



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI PRIMO GRADO  
DI SALERNO SEZIONE 6

SEZIONE

N° 6

REG.GENERALE

N° 5133/2022

UDIENZA DEL

06/03/2023 ore 09:00

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	MELONE	ROBERTO	Presidente
<input type="checkbox"/>	BELMONTE	MARIA TERESA	Relatore
<input type="checkbox"/>	BELLANTONI	ELVIRA	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

N° 1056

PRONUNCIATA IL:

06-03-2023

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

04-04-2023

Il Segretario

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 5133/2022  
depositato il 28/11/2022

- avverso ATTO DI RECUPER n° [REDACTED] IVA-ALIQUOTE 2018  
contro:

AG. ENT. DIREZIONE PROVINCIALE SALERNO  
VIA DEGLI UFFICI FINANZIARI N. 07 84131 SALERNO

proposto dal ricorrente:

[REDACTED] S.R.L.

rappresentato da:

difeso da:

**Svolgimento del processo**

Ricorre [redacted] S.R.L. a socio unico avverso atto di recupero n. [redacted] 2022, notificato il 18/08/2022, relativo a credito d'imposta iva indebitamente utilizzato in compensazione oltre il plafond annuale (c.d. *splafonamento*), ex artt. 34 comma 1 della Legge 388/2000, 10 del D.L. n. 78/2009 e 9 comma 2 del D.L. n. 35/2013, convertito con legge n. 64/2013, anno d'imposta 2018. In particolare, espone che, con l'atto di recupero l'AdE ha inteso recuperare il credito eccedente il limite massimo per la compensazione dei crediti fiscali, che si assume indebitamente utilizzato in compensazione pari ad €. 107.960,61 in uno con interessi e sanzioni per un importo complessivo di €. 135.451,71.

Eccepisce:

- I. la nullità dell'atto di recupero impugnato per omessa applicazione del principio del *favor rei* di cui all'articolo 3, comma 3 del D.Lgs. n. 472/1997 richiamando varia giurisprudenza e la normativa che dagli anni 2020 e 2021 ha innalzato il limite del *plafond* per tener conto delle difficoltà legate all'emergenza sanitaria da Covid-19;
- II. la nullità dell'atto di recupero impugnato, per difetto di sottoscrizione, ex art. 42 del D.P.R. n. 600/73, lamentando la mancata allegazione, ed esistenza, di una valida delega di firma, ritenendo gravare sull'Ufficio l'onere, in caso di contestazione, fornire la delega;
- III. la nullità dell'atto opposto, per parziale inesistenza e/o infondatezza della pretesa tributaria per l'importo di € 13.574,86.

E' costituita l'Agenzia della riscossione convenuta, la quale ha premesso che la società ricorrente è stata inserita nel Piano annuale dei controlli dell'anno 2022 sulla base delle risultanze delle procedure di monitoraggio delle compensazioni (MONI.C.), in uso all'Agenzia delle Entrate, e specificatamente in materia di limite all'utilizzo in compensazione di crediti d'imposta; che, dal controllo sui modelli di pagamento unificato F24, trasmessi dalla società ricorrente, ed acquisiti al Sistema Informativo dell'Anagrafe Tributaria nell'anno 2018, risultava l'utilizzo di importi a credito in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 e che tali crediti di imposta IVA erano riferiti all'anno 2017 (codice 6099), e all'anno 2018 (codice 6036, 6037 e 6038), e risultavano dai modelli di dichiarazione presentati per tali anni, con compensazioni che concorrevano al raggiungimento e superamento del limite massimo compensabile per anno solare di € 700.000,00; che, in particolare, si era determinato uno 'splafonamento' complessivo di detto limite per € 107.960,61 (807.960,61 compensazioni Iva - 700.000,00 limite massimo consentito) come analiticamente indicato nel prospetto A) presente nella parte motiva dell'atto impugnato; legittimamente, vista l'assenza di regolarizzazioni, emetteva l'atto impugnato.

Con specifico riguardo all'invocato principio del *favor rei* sostiene che esso non è applicabile su "splafonamento" se l'imposta non è stata cancellata, cioè, quando un tributo è soppresso da una certa data, ma continua ad essere dovuto per i fatti accaduti prima e non sono abrogate le norme sanzionatorie relative all'obbligazione. Si verifica, cioè, in tale prospettiva, l'*abolitio criminis* in relazione agli illeciti connessi all'accertamento e alla riscossione di un'imposta, con la conseguente applicazione del principio del *favor rei* - ai sensi dell'articolo 3, commi 2 e 3, del D.lgs 472/1997, - solo quando tale imposta venga radicalmente meno, di modo che lo Stato non può più incassarla neppure in riferimento alle annualità pregresse. Quando, invece, la legge istitutiva di un'imposta è abrogata a far tempo da una data stabilita dal Legislatore, ma l'imposta medesima continua a essere dovuta per i fatti accaduti prima, in relazione a questi, l'obbligo di versamento rimane in vigore, cosicché non sono abrogate le norme sanzionatorie relative all'obbligazione tributaria. Cita Cassazione n. 22833 dell'8 ottobre 2013, che ha affermato in motivazione, richiamati i suoi precedenti giurisprudenziali, il principio

