



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**QUINTA SEZIONE CIVILE**

Composta dagli Ill.mi Sigg. Magistrati:

Iva – Compensazioni  
orizzontali – Limiti –  
Superamento -  
Conseguenze

|                          |                  |                 |
|--------------------------|------------------|-----------------|
| dott. Enrico MANZON      | Presidente       |                 |
| dott. Tania HMELJAK      | Consigliere      | RGN 5421/2016   |
| dott. Francesco FEDERICI | Consigliere rel. | Cron.           |
| dott. Giancarlo TRISCARI | Consigliere      | A.C. 19/05/2022 |
| dott. Pierpaolo GORI     | Consigliere      |                 |

Ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

Sul ricorso n. 5421-2016, proposto da:

**AGENZIA DELLE ENTRATE**, cf 06363391001, in persona del Direttore p.t., elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende-

Ricorrenti

**CONTRO**

**AISA CENTRO ITALIA s.r.l. in concordato preventivo** (cf. 00642610547), in persona del liquidatore p.t., elettivamente domiciliata in Roma, P.zza Barberini n. 12, presso lo studio dell'avv. E. Tonelli, rappresentata e difesa dall'avv. Giuseppe Caforio -

Controricorrente

Avverso la sentenza n. 433/01/2015 della Commissione tributaria regionale dell'Umbria, depositata il 21 luglio 2015;  
udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio il 19.05.2022 dal Consigliere dott. Francesco Federici,

**Rilevato che**

Dalla sentenza impugnata si evince che l'Agenzia delle entrate notificò alla AISA Centro Italia s.r.l. l'atto di recupero degli importi corrispondenti al credito Iva, utilizzati per compensazione orizzontale in misura superiore al



limite massimo prescritto dall'art. 34 della l. 23 dicembre 2000, n. 388, *ratione temporis* vigente. Nello specifico, nell'anno d'imposta 2011, poiché la società aveva utilizzato in compensazione un credito Iva di € 542.456,90 relativo al 2009/2010, a fronte di un limite massimo all'epoca fissato dalla legge in € 516.456,90, l'Amministrazione finanziaria recuperò la differenza (€ 25.703,41) ed applicò sanzioni e interessi.

La contribuente impugnò l'atto dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Perugia, che con sentenza n. 241/07/2014 ne rigettò le ragioni. L'appello proposto dalla soccombente dinanzi alla Commissione tributaria regionale dell'Umbria fu invece accolto con la sentenza n. 433/01/2015, ora al vaglio della Corte.

Il Giudice regionale ritenne che i limiti alle modalità di esercizio della compensazione tra crediti iva e debiti relativi ad altre imposte (cd. compensazione orizzontale), previsti dall'art. 34 della l. n. 388 del 2000, fossero incompatibili con la VI Direttiva CE sull'Iva (2006/112/CE), anche secondo i parametri interpretativi della giurisprudenza euro-unitaria. Affermò che, incontestata l'esistenza del credito Iva e del diritto al rimborso, il differimento della compensazione, fondato sulla "sospensione della disponibilità del diritto", costituiva un inammissibile *vulnus* al principio di neutralità. Ritenne pertanto ricorrenti i presupposti per la disapplicazione della disciplina nazionale per contrasto con quella comunitaria, accogliendo le ragioni della società.

L'Agenzia delle entrate ha censurato la sentenza, e ne ha chiesto la cassazione, affidandosi ad un motivo, cui ha resistito la contribuente con controricorso.

Nell'adunanza camerale del 19 maggio 2022 la causa è stata trattata e decisa.

### **Considerato che**

Con l'unico motivo la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 34, l. n. 388 del 2000, dell'art. 17, d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, dell'art. 8, l. 27 luglio 2000, n. 212, dell'art. 13, d.lgs. 31 dicembre 1997, n. 471, nonché della Direttiva n. 77/388/CEE, e dell'art. 183, § 1, della Direttiva 2006/112/CE, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., quanto all'erronea interpretazione della disciplina richiamata, per la quale il giudice regionale ha ritenuto incompatibile con la disciplina



comunitaria e con l'interpretazione della giurisprudenza **euro-unitaria** il limite massimo annuale di compensazione tra crediti Iva e debiti relativi ad altre imposte.

Il motivo è fondato.

La materia è regolata dall'art. 34 della l. n. 388 del 2000, la quale, nella formulazione vigente *ratione temporis*, prescriveva che «A decorrere dal 1 gennaio 2001 il limite massimo dei crediti di imposta e dei contributi compensabili ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ovvero rimborsabili ai soggetti intestatari di conto fiscale, è fissato in lire 1 miliardo per ciascun anno solare». Con d.l. n. 78 dell'1 luglio 2009 fu previsto che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze il suddetto limite, previa valutazione delle esigenze di bilancio, potesse essere elevato fino ad € 700.000,00, ma a decorrere dall'1 gennaio 2010. Interventi successivi hanno elevato l'importo compensabile sino ad € 2.000.000,00 (d.l. 8 aprile 2013, n. 35, art. 9; d.l. 19 maggio 2020, n. 34, art. 147, comma 1; l. 30 dicembre 2021, n. 234, art. 1, comma 72).

L'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997 prevedeva, nella formulazione relativa all'anno d'imposta di cui si controverte, che «I contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto. Tale compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva».

L'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 197, nella formulazione vigente *ratione temporis*, prescriveva che «Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. [...]». Nei successivi interventi modificativi della norma, e nella attuale formulazione,



alle sanzioni da comminare nel medesimo ammontare del 30% del credito in eccedenza utilizzato è specificamente dedicato il comma 4.

Perimetrata la disciplina, in materia questa Corte ha affermato che l'art. 34 della l. n. 388 del 2000, nel sancire, a decorrere dall'1 gennaio 2001, un limite massimo dei crediti d'imposta e dei contributi compensabili ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, fissato in £ 1.000.000.000 (€ 516.546,90) per ciascun anno solare, ha inteso introdurre un meccanismo volto ad assicurare che la compensazione orizzontale tra crediti e debiti relativi ad imposte diverse non oltrepassi, per ogni periodo d'imposta, quel limite. Ciò al fine di non squilibrare eccessivamente le previsioni di gettito fiscale annuale, che non può essere superato anche in sede di liquidazioni periodiche IVA, come confermato anche dalla Corte di Giustizia, nella sentenza del 16 marzo 2017, *Bimotor spa*, in C-211/2016 (cfr. Cass., 29 marzo 2017, n. 8101; 26 settembre 2018, n. 22962).

L'interpretazione della disciplina nazionale trova dunque copertura ed è ad un tempo compatibile con i parametri interpretativi della giurisprudenza euro-unitaria, secondo cui «L'articolo 183, primo comma, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010, deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che limita la compensazione di taluni debiti tributari con crediti d'imposta sul valore aggiunto a un importo massimo determinato, per ogni periodo d'imposta, a condizione che l'ordinamento giuridico nazionale preveda comunque la possibilità per il soggetto passivo di recuperare tutto il credito d'imposta sul valore aggiunto entro un termine ragionevole» (Corte di Giustizia, 16 marzo 2017, *Bimotor Spa*, in C-211/16, cit.).

Il contribuente dunque, raggiunto il limite massimo di credito compensabile, può riportare al periodo successivo il credito residuo per imputare nuovamente il credito a compensazione, in tale ambito avvalendosi anche delle liquidazioni infrannuali che hanno cadenza trimestrale. Se il credito residuo supera comunque il limite massimo, può riportarlo all'annualità successiva insieme a quello ulteriore nel frattempo maturato, ex art. 8, commi 2 e 3, d.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542. Può inoltre chiedere



il rimborso del maggior credito, ricorrendo le condizioni di cui all'art. 30 e 38 bis, d.P.R. n. 633 del 1972.

Si è peraltro evidenziato che, sebbene il limite riguardi anche i rimborsi in quanto annotati sul conto fiscale, non esistono limiti per i rimborsi disposti dagli uffici, come precisato dalla Agenzia delle entrate -Risoluzione 5 dicembre 2003, n. 218/E, e successivo Comunicato stampa del 20 luglio 2004- (cfr. Cass., 21 luglio 2017, n. 18080).

Si tratta in conclusione di una disciplina che, nei termini rappresentati, non incide sul principio di neutralità dell'imposta armonizzata.

Questo collegio intende dare continuità al principio di diritto dispensato nei precedenti di questa Corte, atteso che le esigenze di equilibrio delle previsioni di gettito fiscale, unitamente al meccanismo compensativo, solo frazionato ma assicurato nella sua interezza dalla restituzione dell'eccedenza con le modalità previste dalla disciplina, escludono il timore di un recupero che non rispetti la ragionevolezza dei tempi, che è la condizione pretesa dalla Corte di Giustizia.

Né può mettersi in dubbio che la violazione ai limiti di detraibilità prescritti dall'art. 34 della l. n. 388 del 2000 esuli dalle fattispecie sanzionate dall'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, trovando condivisione l'affermazione secondo cui il superamento del limite massimo dei crediti d'imposta compensabili equivale al mancato versamento di parte del tributo alle scadenze previste, che è sanzionato dall'art.13 del d.lgs. n. 471 del 1997, così come accade ogniqualvolta sia utilizzata la compensazione in assenza dei relativi presupposti (Cass., n. 18080 del 2017, cit.; 4 aprile 2018, n. 8247; 7 dicembre 2018, n. 31706; 17 aprile 2019, n. 10708; 22 ottobre 2019, n. 26926).

Tuttavia a tal fine, e ai soli fini sanzionatori, occorrerà tener conto che l'innalzamento del limite della compensabilità dei crediti, come disposto nella legislazione successiva a quella applicabile al caso di specie, già a partire dall'anno 2010 sino ad € 700.000,00, e poi, successivamente, sino ad € 2.000.000,00, non potrà che incidere sulle sanzioni, in ragione del principio del *favor rei*, dovendosi confermare l'ulteriore principio, secondo cui l'innalzamento del limite per la compensazione dei crediti IVA determina una riduzione della condotta rilevante ai fini dell'applicazione della sanzione ex art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, che risulta pertanto circoscritta all'omesso



versamento di importi eccedenti il più elevato tetto, con conseguente applicazione, ai processi ancora in corso, del regime sanzionatorio più favorevole per il contribuente, in ossequio al principio del *favor rei*, di cui all'art. 3 del d.lgs. n. 472 del 1997 (Cass., 30 giugno 2021, n. 18367).

La decisione del giudice regionale ha disatteso i principi elaborati dalla giurisprudenza di legittimità, così che il ricorso trova accoglimento.

La sentenza va dunque cassata e il giudizio deve essere rinviato alla Corte di giustizia di II grado dell'Umbria, che in diversa composizione, oltre che alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità, dovrà decidere la causa nell'osservanza del seguente principio di diritto: **«in tema di IVA, l'art. 34 della l. 23 dicembre 2000, n. 388, sancendo un limite massimo dei crediti d'imposta e dei contributi compensabili, ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, per i soggetti intestatari di conto fiscale, ha inteso introdurre per ogni periodo d'imposta un limite invalicabile alla compensazione di crediti iva e debiti relativi ad altre imposte, al fine di non squilibrare eccessivamente le previsioni di gettito fiscale annuale; la violazione del limite previsto per legge equivale al mancato versamento di parte del tributo alle scadenze previste, sanzionato dall'art. 13 del d.lgs. 31 dicembre 1997, n. 471, la cui misura tuttavia, nei processi ancora in corso ed in ossequio al principio del *favor rei*, di cui all'art. 3 del d.lgs. 31 dicembre 1997, n. 472, deve tener conto dell'innalzamento del limite d'importo compensabile dei crediti iva, disposto dalla normativa successiva, così da determinare la riduzione della condotta sanzionabile all'omesso versamento di importi eccedenti il più elevato tetto».**

#### P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza e rinvia il giudizio alla Corte di giustizia di II grado dell'Umbria, cui demanda, in diversa composizione, anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il giorno 19 maggio 2022

Il Presidente

Enrico MANZON

