Sentenza del 17/11/2020 n. 26181 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La CTR della Puglia ha respinto l'appello proposto da (---) s.r.l. avverso la sentenza della CTP di Bari che, in parziale accoglimento dei separati ricorsi - successivamente riuniti - avanzati dalla societa' contro l'avviso di accertamento notificatole dall'Agenzia delle Entrate per il recupero del credito di imposta L. n. 388 del 2000 ex articolo 8, utilizzato in compensazione con debiti tributari (secondo acconto IRES e secondo acconto IRAP 2007) non ancora sorti, nonche' contro la successiva cartella notificatale da (---), aveva ritenuto legittima la compensazione limitatamente all'IRAP ed aveva inoltre annullato l'atto impositivo nella parte relativa all'irrogazione delle sanzioni; la CTR ha, per contro, parzialmente accolto l'appello incidentale dell'Agenzia, rilevando che la compensazione operata per l'IRAP era ammissibile solo sino all'importo di Euro 14.911, corrispondente al debito d' imposta effettivamente dichiarato.

Il giudice d'appello ha rilevato: che la norma di cui all'articolo 8, comma 5, cit. impedisce un utilizzo del credito di imposta diverso dalla compensazione con debiti d'imposta gia' esistenti, ne' consente al contribuente di verificare, con giudizio prognostico, la maturazione di un debito nel periodo d'imposta successivo e quindi di anticiparne il pagamento con un versamento in acconto compensato dal credito in questione, tanto piu' che, nel caso di specie, "i/ quantum pro gnosticamente calcolato di Euro 220.000,00 non trovava riscontro nella situazione della societa' emergente dalla successiva dichiarazione dei redditi"; che, tuttavia, la non debenza dell'acconto versato in compensazione postulava l'inapplicabilita' della sanzione per omesso versamento irrogata dall'Ufficio.

Avverso la sentenza, depositata il 2 luglio 2012, (---) s.r.l. e l'Agenzia delle Entrate hanno proposto separati ricorsi per cassazione, (l'uno, notificato per primo, da qualificare come principale e l'altro come incidentale) entrambi affidati ad un unico motivo. La contribuente ha resistito al ricorso incidentale con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con l'unico motivo del ricorso principale (---) lamenta la violazione della L. n. 388 del 2000, articolo 8, e del Decreto Legislativo n. 241 del 1997, articolo 17, richiamato dal Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 62, per avere i giudici d'appello erroneamente ritenuto che l'assenza di un debito fiscale IRES nell'anno di imposta 2006 escludesse l'utilizzabilita' in compensazione del relativo credito d'imposta; sostiene al riguardo che la compensazione era legittima quantomeno sino alla concorrenza del debito IRES maturato a suo carico nel 2007, posto che il debito di imposta da versare in acconto non e' necessariamente corrispondente ad un importo calcolato in percentuale rispetto a quello della dichiarazione dell'anno precedente,

essendo, al contrario, facolta' del contribuente determinarlo in via prognostica nella maggiore o minor misura ritenuta congrua sulla base dei dati contabili relativi all'esercizio in corso.

Il motivo, in parte infondato e in parte inammissibile, deve essere respinto.

Va in primo luogo rilevato che, come gia' precisato da questa Corte, in tema di agevolazioni fiscali per le aree svantaggiate, il credito d'imposta maturato in favore del contribuente ai sensi della L. 23 dicembre 2000, n. 388, articolo 8, comma 5, pur dovendo essere indicato nella dichiarazione dei redditi, non e' incluso nell'imponibile e, percio', puo' essere utilizzato solo come "strumento" di pagamento a mezzo della "compensazione" prevista dal Decreto Legislativo 9 luglio 1997, n. 241, articolo 17, comma 1, atteso che il meccanismo previsto dal combinato disposto delle norme citate assolve alla duplice finalita' di evitare il successivo trascinamento e rimborso del credito fiscale derivato dall'agevolazione e ne impone l'immediata utilizzazione quale "strumento" di pagamento, anche ai fini di assicurare certezza al bilancio statale (Cass., sez. trib., 19 febbraio 2014, n. 3948).

Cio' premesso, sotto il profilo di diritto il collegio ritiene di dover dare continuita' al principio enunciato da Cass., sez. trib., 11 ottobre 2017, n. 23814, con riferimento ad una controversia in materia di IVA, ma con argomentazioni certamente estensibili, per identita' di ratio, alle altre imposte, secondo cui: "In tema di agevolazioni fiscali per le aree svantaggiate, il beneficio del credito d'imposta L. n. 388 del 2000 ex articolo 8, comma 2, puo' essere utilizzato in compensazione solo ai fini del pagamento di imposte effettivamente dovute e non ai fini del pagamento di anticipazioni o acconti non corrispondenti ad effettivi debiti fiscali".

Il principio trova fondamento nella necessita' che la determinazione del debito tributario mediante applicazione del metodo c.d. previsionale di determinazione dell'acconto Ires sia effettuata tenendo conto della concreta situazione economica del soggetto passivo, tenuto a dimostrare la ragionevole sostenibilita' della previsione effettuata, ovvero che i debiti fiscali (costituenti il parametro di computo di quell'acconto) siano effettivi e non immaginari, cio' correlandosi ad evidenti e incomprimibili criteri antifrode (Cass. n. 14070 del 2011).

Nel caso di specie, gia' il giudice di primo grado aveva rilevato che dalla dichiarazione per il 2006 risultava un IRES di segno negativo, e il giudice d'appello ha sua volta accertato che "il quantum prognosticamente calcolato di C 220.000 non trova riscontro nella situazione della societa' emergente dalla successiva dichiarazione dei redditi". Ne consegue che, per contrastare questo accertamento, la ricorrente non poteva limitarsi ad affermare di aver comunque maturato, nel 2007, un debito IRES, ma avrebbe, nel caso, dovuto denunciare un vizio di motivazione della sentenza per l'omesso esame, da parte del giudice d'appello, dei documenti (ove effettivamente prodotti) che dimostravano la sussistenza di un debito IRES per detto anno, ancorche' inferiore a quello prognosticamente calcolato, compensabile sino al suo effettivo ammontare col credito ex articolo 8, comma 5, cit.

Con l'unico motivo di censura, l'Agenzia si duole, a sua volta, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, della violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 2, e del Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 13, comma, per avere i giudici d'appello escluso

l'applicabilita' delle sanzioni irrogate alla contribuente, pur a fronte della riconosciuta, indebita compensazione d'imposta da quest'ultima attuata.

Appare infondata l'eccezione di inammissibilita' del ricorso incidentale, svolta dalla contribuente, ai sensi dell'articolo 366 c.p.c., nn. 3 e 4.

Il requisito richiesto dal n. 3 della norma comporta infatti che l'atto debba contenere la precisa indicazione degli elementi necessari per individuare le ragioni poste a sostegno della richiesta di annullamento della decisione e per valutarne la fondatezza, in modo che il giudice di legittimita' possa avere una chiara e completa visione dell'oggetto dell'impugnazione: nella specie, l'impugnazione illustra, con sufficiente chiarezza, sia i fatti concernenti il merito della controversia che le ragioni giuridiche e di rito che sorreggono la doglianza agenziale.

Non miglior sorte assiste l'eccezione svolta ai sensi del n. 4), avendo l'Agenzia delle Entrate puntualmente indicato i vizi della sentenza impugnata ed enunciato le ragioni che, a suo dire, dovrebbero condurre alla relativa cassazione.

Va, ancora, dichiarata inammissibile l'eccezione con la quale la ricorrente lamenta, nel controricorso al ricorso incidentale, che la CTR non abbia dichiarato la tardivita' dell'appello erariale: l'eventuale error in procedendo in cui il giudice del merito sarebbe incorso per non aver rilevato l'inammissibilita' del gravame avrebbe infatti dovuto essere denunciato mediante la proposizione di uno specifico motivo di censura, da illustrare gia' nel ricorso, atto con il quale (---) ha consumato il proprio potere di impugnazione.

Tuttavia anche il ricorso agenziale deve essere respinto.

L'assunto della ricorrente incidentale, secondo cui, se la contribuente non avesse indebitamente utilizzato in compensazione il credito di imposta, avrebbe poi dovuto corrispondere l'IRES "almeno nella stessa misura della compensazione effettuata" e' palesemente illogico, posto che la compensazione e' stata ritenuta illegittima proprio per l'insussistenza di un corrispondente debito di imposta della societa'. Sotto tale profilo, anzi, non puo' farsi a meno di osservare (ancorche' il giudice non possa rilevare d'ufficio ragioni di annullamento dell'atto dell'amministrazione finanziaria non dedotte dal contribuente) che la pretesa dell'Agenzia, volta al recupero di una somma pari al credito di (---) (che, sebbene non utilizzabile in compensazione, era tuttavia esistente), anziche' all'effettivo debito IRES della societa' eventualmente non versato per effetto dell'illegittima compensazione, risulta priva di giustificazione.

Cio' premesso, e' sufficiente evidenziare che il Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 13, prevede l'applicazione della sanzione amministrativa pari al 30% dell'importo non versato a "chi non esegue, in tutto o in parte alle prescritte scadenza i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione" ed altresi' "fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo, in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto". Deve percio' ritenersi illegittima l'irrogazione della sanzione ai sensi dell'articolo 13 in parola nel caso in cui nessun omesso o ritardato versamento di imposta v'e' stato da parte del contribuente, bensi' la messa in atto di una diversa condotta finalizzata ad ottenere un indebito vantaggio fiscale, non spettante per difetto dei presupposti di

cui alla L. n. 388 del 2000, articolo 8, trattandosi di fattispecie ontologicamente differente da quella contemplata dal predetto Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 13, ed ostandovi il principio di legalita', che impedisce l'operativita' delle sanzioni amministrative al di fuori dei casi previsti, oltretutto in mancanza di elementi tali da consentire il ricorso all'analogia per difetto non solo delreadem ratio" ma, prima ancora, di una reale somiglianza delle ipotesi messe a confronto.

L'esito del giudizio suggerisce come equa la compensazione integrale delle spese.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso principale e quello incidentale; compensa interamente tra le parti le spese del presente giudizio.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza