



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg. Magistrati:

IVA – Controllo ex art. 54 bis dPR
633/1972 – Iva – Compensazione in
dichiarazione inferiore a quella già
compensata con modelli F24

Giovanni LA ROCCA	Presidente	
Francesco FEDERICI	Consigliere rel.	RGN 27728/2017
Maria Giulia PUTATURO	Consigliere	Cron.
DONATI VISCIDO DI NOCERA		A.C. 24/09/2025
Salvatore LEUZZI	Consigliere	
Pierpaolo GORI	Consigliere	

Ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

Sul ricorso n. 27728-2017, proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, cf 06363391001, in persona del Direttore p.t.
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato –

Ricorrente

CONTRO

██ **s.r.l.**, in persona del legale
rappresentante p.t. –

Intimato

della sentenza n. 2284/2017 della Commissione tributaria regionale del
Lazio, depositata il 19 aprile 2017;

udita la relazione della causa svolta nell'adunanza camerale del 24
settembre 2025 dal Consigliere dott. Francesco Federici,

FATTI DI CAUSA

Dalla sentenza e dal ricorso si evince che l'Agenzia delle entrate, a
seguito di controllo automatizzato eseguito ai sensi dell'art. 54 bis, d.P.R. n.
633/1972, notificò alla società una cartella di pagamento, con la quale,
relativamente all'anno 2010, ingiunse il pagamento della maggiore Iva (per



l'importo di € 57.211,00), pari alla differenza tra quella effettivamente compensata con i modelli F24 2010 e l'importo inferiore dichiarato nel modello Iva 2011 per l'anno 2010. All'importo richiesto l'ufficio applicò le relative sanzioni ed interessi.

La cartella, che conteneva anche contestazioni per presunti omessi versamenti periodici, relativi ai mesi da gennaio ad aprile e da luglio a dicembre 2010, fu impugnata dalla società dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Roma. All'esito del giudizio, nelle more del quale l'Amministrazione finanziaria aveva già provveduto allo sgravio relativo ai pagamenti con i modelli F24, insistendo invece sulla contestazione dei maggiori crediti d'imposta detratti rispetto al dichiarato, il giudice di primo grado accolse il ricorso della contribuente con sentenza n. 7521/2016.

L'appello erariale fu respinto dalla Commissione tributaria regionale del Lazio con sentenza n. 2284/2017, ora al vaglio della Corte.

Il giudice regionale ha affermato come non fosse stata operata alcuna illegittima compensazione, in quanto nell'anno 2009 il credito d'imposta era complessivamente pari ad € 649.833,00, riportato poi nel quadro VL della dichiarazione Iva 2011 per l'anno 2010. Pertanto, pur sommando alle detrazioni in compensazione dichiarate nel modello 2011 (€ 131.476,00) quelle utilizzate nel medesimo periodo e non dichiarate (€ 57.211,00), la somma complessiva (€ 188.867,00) doveva considerarsi pur sempre inferiore a quella a credito (€ 649.833,00), così che l'errore pur compiuto dal contribuente non poteva risolversi in una richiesta di restituzione, mancando un danno all'Erario. Ha aggiunto che non poteva neppure condividersi la prospettazione dell'ufficio, secondo cui l'errore commesso dalla società avrebbe comportato il trascinamento negli anni di un credito non spettante.

Per la cassazione della sentenza l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso, affidato a due motivi. La società è rimasta intimata.

Nell'adunanza camerale del 24 settembre 2025 la causa è stata discussa e decisa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo l'Agenzia delle entrate ha denunciato la violazione e falsa applicazione dell'art. 17, d.lgs. n. 241/1997, come modificato dall'art.

10 d.l. n. 78/2009, in relazione all'art. 360, primo comma n. 3 cpc.



Erroneamente il giudice d'appello avrebbe ritenuto che la dichiarazione di importi portati in compensazione, inferiore a quanto effettivamente utilizzato, a fronte di un complessivo credito d'imposta di entità superiore all'utilizzo, non poteva ingenerare una pretesa erariale restitutiva, mancando un danno.

