

SPETTA ALLE SEZIONI UNITE DELLA CASSAZIONE CHIARIRE GLI EFFETTI SULLE SANZIONI IRROGATE

Data Stampa 6901 - Data Stampa 6901

Compensazioni Iva sopra soglia, nodi e dubbi sul favor rei

Per la presenza di tre orientamenti giurisprudenziali di legittimità divergenti, le Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione dovranno chiarire se l'elevazione del limite per le compensazioni consenta di applicare la disciplina di favore nell'applicazione delle sanzioni derivanti dal superamento dei limiti. La sezione tributaria della Suprema Corte di Cassazione, con l'ordinanza interlocutoria n. 24935/2026, ha rimesso al Primo Presidente la questione sull'applicabilità del principio del favor rei, di cui all'art. 3 del d.lgs. 472/1997, alle sanzioni irrogate per il superamento del limite annuo delle compensazioni orizzontali dei crediti d'imposta, a fronte dei successivi innalzamenti dei tetti legali.

Il caso e il quadro normativo. La vicenda nasce da un atto di recupero con cui l'Agenzia delle entrate ha contestato a una società, per l'anno d'imposta 2014, l'indebita compensazione di crediti Iva per 1.848.473 euro, eccedente la soglia di 700.000 euro, prevista dall'art. 34 della legge 388/2000. Di conseguenza, l'ufficio ha proceduto al recupero della quota eccedente e ad applicare le sanzioni ma, in appello, la Commissione tributaria regionale della Campania ha dichiarato illegittimo il recupero dell'imposta, trattandosi di crediti esistenti e non inesistenti, confermando la legittimità delle sanzioni per il superamento del limite legale. La società, impugnata la sentenza per cassazione, ha invocato l'applicazione del "favor rei", evidenziando come, nelle more del giudizio, il limite di compensabilità fosse stato innalzato dal legislatore fino a 2.000.000 di euro, superiore a quello contestato.

Com'è noto, la compensazione tra crediti Iva e debiti extratributari è disciplinata dall'art. 34 della

legge n. 388/2000, che originariamente stabiliva un limite di 1 miliardo di lire, elevato a 700.000 euro dal d.l. 78/2009 e, infine, incrementato a 2.000.000 di euro tramite il d.l. 35/2013, il d.l. 34/2020 e il comma 72 dell'art. 1 della legge 234/2021; sotto l'aspetto sanzionatorio, l'art. 13 del d.lgs. 471/1997 punisce l'omesso versamento, cui è equiparata la compensazione sopra soglia, con la sanzione pari al 30%.

I tre orientamenti della Sezione Tributaria. Nel rimettere la questione alle Sezioni Unite, ai sensi del comma 2 dell'art. 374 c.p.c., l'ordinanza interlocutoria evidenzia una profonda spaccatura interpretativa all'interno della sezione tributaria, delineando tre orientamenti distinti.

Il primo filone ritiene che, pur equivalendo la violazione a un omesso versamento, nei processi in corso si applichi il "favor rei", di cui all'art. 3 del d.lgs. 472/1997, tenendo conto del più elevato plafond introdotto successivamente; ciò determina la riduzione della condotta sanzionabile al solo omesso versamento degli importi eccedenti il più elevato tetto sopravvenuto.

Un secondo indirizzo, ancora più favorevole, configura una vera e propria "abolitio criminis" parziale e, secondo tale orientamento, l'innalzamento del limite di compensabilità, permanente dall'1/1/2022 ai sensi del comma 72 dell'art. 1 della legge 234/2021, incide sulla fattispecie sostanziale alla base della compensazione, ampliando la liceità della condotta, con conseguente applicazione diretta della retroattività della novella legislativa.

Di segno opposto è il terzo orientamento, di stampo fin troppo rigorista, che esclude sia il "favor rei"

sia l'"abolitio criminis" giacché ritiene che la modifica del limite quantitativo sia una variazione di una norma "extra-precetto", ai sensi dell'art. 34 della legge 388/2000, che lascia immutati sia il disvalore della condotta (la compensazione in misura superiore al limite annuo alle scadenze previste), sia la sanzione.

I dubbi sui precedenti. La detta lettura richiama un precedente delle Sezioni Unite (sentenza n. 13145/2022) in materia di agevolazioni "prima casa", ove si era stabilito che la modifica dei parametri per il beneficio non incide retroattivamente sulla violazione originaria costituita dalla dichiarazione mendace. Tuttavia, l'ordinanza interlocutoria in commento (n. 24935/2026) solleva forti dubbi sulla reale sovrapponibilità di tale precedente poiché, nelle agevolazioni prima casa l'infrazione (dichiarazione mendace) nella sua essenza rimaneva immutata mentre, nel caso del plafond di compensazione, le successive modifiche legislative, elevando il limite, hanno di fatto escluso la rilevanza di condotte precedentemente sanzionabili, rendendole lecite. Di conseguenza, spetta alle Sezioni Unite il compito di risolvere definitivamente il contrasto, stabilendo se l'innalzamento del limite consenta l'applicazione retroattiva del trattamento più favorevole al contribuente.

Fabrizio G. Poggiani

— © Riproduzione riservata —

