

Gli effetti del decreto Sanzioni sui casi di utilizzo di crediti d'imposta oltre la soglia

# Compensazioni ancora no limits

## Incostituzionalità e favor rei resistono al dlgs 158/2015

Pagina a cura  
DI STEFANO LOCONTE  
E DARIA PASTORIZIA

Il decreto sanzioni investe dal 1° gennaio 2016 anche la disciplina sanzionatoria delle compensazioni «oltre soglia», ma dalla riforma restano immuni i profili d'incostituzionalità e il favor rei.

Nell'articolo 13 del dlgs 471/97, come riformulato dal dlgs 158, 24 settembre 2015, il legislatore, codificando i criteri di delega, ha previsto l'inserimento di una disciplina ad hoc che oggi punisce con la sanzione amministrativa del 30% del credito utilizzato l'ipotesi di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti.

L'introduzione di una nuova e specifica disciplina per la fattispecie in esame è la prova che la riconducibilità della stessa a quella di omesso versamento, sinora operata in via analogica dagli Uffici dell'Amministrazione finanziaria e da alcuni Collegi tributari in assenza di una espressa previsione in tal senso, fosse illegittima, alimentando, a ragione, numerose criticità e contenziosi tutt'oggi pendenti nelle aule di giustizia.

Il tetto massimo di compensazione annua, infatti, è stabilito dal comma 1 dell'art. 34, legge 388 del 2000, ma prima del decreto Sanzioni il superamento di tale soglia non si prestava a essere sanzionato con nessuna norma, tantomeno con quella di cui all'art. 13 del dlgs 471/97, sovente applicata dall'Ufficio.

L'assenza di una sanzione che sino al 1° gennaio 2016 punisse il superamento del limite massimo annuo di compensazione è stata riconosciuta da molteplici pronunce di merito e oggi trova una più significativa conferma proprio nel contenuto del decreto 158 del 2015 che, revisionando il sistema sanzionatorio, ha per la prima volta espressamente previsto la sanzione del 30% del credito utilizzato in eccedenza, salva l'applicazione di disposizioni speciali.

È dunque evidente che, valorizzato il principio di legalità, reputata impossibile l'analogia in materia tributaria e applicato il principio del favor rei, deve ritenersi illegittima l'applicazione di una qualsivoglia sanzione amministrativa per le compensazioni oltre la soglia operate e contestate prima dell'entrata in vigore del decreto Sanzioni.

Come l'applicazione del favor rei al regime sanzionatorio

### Le eccezioni processuali dopo il dlgs 158/15

#### Non sanzionabilità delle compensazioni illimitate

Comm. trib. prov. Pavia, Sez. I, 29 gennaio 2015, n. 80  
Nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione (art. 3, dlgs 472/1997). La compensazione di crediti, oggettivamente esistenti, in misura superiore ai limiti previsti dall'art. 25, 2° comma, dlgs 241/1997 così come modificato dall'art. 34, 1° comma, legge 388/2000, prima del 1° gennaio 2016 non è sanzionata da alcuna norma né per essa è applicabile l'analogia

#### Incostituzionalità del tetto annuo

Comm. trib. prov. Brescia, 20 giugno 2008, ordinanza n. 295  
L'art. 34 della legge n. 388/2000 non è conforme agli artt. 3 (principio di eguaglianza), 53 (principio di capacità contributiva) e 97 (principio di imparzialità e buon andamento della Pubblica Amministrazione) della Carta fondamentale della Repubblica italiana degli artt. 17 e 25 del dlgs n. 241/1997

#### Contrasto con la VI direttiva CEE

Comm. trib. prov. Mantova, Sez. II, 1 dicembre 2015, n. 323;  
Comm. trib. reg. Milano, Sez. XXX, 10 giugno 2014, n. 3047  
Viola la VI direttiva europea una norma di uno Stato membro che non permetta all'impresa un'immediata fruizione, anche tramite compensazione, del totale del suo credito Iva, stabilendo al riguardo un massimale. Le compensazioni effettuate dal contribuente «Iva su Iva» non possono erodere il limite massimo annuale di compensazione poiché, come affermato dalla giurisprudenza europea, non sono ammissibili limiti nel recupero dell'imposta

sopravvive al decreto Sanzioni, così anche l'illegittimità costituzionale relativa alla fissazione per legge di una soglia annua alla compensazione.

