



Numero registro generale 5223/2021

Numero sezionale 3334/2026

Numero di raccolta generale 21108/2026

Data pubblicazione 22/06/2026

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta da:

|                           |                  |
|---------------------------|------------------|
| Giuseppe Fuochi Tinarelli | Presidente       |
| Francesco Federici        | Consigliere      |
| Giacomo Maria Nonno       | Consigliere      |
| Gianluca Grasso           | Consigliere      |
| Raffaella Brogi           | Consigliera Rel. |

Oggetto:

IVA di gruppo -  
Compensazione delle  
eccedenze detraibili - Art. 6,  
comma 3, d.m. 13/12/1979 -  
Prestazione della garanzia in  
caso di omesso versamento  
delle somme corrispondenti  
agli importi compensati -  
Modifiche apportate dall'art. 13  
d.lgs. n. 175 del 2014 all'art.  
38 bis d.P.R. n. 633 del 1972 -  
Discontinuità con la  
precedente disciplina -  
Conseguenze - Applicabilità  
alle annualità d'imposta  
anteriori - Esclusione.

A.C. 17/04/2026

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 5223/2021 R.G. proposto da:

██████████ SPA in persona del legale rappresentante pro tempore,  
rappresentata e difesa dall'avvocata ██████████ unitamente agli  
avvocati ██████████ e ██████████

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore,  
rappresentato e difeso dall'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO

-controricorrente-

nonché contro



AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE UDINE in persona del  
Direttore pro tempore

-intimato-

avverso la sentenza della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE del  
FRIULI VENEZIA GIULIA n. 80/2020 depositata il 20/07/2020.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 17/04/2026 dalla  
Consigliera Raffaella Brogi.

### **FATTI DI CAUSA**

1. Nell'anno d'imposta 2011, secondo quanto risulta dagli atti di causa, [REDACTED] S.P.A. (*hinc*: la contribuente) ha presentato una dichiarazione IVA cd. infragruppo, compensando la propria IVA a debito (pari a Euro 242.817) con le eccedenze detraibili delle società controllate [REDACTED] S.R.L. e [REDACTED] rispettivamente pari a Euro 28.335,00 ed Euro 569.296,00.

A causa della difficile situazione economico-finanziaria del gruppo [REDACTED] la società controllante e le controllate non ottennero la garanzia bancaria o assicurativa richiesta dalla legge per le liquidazioni e le compensazioni ai fini dell'IVA.

L'Agenzia delle Entrate ha, quindi, notificato alla società controllante, in data 09/09/2015, atto di recupero del credito IVA e degli interessi, applicando la sanzione prevista dall'art. 13 d.lgs. n. 471 del 1997.

2. La contribuente ha impugnato tale atto impositivo, con ricorso accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Udine, la cui sentenza è stata, tuttavia, riformata, in accoglimento dell'appello proposto dall'amministrazione finanziaria, dalla Commissione tributaria regionale del Friuli-Venezia-Giulia (*hinc*: CTR), con sentenza n. 80/2020 depositata in data 20/07/2020.

2.1. La CTR – richiamata la disciplina contenuta nell'art. 6, comma 3, d.m. 13/12/1979 e nell'art. 38 bis d.P.R. n. 633 del 1972 - ha ritenuto, in conformità alla giurisprudenza di legittimità successiva a CGUE 22/05/2008



(causa C-162/07), che, ai fini dell'operatività del modello estintivo agevolativo degli obblighi fiscali nell'IVA infragruppo, è ineludibile il puntuale adempimento di quanto previsto nell'art. 6, comma 3, d.m. 13/12/1979. Ciò non si è verificato nel caso di specie, con la conseguenza che non si è perfezionata la fattispecie compensativa.

2.2. La CTR ha evidenziato, poi, che il credito vantato dalla società controllata – anche ove trasferito alla controllata – non si è estinto, attesa la permanenza del diritto al rimborso, con la conseguenza che può essere chiesto separatamente.

3. Contro la sentenza della CTR la contribuente ha proposto ricorso in cassazione con quattro motivi.

4. L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

5. La ricorrente ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Con il primo motivo di ricorso è stata denunciata, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 73, comma 3, d.P.R. n. 633 del 1972, dell'art. 6, comma 3, d.m. 13/12/1979 e dell'art. 1, comma 421, legge n. 311 del 2004.

1.1. Con tale motivo la ricorrente – richiamati i contenuti dei parametri normativi posti a fondamento del motivo di ricorso – rileva che la pretesa erariale è illegittima, considerata la natura tributaria/sostanziale della normativa in tema di garanzia. La *ratio* dell'art. 38 bis d.P.R. n. 633 del 1972 non sta nella sostituzione della garanzia del versamento di imposta, ma nel rimettere le parti nella posizione anteriore al rimborso. Ciò vale anche con riferimento all'obbligo, alternativo rispetto alla prestazione della fideiussione, di versare l'importo corrispondente all'ammontare delle eccedenze detraibili. Tale versamento si colloca, infatti, sul medesimo piano della fideiussione, non trattandosi del pagamento all'erario di un tributo a esso spettante.



1.2. La mancata prestazione delle garanzie nell'ambito della liquidazione IVA di gruppo rientra tra le irregolarità di natura formale, suscettibili di sanatoria ex d.l. n. 69 del 1989.

1.3. Una volta acclarato che la garanzia assolve a una funzione esclusivamente cautelare e procedurale, senza assumere, la funzione (o la natura) del tributo, ne consegue l'illegittimità dell'atto di recupero impugnato nel presente giudizio. La ricorrente rileva, quindi, di prospettare un'interpretazione logica della normativa in esame, tale da far prevalere la *ratio* sul dato puramente letterale o, in altre parole, la sostanza sulla forma. Tanto più che, ai sensi dell'art. 1, comma 421, legge n. 311 del 2004, il presupposto per l'emissione dell'atto di recupero è la presenza di crediti indebitamente usati, in compensazione, in tutto o in parte.

1.4. La ricorrente ha, quindi, richiamato i due contrapposti orientamenti: secondo il primo la mancata presentazione della garanzia, in caso di IVA infragruppo non può essere sanzionata al pari di un'evasione (come se il credito di imposta fosse inesistente), con la conseguenza che le pretese fiscali, seppure legittime *ab origine*, sarebbero, tuttavia, inesigibili; mentre, per il secondo indirizzo, la mancata prestazione della garanzia legittimerebbe l'amministrazione finanziaria al recupero delle eccedenze di credito compensate. Sul punto la ricorrente richiama, inoltre, la procedura di infrazione avviata dalla Commissione europea nei confronti dell'Italia, con riferimento all'art. 38-bis d.P.R. n. 633 del 1972, dalla quale sono scaturite le modifiche apportate nel 2014.

1.5. Il motivo di ricorso è infondato.

L'art. 73, comma 3, d.P.R. n. 633 del 1972 – cui ha dato attuazione il d.m. 13/12/1979 prevede, con riferimento all'IVA, un meccanismo che consente di far confluire sulla società controllante i saldi relativi alle liquidazioni periodiche delle società controllate – ciascuna delle quali mantiene la propria individualità (Cass., 01/10/2014, n. 20708) – nell'ambito di un determinato periodo d'imposta. Il regime dell'IVA di



gruppo è una mera procedura liquidatoria e di versamento del tributo, in virtù della quale la società capogruppo compensa le eccedenze di credito e i debiti iva delle società del gruppo (c.d. compensazione verticale) e versa l'imposta a debito oppure computa la differenza a credito nel periodo successivo, salvo chiederne il rimborso (Cass., 23424 del 2020).

L'art. 6, comma 3, d.m. 13/12/1979 prevede – nella formulazione applicabile *ratione temporis* all'anno d'imposta interessato dall'atto impositivo impugnato (2011) - che: *«Per le eccedenze di credito risultanti dalla dichiarazione annuale dell'ente o società controllante ovvero delle società controllate, compensate in tutto o in parte con somme che avrebbero dovuto essere versate dalle altre società controllate o dall'ente o società controllante, si applicano le disposizioni del secondo comma dell'art. 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Le garanzie devono essere prestate dalle società il cui credito sia stato estinto, per l'ammontare relativo, in sede di presentazione della dichiarazione annuale. In caso di mancata prestazione delle garanzie l'importo corrispondente alle eccedenze di credito compensate deve essere versato all'ufficio entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale.»*

L'art. 38-bis d.P.R. n. 633 del 1973 – cui faceva riferimento l'art. 6, comma 3, d.m. 13/12/1979 cit. – è stato introdotto dall'art. 1 d.P.R. 29/01/1979, n. 24 e, nella formulazione originaria, prevedeva, al secondo comma, che: *«Il contribuente può in ogni caso ottenere il rimborso, entro tre mesi dalla richiesta fatta in sede di dichiarazione annuale, prestando, prima dell'esecuzione del rimborso e per la durata di due anni dallo stesso, cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore di borsa, ovvero fideiussione rilasciata da un'azienda o istituto di credito, comprese le casse rurali ed artigiane indicate nel primo comma dell'art. 38, o da un'impresa commerciale che a giudizio dell'amministrazione finanziaria offra adeguate*



*garanzie di solvibilità, o mediante polizza fideiussoria rilasciata da un istituto o impresa di assicurazione.»*

1.6. In sostanza, il meccanismo delineato dal legislatore è evidente: la compensazione delle eccedenze detraibili risultante dalla dichiarazione della società controllante o di quella delle società controllate che siano compensate con gli importi che avrebbero dovuto essere versati dalle altre società controllate o dalla società controllante (per effetto del conferimento dei saldi delle controllate alla controllante, proprio della cd. IVA di gruppo) richiedono la prestazione di una garanzia, per le cui modalità viene fatto rinvio all'art. 38-bis, comma 2, d.P.R. n. 633 del 1972. In caso di omessa presentazione della garanzia l'art. 6, comma 3, d.m. 13/12/1979 prevede che l'importo pari alle eccedenze di credito compensate deve essere versato all'ufficio.

1.7. Rispetto alla rigida alternativa tra prestazione della garanzia e versamento, costituisce un correttivo la modifica che ha riguardato l'art. 38 bis d.P.R. n. 633 del 1972, con particolare riferimento all'introduzione delle ipotesi di esenzione dalla prestazione della garanzia introdotte ad opera dell'art. 3 d.lgs. 19/11/1998 n. 422, che ha inserito un ulteriore comma nell'art. 38-bis d.P.R. n. 633 del 1972, secondo il quale: *«I rimborsi di cui all'articolo 30, terzo comma, lettere a), b) e d), sono eseguiti, senza prestazione delle garanzie previste nel presente articolo, quando concorrono le seguenti condizioni: a) l'attività è esercitata dall'impresa da almeno cinque anni; b) non sono stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica concernenti l'imposta dovuta o l'eccedenza detraibile, da cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o dell'eccedenza di credito dichiarate superiore: 1) al 10 per cento degli importi dichiarati se questi non superano cento milioni di lire; 2) al 5 per cento degli importi dichiarati se questi superano i cento milioni di lire ma non superano un miliardo di lire; 3) all'1 per cento degli importi dichiarati, o comunque a 100 milioni di lire, se gli importi dichiarati superano*



*un miliardo di lire; c) è presentata una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà a norma dell'articolo 4 della legge 4 gennaio 1968, n. 15, attestante che: 1) il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze dell'ultimo bilancio approvato, di oltre il 40 per cento; la consistenza degli immobili iscritti nell'attivo patrimoniale non si è ridotta, rispetto alle risultanze dell'ultimo bilancio approvato, di oltre il 40 per cento per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata; l'attività stessa non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nel suddetto bilancio; 2) non risultano cedute, se la richiesta di rimborso è presentata da società di capitali non quotate nei mercati regolamentati, nell'anno precedente la richiesta, azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50 per cento del capitale sociale; 3) sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi. L'ammontare del rimborso erogabile senza garanzia non può eccedere il 100 per cento della media dei versamenti affluiti nel conto fiscale nel corso del biennio precedente.»*

La ratio di tale modifica è quella di esentare dalla prestazione della garanzia in caso di rimborso dell'eccedenza detraibile di cui all'art. 30, comma 3, d.P.R. n. 600 del 1973 soggetti muniti di peculiari garanzie di patrimonializzazione, stabilità e affidabilità.

1.8. In conclusione, il sistema in vigore all'epoca della presentazione della dichiarazione IVA infragruppo prevedeva tre modalità per la compensazione delle eccedenze detraibili: la prestazione della garanzia (di durata pari a tre anni, alla luce delle modifiche apportate al primo comma dell'art. 38-bis d.P.R. n. 600 del 1973 – cui rinviava il secondo comma della stessa norma, a sua volta evocato nell'art. 6, comma 3, d.m. 13/12/1979 - ad opera dell'art. 9 d.l. 30/09/2003, n. 269 convertito dalla legge 24/11/2003, n. 326), il versamento dell'importo corrispondente all'ammontare dell'importo compensato entro il termine per la



presentazione della dichiarazione, la compensazione senza prestazione della garanzia e senza obbligo di versamento per il contribuente virtuoso.

1.9. Rispetto a tale sistema la procedura di infrazione (2013/4080) della Commissione europea ha dato impulso alle novità introdotte dall'art. 13 d.lgs. n. 175 del 2014 alla disciplina della garanzia contenuta nell'art. 38-bis d.P.R. n. 633 del 1972, con la riscrittura della norma che, per effetto di tali modifiche, stabiliva, al comma 4, che: *«Sono eseguiti previa prestazione della garanzia di cui al comma 5 i rimborsi di ammontare superiore a 15.000 euro quando richiesti: a) da soggetti passivi che esercitano un'attività d'impresa da meno di due anni diversi dalle imprese start-up innovative di cui all'articolo 25 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221; b) da soggetti passivi ai quali, nei due anni antecedenti la richiesta di rimborso, sono stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica da cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato superiore: 1) al 10 per cento degli importi dichiarati se questi non superano 150.000 euro; 2) al 5 per cento degli importi dichiarati se questi superano 150.000 euro ma non superano 1.500.000 euro; 3) all'1 per cento degli importi dichiarati, o comunque a 150.000 euro, se gli importi dichiarati superano 1.500.000 euro; c) da soggetti passivi che nelle ipotesi di cui al comma 3, presentano la dichiarazione o istanza da cui emerge il credito richiesto a rimborso priva del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa, o non presentano la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà; d) da soggetti passivi che richiedono il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante all'atto della cessazione dell'attività.»*

Le modifiche apportate all'art. 38 bis d.P.R. n. 633 del 1972 ad opera del d.lgs. n. 175 del 2014 comportano, quindi, la radicale rimodulazione dei requisiti che rendono necessaria la garanzia, a partire dalla previsione dell'importo minimo del credito oggetto di rimborso che rende necessaria la prestazione della garanzia (da riferire, nel caso della dichiarazione IVA



infragruppo all'ammontare dell'eccedenza detraibile portata in compensazione) fino agli ulteriori presupposti di obbligatorietà. Questi ultimi, in particolare, evidenziano il rovesciamento della precedente prospettiva, con il passaggio da un sistema in cui la regola generale era quella dell'obbligatorietà della garanzia e l'eccezione era costituita dai cd. contribuenti virtuosi (in possesso dei requisiti previsti nell'art. 38-bis, comma 7, d.P.R. n. 633 del 1972) a un sistema in cui la regola generale è l'esenzione dall'obbligo di prestazione della garanzia e l'eccezione è l'obbligatorietà di quest'ultima (limitatamente ai crediti oggetto di rimborso - o alle eccedenze detraibili in caso di dichiarazione IVA infragruppo - di ammontare superiore a quindicimila euro), la cui durata viene limitata, ad opera dell'art. 38-bis, comma 5, d.P.R. n. 633 del 1972 (così come modificato ad opera dell'art. 13 d.lgs. n. 175 del 2014). Tale sistema non è, tuttavia, connotato dalla mera ridefinizione, in senso restrittivo, delle ipotesi di obbligatorietà della garanzia, ma dall'introduzione di un adempimento formale - che non solo semplifica ma sopperisce alle esigenze di tutela delle finanze pubbliche svolte dalla regolazione contenuta nella versione dell'art. 38 bis d.P.R. n. 633 del 1972 anteriore alle modifiche apportate dal d.lgs. n. 175 del 2014 - costituito dal visto di conformità o dalla sottoscrizione alternativa di cui all'articolo 10, comma 7, primo e secondo periodo, del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, nonché dalla dichiarazione sostitutiva di atto notorio ex art. 47 d.P.R. n. 445 del 2000 attestante i requisiti di patrimonializzazione, la mancata cessione delle quote o delle azioni e il regolare versamento dei contributi previdenziali e assicurativi (art. 38-bis, comma 4, d.P.R. n. 633 del 1972, così come modificato dall'art. 13 d.lgs. n. 175 del 2014).

1.10. Il confronto tra l'art. 38-bis d.P.R. n. 600 del 1973 (al quale rinvia l'art. 6, comma 3, d.m. 13/12/1979) nella versione in vigore, *ratione temporis*, nel periodo d'imposta cui sono riferibili le eccedenze detraibili



portate in compensazione dalla capogruppo e quella successiva (riconducibile alla riformulazione integrale dell'art. 38-bis *cit.* ad opera dell'art. 13 d.lgs. n. 175 del 2014) segna una netta discontinuità della disciplina relativa ai crediti da rimborso IVA e alla regolazione della compensazione delle eccedenze detraibili di cui all'art. 6, comma 3, d.m. 13/12/1979.

La presenza di una procedura di infrazione europea nei confronti dell'Italia e la conseguente modifica della disciplina ad opera del d.lgs. n. 175 del 2014, in epoca anteriore alla notificazione dell'atto di recupero impugnato dalla contribuente con il ricorso introduttivo davanti alla commissione tributaria provinciale non può, quindi, avere alcun rilievo dirimente per escludere la debenza della garanzia in alternativa all'obbligo di versamento dell'importo corrispondente all'ammontare delle eccedenze detraibili portate in compensazione della dichiarazione IVA di gruppo. La discontinuità della disciplina regolativa dei rimborsi IVA prima e dopo l'art. 13 d.lgs. n. 175 del 2014 porta, quindi, a ritenere irrilevante che, al momento della notifica dell'atto impositivo, fossero trascorsi tre anni dalla presentazione della dichiarazione IVA nella quale era stata fatta la compensazione e fosse entrata in vigore una diversa disciplina. Tanto più che il termine di durata della garanzia era già stato ridotto a tre anni ad opera del d.l. n. 269 del 2003. Non è, tuttavia, dirimente la circostanza che l'atto impositivo impugnato fosse stato emesso una volta decorso il periodo di tempo cui era parametrata la durata (triennale) della garanzia, quanto la circostanza che quest'ultima non fosse stata prestata al momento della dichiarazione in cui venivano usate in compensazione le eccedenze detraibili, dal momento che è a tale data che si concretizzava l'inadempimento della società contribuente.

1.11. Né poteva generarsi in capo alla controllante che optava per la dichiarazione IVA di gruppo ai sensi dell'art. 73, ultimo comma, d.P.R. n. 633 del 1972 alcun affidamento sulla possibilità di compensare le eccedenze



detraibili senza alcun versamento dei relativi importi, in assenza della produzione della garanzia entro il termine per la presentazione della dichiarazione. Difatti, non solo non emerge alcun profilo di irragionevolezza nel caso in esame, posto che la stessa contribuente ha affermato di non aver potuto produrre la garanzia perché versava in una situazione di crisi di impresa, ma occorre tener conto del fatto che l'art. 38-bis d.P.R. n. 633 del 1972 non trova applicazione in via diretta – quale disciplina regolativa delle richieste di rimborso dei crediti IVA da parte del medesimo soggetto che ha eseguito, nel corso di un determinato periodo d'imposta, versamenti superiori all'IVA pagata in rivalsa – ma in virtù di una norma di rinvio (art. 6, comma 3, d.m. 13/12/1979) che, in attuazione dell'art. 73, ultimo comma, d.P.R. n. 633 del 1972, regola un meccanismo agevolativo nei confronti del gruppo di imprese, consentendo di conferire i saldi IVA in capo a un altro soggetto (la capogruppo), che nel caso di specie ha evitato di dover versare il debito IVA risultante dalla dichiarazione periodica grazie ai saldi positivi delle società controllate conferite nell'ambito della dichiarazione annuale.

Deve, quindi, trovare conferma l'orientamento di questa Corte, secondo il quale la fattispecie compensativa infragruppo si realizza - secondo il combinato disposto di cui agli artt. 73, ultimo comma, del d.p.r. n. 633 del 1972 e 6, comma 3, del d.m. 13 dicembre 1979, che opera un rinvio recettizio all'art. 38 bis, comma 2, del d.p.r. cit. - soltanto in seguito alla prestazione delle garanzie indicate. Di conseguenza, in mancanza di queste ultime, l'importo corrispondente alle eccedenze di credito compensate deve essere versato all'Ufficio finanziario entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale (Cass., 11/11/2020, n. 25349; v. anche Cass., 20/07/2020, n. 15363).

1.12. Alla luce di quanto sin qui evidenziato deve, pertanto, concludersi per l'infondatezza del primo motivo di ricorso.



2. Con il secondo motivo di ricorso è stata denunciata, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., la nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 3 d.lgs. n. 471 del 1997, dell'art. 13 d.lgs. n. 471 del 1997, dell'art. 10 legge n. 212 del 2000 e degli artt. 3, comma 1, e 6, comma 5-bis, d.lgs. n. 472 del 1997.

2.1. Con tale motivo di ricorso la sentenza impugnata viene censurata per aver ritenuto corretta l'applicazione di una sanzione pari al 30% dell'importo di cui è stato omesso il versamento. In tal modo il giudice di seconde cure – ad avviso di parte ricorrente – avrebbe violato l'art. 13 d.lgs. n. 471 del 1997, dal momento che nel sistema non vi è una sanzione, applicabile al caso di specie, *ratione temporis*. Difatti, né l'art. 13 d.lgs. n. 471 del 1997, né l'art. 6, comma 3, d.m. 13/12/1979, né l'art. 38-bis d.P.R. n. 633 del 1972 prevedono una sanzione per la mancata prestazione della garanzia e/o il pagamento sostitutivo di una cauzione. Non solo è stato violato il principio di legalità, ma anche quello del legittimo affidamento del contribuente di cui all'art. 10 legge n. 212 del 2000. Tale norma prevede, infatti, che non si applica alcuna sanzione quando la violazione si traduca in una mera violazione formale, senza alcun debito d'imposta. La condotta incriminata non ha inciso né sulla determinazione dell'imposta dovuta (correttamente indicata in sede di liquidazione periodica e dichiarazione), né sul relativo versamento, che ha riflesso posizioni di debito e di credito esistenti e compensate.

2.2. Il motivo è infondato: considerando il triplice schema (v. *supra*, sub 1.8.) secondo cui era possibile, nel 2011, la compensazione delle eccedenze detraibili dell'IVA è evidente che, in assenza sia della prestazione della garanzia richiesta dall'art. 6, comma 3, d.m. 13/12/1979, che delle cause di esenzione previste nell'art. 38-bis, comma 7, d.P.R. n. 633 del 1972 (applicabile *ratione temporis*) la compensazione, da parte della controllante, del proprio debito IVA con l'eccedenza detraibile proveniente dai saldi positivi delle società controllate, attualizzava un obbligo di versamento il cui



inadempimento integrava la condotta sanzionata nell'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 472 del 1997. Di ciò era, del resto, consapevole la stessa ricorrente che – secondo quanto riportato nel terzo e quarto motivo di ricorso – ha tentato il ravvedimento operoso versando una parte della sanzione prevista. In altre parole, la stessa ricorrente ha tentato di avvalersi di un istituto che prevede, quale presupposto, che la violazione non sia stata contestata e non siano, comunque, iniziati accessi, ispezioni o verifiche (art. 13, comma 1, d.lgs. n. 472 del 1997).

3. Con il terzo motivo di ricorso è stata denunciata la nullità della sentenza per omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio (impugnazione ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c.), nonché per violazione dell'art. 132 c.p.c. (impugnazione ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c.)

3.1. Con tale motivo, con riferimento al vizio indicato nell'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., la ricorrente rileva che il giudice di seconde cure ha omesso di considerare che la contribuente aveva versato, prima dell'accertamento, a titolo di sanzione, una somma pari a Euro 9.119 (corrispondente alla sanzione pari al 30% - *i.e.* 72.880 – ridotta a 1/8 in applicazione dell'art. 13, comma 1, lett. b), d.lgs. n. 472 del 1997, oltre all'importo di Euro 4.580,00 calcolata con decorrenza del 30/09/2012 fino al giorno del versamento, ai sensi dell'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 472 del 1997. Rileva che, attraverso l'istituto del ravvedimento operoso è possibile regolarizzare versamenti di imposte omessi o insufficienti o altre irregolarità fiscali, beneficiando della riduzione delle sanzioni.

3.2. A fronte di quanto affermato nell'atto d'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate – secondo la quale per il perfezionamento del ravvedimento operoso era necessario il versamento non solo dell'importo pari all'ammontare della sanzione in misura ridotta, ma anche quello dell'imposta compensata in maniera indebita – la contribuente, in sede di



controdeduzioni, dedicava un apposito paragrafo. Di tale aspetto la sentenza impugnata non si è, tuttavia, occupata.

3.3. Tale omissione, per altro verso, integra anche un vizio motivazionale della sentenza impugnata, rilevante ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c. La società contribuente richiama, a pag. 28-29 del ricorso in cassazione, quanto riportato a pag. 15 delle controdeduzioni davanti al giudice di seconde cure e cioè che: *«Al riguardo deve evidenziarsi l'erroneità delle conclusioni dell'Agenzia delle Entrate giacché il teorico "versamento dell'imposta", richiesto dall'Amministrazione finanziaria, sarebbe avvenuto nel modello F24 di data 07.06.2013 mediante l'aggiunta di un apposito rigo con l'indicazione di un importo "a debito" per Euro 242.817 ma, specularmente e contestualmente, l'appellata Società avrebbe utilizzato il credito IVA spettante in ragione del disconoscimento della compensazione aggiungendo un successivo rigo nello stesso modello F24 con l'indicazione di un importo "a credito " di pari entità ... un errore di questo tipo non può, come sostenuto dall'Agenzia delle Entrate, essere considerato alla stregua di un omesso versamento di imposta e, sulla scorta del combinato disposto dell'art. 10, comma 3, della L. n.212/2000 ....»*

4. Con il quarto motivo di ricorso è stata denunciata la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c. – impugnazione ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c.

4.1. Con tale motivo, per l'ipotesi in cui non fosse ritenuto fondato il terzo motivo di ricorso, è stata prospettata la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c. La contribuente, sia in primo che in secondo grado ha, infatti, lamentato che l'amministrazione finanziaria non aveva considerato, nell'atto di recupero, quanto già versato dalla società a titolo di sanzione, a seguito dell'omessa presentazione della garanzia. La mancata decisione del giudice sul punto comporta la violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato di cui all'art. 112 c.p.c.



5. Il terzo e il quarto motivo possono essere esaminati insieme e sono infondati dovendosi ritenere, da un lato, che il fatto di cui all'art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c. deve essere *decisivo* (tale cioè da determinare una decisione diversa da quella concretamente adottata dal giudice) e, dall'altro lato, che, nel giudizio di legittimità, alla luce dei principi di economia processuale e della ragionevole durata del processo di cui all'art. 111 Cost., nonché di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale art. 384 c.p.c., una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di appello, la Corte di cassazione può evitare la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito sempre che si tratti di questione di diritto che non richiede ulteriori accertamenti di fatto (Cass., 16/06/2023, n. 17416).

5.1. Ciò premesso, per il ravvedimento operoso disciplinato nell'art. 13 d.lgs. n. 472 del 1997 non è sufficiente il versamento falcidiato dell'importo corrispondente alla sanzione, ma nell'ipotesi in cui quest'ultima consegua a una condotta di omesso versamento è necessaria (anche) la regolarizzazione della condotta violativa della norma tributaria e, pertanto, il pagamento dell'intero importo omesso. In altre parole, l'istituto del ravvedimento operoso incide sull'ammontare della sanzione, ma non su quello dell'imposta dovuta, corrispondente, nel caso di specie, all'importo delle eccedenze detraibili portate in compensazione, senza la contestuale prestazione di una garanzia, in violazione di quanto previsto dall'art. 6, comma 3, d.m. 13/12/1979.

6. Alla luce di quanto sin qui evidenziato il ricorso è infondato e deve essere rigettato, con la condanna della ricorrente al pagamento delle spese di lite in favore della controricorrente.

**P.Q.M.**

la Corte rigetta il ricorso;



condanna la ricorrente al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 5.900,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito;

ai sensi dell'art. 13 comma 1 quater del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17 della l. n. 228 del 2012, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 17/04/2026.

Il Presidente

Giuseppe Fuochi Tinarelli

