



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg. Magistrati:

Compensazioni e Plafond annuale –
Superamento – Recupero – Sanzioni
– Successiva norma più favorevole –
Applicabilità - Limiti

RGN 28786/2022

Cron.

A.C. 24/09/2025

Ha pronunciato la seguente

ORDINANZA INTERLOCUTORIA

Ricorrente e controricorrente incidentale

CONTRO

Controricorrente e ricorrente incidentale

FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle entrate notificò l'atto, con cui, relativamente all'anno d'imposta 2014, contestò alla società qui controricorrente l'indebita compensazione (orizzontale) di crediti Iva per € 1.848.473,00, eccedente la

RGN 28786/2022

Consigliere rel. Federici



soglia legale di € 700.000,00, come fissata dalla disciplina prevista dall'art. 34, l. 23 dicembre 2000, n. 388 (ratione temporis vigente). Pertanto, provvede al recupero dell'importo eccedente, ossia di € 1.148.473,00. Contestualmente applicò le sanzioni.

L'atto di recupero fu impugnato dalla società dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Benevento, che con sentenza n. 1002/2018 accolse le ragioni della contribuente.

L'appello proposto dall'Ufficio dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Campania fu accolto in parte con sentenza n. 3940/2022.

Il giudice regionale, quanto all'imposta, pur riconoscendo le ragioni dell'amministrazione finanziaria, ha rilevato che la società non aveva utilizzato crediti inesistenti, ma solo superato la soglia annuale di compensabilità. Di conseguenza, il trattamento della violazione alla stessa stregua della illecita percezione di crediti inesistenti, con conseguente disconoscimento ed irrecuperabilità di quelli maggiori spettanti, avrebbe concretizzato un ingiusto danno per la contribuente. Ha pertanto ritenuto illegittimo il recupero d'imposta preteso dall'erario, che avrebbe comunque punito ingiustamente la società. Ha quindi riconosciuto la legittimità dell'atto fiscale solo quanto alle sanzioni, confermando per il resto la sentenza di primo grado.

Per la cassazione della sentenza l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso affidato ad un motivo, cui ha resistito la società con controricorso, spiegando a sua volta domanda riconvenzionale affidata a quattro motivi, cui ha resistito l'ufficio con controricorso.

All'esito dell'adunanza camerale del 24 settembre 2025, emergendo un contrasto nei precedenti di questa Sezione in merito alle questioni poste dalla difesa della società in ordine all'applicabilità delle sanzioni, il collegio ha emesso ordinanza interlocutoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con l'unico motivo l'AdE ha denunciato la violazione degli artt. 34, comma 1, l. n. 388/2000, e 13, commi 1 e 2, d.lgs. n. 471 del 1997, in relazione all'art. 360, primo comma 1, n. 3 c.p.c. La Corte di II grado nel ritenere illegittimo il recupero delle compensazioni orizzontali, tramite l'utilizzo del credito IVA oltre il limite di 700.000,00 euro vigente all'epoca, avrebbe fatto mal governo delle norme in censura e del principio di diritto,



affermato da questa Corte con ordinanza n. 25021 del 16 settembre 2021, secondo la quale *«il superamento del limite massimo dei crediti di imposta compensabili equivale al mancato versamento di parte del tributo alle scadenze previste, in quanto il contribuente, utilizzando il credito oltre il limite di legge, non ha versato parte delle somme dovute all'Erario (cfr. in tal senso Cass. 17/04/2019, n. 10708; Cass. 26/10/2012, n. 18359). L'equivalenza tra le due fattispecie (ossia tra la compensazione oltre il limite e l'omesso versamento) non va intesa nel senso che la fattispecie normativa di cui all'articolo 13 è stata applicata ad un caso diverso da quello previsto, ma nel senso che l'ipotesi concreta (ossia il superamento del limite massimo) è direttamente riconducibile al disposto normativo»*.

La questione afferisce all'accertamento dell'utilizzo di crediti per compensazione orizzontale sopra soglia per l'anno d'imposta 2014 (che all'epoca era fissata in € 700.000,00).

Con il ricorso incidentale la società ha a sua volta censurato la decisione con quattro motivi.

Con il primo ha denunciato la violazione o falsa applicazione degli artt. 329 e 342 c.p.c., in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 3 e 4, c.p.c. Il giudice regionale erroneamente non avrebbe riconosciuto il giudicato interno sia con riferimento alla scelta della procedura adottata dall'ufficio per il recupero delle somme non versate, sia per la qualificazione dei relativi crediti come inesistenti.

Con il secondo motivo ha lamentato la violazione o falsa applicazione dell'art. 1, comma 421, l. n. 311/2004, dell'art. 27, commi 16/20, d.l. n. 185/2008, degli artt. 16 e 17, d.lgs. n. 472/97, dell'art. 54 bis, d.P.R. n. 633/72, dell'art. 2, comma 2, d.lgs. n. 462/97, dell'art. 13, comma 4, d.lgs. n. 471/97, tutti in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.). Il giudice regionale non ha tenuto conto che l'erario non avrebbe dovuto emettere un provvedimento ai sensi del combinato disposto dell'art. 1, comma 421, l. n. 311/2004 e dell'art. 27, commi 16/20, d.l. n. 185/2008, applicabili solo ai crediti di imposta inesistenti, e non a quelli per cui si controverte, esistenti ma inesigibili oltre la soglia annuale fissata dal Legislatore.

Con il terzo motivo si è doluta della violazione o falsa applicazione dell'art. 3, commi 2 e 3, d.lgs. n. 472/97, dell'art. 1 comma 72, l. 30



dicembre 2021 n. 234, dell'art. 34, comma 1, l. 388/2000, dell'art. 17, d.lgs. n. 241/97, dell'art. 22, d.l. 73/2021, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c. Il giudice d'appello avrebbe erroneamente riconosciuto la debenza delle sanzioni, nonostante, a decorrere dal 1° gennaio 2022 (con la legge di bilancio 2022, all.1), fosse stato disposto l'innalzamento dei crediti compensabili orizzontalmente dal limite annuo di € 700.000,00 ad € 2.000.000,00.

Con il quarto motivo ha denunciato la violazione o falsa applicazione dell'art. 13, comma 4, d.lgs n. 471/97, e dell'art. 3, comma 1, d.lgs. n. 472/97. La Commissione regionale avrebbe erroneamente ritenuto infondata l'eccezione del contribuente, secondo il quale le eventuali imposte e sanzioni avrebbero dovuto essere richieste solo per i modelli F24 compensati in data successiva al 16/06/2014 e fino a tutto dicembre di quell'anno, ma non anche per quelli emessi dall'inizio dell'annualità.

Questo Collegio, premettendo che non si rilevano eccezioni o questioni preliminari che consentano una definizione della controversia senza l'esame del merito delle censure articolate, e ciò tanto con riguardo al ricorso principale, quanto con riferimento al ricorso incidentale, ritiene invece prioritario l'esame del terzo motivo del ricorso incidentale, avvertendo che in materia si rileva un contrasto sull'interpretazione della disciplina.

La società si duole della mancata applicazione del principio del *favor rei*, in materia fiscale regolato dall'art. 3 del d.lgs. n. 472/1997, rilevando che nelle more del giudizio il limite di compensabilità dei crediti, fissato per l'anno d'imposta in contestazione in € 700.000,00, era stato elevato ad € 2.000.000,00, così che la condotta contestata non era più sanzionabile ai sensi del comma 3 dell'invocato art. 3.

Deve chiarirsi che la materia delle compensazioni orizzontali, ossia della compensazione tra crediti iva e debiti relativi ad imposte e contributi, è regolata dall'art. 34 della l. n. 388 del 2000, la quale, nella formulazione originaria, 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 del 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 ciò a decorrere dal 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 1997, 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, alle sanzioni da comminare nel medesimo ammontare del 30% del credito utilizzato in eccedenza è specificamente dedicato il comma 4.

Si è affermato che l'art. 34 della l. n. 388 del 2000, nel sancire, a decorrere dal 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 o contributi 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).

Il contribuente, dunque, raggiunto il limite massimo di credito compensabile, deve riportare al periodo successivo il credito residuo, da imputare nuovamente a compensazione, in tale ambito avvalendosi anche delle liquidazioni infrannuali che hanno cadenza trimestrale. Può inoltre chiedere il rimborso del maggior credito, ricorrendo le condizioni di cui agli artt. 30 e 38 bis, d.P.R. n. 633 del 1972.

Quanto alle sanzioni, tuttavia, secondo un primo orientamento questa Corte ha avvertito che «la violazione del limite [di compensabilità] 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» (cfr. Cass., 23 febbraio 2021, n. 4806; 30 giugno 2021, n. 18367; 10 maggio 2022, nn. 14794 e 14795; 1 dicembre 2022, n. 35385; 2 dicembre 2024, n. 30818).

Secondo una diversa soluzione interpretativa della disciplina applicabile, comunque favorevole al contribuente, per l'ipotesi in cui, nelle more del giudizio, si sia verificato un innalzamento del limite di compensabilità orizzontale deve ritenersi che l'innalzamento del limite previsto dall'art. 34, comma 1, della l. n. 388 del 2000 per i crediti di imposta e dei contributi compensabili ovvero rimborsabili ai soggetti intestatari di conto fiscale, sancito per l'anno 2021 dall'art. 22 del d.l. n. 73 del 2021, conv. con modif. dalla l. n. 106 del 2021, reso permanente a decorrere dall'1/1/2022, ex art. 1, comma 72, della l. n. 234 del 2021, comporta una *abolitio criminis* parziale, in quanto incide sulla fattispecie sostanziale alla base della compensazione ampliando la liceità della condotta, con conseguente applicazione non di un principio di favor rei in senso stretto ai fini del trattamento sanzionatorio, bensì direttamente della retroattività della novella (così Cass., 13 dicembre 2023, n. 34868; 5 luglio 2024, n. 18377).



Sennonché una lettura diversa della disciplina ha portato a conclusioni opposte, laddove si è affermato che in tema di Iva, l'innalzamento del limite annuo di compensabilità orizzontale dei crediti d'imposta in seguito alla modifica delle norme extra-precetto, di cui all'art. 34, comma 1, della l. n. 388 del 2000, non comporta alcuna "abolitio criminis", in quanto rimangono immutate la condotta sanzionata - quale la compensazione in misura superiore al limite annuo, equivalente ad un omesso versamento alle scadenze previste - e la misura della sanzione; ne consegue che lo "ius superveniens", pertanto, non determina i presupposti per l'applicabilità del principio del "favor rei", realizzando un mero fenomeno di successione di leggi nel tempo, che non ha abrogato la suddetta fattispecie incriminatrice, ma ha solo innalzato, in forza della modifica della norma extra-precetto, la soglia di tale tetto annuo, mantenendo il disvalore della condotta e la risposta sanzionatoria (Cass., 23 dicembre 2024, n. 33999; 13 dicembre 2023, n. 34868).

L'opposto orientamento da ultimo richiamato è maturato alla luce del precedente formatosi in seno alle Sezioni unite di questa Corte, laddove si è affermato il principio, sia pur nella diversa materia delle agevolazioni per l'acquisto della prima casa, secondo cui «In tema di agevolazioni per l'acquisto della prima casa, la modifica dei parametri ai quali ancorare i presupposti per il riconoscimento del beneficio, disposta, quanto all'iva, dall'art. 33 del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175, non ha inciso retroattivamente e l'infrazione, costituita dalla dichiarazione mendace, della quale è soltanto cambiato l'oggetto, è rimasta immutata; ne consegue che non si è verificata alcuna abolitio criminis» (Sez. U, 27 aprile 2022, n. 13145).

È peraltro da verificare se il precedente delle sezioni unite, richiamato e posto a principale fondamento dell'ultimo orientamento elaborato in seno alla Sezione tributaria, sia in tutto sovrapponibile alla fattispecie qui controversa. Ciò non già in ragione del diverso tema -le agevolazioni per l'acquisto della prima casa- ma perché in quel precedente la fattispecie presa in esame afferiva comunque e sempre alla mendacità della dichiarazione del contribuente in ordine alle caratteristiche dell'abitazione, quale immobile compreso nella categoria delle abitazioni di lusso (prima identificate sulla base del parametro della superficie -superiore a mq 240-, e, a seguito della



novella introdotta dall'art. 33 del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175, in vigore dal 13 dicembre 2014, e quindi della modifica della Tabella A, parte II, n. 21, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, sulla base dell'appartenenza alle categorie catastali A/1, A/8 e A/9) così che anche con la nuova disciplina resta comunque rilevante la mendace dichiarazione dell'acquirente sul pregio della abitazione. In tal senso allora, correttamente e condivisibilmente nel principio di diritto enunciato nella sentenza n. 13145/2022 delle Sezioni unite, si è avvertito che la modifica dei parametri ai quali ancorare i presupposti per il riconoscimento del beneficio non può incidere retroattivamente e l'infrazione (la dichiarazione mendace) nella sua essenza è rimasta immutata. Ed altrettanto significativamente in quella pronuncia a sezioni unite si avverte che «La sanzione tributaria postula la violazione e la violazione, a propria volta, implica l'inosservanza, disciplinata dalla legge, di una norma che prevede un obbligo attinente alla materia fiscale: occorre dunque una norma concernente la fattispecie legale astratta, che descrive la condotta rilevante e sintetizza il precetto, e una norma che fissa la disciplina, cioè le conseguenze dell'infrazione del precetto sul piano sanzionatorio (cfr., in termini, Cass. n. 5897/13)».

È necessario dunque verificare se l'oggetto della presente controversia possa autenticamente sovrapporsi a quello portato all'attenzione delle sezioni unite, posto che nel caso *de quo* le successive modifiche legislative intervenute nel corso del giudizio, elevando quantitativamente il plafond dei crediti orizzontalmente compensabili, di fatto hanno integralmente escluso la rilevanza di condotte poste in essere nella vigenza della pregressa disciplina, così prospettandosi un effettivo mutamento dei presupposti per la fruibilità del beneficio e di esclusione della fattispecie sanzionabile in applicazione del principio del *favor rei*.

Comunque sia, a fronte dei diversi orientamenti riportati, è manifesta la difformità delle soluzioni proposte in seno alla Sezione, difformità, secondo questo Collegio, neppure superata dalla sentenza n. 33999/2024, pur pronunciata all'esito di pubblica udienza.

Il Collegio ritiene, in conclusione, che, considerata la non uniformità delle decisioni assunte e la rilevanza dei principi sottesi, di ambito generale, possano ricorrere i presupposti per una pronuncia delle Sezioni unite ai sensi dell'art. 374, secondo comma, c.p.c., in merito alla rilevanza delle modifiche



interventute, nelle more del giudizio, sul plafond utilizzato ai fini della compensazione orizzontale tra crediti Iva e debiti relativi ad altre imposte e contributi, ed in particolare, ai fini della sanzionabilità dello sforamento del plafond dai limiti regolati dall'art. 34 della l. n. 388 del 2000, poi elevati sino ad € 2.000.000,00 con i successivi interventi legislativi (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). In particolare, se tali progressive elevazioni del limite di compensabilità dei crediti nelle more del processo possano aver inciso sulla natura ed essenza della condotta tenuta, consentendo l'applicazione della disciplina dell'art. 3, d.lgs. n. 472/1997.

È opportuno, pertanto, ai sensi del richiamato art. 374, secondo comma, c.p.c., rimettere gli atti al Primo Presidente per le sue determinazioni in ordine alla eventuale assegnazione del ricorso alle sezioni unite per difformità delle soluzioni prospettate in ordine alla questione per cui è causa.

P.Q.M.

Rimette gli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione del ricorso alle Sezioni unite.

Così deciso in Roma, il 24 settembre 2025.

Il Presidente

Giovanni LA ROCCA