Giova ricordare che in materia la Comm. trib. prov. di Brescia, con l'ordinanza n. 295/2008, aveva già prospettato

ché dell'art. 34 della legge n. 388/2000, nella parte in cui questi ultimi, una volta riconosciuto al contribuente il diritto alla compensazione dei crediti fiscali e previdenziali vantati, stabiliscono una soglia massima di compensabilità uguale per tutti, senza

invece presentare rilevanti differenze.

A tali incertezze non aveva saputo rispondere la Corte costituzionale, che, con la sentenza n. 22 del 28 gennaio 2010, aveva sì dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale, ma per ragioni prettamente di ordine formale-procedurale, nessuna delle quali, tuttavia, incidente sulla sostanza della questione.

A oggi, pertanto, la questione della legittimità costituzionale delle disposizioni citate non sembra essere stata definita neanche alla luce del decreto Sanzioni, legittimando il contribuente che venga raggiunto da un atto di recupero per un credito d'imposta utilizzato in compensazione oltre la soglia a sollevare in giudizio anche l'eccezione d'incostituzionalità del tetto massimo previsto dall'art. 34 della legge n. 388/2000.

Con specifico riguardo alla compensazione dei crediti Iva, ai rilievi di illegittimità costituzionale sopra illustrati devono altresì sommarsi anche i contrasti con la normativa comunitaria contenuta nella Direttiva 2006/112/Ce del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema

comune d'imposta sul valore aggiunto.

Anche alla luce delle più recenti pronunce di merito, infatti, il limite italiano posto alla compensazione del credito Iva è ormai da intendersi contrario alle norme comunitarie, con la conseguenza che il giudice tributario è tenuto a disapplicare la norma che viola la VI Direttiva Cee e per l'effetto annullare l'atto di recupero emesso in ragione del superamento del plafond di cui all'art. 34, comma 1, legge n. 388/2000 per assenza del presupposto fondante la pretesa tributaria.

In particolare, la Comm. trib. prov. di Mantova con la sentenza n. 323 dell'1 dicembre 2015, prendendo le mosse da quanto statuito dalla Corte di Giustizia europea (sent. 28/07/2011, causa C-274/10; 25/10/2011, causa C-78/10; 10/07/2008, causa C-25/07), ha recentemente affermato sussistere la violazione di norme comunitarie, per lesione del principio di neutralità fiscale, nell'ipotesi in cui un soggetto passivo Iva venga obbligato a effettuare più volte la compensazione.

Nel dettaglio, la giustizia comunitaria ha espresso il principio in base al quale viene meno agli obblighi contemplati dalla disciplina del sistema comune dell'Iva quello Stato membro che introduce (e mantiene) una disciplina interna che impone ai soggetti passivi del tributo il riporto, parziale o integrale, dell'eccedenza a credito al periodo d'imposta successivo (qualora non sia effettuato l'intero pagamento al cedente o prestatore).

Sono forse anche queste le ragioni per le quali nella relazione illustrativa al dlgs 158 del 2015 viene chiarito che l'accertamento del superamento del plafond non dà comunque luogo al recupero del credito esistente utilizzato in compensazione oltre i limiti, fermo restando il recupero degli interessi dalla data di utilizzazione del credito a quella in cui il contribuente provveda a versare le sanzioni dovute per l'indebito utilizzo.

D'altronde è irrevocabile in dubbio che quando il credito dell'azienda è oggettivamente esistente l'eventuale splateamento non è altro che una richiesta anticipata di compensazione sostanzialmente legittimata dall'esistenza del credito maturato.

Per l'effetto, il recupero materiale del credito deve essere limitato ai soli casi in cui quello utilizzato in compensazione sia effettivamente inesistente, posto che solo in questa ipotesi potrebbe configurarsi un concreto pregiudizio per il bilancio dello Stato.

© Riproduzione riservata



tato una possibile non conformità rispetto agli artt. 3 (principio di eguaglianza), 53 (principio di capacità contributiva) e 97 (principio di imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione) della Carta fondamentale della Repubblica italiana degli artt. 17 e 25 del dlgs n. 241/1997, non

tenere conto della grandezza dell'impresa, della sua qualificazione, del volume di affari, dei rapporti economici e dello stato finanziario in cui momentaneamente versa l'interessato, con ciò determinando irragionevolmente una disciplina uniforme in relazione a situazioni soggettive e oggettive che possono