Sentenza del 10/11/2023 n. 31309 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IVA - Crediti - Compensazione verticale.

Massima:

La compensazione di un credito IVA con un debito della stessa natura (compensazione verticale) è consentita solo mediante scomputo del credito annuale dall'imposta a debito emergente dalle liquidazioni periodiche relative all'anno successivo. Infatti, 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. Tale principio non può considerarsi superato per effetto della Legge n. 212/2000, art. 8, comma 1 (Statuto del contribuente), il quale, nel prevedere in via generale l'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione, ha lasciato ferme, in via transitoria, le disposizioni vigenti, demandando ad appositi regolamenti l'estensione di tale istituto ai tributi per i quali non era contemplato, a decorrere dall'anno d'imposta 2002. Le disposizioni dello Statuto del contribuente, proprio perché qualificate espressamente come principi generali dell'ordinamento tributario, sono certamente idonee a prescrivere specifici obblighi a carico dell'Amministrazione finanziaria e costituiscono, in quanto espressione di principi già immanenti nell'ordinamento, criteri guida per il giudice nell'interpretazione delle norme tributarie (anche anteriori), ma non hanno rango superiore alla legge ordinaria e, dunque, sono inidonee a derogare alle previgenti norme, né legittimano l'applicazione retroattiva delle disposizioni di rango secondario.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Fatti di causa

Dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato alla società Como Srl una cartella di pagamento relativa a debiti iva e irpeg anno 2003, iscritti a ruolo a seguito della sentenza della Commissione tributaria Regionale del Lazio n. 317/14/2011 che aveva accolto l'appello dell'Agenzia delle entrate contro la decisione del giudice

di primo grado in una controversia proposta dalla società avverso due avvisi di accertamento per gli anni di imposta 2003 e 2004; avverso la cartella di pagamento la società aveva proposto ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Roma che lo aveva accolto limitatamente all'importo sgravato dall'amministrazione finanziaria mentre lo aveva rigettato per il resto; avverso la decisione del giudice di primo grado la società aveva proposto appello.

La Commissione tributaria regionale del Lazio ha rigettato l'appello, in particolare ha ritenuto che: la definizione agevolata della sanzione, di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 17 poteva essere operata solo sulla sanzione complessivamente operata e non solo su di una parte della stessa; era illegittima la compensazione del debito iva e delle sanzioni ridotte con i crediti iva vantati dalla società, in quanto era superiore al limite massimo di compensabilità previsto per legge; era corretto il ricalcolo delle sanzioni da irrogare operato dall'amministrazione finanziaria.

La società ha quindi proposto ricorso per la cassazione della sentenza affidato a cinque motivi di censura, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate depositando controricorso.

Il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Dott. Tommaso Basile ha depositato le proprie conclusioni scritte, con le quali ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

Con ordinanza del 9 luglio 2019 questa Corte aveva disposto il rinvio a nuovo ruolo, avendo la società depositato un'istanza di definizione agevolata, ai sensi della L. n. 119 del 2018, art. 6, comma 10.

Ragioni della decisione

Preliminarmente, va dato atto che il difensore della ricorrente, all'udienza pubblica del 4 ottobre 2023, ha dichiarato di non avere coltivato la domanda di definizione agevolata in relazione alla quale era stato disposto il rinvio a nuovo ruolo, sicchè si rende necessario l'esame nel merito dei motivi di ricorso proposti.

Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), per omessa pronuncia sui motivi di appello proposti dalla ricorrente.

Evidenzia, in primo luogo, la ricorrente che il giudice del gravame non si è pronunciato sul motivo di appello relativo alla illegittimità della cartella di pagamento per carenza dell'atto presupposto.

La questione, in particolare, era stata prospettata in sede di memoria di replica alle controdeduzioni dell'ufficio, avendo questi specificato che il mancato riconoscimento del versamento iva aveva trovato giustificazione nello sforamento del limite massimo compensabile e, pertanto, la ricorrente aveva lamentato il vizio di legittimità della cartella di pagamento per carenza dell'atto presupposto, non essendo stato emesso il provvedimento di disconoscimento del versamento con il necessario e conseguenziale atto di irrogazione della sanzione.

Inoltre, lamenta parte ricorrente l'omessa pronuncia sulla formazione del giudicato interno in ordine alla intervenuta definizione delle sanzioni, con la conseguenza che, non essendo stata

prospettata alcuna contestazione, era estranea al giudizio la questione inerente l'ammontare delle sanzioni irrogate.

Il motivo è inammissibile.

Con riferimento al primo profilo di censura, va osservato che è la stessa ricorrente che ha evidenziato che la questione relativa alla illegittimità della cartella di pagamento per carenza dell'atto presupposto è stata da essa prospettata non in sede di ricorso introduttivo, ma solo con la memoria di replica alle controdeduzioni dell'ufficio, sicchè la stessa non era entrata nel thema decidendum così come delimitato dalle ragioni di doglianza contenute nel ricorso introduttivo.

D'altro lato, diversamente da quanto sostenuto dalla ricorrente, la cartella di pagamento aveva trovato il suo titolo legittimante nella statuizione contenuta nella sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio n. 317/14/2011, come espressamente si legge nella sentenza censurata, sicchè è in riferimento alla statuizione in essa contenuta che aveva avuto fondamento la pretesa impositiva contenuta nella cartella di pagamento.

Circa, poi, il profilo di censura relativo all'omessa pronuncia sulla formazione del giudicato interno in ordine alla intervenuta definizione delle sanzioni, va osservato che la questione prospettata dalla ricorrente con il ricorso introduttivo aveva avuto riguardo alla legittimità della intervenuta definizione delle sole sanzioni in materia di iva e su tale questione il giudice di primo grado si era pronunciato, evidenziando che non era corretta la linea difensiva della ricorrente, posto che non era possibile procedere ad una definizione parziale delle sanzioni.

Pertanto, la questione oggetto di controversia aveva avuto riguardo alla legittimità della definizione parziale della sanzione e, a seguito dell'appello della ricorrente, il giudice del gravame si è pronunciato sul punto, precisando, in conformità alla statuizione del giudice di primo grado, che la definizione delle sanzioni deve riguardare l'importo complessivamente irrogato e non una parte dello stesso.

Non può quindi ragionarsi in termini di formazione di giudicato interno con riferimento alla validità del versamento del quarto della sanzione iva, posto che sia il giudice di primo grado che quello di appello hanno escluso in radice, pronunciando sulla questione, la possibilità di procedere a una definizione parziale della sanzione, rendendo, quindi, irrilevante ogni eventuale applicabilità del principio di non contestazione.

Con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 17, comma 2.

Evidenzia parte ricorrente che erroneamente il giudice del gravame ha ritenuto che l'art. 17, comma 2, cit., non consente la definizione parziale delle sanzioni irrogate, poichè, invece, la suddetta previsione normativa non distingue tra definizione totale o parziale, sicchè ogni singola sanzione potrebbe essere definita.

Il motivo è inammissibile.

La questione prospettata, in realtà, non può trovare ingresso in questo giudizio, sicchè è irrilevante ai fini della decisione.

Invero, dal ricorso della ricorrente (vd. pag. 5) si evince che la società, nel ricorso avverso l'avviso di accertamento relativo all'anno 2003, aveva evidenziato di essersi avvalsa della definizione delle sole sanzioni relative all'iva.

La questione in esame, pertanto, era stata devoluta al giudizio relativo alla contestazione dell'avviso di accertamento ed è in quel giudizio che, eventualmente, la stessa avrebbe dovuto avere soluzione.

La controversia in esame, invero, ha ad oggetto la cartella di pagamento conseguente alla decisione della Commissione tributaria regionale del Lazio n. 317/14/2011, sicchè non correttamente parte ricorrente introduce, anche in questo giudizio, questioni relative alla eventuale non legittimità dell'avviso di accertamento.

Va peraltro evidenziato che la previsione di cui all'art. 17, comma 2, cit., consente la definizione agevolata delle sanzioni quando al contribuente è stato notificato un atto di irrogazione delle sanzioni c.d. "immediata" con atto contestuale all'avviso di accertamento.