secondo cui, per realizzarsi la fattispecie della *abolitio criminis* (articolo 3, comma 2, Dlgs 472/1997) "...che stabilisce, salvo contraria previsione, che non possa esser irrogata sanzione per un fatto che, a seguito di una legge posteriore, non costituisce più violazione punibile, occorre che l'imposta sia stata abrogata (cfr Cassazione, sezione tributaria, 21168/2008 e 25053/2006)"; nel caso di specie, prosegue la Corte, non c'è dubbio che l'imposta non versata - sub specie di compensazione oltre il limite prescritto dalla legge - non è mai stata abrogata, per cui permane la violazione di omesso versamento, tutt'ora sanzionata dall'articolo 13 del D.lgs 471/1997. Tale interpretazione, conclude la Cassazione, "...corrisponde all'esigenza, di cui alle disposizioni in tema di bilancio pubblico, di garantire le entrate stabilite, ciò che impone di mantenere le imposte che non vengono immediatamente sostituite con altri flussi". Conclude l'Agenzia rilevando come le norme richiamate da controparte hanno previsto un innalzamento del limite, ma solo dalle annualità 2020 - 2021 e per la nota emergenza epidemiologica, normativa pertanto assolutamente non applicabile all'anno 2018. Ciò posto e ritenendo infondate le eccezioni del contribuente conclude per il rigetto del ricorso.

#### Motivi della decisione

E' fondato, in modo assorbente, il primo motivo.

La Legge n. 388/2000 (articolo 34, comma 1) prevedeva 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, era fissato in 700.000 euro per ciascun anno solare". Negli anni 2020 e 2021 per tenere conto delle difficoltà legate all'emergenza sanitaria da Covid-19, si sono susseguiti alcuni interventi normativi che hanno innalzato il suddetto limite dei crediti d'imposta e dei contributi compensabili o rimborsabili. Dapprima, il decreto Rilancio (articolo 147, comma 1, decreto legge n. 34/2020) ha innalzato la soglia dai 700mila euro ad 1 milione di euro. Successivamente, è intervenuto il cosiddetto decreto Sostegni *bis* (articolo 22, decreto legge n. 73/2021), che ha modificato, per l'anno 2021, il suddetto limite innalzandolo a 2 milioni di euro. Infine, è intervenuta la Legge di bilancio 2022 che ha sancito la stabilizzazione a regime nella misura di 2 milioni di euro, a partire dal 2022, del nuovo limite per la compensazione dei crediti fiscali. 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 al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 3, (cfr., *in terminis*, Cass., ord., 23 febbraio 2021, n. 4806) conf. Cass. civ., Sez. V, Sent., (data ud. 11/11/2021) dep. il 10/05/2022, n. 14795). Recita il terzo comma del Decreto Legislativo 18/12/97 n. 472, rubricato "Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norma tributarie, a norma dell'art.03, comma 133, della legge 23/12/1996 n. 662": << Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo >>.

Nel delineare il principio di legalità, la predetta disposizione di legge ha declinato il principio del *favor rei*, per cui se la legge in vigore al momento della violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni diverse (o prevedono che la fattispecie non è più punibile), si applica la norma più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo.

Il principio che va applicato è stato affermato anche da Cass. civ. Sez. V. Sent. 30/03/2021, n. 8716, secondo cui "In tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, la sopravvenuta revisione del sistema sanzionatorio tributario, introdotte dal d. lgs. N. 158 del 2015 e vigente dal 01 gennaio 2016 a norma dell'art. 32 del medesimo d. lgs., è applicabile retroattivamente in forza del principio del "favor rei", a condizione che il processo sia ancora in corso e che perciò non sia definita la parte sanzionatoria del provvedimento impugnato >>

Con specifico riferimento alla normativa in esame, Sez. 5 - , Ordinanza n. 18367 del 30/06/2021 (Rv. 661799 - 01), ha affermato che l'innalzamento (da euro 516.546,90 a euro 700.000,00)

del limite per la compensazione dei crediti IVA, disposto dall'art. 9, comma 2, del d.l. n. 35 del 2013, conv., in l. n. 64 del 2013, ha determinato 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".

La Direzione Provinciale di Salerno ha fatto mal governo del richiamato principio, in quanto, per il principio di retroattività della legge tributaria più favorevole, considerato il nuovo limite pari ad €. 2.000.000,00, vigente al momento dell'emissione dell'atto oggetto di *vexata quaestio*, la S.r.l. non poteva essere destinataria dell'Atto di recupero in epigrafe riportato. ( cfr. in casi analoghi Cass. civ. sez. V, Ord. n. 4806 dep. il 23/02/2021; Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 10/12/2020) dep. il 30/06/2021, n.18367).

La fondatezza del primo motivo assorbe gli altri.

Quanto alle spese, vi sono ragioni per la loro compensazione trattandosi di questione interpretativa, e controvertibile.

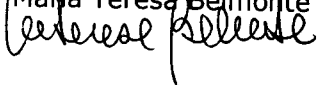
**P.Q.M.**

Accoglie il ricorso. Compensa le spese.

Così deciso in Salerno, all'esito dell'udienza del 06 marzo 2023.

Il Giudice relatore

Mania Teresa Belmonte



Il Presidente  
Roberto Melone

