

Header: 7622919

Estremi: Cassazione civile , sez. Tributaria, 15/05/2026, (ud. 22/04/2026, dep. 15/05/2026), n. 14425

Parti:

- ric AGENZIA DELLE ENTRATE
- res FALLIMENTO MARINELLY Srl

Collegi:

- pres CRUCITTI Roberta
- rel SERRELLI Sabrina
- gen MACAGNO Gianpaolo
- gen MARCONI Daniela
- gen SALI Maria Clara

Media:

- Online

Materie:

- Commercialista
- Materia Default
- Memento Light

Sentenza

FATTI DI CAUSA

1. Con l'atto di recupero crediti n. (Omissis) l'Agenzia delle entrate contestava alla società l'illegittima utilizzazione in compensazione, nell'anno 2013, della somma di Euro 100.871,00, costituente credito di imposta derivante da incrementi occupazionali, ai sensi dell'art. 63 della legge n. 289/2002 e dell'art. 7 della legge 388/2000, maturati dalla società Compagnia Finanziaria Italiana Srl, e da questa ceduto. L'Agenzia delle entrate, oltre a richiedere il pagamento delle somme non versate, in considerazione della incedibilità del credito, applicava la sanzione amministrativa prevista dall'art. 27, comma 18, della legge 185/2008, convertito dalla legge 2/2009.

2. La Commissione Tributaria Provinciale di Milano, in parziale accoglimento del ricorso proposto dalla società, riteneva legittimo il recupero a tassazione operato dall'Agenzia delle entrate, essendo il beneficio fiscale concesso per gli incrementi all'occupazione non cedibile a terzi, ma riduceva del 30% dell'imposta non versata la sanzione irrogabile in applicazione dell'art. 13 del D.Lgs. 471/1997, come riformulato dal D.Lgs. 158/2015.

3. La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, intervenuto medio tempore il fallimento della società contribuente, rigettava l'appello dell'Agenzia confermando la sentenza di primo grado, nulla disponendo per le spese per la mancata costituzione della società.

4. L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione affidandolo a due motivi.

Il fallimento della società in persona del curatore, regolarmente edotto con notifiche in data 27/12/2017, è rimasto intimato.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4 c.p.c., la violazione degli artt. 132, comma 2, n. 4, 291, 324e 329, c.p.c., dell'art. 118 disp. att. c.p.c., e degli artt. 36, comma 2, n. 4, 53e 61 D.Lgs. 546/1992, rilevando la mancanza di motivazione della pronuncia di secondo grado, intesa come inidoneità delle argomentazioni a svelare l'iter logico giuridico seguito per pervenire al rigetto dei motivi di appello ed individuata anche nella contraddittorietà delle stesse, non essendo indicato quale comma dell'art. 13 del D.Lgs. 471/1997 sarebbe applicabile ed in violazione del giudicato interno concernente l'inesistenza del credito dedotto in compensazione laddove si sia inteso applicare il comma 4 del citato art. 13.

2. Il motivo è infondato.

2.1. In seguito alla riformulazione dell'art. 360, comma 1, num. 5 c.p.c., disposta dall'art. 54 del D.L. n. 83 del 2012, conv., con modif., dalla L. n. 134 del 2012, non sono più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, in quanto il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica del rispetto del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost., che viene violato qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero si fondi su un contrasto irriducibile tra affermazioni non concilianti, o risulti perplessa ed obiettivamente incomprensibile, purché il vizio emerga dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali.

Il vizio prospettato ai sensi dell'art. 360, comma 1, num. 4 c.p.c., può essere dunque rilevato laddove l'impugnazione della sentenza si fondi su un'interpretazione della legge che, sorretta da una motivazione incongrua, debba ritenersi errata. La motivazione è strumentale alla ricostruzione dell'iter logico seguito dal giudice nella stesura del provvedimento e, pertanto, non rileva di per sé, potendo essere censurata soltanto laddove sorregga una decisione fondata sulla errata applicazione o interpretazione della legge. Più precisamente, l'anomalia motivazionale denunciabile in cassazione è quella che si tramuta in una violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili e nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile, esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione, dovendosi garantire il c.d. minimo costituzionale (cfr. Cass. Sez. U, 07/04/2014, n. 8053, Cass.n. 19573/2025, Cass. n.26206/2025, Cass. n.21537/2022, Cass., n. 7090/2022, Cass. n. 22598/2018).

2.2. Nel caso di specie, la Commissione Tributaria Regionale ha innanzitutto esposto il motivo di appello proposto dall'Agenzia delle entrate, costituito dalla asserita violazione dell'art. 27, comma 18, del D.L. 185/2008, convertito dalla legge 9/2009, per avere i giudici di primo grado erroneamente ridotto le sanzioni irrogate qualificando la fattispecie quale "credito di imposta utilizzato dal cedente", laddove invece il credito era incredibile e come tale giuridicamente inesistente. Ha, quindi, ritenuto la censura priva di fondamento in quanto ha rilevato che la decisione impugnata si fonda sull'art. 13 del D.Lgs. 471/1997, come riformulato dal D.Lgs. 158/2015, che prevede l'irrogazione della sanzione del 30%; a tal fine, ha richiamato la riforma del sistema sanzionatorio che ha espressamente inserito nella disposizione della disciplina dell'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti la previsione contenuta nell'art. 27, comma 18, del D.L. 186/2008, sì da risultare la decisione assunta pienamente conforme alla novella introdotta.

La carenza motivazionale denunciata è, dunque, insussistente in qualunque delle forme ancora rilevanti ai fini dell'art. 360 c.p.c., avendo la Commissione Tributaria Regionale dato conto della prospettazione dell'Agenzia delle entrate e delle ragioni a fondamento del rigetto della doglianza, richiamando la disposizione normativa applicata alla fattispecie in esame dopo l'abrogazione dell'art. 27 comma 18 del D.L. 185/2008 convertito dalla legge 2/09 e, quindi, la disciplina sanzionatoria dell'art. 13 del D.Lgs. 471/1997 che nella versione *ratione temporis* applicabile al primo comma prevedeva la riduzione della sanzione al 30%. Il richiamo al giudicato è, dunque, del tutto incongruo e non inficia la motivazione resa dalla Commissione Tributaria Regionale a fondamento della decisione di rigetto dell'appello formulato dall'Agenzia delle entrate.

2. Con il secondo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3 c.p.c. la violazione e/o la falsa applicazione dell'art. 111 Cost., dell'art. 12 delle preleggi, degli art. 113, 115e 116 c.p.c., dell'art. 2909 c.c., dell'art. 28, comma 17, del D.L. 185/2008, convertito dalla legge 2/09, dell'art. 13 D.Lgs. 471/1997, dell'art. 15, comma 1, lett. o) e dell'art. 32 del D.Lgs. 158/2015, dell'art. 3 del D.Lgs. 472/1997.

In particolare, l'Agenzia delle entrate, ha evidenziato che l'art. 27, comma 18, del D.L. 185/2008, convertito dalla legge 2/2009 è stato abrogato a decorrere dal 1 gennaio 2016 dall'art. 32, comma 2, lett. b del D.Lgs. 158/2015 che ha integralmente sostituito l'art. 13 del D.Lgs. 471/1997 prevedendo ai commi 4 e 5 la disciplina applicabile nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti; stante il giudicato interno in ordine alla indeducibilità del credito di imposta ed alla conseguente insussistenza del credito nella titolarità di altri, la Commissione Tributaria Regionale avrebbe dovuto confermare la sanzione nella misura fissata, pari al 200% del credito utilizzato. Inoltre, la ricorrente rileva l'illegittimità della decisione secondo il principio della c.d. equità sostitutiva.

2.1. Il motivo è fondato.

2.2. Nel caso di specie la Commissione Tributaria Regionale nel riportare il motivo di censura proposto dall'Agenzia delle entrate ha evidenziato che i giudici di primo grado hanno ridotto le sanzioni irrogate qualificando la fattispecie quale "credito di imposta esistente non utilizzato dal cedente", laddove invece l'appellante riteneva che il credito dovesse ritenersi inesistente.

La Commissione Tributaria regionale richiamando l'art. 13 del D.Lgs. 471/1997, come riformulato dal D.Lgs. 158/2015 ha poi ritenuto che la sanzione da irrogare fosse da individuarsi nel 30% dell'imposta

2.3. La questione riguarda il regime sanzionatorio applicabile, posto che l'indebita compensazione di crediti non spettanti è soggetta alla sanzione del 30% dei crediti stessi, a fronte della sanzione dal 100% al 200% (e del 200% per l'art. 17, comma 18, D.L. n. 185/2008) prevista in caso di crediti inesistenti.

Ed infatti, il comma 18 dell'art. 27 cit., vigente *ratione temporis*, disponeva "L'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è punito con la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi. È punito con la sanzione del duecento per cento della misura dei crediti compensati chiunque utilizza i crediti di cui al primo periodo per il pagamento delle somme dovute per un ammontare superiore a cinquantamila Euro per ciascun anno solare. Per le sanzioni previste nel presente comma, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3 e 17, comma 2 del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 472".

Il comma 18 dell'art. 27 del D.L. n. 185 del 2008 cit. è stato abrogato a decorrere dal 1 gennaio 2016, dall'art. 32, comma 2, lett. b) del D.Lgs. n. 158 del 2015.

Tale norma è stata poi sostituita con i nuovi commi 4 e 5 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/97 che prevedono rispettivamente che "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 di utilizzo previste dalle leggi vigenti si applica, salva l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato"; e "nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è applicata la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi".

Deve, quindi, osservarsi che il D.Lgs. n. 158 del 2015 ha dunque "sdoppiato" le sanzioni applicabili in merito alle indebite compensazioni.

La questione rimane quella di individuare la fattispecie che viene in rilievo.

In caso di utilizzo in compensazione di credito inesistente, l'abrogazione a decorrere dal 1 gennaio 2016 dell'art. 27, comma 18, del D.L. n. 185 del 2008, ad opera dall'art. 32, comma 2, lett. b, D.Lgs. n. 158 del 2015, poi sostituito dall'art. 13, commi 4 e

5, del D.Lgs. n. 471 del 1997, comporta l'applicazione della sanzione dal 100% al 200% del credito indebitamente utilizzato e non già della sanzione del 30% (prevista per l'ipotesi di credito d'imposta in misura superiore a quella spettante).

Ed infatti, come affermato dalla Corte a sezioni unite, con sentenza dell'11/12/2023, n. 34452 "in tema di compensazione di crediti o eccedenze d'imposta da parte del contribuente, è applicabile la sanzione di cui all'art. 27, comma 18, D.L. n. 185 del 2008, vigente *ratione temporis*, ovvero, se più favorevole, quella prevista dall'art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471 del 1997 quando il credito utilizzato è inesistente, condizione che si realizza - alla luce anche dell'art. 13, comma 5, terzo periodo, D.Lgs. n. 471 del 1997, come modificato dal D.Lgs. n. 158 del 2015 - allorché ricorrano congiuntamente i seguenti requisiti: a) il credito, in tutto o in parte, è il risultato di una artificiosa rappresentazione ovvero è carente dei presupposti costitutivi previsti dalla legge ovvero, pur sorto, è già estinto al momento del suo utilizzo; b) l'inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter D.P.R. n. 600 del 1973 e all'art. 54-bis D.P.R. n. 633 del 1972; ove sussista il primo requisito ma l'inesistenza sia riscontrabile in sede di controllo formale o automatizzato, la compensazione indebita riguarda crediti non spettanti e si applicano le sanzioni previste dall'art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 471 del 1997 ovvero dall'art. 13, comma 4, D.Lgs. n. 471 del 1997 come modificato dal D.Lgs. n. 158 del 2015 qualora *ratione temporis* applicabile".

Nel caso in esame, alla luce della pronuncia resa dalla Corte a sezioni unite, rileva una condizione di inesistenza del credito: la fattispecie che fonda l'agevolazione o il credito d'imposta non è mai venuta ad esistenza e ciò non soltanto quando è stato solo realizzato un simulacro dei presupposti su cui si fonda la pretesa, ma anche quando il credito d'imposta, pur regolarmente sorto, compete, in realtà, ad un soggetto diverso, poiché il credito va considerato inesistente non solo quando le attività e i presupposti fondanti non sono mai venuti in essere ma anche quando siano assenti le ulteriori condizioni essenziali - formali o sostanziali - previste dal legislatore.

Diverso è infatti il caso che qui non rileva di credito esistente ma non spettante che ricorre, a mente dell'orientamento esposto dalla Corte a Sezioni Unite, quando la fattispecie è carente di un elemento costitutivo; in tal caso la verifica andrà espletata in relazione alle singole imposte e l'indagine andrà rivolta con riferimento a diversi profili concernenti l'istanza del contribuente, la previsione di obblighi di fare e/o di non fare, l'indicazione di termini finali e di condizioni risolutive.

In definitiva: nel caso in esame ricorreva l'ipotesi di inesistenza del credito posto in compensazione, visto che è stata confermata la ripresa dell'Ufficio e quindi l'inesistenza del credito e la debenza del tributo, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio al giudice di merito che dovrà uniformarsi al seguente principio: in caso di utilizzo in compensazione di credito inesistente, l'abrogazione a decorrere dal 1 gennaio 2016 dell'art. 27, comma 18, del D.L. n. 185 del 2008, ad opera dall'art. 32, comma 2, lett. b, D.Lgs. n. 158 del 2015, poi sostituito dall'art. 13, commi 4 e 5, del D.Lgs. n. 471 del 1997, comporta l'applicazione della sanzione dal 100% al 200% del credito indebitamente utilizzato e non già della sanzione del 30% (prevista per l'ipotesi di credito d'imposta in misura superiore a quella spettante).

La Corte,

P.Q.M.

rigettato il primo motivo di ricorso, in accoglimento del secondo motivo di ricorso cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di Giustizia di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 22 aprile 2026.

Depositato in Cancelleria il 15 maggio 2026.

Utente: arcuri