E' in questo specifico ambito, dunque, che la norma consente al contribuente, entro il termine di proposizione del ricorso, di definire in via agevolata la sanzione irrogata, con evidente finalità di riduzione del contenzioso.

Parte ricorrente evidenzia che "nel ricorso avverso l'avviso di accertamento 2003" aveva fatto presente di essersi avvalsa, nei termini di proposizione del ricorso, della definizione in esame: era dunque in quel giudizio che la questione avrebbe dovuto essere esaminata, discutendosi, come detto, nel presente giudizio, unicamente sulla legittimità della cartella di pagamento avente titolo nella pronuncia giudiziale, sicchè è da ritenersi inammissibile, in quanto priva di rilievo, la questione prospettata.

Con il terzo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione del D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17, per avere erroneamente ritenuto che il limite massimo di compensabilità del credito dovesse applicarsi anche nel caso di compensazione verticale del credito iva.

Con il quarto motivo di ricorso si censura la sentenza per violazione della normativa unionale, in particolare dei principi espressi dalla Corte di giustizia relativi alla possibilità di riportare il credito iva in eccedenza nel periodo di imposta successivo.

I motivi, che possono essere unitariamente esaminati, sono fondati per quanto di ragione.

La materia della compensabilità dei crediti con debiti erariali è regolata dalla L. n. 388 del 2000, art. 34, la quale, nella formulazione vigente ratione temporis, prescriveva che: "A decorrere dal 1 gennaio 2001 il limite massimo dei crediti di imposta e dei contributi compensabili ai sensi del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, art. 17 ovvero rimborsabili ai soggetti intestatari di conto fiscale, è fissato in lire 1 miliardo per ciascun anno solare".

Con D.L. n. 78 del 2009 fu previsto che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze il suddetto limite, previa valutazione delle esigenze di bilancio, potesse essere elevato fino ad Euro 700.000,00, ma a decorrere dall'1 gennaio 2010 e con interventi successivi si è elevato l'importo compensabile.

La suddetta previsione normativa, come visto, nel definire il limite massimo di compensabilità dei crediti di imposta, ha fatto specifico richiamo alla previsione di cui al D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17, che prevedeva, nella formulazione relativa all'anno d'imposta di cui si controverte, che: "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".

Perimetrata la disciplina normativa di riferimento, va quindi osservato che, in materia, questa Corte ha affermato che la L. n. 388 del 2000, art. 34, nel sancire, a decorrere dall'1 gennaio 2001, un limite massimo per ciascun anno solare dei crediti d'imposta e dei contributi compensabili ai sensi del D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17, ha inteso introdurre un meccanismo volto ad assicurare che la compensazione orizzontale tra crediti e debiti relativi ad imposte diverse non oltrepassi, per ogni periodo d'imposta, quel limite. Ciò al fine di non squilibrare eccessivamente le previsioni di gettito fiscale annuale, che non può essere superato anche in sede di liquidazioni periodiche IVA, come confermato anche dalla Corte di Giustizia, nella sentenza del 16 marzo 2017, Bimotor Spa in C-211/2016 (cfr. Cass., 29 marzo 2017, n. 8101; 26 settembre 2018, n. 22962).

Invero, la disciplina in esame, relativa ai limiti di compensabilità del credito di cui all'art. 17, cit., trova applicazione con riferimento alla c.d. compensazione orizzontale dei crediti, cioè qualora vengano a essere compensati crediti di imposta con debiti relativi ad altre imposte.

E' in questo senso che la disciplina nazionale, come interpretata, ha trovato copertura ed è ad un tempo compatibile con i parametri interpretativi della giurisprudenza Euro-unitaria, secondo cui: "L'art. 183, comma 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010, deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che limita la compensazione di taluni debiti tributari con crediti d'imposta sul valore aggiunto a un importo massimo determinato, per ogni periodo d'imposta, a condizione che l'ordinamento giuridico nazionale preveda comunque la possibilità per il soggetto passivo di recuperare tutto il credito d'imposta sul valore aggiunto entro un termine ragionevole" (Corte di Giustizia, 16 marzo 2017, Bimotor Spa in C-211/16, cit.).

La questione che era stata prospettata alla Corte di giustizia, invero, era proprio relativa alla coerenza con la disciplina unionale dei limiti di compensabilità orizzontale di un credito iva.

Con riferimento, quindi, alla c.d. compensazione verticale dei crediti iva, la disciplina sopra menzionata non può trovare applicazione.

Un limite alla compensabilità in materia di crediti iva è prevista dal D.P.R. n. 542 del 1999, art. 8, comma 3, che stabilisce che: "I contribuenti in possesso dei requisiti indicati dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 38-bis, comma 2 per la richiesta di rimborsi di imposta relativi a periodi inferiori all'anno, possono, in alternativa, effettuare la compensazione prevista dal D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, art. 17 per l'ammontare massimo corrispondente all'eccedenza detraibile del trimestre di riferimento, presentando all'ufficio competente, in via telematica entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento, l'istanza di cui al comma 2".

Si tratta, a ben vedere, di un limite di compensabilità del credito iva che ha specificamente riguardo alla disciplina di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38bis, limitato, tuttavia, alle compensazioni infrannuali.

Ciò precisato, dovendosi porre la presente controversia al di fuori delle specifiche previsioni normative indicate, si pone la questione di definire se sussistano limiti alla compensabilità verticale dell'iva.

Sul punto, questa Corte (Cass. civ., 22 ottobre 2020, n. 23099) ha precisato che, 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.

Tale principio non può considerarsi superato per effetto della L. n. 212 del 2000, art. 8, comma 1 (cd. Statuto del contribuente), il quale, nel prevedere in via generale l'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione, ha lasciato ferme, in via transitoria, le disposizioni vigenti, demandando ad appositi regolamenti l'estensione di tale istituto ai tributi per i quali non era contemplato, a decorrere dall'anno d'imposta 2002 (Cass. civ., 9 luglio 2013, n. 17001; Cass. civ., 25 maggio 2007, n. 12262).

Infatti, le disposizioni dello Statuto del contribuente, proprio perchè qualificate espressamente come principi generali dell'ordinamento tributario, sono certamente idonee a prescrivere specifici obblighi a carico dell'Amministrazione finanziaria e costituiscono, in quanto espressione di principi già immanenti nell'ordinamento, criteri guida per il giudice nell'interpretazione delle norme tributarie (anche anteriori), ma non hanno rango superiore alla legge ordinaria e, dunque, sono inidonee a derogare alle previgenti norme, nè legittimano l'applicazione retroattiva delle disposizioni di rango secondario (Cass. civ., 9 maggio 2018, n. 11077; Cass. civ., 5 luglio 2017, n. 16532).

Pertanto, la compensazione di un credito iva con un debito della stessa natura (cd. compensazione verticale) è consentita solo mediante scomputo del credito annuale dall'imposta a debito emergente dalle liquidazioni periodiche relative all'anno successivo.

Entro i suddetti limiti, pertanto, che il giudice del rinvio dovrà accertare, può essere ritenuta legittima la compensazione operata dalla ricorrente.

Con il quinto motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per omesso esame di un fatto decisivo per la controversia, per avere erroneamente dato per acquisito che la ricorrente aveva provveduto al versamento di quanto dovuto, provvedendo di sua iniziativa a determinare il quantum dovuto, con modalità incomprensibili e mai illustrati dalla società, nonostante il fatto che la società aveva documentato di avere informato il responsabile del procedimento di accertamento con adesione della propria intenzione di versare il quarto della sola sanzione iva, dando prova, in tal modo, della correttezza del proprio comportamento.

Il motivo è assorbito dalle considerazioni espresse in sede di esame del secondo motivo di ricorso.

In conclusione, sono fondati, per quanto di ragione, il terzo e quarto motivo, inammissibili i restanti, con conseguente accoglimento del ricorso per i motivi accolti e rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado, anche ai fini della liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il terzo e quarto motivo, inammissibili i restanti, cassa la sentenza censurata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, il 4 ottobre 2023.

Depositato in Cancelleria il 10 novembre 2023

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza