Sentenza del 25/09/2019 n. 23852 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI ERARIALI INDIRETTI (RIFORMA TRIBUTARIA DEL 1972) - IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (I.V.A.) - OBBLIGHI DEI CONTRIBUENTI - PAGAMENTO DELL'IMPOSTA - RIMBORSI Crediti verso l'erario - Alternatività tra rimborso e compensazione - Sussistenza - Fondamento - Fattispecie.

Massima:

Il contribuente che vanta un credito d'imposta nei confronti dell'Amministrazione finanziaria può scegliere, nella dichiarazione dei redditi, tra il rimborso di detto credito ovvero la sua compensazione, sussistendo tra tali opzioni un rapporto di alternatività, ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997, come è stato in seguito confermato dall'art. 7, comma 2, lett. i), del d.l. n. 70 del 2011, conv. in l. n. 106 del 2011, il quale ha riconosciuto la possibilità di modificare l'originaria richiesta di rimborso, optando per la compensazione mediante dichiarazione integrativa da presentare entro un determinato termine di scadenza. (Nella specie, la S.C., in applicazione del principio, ha escluso che la società cessionaria di un credito di imposta potesse modificare l'originaria richiesta di rimborso formulata dalla cedente, con quella di compensazione, non essendo applicabile "ratione temporis" l'art. 7 comma 2, lett. i), del d.l. n. 70 del 2011, conv. in l. n. 106 del 2011).

Massia tratta dal CED della Cassazione

Testo:

FATTI DI CAUSA

La società T. s.r.l. impugnava dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Bari l'atto di recupero di credito d'imposta, con il quale l'Agenzia delle Entrate aveva irrogato la sanzione di cui all'art. 13 del d.P.R. n. 471/1997 sul presupposto che la contribuente avesse indebitamente utilizzato in compensazione il credito d'imposta di euro 516.000,00 - alla stessa ceduto dalla società E. s.r.l. e da quest'ultima già chiesto a rimborso nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta 2005 - per il pagamento dell'I.V.A. periodica per l'anno d'imposta 2008.

L'Agenzia delle Entrate, costituendosi in giudizio, precisava che la contribuente, essendo subentrata nella posizione della cedente E. s.r.I., che aveva già chiesto il rimborso del credito, non poteva utilizzarlo in compensazione; evidenziava, comunque, che, a seguito di reiterate istanze avanzata dalla società, aveva riconosciuto la compensazione effettuata, ma, poiché la contribuente aveva indebitamente usufruito della disponibilità anticipata del credito, aveva irrogato la sanzione del 30 per cento prevista dall'art. 13 del d.lgs. n. 474/1997 ed addebitato i relativi interessi.

I giudici di primo grado accoglievano il ricorso e avverso la sentenza interponeva appello l'Ufficio, eccependo la violazione degli artt. 43 bis e 43 ter del d.P.R. n. 602/1973 e del d.m. n. 384 del 1997.

La Commissione tributaria regionale, riformando la sentenza di primo grado, riteneva fondato l'appello, rilevando che la contribuente aveva, indebitamente, utilizzato in compensazione un credito d'imposta, ceduto dalla E. in data 10 luglio 2007 e già richiesto dalla cedente a rimborso, in assenza delle condizioni previste dall'art. 43 bis d.P.R. 602/1973, essendo consentita la compensazione da parte del cessionario dei crediti d'imposta ceduti soltanto nell'ambito di società appartenenti allo stesso gruppo, come previsto dall'art. 43 ter del d.P.R. n. 602/1973.

Osservava, altresì, che l'Ufficio, dando atto della effettiva esistenza del credito e del fatto che la contribuente avesse usufruito di un indebito vantaggio, determinato dalla disponibilità anticipata delle somme, aveva correttamente emesso provvedimento per il recupero delle sole sanzioni, determinate nella misura del 30 per cento, previste dall'art. 13 del d.lgs. n. 471/1997, specificando il tasso di interesse applicato ed i giorni calcolati, per cui le eccezioni sollevate dalla contribuente riguardo alla determinazione delle sanzioni e degli interessi erano infondate.

Avverso la suddetta decisione ha proposto ricorso per cassazione la T. s.r.I., con due motivi.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

La Curatela del Fallimento T. s.r.l. ha depositato comparsa di costituzione in giudizio e memoria ex art. 378 cod. proc. civ..

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo, deducendo violazione e falsa applicazione degli artt. 8 l. 212/2000, 43 bis e 43 ter del d.P.R. n. 602/1973, d.m. n. 384 del 30.9.1997 e d.lgs. 462/1997, in relazione all'art. 360, primo comma, nn. 3 e 5 cod. proc. civ., la ricorrente censura la decisione impugnata per avere i giudici di appello ritenuto «indebita» la compensazione del credito da essa operata perché effettuata in violazione degli artt. 43-bis e 43 ter del d.P.R. n. 602/1973.

Nell'evidenziare che gli artt. 43 bis e 43 ter del d.P.R. n. 602/1973 non fanno riferimento alla compensazione, bensì alla cessione del credito erariale, validamente effettuata dalla E. s.r.l., sottolinea che il richiamo effettuato dalla Commissione tributaria regionale alle suddette norme non è pertinente e che la sentenza non esplicita l'iter logico-giuridico che ha indotto i giudici di merito a formulare la loro valutazione.

Sostiene, altresì, che in materia tributaria, le norme che prevedono la compensazione sono l'art. 8 dello Statuto del contribuente e gli artt. 17 e ss. della l. n. 241/1997 e che, secondo il consolidato orientamento di questa Corte, in difetto di una specifica disciplina normativa, devono applicarsi i principi dettati dal codice civile (art. 1241 e ss. cod. civ.).

1.1. Occorre rammentare, in linea generale, che la disciplina tributaria in materia di compensazione ha subito nel tempo una evoluzione normativa.

Da un punto di vista teorico si è inizialmente ritenuto che la disciplina codicistica di cui agli artt. 1241 e ss. cod. civ. non fosse applicabile nel diritto tributario, ma il legislatore ha poi esteso l'istituto nel diritto tributario, prevedendo in un primo momento una compensazione con riferimento a debiti e crediti riguardanti la medesima imposta (cd. «compensazione verticale» disciplinata dall'art. 11, comma 3, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917) e, successivamente, anche nell'ambito di tributi diversi sino ad abbracciare, per effetto della riforma dell'istituto della compensazione attuata con l'art. 17 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, crediti e debiti afferenti prestazioni disomogenee (contributi previdenziali, premi INAIL) e tra enti impositori diversi, superando in tal modo anche il requisito della identità tra creditore e debitore delle reciproche obbligazioni richiesta dal codice civile (cd. «compensazione orizzontale»).

Una ulteriore innovazione è stata poi introdotta con l'art. 8 della l. n. 212 del 2000 (cd. Statuto dei diritti del contribuente), il quale, disponendo che «L'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione», ha previsto la compensazione quale istituto generale, riconoscendo al contribuente il diritto di utilizzare i propri crediti per compensare i debiti nei confronti dell'erario.

1.2. Va, tuttavia, rilevato che, sebbene vi sia stato un rinvio del legislatore tributario alla disciplina codicistica, questa Corte ha più volte sottolineato che il predetto art. 8, comma 8, dello Statuto dei diritti del contribuente ha lasciato «ferme..., in via transitoria, le disposizioni vigenti in materia di compensazione» ed ha demandato a «regolamenti emanati ai sensi dell'art. 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400 (che avrebbero dovuto estendere, ma «a decorrere dall'anno d'imposta 2002», l'applicazione di tale istituto anche ai «tributi» per i quali in quel momento non era previsto) la disciplina dell'estinzione dell'obbligazione tributaria mediante compensazione» (Cass. n. 15123 del 30 giugno 2006).

Tale disposizione è stata pertanto considerata (Cass. n. 14579 e 14588 del 20 novembre 2011) una conferma del principio secondo cui «l'estinzione per compensazione del debito tributario si determina allo stato della legislazione tributaria solo se espressamente stabilita», già affermato da Cass. Sez. U., 15 maggio 1993 n. 5303, e, quindi, che la compensazione è ammessa, in deroga alle comuni disposizioni civilistiche, soltanto nei casi espressamente previsti, non potendo derogarsi al principio secondo cui ogni operazione di versamento, riscossione e rimborso ed ogni deduzione sono regolate da specifiche e inderogabili norme di legge, principio che non può considerarsi superato per effetto dell'art. 8, comma primo, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Cass. n. 12262 del 25/5/2007; Cass. ordinanza n. 17001 del 09/07/2013; Cass. n. 15077 del 17/6/2013).

1.3. Va, altresì, considerato, con riguardo al rapporto tra rimborso e compensazione, espressamente disciplinato dall'art. 17 del d.lgs. n. 241/1997, che esiste un meccanismo di alternatività che impedisce al contribuente di avvalersi di entrambi i rimedi, per cui il contribuente che vanta un credito d'imposta nei confronti dell'Amministrazione può scegliere di optare per il rimborso di detto credito o, invece, per la compensazione dello stesso, manifestando tale scelta nella dichiarazione dei redditi, con la conseguenza che, se il contribuente decide di richiedere il rimborso della maggiore imposta pagata, non può successivamente modificare la sua originaria richiesta e pretendere di compensare il credito d'imposta con un eventuale debito d'imposta.

La operatività del principio di alternatività tra rimborso e compensazione trova conferma nella possibilità, che l'art. 7, comma 2, lett. i) del d.l. n. 70 del 2011, aggiungendo l'art. 2, comma 8 ter nel d.P.R. n. 322 del 1998 non applicabile alla fattispecie in esame ratione temporis - ha attribuito al contribuente di integrare la dichiarazione dei redditi per modificare l'originaria richiesta di rimborso, optando per la compensazione del credito, mediante dichiarazione integrativa da presentare entro un determinato termine dalla scadenza di quello ordinario.

Il carattere innovativo di tale previsione legislativa consente di affermare che, prima dell'introduzione di tale meccanismo, non fosse possibile modificare l'oggetto della domanda di rimborso.

1.4. Tanto premesso, nella fattispecie in esame, risulta incontestato tra le parti che: a) la E. s.r.l. dopo avere evidenziato nella dichiarazione Unico 2006, relativa ai redditi del 2005, un credito Ires di euro 653.535,00, richiedeva nella medesima dichiarazione il rimborso del credito di euro 650.000,00; b) in data 10 luglio 2007, con atto di cessione del credito, la T. acquistava dalla società E. s.r.l. il credito di imposta pari ad euro 650.000,00; c) l'atto di cessione veniva notificato, su istanza del Notaio che aveva rogato l'atto, all'Agenzia delle Entrate ed al Concessionario E.T.R. Esazione Tributi s.p.a.; d) in data 24 novembre 2008, la T. s.r.l. sollecitava l'erogazione del rimborso, domandando al contempo, qualora non fosse ancora in corso la procedura di rimborso, la possibilità di tramutare lo stesso in credito compensabile con i debiti di imposta; e) non avendo l'Amministrazione dato alcun riscontro alla richiesta, con comunicazione del 30 novembre 2009, la T. s.r.l. domandava all'Agenzia delle Entrate il rilascio di certificazione attestante l'esistenza del credito, richiesta alla quale l'Agenzia delle Entrate dava riscontro, con comunicazione del 16 dicembre 2009, confermando l'esistenza del credito di euro 650.000,00; f) in data 18 dicembre 2009 la T. s.r.l. comunicava all'Agenzia delle Entrate che avrebbe compensato le somme dovute per il versamento dell'I.V.A. (periodo d'imposta 2008), fino ad un massimo di euro 516.000,00 consentito dalla legge, e procedeva pertanto alla compensazione, versando il residuo delle somme da corrispondere a titolo di pagamento delle imposte.

Neppure è in contestazione che l'importo I.V.A. riferito all'anno 2008 è stato in parte compensato ed in parte versato e che l'Ufficio, a seguito della comunicazione del 24 giugno 2010, con la quale aveva considerato omesso il versamento di euro 555.872,00 (dato dalla differenza tra l'importo totale dovuto, pari ad euro 736.736,00, e l'importo versato pari ad euro 180.864,00), con altra comunicazione del 23 luglio 2010 ha precisato che l'omesso versamento d'imposta da parte della contribuente era pari a soli euro 39.872,00 (dato dalla differenza tra l'importo totale

dovuto e l'importo versato e quello compensato), riconoscendo di fatto la compensazione ed irrogando la sanzione e gli interessi.

1.5. Dalla ricostruzione fattuale sopra delineata emerge che la cessione di credito conclusa dalla E. s.r.l. e dalla T. s.r.l. rispetta pienamente la normativa fiscale contenuta nell'art. 43 bis del d.P.R. n. 602/1973, che, richiamando gli artt. 69 e 70 del r.d. n. 2440 del 1923, ammette che il credito d'imposta chiesto a rimborso risultante dalla dichiarazione annuale possa essere ceduto a terzi tramite apposito atto pubblico o scrittura privata.

Infatti, la E. s.r.I., al fine di cedere il credito d'imposta Ires relativo all'anno 2005, emergente dalla dichiarazione dei redditi, ne ha chiesto il rimborso; per effetto della cessione del credito d'imposta, validamente effettuata nel rispetto delle forme e delle modalità previste dall'art. 43-bis del d.P.R. n. 602/1973, la T. s.r.I., in qualità di cessionaria del credito d'imposta, è subentrata nella medesima posizione della cedente, sicchè, non potendo modificare la originaria richiesta di rimborso del credito d'imposta, già esercitata dalla E. s.r.l., non poteva accedere all'istituto della compensazione di quel credito con i propri debiti d'imposta.

1.6. Infatti, vertendosi, nel caso di specie, in ipotesi di cessione extragruppo di credito d'imposta, deve escludersi l'applicabilità dell'art. 43 ter del d.P.R. n. 602/73 che prevede, per le cessioni di credito infragruppo, la possibilità in capo al cessionario del credito d'imposta di poter utilizzare il credito stesso in compensazione dei propri debiti d'imposta, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello con riferimento al quale l'eccedenza si genera in capo al soggetto cedente.

1.7. Ne discende che la T. s.r.l. ha fruito della compensazione di posizioni creditorie con posizioni debitorie nei confronti dell'Erario in difetto delle condizioni previste dal d.lgs. n. 241/1997, come rilevato dalla Commissione regionale, che ha evidenziato che, in conseguenza della compensazione avvenuta, la contribuente ha di fatto usufruito della disponibilità anticipata di somme, che altrimenti sarebbero state erogate in un momento successivo.

Le censure rivolte alla sentenza con il primo mezzo di ricorso sono, quindi, infondate.

2. Con il secondo motivo, la T. s.r.l., censurando la decisione impugnata per violazione e falsa applicazione degli artt. 97 Cost. e 8 l. n. 212/2000, del d.lgs. n. 462/1997 e del d.lgs. n. 471/1997, lamenta la illegittimità dell'applicazione della sanzione pecuniaria di cui all'art. 13 della l. n. 471/1997 per difetto dei presupposti, essendo stata irrogata senza richiedere il versamento del credito compensato.

2.1. Il motivo è infondato.

2.2. L'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 stabilisce: «Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorchè non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento per ogni importo non versato» (comma 1). «Fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo, la sanzione prevista al comma 1 si applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto» (comma 2).

2.3. Secondo il consolidato orientamento di questa Corte (Cass. n. 23755 del 20/11/2015; Cass. 16504 del 5/8/2016), la sanzione del 30 per cento si applica anche nei casi di omesso, insufficiente o tardivo versamento dell'I.V.A. dovuta in base alle liquidazioni periodiche, a titolo di acconto ed a titolo di conguaglio risultante dalla dichiarazione annuale, per cui «la base per la commisurazione consiste nella frazione di importo non versata alle rispettive scadenze».

Pertanto, qualora sia stata utilizzata la compensazione fiscale in assenza dei relativi presupposti, non può dubitarsi che si realizzi quel mancato versamento di parte del tributo alle scadenze previste che è sanzionato dal citato art. 13 (Cass. n. 18369 del 26/10/2012; Cass. n. 8681 del 15/4/2011; Cass. n. 4163 del 20/2/2014, in ipotesi di superamento del limite massimo dei crediti d'imposta compensabili).

Poiché la violazione meramente formale non punibile, ai sensi del comma 5-bis dell'art. 6 del d.lgs. n. 472/1997, deve rispondere ai concorrenti requisiti di non arrecare pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e di non incidere sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo, risulta evidente che il ritardato incasso integra violazione sostanziale, e non violazione meramente formale, trovando la sanzione dell'art. 13 citato fondamento nei principi generali del diritto delle obbligazioni e, in particolare, nella mora ex re riguardo alla scadenza del termine per la prestazione «nummaria» da eseguirsi al domicilio del creditore (art. 1219 cod. civ.; Cass. n. 5897 del 8/3/2013), a nulla rilevando che il debito d'imposta possa trovare compensazione o elisione in una successiva fase del procedimento tributario, atteso il transitorio deficit di cassa che si viene a creare per effetto dell'inadempimento della parte tenuta al versamento periodico salvo conguaglio (Cass. n. 23755/15 cit.).

2.3. Ne deriva che, nel caso di specie, avendo la contribuente operato una compensazione che non avrebbe potuto effettuare, legittimamente è stata irrogata la sanzione prevista dal citato art. 13, in quanto la parte, pur essendovi tenuta, non ha provveduto al versamento del tributo alla scadenza prevista, compensandolo con un credito d'imposta.

2.4. Con la memoria ex art. 378 cod. proc. civ., la ricorrente ha insistito, in via subordinata, nel rilevare che la sentenza sarebbe incorsa nella violazione dell'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 462/1997, laddove i giudici regionali hanno ritenuto non applicabile alla fattispecie in esame la sanzione nella misura ridotta del 10 per cento, prevista dal comma 2 dell'art. 2 del d.lgs. n. 462/1997, anziché nella misura del 30 per cento irrogata.

Anche sotto tale profilo, la censura rivolta alla sentenza gravata non è fondata, in quanto correttamente i giudici di secondo grado hanno evidenziato che la norma di cui la contribuente invoca l'applicazione è prevista per la sola ipotesi in cui il contribuente provvede al pagamento di imposte dovute entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione dell'avviso bonario, prevista dai commi 3 degli artt. 36-bis del d.P.R. n. 600/1973 e 54-bis del d.P.R. n. 633/1972, ipotesi che non ricorre nel caso di specie, atteso che l'Agenzia delle Entrate, sebbene abbia consentito la compensazione, ha irrogato la sanzione ritenendo che in ogni caso la contribuente avesse indebitamente fruito di una disponibilità anticipata delle somme, che, in assenza di compensazione, le sarebbero state erogate in un momento successivo.

3. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato.

Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1 quater del d.P.R. n. 115 del 2002, si dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della 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.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento, a favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità che liquida in euro 3.000,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della 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.

Così deciso nella camera di consiglio del 15 maggio 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza