

CONTENZIOSO

Indebita compensazione e definizione agevolata delle sanzioni

di Luigi Ferrajoli

Con la [sentenza n. 18682, depositata il 23 settembre 2016](#), la Corte di Cassazione si è espressa in tema di sanzioni amministrative, con particolare riferimento alla possibilità di definizione agevolata in caso di contestazione di **indebita compensazione** tra crediti e debiti d'imposta.

In tema di **agevolazioni tributarie**, appare doveroso rilevare che - in base al costante orientamento della giurisprudenza di legittimità - il superamento del **limite massimo dei crediti d'imposta compensabili** è equiparato al mancato versamento di parte del tributo alle scadenze previste, sanzionato dall'[articolo 13, D.Lgs. 471/1997](#). Da tali premesse, l'Ufficio giunge ad affermare che la società contribuente non avrebbe potuto beneficiare della **definizione delle sanzioni** prevista ai sensi degli [articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del D.Lgs. 472/1997](#), in quanto indipendentemente dal procedimento di irrogazione utilizzato, lo stesso articolo 17 espressamente prevede che, con riferimento alle sanzioni per omesso o tardivo pagamento dei tributi, **non si applica la definizione agevolata**.

L'Agenzia delle Entrate ha quindi impugnato la decisione della CTR Friuli che, invece, aveva accolto l'appello della Società e che, nel riformare la sentenza di primo grado, aveva dichiarato l'illegittimità dell'atto di contestazione con cui l'Ufficio aveva irrogato le **sanzioni in misura ordinaria**.

Il ragionamento seguito dal giudice del merito - che ha condotto all'accoglimento delle ragioni della parte contribuente - è fondato sul presupposto che, pur essendo l'Ufficio legittimato ad **utilizzare discrezionalmente** le diverse procedure sanzionatorie, tale circostanza "*non può comportare un trattamento deteriore nei confronti del contribuente*" posto che l'[articolo 2, D.Lgs. 462/1997](#) prevede obbligatoriamente **l'invio al contribuente di una comunicazione** - che precede l'iscrizione a ruolo - proprio allo scopo di consentire il pagamento delle sanzioni in misura ridotta.

L'Agenzia delle Entrate ha pertanto lamentato la violazione e falsa applicazione degli **articoli 17, comma 3, D.Lgs. 472/1997** e 13, D.Lgs. 471/1997 ritenendo che - in base agli insegnamenti della Corte di Cassazione - trattandosi nel caso di specie di somme in ogni caso discendenti **dall'ordinaria attività di liquidazione delle dichiarazioni fiscali** - troverebbe applicazione l'ultimo periodo del comma 3 dell'articolo 17 il quale esclude la **definizione agevolata** ex articolo 16, comma 3, D.Lgs. 472/1997.

Il Giudice di legittimità ha però ritenuto che la tesi dell'Ufficio non fosse meritevole di accoglimento per un **triplice** ordine di ragioni.

In primo luogo, da un punto di vista meramente formale, la Corte di Cassazione ha rilevato che “*se si procede, come qui è concretamente avvenuto, nelle forme dell'articolo 16 cit. ovvero a mezzo di separato e distinto atto di contestazione, è l'articolo 16 nella sua interezza a dover essere applicato*”. In secondo luogo, è stato rilevato che, anche sotto il profilo letterale, la preclusione contenuta nell'articolo 17, comma 3, D.Lgs. 472/1997 riguarda le **ipotesi d'iscrizione a ruolo** riguardanti le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi risultanti dalle **procedure automatizzate**, di cui agli [articoli 36-bis](#) e [36-ter](#) del D.P.R. 600/1973 e dell'[articolo 54-bis del D.P.R. 633/1972](#), in materia di IVA.

In terzo luogo, sotto il profilo sostanziale, il Giudice di legittimità ha avuto modo di precisare che ai sensi dell'articolo 2, comma 2, D.Lgs. 462/1997 è concessa la possibilità di **definizione degli avvisi bonari** che l'Amministrazione è obbligata ad inviare al contribuente all'esito dei controlli automatici delle dichiarazioni, avvertendo che in caso di pagamento **non si procederà all'iscrizione a ruolo**. Tanto considerato, si giunge a dunque a individuare la reale *ratio* sottesa alla preclusione di cui all'articolo 17, comma 3, ultimo periodo, che dunque **mira a limitare la definizione agevolata delle sanzioni** ex articolo 17, comma 2, e articolo 16, comma 3, D.Lgs. 472/1997 “*non già perchè in tali casi, come inclina a credere la deducente, il legislatore ha inteso escludere i contribuenti distratti o ritardatari dalla possibilità di definire in via agevolata la violazione concernente l'omissione o il ritardo, ma perchè, essendo stato loro comunicato l'omissione o il ritardo ai sensi delle disposizioni in materia di controlli automatici delle dichiarazioni, ad essi era già stata offerta in applicazione del D.Lgs. n. 462 del 1997, citato articolo 2, comma 2, la facoltà di accedere alla definizione agevolata dell'illecito contestato*”.

In altri termini, ad avviso della Cassazione, la preclusione della definizione agevolata intende neutralizzare la possibilità di **beneficiare nuovamente della facoltà di definizione agevolata** per quei contribuenti che abbiano ignorato le preventive comunicazioni dell'Ente impositore.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

CONVEGNO DI AGGIORNAMENTO
**LA NUOVA DISCIPLINA DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE,
IL CONTROLLO E LA DEFINIZIONE DEGLI ATTI
DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA** ►►