

Civile Ord. Sez. 5 Num. 23911 Anno 2026
Presidente: IOFRIDA GIULIA
Relatore: D'ALESSANDRO LUIGI
Data pubblicazione: 23/07/2026

Oggetto: cartella di pagamento – sanzioni – omessa presentazione della dichiarazione

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 7088/2021 R.G. proposto da
ALBERGO AL CAVALLETTO S.r.l., in persona del legale rappresentante
Ferdinando Polo, rappresentata e difesa dagli avv.ti Mauro Trivellin,
Carlo Nascimben e Giuseppe Maria Cipolla

– ricorrente –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato

– *controricorrente* –

avverso la sentenza n. 354/2020 della Commissione tributaria regionale del Veneto, depositata il 9/9/2020.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale dell'8 luglio 2026 dal consigliere Luigi D'Alessandro.

FATTI DI CAUSA

1. – La società Albergo al Cavalletto S.r.l. impugnò dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Vicenza una cartella di pagamento portante un credito per sanzioni e interessi, sorto in conseguenza del disconoscimento di un credito Iva esposto e parzialmente utilizzato in compensazione nella dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2014, ma discendente da un'eccedenza dell'anno 2013 che non aveva formato oggetto della dichiarazione relativa a tale ultima annualità, dichiarazione invero non presentata.

2. – Il Giudice di prime cure accolse il ricorso.

3. – La Commissione tributaria regionale del Veneto, investita dell'appello dell'Agenzia delle entrate, accolse il gravame limitatamente alle sanzioni, evidenziando, in sintesi, che, nonostante l'Ufficio avesse riconosciuto la sussistenza del credito Iva e il conseguente diritto di detrazione, di cui ricorrevano i requisiti sostanziali, l'omessa presentazione della dichiarazione relativa al 2013, oltre a configurare di per sé una violazione formale per la quale era già stata irrogata una sanzione ai sensi dell'art. 5 d.lgs. n. 471 del 1997, a cui la contribuente aveva prestato acquiescenza, aveva nella specie dato luogo anche a un distinto e autonomo illecito consistente nell'utilizzo di un credito

d'imposta in violazione delle modalità di utilizzo previste dalla legge, illecito contemplato dall'art. 13 d.lgs. cit. e, sebbene non incidente sul versamento dell'imposta, tale da rendere difficoltosa l'attività di controllo dell'Agenzia delle entrate.

4. – Avverso tale ultima pronuncia la società Albergo al Cavalletto S.r.l. ha proposto ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi e ulteriormente illustrato da memoria ex art. 380-bis.1 c.p.c., cui l'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. – Con il primo motivo di ricorso si deduce, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 13 d.lgs. n. 471 del 1997 poiché la sentenza impugnata ha erroneamente ritenuto legittima la sanzione irrogata dall'Ufficio ai sensi dell'art. 13 cit. pur non ricorrendo gli estremi dell'omesso versamento, stante l'avvenuto riconoscimento da parte dell'Agenzia fiscale del credito Iva vantato dalla contribuente, e sebbene l'omessa presentazione della dichiarazione fosse già stata sanzionata ai sensi dell'art. 5 del decreto dianzi menzionato.

2. – Il motivo è fondato.

2.1. – La Corte regionale ha riconosciuto la legittimità della contestata pretesa sanzionatoria dell'amministrazione, ritenendo che la condotta sanzionata, consistente nell'aver fruito di un credito nonostante l'omessa presentazione della dichiarazione relativa al periodo in cui esso era sorto, configurasse un'ipotesi di utilizzo del credito d'imposta in violazione delle modalità di utilizzo previste dalla legge, ipotesi di illecito rientrante nello spettro operativo di cui all'art. 13, a mente del quale *«Nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità previste dalle leggi vigenti si applica, salva l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato»*.

Con riguardo alla predetta statuizione va innanzitutto osservato che i giudici d'appello hanno applicato una disposizione – specificamente quella del quarto comma dell'art. 13, il cui contenuto è stato poco sopra riportato – che non è applicabile *ratione temporis* al caso in esame, siccome introdotta dopo la realizzazione della condotta sanzionata, cioè solo con la riforma del sistema sanzionatorio di cui al d.lgs. n. 158 del 2015, il cui art. 32, comma 1, nella formulazione vigente, ha peraltro disposto che le disposizioni di cui al Titolo II del decreto stesso, tra cui quelle apportanti modifiche al decreto legislativo n. 471 del 1997, si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2016.

È peraltro chiaro che la disposizione di cui all'art. 13, comma 4, d.lgs. n. 471 del 1997 quale introdotta per effetto della novella del 2015, introducendo una fattispecie sanzionatoria nuova e non prevista dalla disciplina previgente, non è coperta dal principio del *favor rei* di cui all'art. 3 d.lgs. n. 471 del 1997, ed è perciò inapplicabile retroattivamente.

2.2. – Ma, anche al di là del rilievo appena svolto, concernente l'individuazione della norma applicabile, deve rilevarsi che la decisione della CTR di considerare la fruizione del credito d'imposta nonostante l'omessa presentazione della dichiarazione fiscale quale utilizzo del credito “*in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi*” e di applicare a tale condotta una sanzione in aggiunta a quella già applicata per l'omessa presentazione della dichiarazione non è conforme a diritto, aprendo la strada ad un'indebita duplicazione del trattamento sanzionatorio in relazione al medesimo fatto.

Valgono, al riguardo, le considerazioni già svolte da Cass. n. 17494/2026 in relazione ad una fattispecie del tutto analoga a quella ora in esame, fattispecie concernente l'impugnazione di una cartella di pagamento, emessa a seguito di controllo automatizzato di una dichiarazione Iva dell'anno 2011, con la quale venivano recuperati sanzioni e interessi in relazione all'utilizzo in compensazione di un credito

Iva maturato nell'anno 2009, ma esposto in una dichiarazione presentata con un ritardo di oltre novanta giorni, quindi tale da farla considerare omessa.

Sebbene in materia tributaria la compensazione operi in deroga alle regole civilistiche e costituisca un modulo legale di estinzione dell'obbligazione tributaria esercitabile nei casi e nei modi previsti dalla legge (Cass. n. 7154/2025; v. anche Cass. n. 12136/2021 e Cass. n. 23099/2020), non è consentito assimilare ogni utilizzo del credito in difformità dal paradigma legale ad un'ipotesi di compensazione indebita sanzionabile ai sensi dell'art. 13 d.lgs. n. 471 del 1997, occorrendo invece verificare se l'anomalia riscontrata attenga all'esistenza o alla spettanza sostanziale del credito, ovvero si esaurisca nella violazione di un adempimento formale che non incide sull'*an* del diritto.

In questa prospettiva, ove, come nel caso di specie, il credito Iva utilizzato in compensazione sia stato successivamente riconosciuto dall'Ufficio come effettivamente spettante sul piano sostanziale, previa verifica documentale, è escluso che il credito possa qualificarsi come inesistente; né tale fattispecie può essere ricondotta alla figura del credito "*non spettante*", cioè alla figura di un credito che, pur esistente, difetti dei requisiti sostanziali o dei limiti legali che ne condizionano l'utilizzabilità in compensazione, secondo l'insegnamento delle Sezioni Unite di questa Corte (Cass., sez. un., n. 34452/2023).

In un caso del genere, infatti, non viene in rilievo un credito eccedente i limiti di compensabilità, né un credito sorto in difetto dei relativi presupposti costitutivi, bensì un credito già maturato, poi riconosciuto come tale, il cui mancato inserimento nella dichiarazione annuale integra una violazione formale concernente il mezzo di emersione e rappresentazione del credito stesso. Né può sostenersi che l'omessa dichiarazione in relazione all'annualità di maturazione trasformi, fino al

successivo riscontro dell'amministrazione, un credito sostanzialmente esistente in un credito temporaneamente "non spettante".

Una simile ricostruzione finirebbe per attribuire ad un adempimento formale un'efficacia conformativa dell'esistenza del credito che contrasta con il principio, ripetutamente affermato anche dalla giurisprudenza unionale (Corte giustizia, 8 maggio 2008, cause riunite C95/07 e C-96/07, *Ecotrade*; Corte giustizia, 15 settembre 2016, causa C518/14, *Senatex*; Corte giustizia, 15 settembre 2016, causa C-516/14, *Barlis 06*), secondo cui, in materia di Iva, la detrazione e, correlativamente, il credito, dipendono dalla sussistenza dei requisiti sostanziali e non possono essere definitivamente negati per il solo difetto di adempimenti formali, una volta che tali requisiti risultino accertati (Cass., sez. nn., n. 17757/2016).

Da quanto innanzi detto discende che la condotta qui in esame non può essere qualificata come omesso versamento conseguente ad indebita compensazione di credito inesistente o non spettante. L'illecito ravvisabile attiene, piuttosto, all'omessa dichiarazione dell'annualità di maturazione del credito, cioè alla violazione dell'obbligo formale di rappresentazione dichiarativa, già autonomamente presidiato dall'ordinamento tributario.

Né, contrariamente a quanto affermato dal Giudice d'appello, può affermarsi che l'utilizzo del credito nonostante l'omessa presentazione della dichiarazione relativa all'annualità precedente costituisca una violazione formale delle modalità legali di utilizzo, tale da compromettere l'esercizio dell'attività di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria e da giustificare l'irrogazione di una sanzione, quella di cui all'art. 13 d.lgs. n. 471 del 1997, in aggiunta a quella che, ai sensi dell'art. 5 d.lgs. cit., l'Ufficio aveva già applicato per la mancata presentazione della dichiarazione.

Ove si ragioni in termini di violazione formale – come del resto fa anche la CTR, che a pag. 6 della sentenza esclude la ricorrenza di un'ipotesi di omesso versamento – non è possibile, pena la duplicazione

del trattamento sanzionatorio per il medesimo fatto e la violazione del principio del *ne bis in idem*, che l'ordinamento tributario recepisce anche sul terreno sanzionatorio, applicare più sanzioni in relazione alle plurime manifestazioni che germinano dalla stessa condotta formalmente illecita, qual è appunto la mancata presentazione della dichiarazione; così come non è possibile, per la contraddizione che non lo consente, richiamare il disposto dell'art. 13 cit., nella sua formulazione applicabile *ratione temporis*, che invece attiene a quelle violazioni che si riverberano, sul piano sostanziale, in un mancato versamento.

2.3. – Nel caso di specie, pertanto, applicata la sanzione di cui all'art. 5 d.lgs. n. 471 del 1997 per l'omessa presentazione della dichiarazione, non era consentita l'irrogazione di un'ulteriore sanzione, ai sensi dell'art. 13 del medesimo decreto, per l'utilizzo di un credito d'imposta, effettivamente sussistente e spettante, in assenza di dichiarazione per l'anno in cui tale credito era sorto.

3. – L'accoglimento del primo motivo comporta l'assorbimento degli altri tre, con i quali la ricorrente ha lamentato in varia guisa l'erroneità e/o la nullità della sentenza d'appello nella parte in cui ha ritenuto di parametrare la sanzione su una base non corrispondente a quella prevista dalla legge, costituita dall'ammontare dell'importo indebitamente utilizzato.

4. – In conclusione, il ricorso va accolto in relazione al primo motivo, assorbiti gli altri, e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la sentenza va cassata, accogliendo l'originario ricorso della società contribuente anche per quanto attiene al profilo sanzionatorio, e condannando l'Agenzia fiscale al pagamento delle spese del giudizio di secondo grado nonché di quelle del presente giudizio di legittimità, liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti gli altri tre; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso della Albergo al Cavalletto S.r.l. anche per quanto attiene alle sanzioni; condanna l'Agenzia delle entrate al pagamento, in favore della Albergo al Cavalletto S.r.l., delle spese del giudizio d'appello che liquida in euro 2.300,00 per compensi, oltre oneri di legge, nonché delle spese del presente giudizio di legittimità che liquida in euro 1.900,00 per compensi, euro 200,00 per esborsi, oltre al rimborso forfettario nella misura del 15 per cento dei compensi e agli accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio dell'8 luglio 2026

La Presidente

Giulia Iofrida