Sentenza del 01/02/2019 n. 3096 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI - IN GENERE - Compensazione in materia tributaria - Ammissibilità - Limiti - Credito d'imposta derivante da illegittima compensazione - Rifiuto di rimborso - Legittimità - Decorso dei termini di accertamento - Irrilevanza.

Massima:

In materia tributaria, la compensazione è ammessa soltanto nei casi stabiliti dalla legge, non potendo derogarsi al principio secondo cui le operazioni di versamento, riscossione o rimborso, come pure le deduzioni, devono essere regolate da specifiche e inderogabili disposizioni di legge, sicché, ove il contribuente abbia operato una compensazione non consentita, l'Amministrazione finanziaria può contestare il credito indicato dal contribuente a seguito di tale compensazione, anche se sono scaduti i termini per l'esercizio del potere di accertamento, atteso che tali termini operano limitatamente al riscontro dei crediti - e non dei debiti - del fisco, in applicazione del principio "quae temporalia ad agendum, perpetua ad excepiendum". (Nell'affermare il principio enunciato, la S.C. ha ritenuto che, nonostante il mancato recupero nei termini previsti dall'art. 57 d.P.R. n. 633 del 1972, l'Amministrazione potesse legittimamente rifiutare il rimborso di un credito d'imposta, derivante dalla compensazione, operata in violazione dell'art. 56 l.fall., tra il credito IVA del fallito, sorto prima della dichiarazione di fallimento, e il debito IVA della massa, maturato nel corso della procedura concorsuale).

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

V. SPA ha notificato all'Agenzia delle Entrate la cessione di un credito IVA da parte del Fallimento (OMISSIS) SRL in liquidazione dell'importo di Euro 64.630,00, credito formatosi nel corso del fallimento e precedentemente già chiesto a rimborso dal curatore. L'Ufficio ha opposto un diniego parziale di rimborso per l'importo di Euro 28.329,73, rilevando come tale ultimo credito formatosi nel 1998, anteriormente alla dichiarazione di fallimento della società - fosse stato illegittimamente compensato dal curatore nel periodo di imposta 1999 con un maggior debito formatosi in corso di fallimento, in violazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 74-bis.

La CTP di Venezia ha accolto il ricorso della contribuente e l'appello dell'Agenzia delle Entrate contro la decisione è stato respinto dalla CTR del Veneto, sezione staccata di Venezia-Mestre. Il giudice d'appello ha rilevato che l'Ufficio, in sede di controllo della dichiarazione Iva 1999 presentata dal curatore, non aveva contestato la compensazione da questi operata fra il debito della massa e il credito di (OMISSIS) maturato in epoca anteriore al fallimento, così realizzando il presupposto per l'integrale rimborso del credito ceduto, che doveva pertanto ritenersi interamente sorto nel corso della procedura.

La sentenza, depositata il 24.03.2011, è stata impugnata dall'Agenzia delle Entrate con ricorso per cassazione, affidato ad un unico motivo, cui la società contribuente ha resistito con controricorso.

Motivi della decisione

1 - Con l'unico motivo la ricorrente denuncia violazione di legge in relazione al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 74-bis, 54 e 54-bis. Assume che in sede di richiesta di rimborso non le era inibito di contestare l'illegittimo utilizzo da parte del curatore del fallimento cedente del credito IVA maturato da (OMISSIS) nell'anno anteriore alla dichiarazione di fallimento, portato in detrazione del debito IVA di massa maturato nel corso dell'anno di imposta successivo, benchè quest'ultimo debito non fosse stato recuperato in sede di controllo ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 e 54 bis, atteso che l'effetto estintivo derivante dalla compensazione si verifica in via definitiva solo quando ricorrono tutti i presupposti previsti dalla legge perchè questa operi e che fra tali presupposti non è previsto il fatto negativo della mancata contestazione da parte dell'Erario.

2 - L'eccezione di inammissibilità del ricorso, sollevata dalla controricorrente sul rilievo della novità della questione dedotta ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 54 e 54-bis e dell'errata individuazione di tali disposizioni fra quelle che si assumono violate, è infondata.

Premesso che, secondo la giurisprudenza consolidata di questa Corte, non costituisce condizione necessaria ai fini dell'ammissibilità del ricorso per cassazione l'esatta indicazione delle disposizioni di legge delle quali viene lamentata l'inosservanza, purchè si faccia valere un vizio della decisione astrattamente idoneo a inficiare la pronuncia (fra moltissime, Cass., Sez. Terza, 29 agosto 2013, n. 19882; Cass., Sez. Prima, 24 marzo 2006, n. 6671; Cass., Sez. Seconda, 7 aprile 2000, n. 4349), va rilevato che non solo la CTR ha espressamente fondato la propria decisione sugli articoli citati, ma che l'unica questione di cui si controverte in giudizio attiene proprio alla possibilità per l'Ufficio di contestare il diritto del contribuente al rimborso di un credito la cui insussistenza non è stata rilevata in sede di controllo automatico della dichiarazione.

3 - Il ricorso è fondato.

3.1 - In materia tributaria 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, di riscossione e di rimborso ed ogni deduzione è regolata da specifiche, inderogabili norme di legge (Cass., Sez. Quinta, 30 giugno 2006, n. 15123).

3.2 - Nel caso in esame, secondo quanto accertato nel corso del giudizio di merito, il curatore del fallimento (OMISSIS) ha utilizzato un credito IVA della società sorto anteriormente alla data del fallimento per estinguere un debito IVA della procedura (ossia un debito di massa).

L'operazione ha tratto origini dalle due distinte dichiarazioni che vanno rese dal curatore - già previste dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 74-bis, nella formulazione assunta dalla norma a seguito delle modifiche operate dal D.L. 30 dicembre 1991, n. 417, convertito con L. 6 febbraio 1992, n. 66 - e oggi (a seguito delle modifiche di cui al D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, del D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542 e della L. 23 dicembre 2000, n. 388) contemplate dal D.P.R. n. 322 del 1998, art. 8, comma 4.

La prima, redatta sul modello IVA 74-bis, che riguarda le operazioni effettuate dall'imprenditore dichiarato fallito dal 1^ gennaio sino alla data del fallimento (cd. segmento temporale prefallimentare), va presentata entro quattro mesi dalla nomina del curatore ed è volta a rilevare la posizione IVA del fallito alla data della sentenza dichiarativa. La seconda è, invece, l'ordinaria dichiarazione annuale, benchè limitata, per il primo anno, alle sole operazioni imponibili successive alla pubblicazione della sentenza dichiarativa di fallimento.

Il credito IVA risultante dalla prima dichiarazione è un credito vanta ò dal fallito che, a termini della L. Fall., art. 56, può essere compensato dal curatore con debiti tributari concorsuali (ovvero anteriori al fallimento) fatti valere in sede di verifica del passivo, ma non può essere utilizzato per compensare debiti di massa contratti dall'amministrazione fallimentare.

3.3 - Nella specie, pertanto, la compensazione è stata illegittimamente operata dal curatore e, stante il principio sopra richiamato supra 3.1), non ha determinato l'estinzione del credito IVA dell'amministrazione finanziaria.

3.4 - Contrariamente a quanto ritenuto dal giudice d'appello, il mancato recupero di tale credito nei termini di decadenza di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, non ha comportato la decadenza dell'Ufficio anche dal potere di opporre l'illegittimità della compensazione all'atto della richiesta di rimborso del credito Iva oggetto di cessione.

La questione, che aveva dato origine ad un contrasto interpretativo (cfr. Cass., Sez. Quinta, 22 aprile 2005, n. 8460 e Cass., Sez. Quinta, 24 luglio 2013, n. 17969, secondo cui termine il decadenziale previsto dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, comma 1, si riferisce anche al controllo, da parte dell'Ufficio, dei presupposti su cui si fonda la richiesta di rimborso dell'eccedenza di imposta detraibile risultante dalla dichiarazione) è stata infatti risolta dalle Sezioni Unite, le quali hanno enunciato il principio che "in tema di rimborso d'imposte, l'Amministrazione finanziaria può contestare il credito esposto dal contribuente nella dichiarazione dei redditi anche qualora siano scaduti i termini per l'esercizio del suo potere di accertamento, senza che abbia adottato alcun provvedimento, atteso che tali termini decadenziali operano limitatamente al riscontro dei suoi crediti e non dei suol debiti, in applicazione del principio quae temporalia ad agendum, perpetua ad excepiendum (Cass., Sez. U., 15 marzo 2016, n. 5069).

Il principio, dal quale il collegio non ha motivo di discostarsi, è stato nuovamente affermato dalla giurisprudenza successiva di questa sezione (Cass., Sez. Quinta, 31 gennaio 2018, n. 2392), la

quale ha, inoltre, negato che in sede di rimborso d'imposta l'Amministrazione finanziaria abbia l'onere di svolgere attività di rettifica della dichiarazione in cui è stato esposto l'asserito credito del contribuente, che dunque non si consolida in mancanza di accertamenti (Cass., Sez. Quinta, 17 giugno 2016, n. 12557).

4 - All'accoglimento del motivo consegue la cassazione della sentenza impugnata.

Non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, questa Corte può decidere nel merito e rigettare l'originario ricorso di V. SPA. Le spese del doppio grado di merito e del presente giudizio di legittimità vanno integralmente compensate, stante l'esistenza del contrasto interpretativo risolto successivamente alla proposizione del ricorso.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso di V. SPA; dichiara le spese del giudizio di legittimità e del doppio grado del giudizio di merito integralmente compensate tra le parti.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 9 gennaio 2019.

Depositato in Cancelleria il 1 febbraio 2019

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza