REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **REGIONALE**

DI **LOMBARDIA** SEZIONE **24**

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	CECCHERINI	ALDO	Presidente
☐	CHIAMETTI	GUIDO	Relatore
☐	CAPUZZI	FRANCESCA	Giudice
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 4660/2018
  depositato il 09/11/2018

- avverso la pronuncia sentenza n. 3357/2018 Sez:17 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di MILANO
  contro:

difeso da:

e da

proposto dall'appellante:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE I DI MILANO
VIA DEI MISSAGLIA, 97 20142 MILANO MI

Atti impugnati:
ATTO/RECUPERO n° 251V2017AA02815 IVA-ALTRO 2011

SEZIONE

N° 24

REG.GENERALE

N° 4660/2018

UDIENZA DEL

30/04/2019 ore 09:30

N°

2547/2019

PRONUNCIATA IL:
30 aprile 2019

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL

13 giugno 2019

Il Segretario

Loredana Calderini

R.G.A. 4660/2018

Appello avverso la sentenza n. 3357, Sezione 17 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, depositata 17 luglio 2018.

APPELLANTE: Agenzia Entrate Direzione Provinciale I

APPELLATA:

* * *

Con ricorso in appello l'ufficio impugnava la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Milano n. 3357/2018, depositata il 17 luglio 2018, nel procedimento NRG 687/2018, emessa a seguito del ricorso presentato dalla società . La controversia traeva origine dalla notifica in data 4 settembre 2017 alla società odierna appellata dell'atto di recupero IVA emesso dal Centro Operativo di Venezia in cui venivano irrogate sanzioni per € 12.745,86, ex-art. 13 D. Lgs. 471/97, oltre interessi, in relazione all'indebita compensazione del credito IVA maturato nell'anno 2011 per l'importo di € 42.486,18. Più precisamente, la contribuente tra il 16 febbraio 2012 ed il 5 marzo 2012 effettuava tramite modello F 24 compensazioni "orizzontali" sino all'ammontare del complessivo importo di € 42.784,28, quale credito IVA maturato nel 2011 ed emergente dalla dichiarazione annuale presentata in data 14 febbraio 2012. Di tali compensazioni l'atto di recupero sanzionava l'indebito utilizzo in compensazione ex-art. 17, comma 1 D. Lgs. 241/97 dell'importo di € 42.486,18 in quanto compensato per l'importo superiore al limite di € 10.000,00 prima del giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione, nel caso di specie decorrente il 16 marzo 2012 in violazione del disposto dell'art. 17, comma 1, ultimo periodo D. Lgs. 241/97. Per tale ragione, con l'atto di recupero in oggetto, veniva irrogata la sanzione ex-art. 13 del decreto legislativo sopra citato di € 12.745,86 (pari al 30% dell'importo del credito IVA indebitamente utilizzato in compensazione), oltre interessi moratori ex-art. 20 D.P.R. n. 602/1973. Parte appellata impugnava l'atto di recupero in questione per l'illegittima applicazione della sanzione prevista dall'art. 13 del D. Lgs. 471/97 per violazione del principio di legalità di cui all'art. 3 D. Lgs. 472/97, non essendo a suo dire riconducibile l'ipotesi di indebita compensazione del credito IVA a quella di omesso/tardivo versamento di cui al citato art. 13. La sezione giudicante di primo grado accoglieva il ricorso e compensava le spese . L'ufficio con il proprio ricorso in appello contestava il verdetto del giudice di prime cure laddove sosteneva che, seppur fosse stata effettuata una

compensazione di IVA, non era stata contestata nel *quantum*, ma solo perché avvenuta in anticipo rispetto alla data indicata dalla normativa. Non vi era pertanto alcun danno all'Erario, essendo la violazione sanzionata del tutto formale, non essendo stata pregiudicata l'azione di controllo da parte dell'ente preposto. I motivi di doglianza dell'ufficio vertevano sulla violazione e falsa applicazione dell'art. 10, comma 1, lettera a), D. L. n. 78/2009 e dell'art. 17, comma 1, D. Lgs. n. 241/1997. A' sensi di quest'ultimo decreto legislativo citato, per l'ufficio, era possibile utilizzare gli importi a credito per il pagamento, mediante modello F 24, dei debiti relativi a una diversa imposta, alle ritenute e ai contributi (c.d. compensazione orizzontale). Afferma ancora l'ufficio che la presentazione del modello di pagamento F24 consentiva all'ente destinatario del versamento unitario di conoscere le compensazioni operate e di regolare le reciproche partite di debito e di credito. L'art. 10, comma 1, lett. a), numero 1 del decreto legge 78/2009 aveva modificato l'art. 17, comma 1 del D. Lgs. 241/1997, prevedendo che il credito annuale e infrannuale di importo superiore a € 10.000,00 (secondo la versione all'epoca vigente) potesse essere utilizzato in compensazione a decorrere dal sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale IVA o dell'istanza di rimborso/compensazione trimestrale. Avendo la società presentato la dichiarazione annuale in data 14 febbraio 2012, la stessa non avrebbe dovuto compensare (come aveva fatto, violando il predetto limite di € 10.000,00) il credito IVA di € 42.486,18, maturato nel 2011 prima del 16 marzo 2012. Per l'ufficio trattavasi di violazione non semplicemente formale, come sostenuto dal primo giudice, ma sostanziale, trattandosi di fattispecie integrante indebita compensazione di un credito in assenza dei presupposti, in quanto tale credito, ancorché dichiarato, non era disponibile e, dunque, non poteva essere compensato prima del 16 marzo 2012.

Coerentemente, dunque, l'ufficio aveva applicato la sanzione per omesso/tardivo versamento di cui all'art. 13 del D. Lgs. 471/97, pari al 30% dell'importo indebitamente compensato. A seguito di ciò chiedeva la riforma totale della sentenza di primo grado. In data 27 dicembre 2018 si costituiva in giudizio la società appellata. Con il proprio atto aveva censurato le doglianze dell'ufficio stesso affermando che non poteva essere applicata una simile sanzione, vale a dire 30%, tenuto conto che il credito IVA era esistente e che risultava dalla dichiarazione annuale IVA, affermando tra l'atro che la compensazione anticipata rispetto alla data prevista dalla norma non aveva minimamente inciso sulla determinazione della base imponibile e dell'imposta, né sul versamento del tributo. Confermava sempre la società che il primo giudice aveva fatto corretta applicazione dei principi espressi sul punto dall'agenzia delle entrate nella circolare del 3 agosto 2001, n. 77, secondo cui gli uffici devono valutare in concreto, (a posteriori) nei singoli casi

specifici se gli illeciti commessi, potenzialmente idonei ad incidere negativamente sull'attività di controllo, abbiano in effetti ostacolato l'azione dell'ufficio, sicché l'ufficio non aveva motivo di dolersene. La società chiedeva il rigetto dell'appello perché infondato in fatto e in diritto e per l'effetto, confermare la sentenza appellata.

* * *

Il Collegio giudicante così decide. Accoglie l'appello dell'ufficio e rigetta il ricorso introduttivo alla stregua delle seguenti motivazioni ed argomentazioni. Come ben motivato in parte narrativa della presente sentenza, la controversia traeva origine dell'atto di recupero meglio indicato in epigrafe, emesso dal Centro Operativo di Venezia, in relazione all'indebita compensazione del credito IVA maturato nell'anno 2011 per l'importo di € 42.486,18. Più precisamente la contribuente tra il 16 febbraio 2012 e il 5 marzo 2012 effettuava tramite F24 compensazioni "orizzontali" sino all'ammontare del complessivo importo di € 42.784,28, quale credito IVA maturato nel 2011 ed emergente dalla dichiarazione annuale presentata in data 14 febbraio 2012. Di tali compensazioni, l'atto di recupero sanzionava l'indebito utilizzo in compensazione ex-art 17, comma 1 D. Lgs. 241/1997 dell'importo di € 42.486,18 in quanto compensato per l'importo superiore al limite di € 10.000,00 prima del giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione, nel caso di specie decorrente il 16 marzo 2012, in violazione del disposto dell'articolo di legge sopra citato.

L'ufficio impugnava la sentenza di primo grado e questo Giudice di seconde cure riforma la sentenza qui impugnata alla stregua delle seguenti motivazioni. Il primo giudice aveva ritenuto, in modo non corretto, che la violazione del disposto dell'art. 17, comma 1, D. Lgs. n. 241/1997, vigente all'epoca, così come modificato dall'art. 10, comma 1, lettera sa), D. L. n. 78/2009, avesse natura del tutto formale in quanto non pregiudicante l'azione di controllo da parte dell'amministrazione, e come tale, non dovesse essere sanzionata. La decisione è censurabile. Ebbene, l'articolo 10, lett. a), numero 1 del cedreto legge 78/2009 aveva modificato l'articolo 17, comma 1 del D. Lgs. n. 241 del 1997, prevedendo che il credito IVA annuale ed infrannuale di importo superiore a € 10.000,00 (secondo la versione dell'epoca vigente) potesse essere utilizzato in compensazione a decorrere dal sedicesimo giorno del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale IVA o dell'istanza di rimborso/compensazione trimestrale (modello IVA TR) di cui all'art. 8, comma 2 del D.P.R. n. 542/1999. Avendo la società presentato la dichiarazione annuale in data 14 febbraio 2012, la stessa non avrebbe potuto compensare (come ha

fatto, violando il predetto limite di € 10.000,00) il credito IVA di € 42.486,18, maturato nel 2011 prima del 16 marzo 2012. A giudizio di questo Consesso, trattasi di una violazione non semplicemente formale, come sostenuto dal primo collegio giudicante, ma *sostanziale*, trattandosi di fattispecie integrante indebita compensazione di un credito in assenza dei presupposti, in quanto tale credito, ancorché dichiarato, non era disponibile e, dunque, non poteva essere compensato prima del 16 marzo 2012, coerentemente, dunque, l'ufficio aveva applicato la sanzione per omesso /tardivo versamento di cui all'art. 13 D. Lgs. n. 471/1997 (pari al 30% dell'importo indebitamente compensato). Infatti, i crediti utilizzati in compensazione prima del termine previsto dalla legge, mancano di un requisito prescritto per la loro corretta fruizione; l'effettuazione della compensazione, in difetto di tale requisito, configura una fattispecie di utilizzo di credito esistente ma non disponibile. Il legislatore, al fine di contrastare gli abusi, all'art. 17 del D. Lgs. 241/1997 aveva aggiunto il seguente periodo: "*La compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, per importi superiori a 10.000,00 euro annui, può essere effettuata a partire dal giorno sedici del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge*". Appare evidente, anche dai termini lessicali usati, come il legislatore, nell'introdurre una norma che innovasse ed agevolasse le imprese a eseguire i pagamenti, utilizzando eventuali crediti in compensazione orizzontale, abbia fatto chiaro riferimento all'obbligo, di converso, di rispettare precisi requisiti e dettagliati presupposti, ciò nel declinato intendimento di contrastare possibili ed eventuali abusi da parte di chi intendesse effettuare i pagamenti a mezzo compensazioni. Il legislatore, in tal senso disponendo, aveva peraltro palesato e sottolineato l'assunto che, così facendo, il sistema delle compensazioni sarebbe diventato necessariamente più rigoroso. Per quanto sopra detto, risulta chiaro come le disposizioni violate siano di carattere sostanziale e siano conformate proprio ad evitare un pregiudizio alle azioni di controllo. Le sanzioni irrogate sono relative alle violazioni commesse e sono quelle individuate dall'art. 13 del D. Lgs. n. 471/1997 (ritardi di omessi versamenti diretti ed altre violazioni in materia di compensazione), trattandosi nella fattispecie di utilizzo di credito non disponibile e sono state irrogate correttamente a norma dell'art. 17 del D. Lgs. 472/1997. Soccorre giurisprudenza consolidata della suprema Corte di cassazione, in merito all'utilizzo di crediti indisponibili, con la sentenza n. 25816 del 22 dicembre 2015 "*non può esservi dubbio che, in ipotesi di superamento del limite massimo dei crediti d'imposta compensabili, si realizzi quel mancato versamento che è sanzionato dal D. Lgs. n. 471/1997, art. 13, comma 1, così come accade ogniqualvolta sia utilizzata la compensazione in assenza dei relativi presupposti*" e con sentenza n. 27315 del 29 dicembre 2016 "*che aveva stabilito che il*

superamento del limite massimo del credito di imposta compensabile equivale a un omesso versamento dell'imposta per un importo pari all'eccedenza in compensazione e, quindi, rientra nell'esclusione dalla definizione agevolata delle sanzioni stabilita dall'art. 17 ultimo comma del D. Lgs. n. 472/1997". Pertanto, attesa la natura sostanziale della violazione in parola, questo Giudice di seconde cure conclude che l'atto qui contestato è legittimo e la sentenza impugnata deve essere riformata.

Spese del giudizio

Le spese del giudizio seguono la soccombenza, come da dispositivo.

Il Collegio giudicante

P.Q.M.

accoglie l'appello e rigetta il ricorso introduttivo. Condanna la società alle spese di € 2.400,00 per il primo grado di giudizio e € 4.000,00 per l'appello.

Milano, 30 aprile 2019

Il Giudice Tributario rel. est.
dott. Guido Chiametti

Il Presidente
dott. Aldo Ceccherini