Il primo motivo è fondato, ma nei termini appresso chiariti.

La questione che si pone afferisce alla differenza tra il credito d'imposta utilizzato in compensazione con i modelli F24 (€ 188.867,00), e il minor credito d'imposta dichiarato come compensato nella medesima annualità (€ 131.476,00), differenza appunto pari ad € 57.211,00.

A prescindere dalle ulteriori contestazioni erariali, poi escluse in autotutela, la controversia si era sviluppata sull'assunto che, pur non disconoscendo il disallineamento tra quanto dichiarato e quanto effettivamente utilizzato in compensazione, la difesa del contribuente, seguita dalla CTP e poi dalla CTR, aveva contestato la cartella con cui le si ingiungeva il pagamento di quella differenza, perché, assumeva, nell'anno precedente il credito d'imposta accumulato, pari ad ulteriori 649.833,00 €, pur se compensato per la maggior somma riscontrata mediante il controllo degli F24, copriva ampiamente la somma corretta, così che per esso non vi era necessità di chiedere il recupero.

L'Agenzia invece contesta tale ricostruzione perché, tenendo conto delle modifiche aggiunte nel 2009 all'art. 17, d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, secondo cui «I contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto. Tale compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva. La compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, per importi superiori a 10.000 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».



Ebbene, quel maggior credito, già utilizzato in compensazione con i modelli F24 nel 2010, disallineato rispetto al dichiarato dalla stessa società, perché indicato nel quadro VL nel minor importo di € 131.476,00 della dichiarazione iva 2011 per l'anno 2010, avrebbe costituito un indebito arricchimento della contribuente, sopravvivendo nelle successive dichiarazioni perché appunto, omessa l'esposizione in quella che doveva darne atto.

Questa Corte ha rilevato come l'art. 36 bis, comma 2, lett. e), d.P.R. n. 600/1973, prevede che il controllo automatizzato sulle dichiarazioni presentate dal contribuente può riguardare anche la riduzione dei crediti di imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge, o non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni. In termini generali, dunque, ai fini del legittimo ricorso all'art. 36-bis, d.P.R. n. 600/1973, l'ufficio è legittimato alla verifica del corretto riporto in dichiarazione di un credito di imposta indicato dal contribuente nella dichiarazione dei redditi, e ciò anche facendo riferimento alle dichiarazioni presentate dal contribuente negli anni precedenti, senza che tale verifica comporti un accertamento sostanziale che presuppone valutazioni giuridiche o esame di atti non consentiti dalla procedura (Cass. civ., 16 novembre 2018, n. 29582).

Tuttavia, fermo restando il potere erariale di controllo automatico della correttezza delle dichiarazioni dei redditi, nonché della correzione degli eventuali errori materiali o di calcolo, ai fini invece della emissione della cartella ex art. 36 bis e 54 bis cit., quando con essa si intenda anche recuperare un credito utilizzato in misura superiore o non spettante, l'emissione della cartella di pagamento risulta legittima solo laddove, a seguito della verifica compiuta in sede di controllo automatizzato, l'amministrazione finanziaria accerti che, a causa di errori materiali o di calcolo, il contribuente abbia illegittimamente utilizzato il credito di imposta, così da prospettare un debito del contribuente nei confronti dell'amministrazione finanziaria. Solo in questa ipotesi l'erario è legittimato al recupero dell'importo mediante la notifica della cartella di pagamento. Diversamente, nel caso di mancato utilizzo del credito di imposta, ma ove accertato che lo stesso non era stato correttamente esposto, l'amministrazione finanziaria può solo procedere alla rettifica dell'errore



materiale o di calcolo, ma non può emettere una cartella di pagamento ai fini del recupero di un credito di imposta che, in quanto non utilizzato, non si è tradotto in un debito del contribuente nei confronti dell'amministrazione finanziaria (cfr. Cass., 20 luglio 2021, n. 20643; da ultimo, non massimata, cfr. 17 novembre 2025, n. 30320).

Il discrimine tra l'attivazione o meno della pretesa restitutoria sta nell'utilizzo effettivo o meno del credito, ciò che qui emerge con chiarezza nel senso della prima opzione.

Ad un tempo è necessario che da tale utilizzo sia derivato un debito del contribuente per aver impropriamente utilizzato un credito non spettante. Ed infatti, come questa Corte ha evidenziato, in tema di IVA, ove il contribuente, dopo aver utilizzato parzialmente un relativo credito mediante compensazione con altro tributo, negli anni successivi continui a dichiararlo in misura superiore alla residua parte spettante, non è configurabile una violazione equiparabile all'indebito o fraudolento uso di tale credito se all'irregolarità formale della dichiarazione non segua il mancato versamento di imposte, cui solo è riconducibile un concreto danno erariale, non potendo ipotizzarsi un tentativo di illecito fiscale qualora il contribuente tenga una condotta in buona fede e non ponga in essere atti diretti all'utilizzo del maggior credito erroneamente riportato nelle dichiarazioni successive (Cass., 3 febbraio 2017, n. 2882; 30 giugno 2020, n. 13101).

La sentenza del giudice regionale, nel respingere in toto le ragioni erariali, non si è confrontata con i principi di diritto ora esposti.

Nel caso di specie è infatti pacifico che il maggior credito fosse stato utilizzato in compensazione, senza che di ciò vi fosse traccia nella dichiarazione Iva 2011 per l'anno 2010. Ciò si pone in contrasto con gli obblighi del contribuente, tanto più che il citato art. 17, d.lgs. n. 241/1997, dispone che la compensazione debba essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva, il che ne impone la sua esposizione.

A fronte di tale obiettiva circostanza non assumeva di per sé sufficiente rilievo che il credito d'imposta complessivo, di cui godeva la società, fosse comunque superiore al maggior credito utilizzato, perché ciò non incideva sugli importi che la contribuente avrebbe proseguito a dichiarare nelle annualità seguenti.



Né risulta che l'errore sia stato oggetto di correzione, nulla emergendo in tal senso.

Quello che allora il giudice del merito avrebbe dovuto accertare, è se, ovviamente sulla base della documentazione e delle difese allegate dalle parti nello sviluppo processuale della causa nei gradi di merito, a quella omessa esposizione fosse seguita una correzione, anche nelle annualità successive, o se da tale condotta fosse seguito comunque il mancato pagamento di imposte, da ciò potendo derivare un danno erariale e la legittima ripresa di un credito d'imposta non spettante.

Il motivo deve in conclusione accogliersi nei termini chiariti.

Con il secondo motivo l'Ufficio ha lamentato la violazione e falsa applicazione dell'art. 54 bis, dpr n. 633/1972, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cpc. Erroneamente la Commissione regionale ha ritenuto che la cartella avrebbe dovuto essere preceduta da un avviso d'irregolarità, posto che l'avviso bonario afferisce a sole ipotesi di incertezze sulla dichiarazione, nel caso di specie insussistenti.

È fondato anche il secondo motivo.

Si trattava di un errore evidente, nel contrasto tra il credito utilizzato come dichiarato e quello utilizzato effettivamente, così come emergeva dai modelli F24, così che la fattispecie non richiedeva la comunicazione preventiva di irregolarità.

In definitiva il ricorso trova accoglimento nei termini di cui in motivazione. La sentenza per l'effetto va cassata e la causa deve essere rinviata alla Corte di giustizia tributaria di II grado del Lazio, che procederà, in diversa composizione, all'esame del ricorso d'appello, tenendo conto dei principi sopra enunciati.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo ed il secondo motivo di ricorso nei termini di cui in motivazione. Cassa la sentenza e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di II grado del Lazio, cui demanda, in diversa composizione, anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, all'esito dell'adunanza camerale del 24 settembre 2025

Il Presidente

Giovanni LA ROCCA

