positivi di confusione, il cui onere di allegazione grava sul contribuente (cfr. Cass. 14 gennaio 2015, n. 440; Cass. 14 marzo 2012, n. 4031);

- nel caso in esame, non è ravvisabile una simile incertezza normativa oggettiva, atteso che, da un lato, come riferito dalla stessa ricorrente, l'Amministrazione finanziaria aveva chiarito che il limite in oggetto trova applicazione, indistintamente, a tutti i crediti relativi alle imposte annotate sul conto fiscale ed era fissato per ciascun anno solare (cfr. comunicato del 20 luglio 2004),

- dall'altro lato, non assumono rilevanza, ai fini che qui interessano eventuali contrasti nella giurisprudenza di merito, dedotti dalla società, spettando unicamente alla Corte di cassazione il compito di assicurare l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, ai sensi dell'art. 65 del r.d. 30 gennaio 1941, n. 12;

- con il terzo motivo la società si duole della erronea applicazione degli artt. 16, terzo comma, e 17, secondo comma, d.lgs. n. 472 del 1997, per aver la sentenza impugnata escluso la possibilità di definizione agevolata della controversia;

- il motivo è infondato;

- infatti, in tema di violazioni di norme tributarie, la definizione agevolata delle sanzioni non si applica in caso di omesso o ritardato pagamento dei tributi, ravvisabile anche laddove sia stata effettuata compensazione in misura superiore a quella consentita, anche quando irrogata con un distinto ed autonomo atto ai sensi dell'art. 17 del citato decreto legislativo (così, Cass. 4 aprile 2018, n. 8247; Cass. 21 luglio 2017, n. 18080; Cass. 29 dicembre 2016, n. 27315);

- ciò coerentemente con la ratio della norma che va individuata nel fatto che, in presenza di omissioni di versamenti di imposta, il legislatore ha inteso vietare in ogni caso l'accesso alla definizione agevolata delle sole sanzioni, essendo consentito unicamente di beneficiare di sanzioni determinate ex lege in misura ridotta allorché il



contribuente abbia provveduto al pagamento integrale, nei termini previsti, della somma dovuta a titolo di imposta;

- con l'ultimo motivo di ricorso la società contribuente lamenta la mancata applicazione del trattamento sanzionatorio più mite conseguente all'approvazione dell'art. 9, secondo comma, d.l. 8 aprile 2013, n. 35, che ha innalzato ad euro 700.000,00 il limite di euro 516.000 euro previsto dall'articolo 34, primo comma, l.n. 388 del 2000;
- il motivo è fondato;
- il richiamato art. 9, secondo comma, disponendo l'innalzamento del limite per la compensazione dei crediti i.v.a., ha determinato una riduzione dell'ambito della condotta rilevante ai fini sanzionatoria, che risulta, per l'effetto, circoscritta all'omesso versamento di importi eccedenti il più elevato tetto, e, conseguentemente, l'applicazione di un trattamento sanzionatorio più mite, in ragione del fatto che la sanzione è liquidata in relazione all'entità della somma indebitamente compensate;
- la nuova disposizione, dunque, introduce un regime sanzionatorio più favorevole per il contribuente che trova applicazione al caso in esame, in ossequio al principio del favor rei di cui all'art. 3, d.lgs. n. 472 del 1997 (cfr., in terminis, Cass., ord., 23 febbraio 2021, n. 4806);
- la sentenza impugnata va, dunque, cassata, con riferimento al motivo accolto e rinviata, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, sez. dist. di Brescia, in diversa composizione.

P. Q. M.

La Corte accoglie il quarto motivo di ricorso e rigetta i restanti; cassa la sentenza impugnata con riferimento al motivo accolto e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, sez. dist. di Brescia, in diversa composizione.

