CASSAZIONE.net

34443.21

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Oggetto

*TRIBUTI

R.G.N. 11850/2013

Cron. 34443

Rep.

Ud. 12/05/2021

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. ERNESTINO LUIGI BRUSCHETTA - Presidente -

Dott. ENRICO MANZON - Consigliere -

Dott. GIACOMO MARIA NONNO - Consigliere -

Dott. ROSARIA MARIA CASTORINA - Consigliere -

Dott. SALVATORE SAIJA - Rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 11850-2013 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO,

2021

87

Cassazione.net

CASSAZIONE.net

che la rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

HOTEL VT DI SC & C SNC;

- intimata -

avverso la sentenza n. 574/2012 della COMM.TRIB.REG.CAMPANIA SEZ.DIST. di SALERNO, depositata il 06/11/2012;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 12/05/2021 dal Consigliere Dott. SALVATORE SAIJA;

lette le conclusioni scritte del pubblico ministero in persona del sostituto procuratore generale dott. TOMMASO BASILE che ha chiesto il rigetto del ricorso;

Cassazione.net

CASSAZIONE.net

FATTI DI CAUSA

In data 17.11.2009, l'Ufficio di Eboli notificò a Hotel VS di SC & C. s.n.c. un avviso di recupero con cui si contestava l'indebito utilizzo in compensazione di un credito IVA maturato nel 2008, dell'importo di € 68.577,36, procedendo altresì all'irrogazione della sanzione pari al 200% del credito, ai sensi dell'art. 27, comma 18, del d.l. n. 185/2008, conv. in legge n. 2/2009. La società impugnò l'avviso con ricorso dinanzi alla C.T.P. di Salerno, che con sentenza n. 230/08/11 lo accolse parzialmente, rideterminando l'importo indebitamente portato in compensazione in € 57.787,84 e riducendo la sanzione al 30% del credito, in considerazione del fatto che la maggior percentuale prevista dall'art. 27 cit. concerne unicamente l'ipotesi della inesistenza *tout court* del credito d'imposta. Avverso detta sentenza propose appello l'Agenzia delle Entrate, ma la C.T.R. della Campania, sez. st. di Salerno lo rigettò con decisione del 6.11.2012, in particolare ribadendo la correttezza della rideterminazione della sanzione al 30% del credito indebitamente portato in compensazione, in applicazione dell'art. 13 del d.lgs. n. 471/1997, così come ritenuto dal primo giudice.

L'Agenzia delle Entrate ricorre ora per cassazione, affidandosi a due motivi. La società è rimasta intimata. Con ordinanza interlocutoria resa a seguito dell'adunanza camerale del 26.1.2021, il ricorso è stato rimesso all'odierna udienza pubblica, in ragione dell'interesse nomofilattico inerente alla questione della distinzione, ai fini dell'applicazione della sanzione, tra "credito inesistente" e "credito non spettante". Il P.G. ha quindi rassegnato conclusioni

Cassazione.net

CASSAZIONE.net

scritte, ai sensi dell'art. 23, comma 8-*bis*, del d.l. n. 137/2020, conv. in legge n. 176/2020, chiedendo il rigetto del ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1 – Con il primo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 27, comma 18, secondo periodo, del d.l. n. 185/2008, conv. in legge n. 2/2009, come modificato dall'art. 7, comma 2, del d.l. n. 5/2009, conv. in legge n. 33/2009, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. La ricorrente evidenzia che, a far data dall'11.2.2009, la sanzione irrogabile in caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per importo superiore a cinquantamila euro è pari al 200% del credito indebitamente utilizzato, sicché ha errato la C.T.R. nel diversamente opinare, in quanto, ai sensi dell'art. 11, comma 5, del d.P.R. n. 435/2001 (nel testo applicabile *ratione temporis*), per il credito IVA maturato nel periodo infrannuale del 2009 (primo, secondo e terzo trimestre), la compensazione può effettuarsi previa presentazione di apposita dichiarazione all'Agenzia delle Entrate, adempimento che la società non ha espletato, con conseguente disconoscimento dei crediti relativi, da considerarsi appunto inesistenti.

1.2 – Con il secondo motivo, proposto in subordine, si denuncia omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c. La ricorrente ripropone i medesimi argomenti prima evidenziati, sotto il profilo del preteso vizio motivazionale, assumendo che la C.T.R. ha omesso di valutare quanto dedotto con l'appello.

2.1 – Il primo motivo è infondato.

Cassazione.net

CASSAZIONE.net

L'art. 27, comma 18, del d.l. n. 185 del 2008, conv. in legge n. 2/2009, è stato abrogato dall'art. 32, comma 2, lettera b), del d.lgs. n. 158/2015, a decorrere dal 1° gennaio 2016 (data così anticipata per effetto dell'art. 1, comma 133, della legge n. 208/2015). Di ciò si dirà *infra*.

In ogni caso la disposizione, nel testo all'epoca in vigore, così recitava: "*L'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è punito con la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi. E' punito con la sanzione del duecento per cento della misura dei crediti compensati chiunque utilizza i crediti di cui al primo periodo per il pagamento delle somme dovute per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun anno solare*".

Per quanto qui interessa, la fattispecie rientra oggi nella previsione dell'art. 13, comma 5, del d.lgs. n. 471/1997, introdotto dall'art. 15 del d.lgs. n. 158/2015, che così stabilisce: "*Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è applicata la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi. Per le sanzioni previste nel presente comma, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*".

CASSAZIONE.net

Come è evidente, l'originaria previsione dell'art. 27, comma 18, secondo periodo, del d.l. n. 185/2008, che commina la sanzione "secca" del 200% per l'indebito utilizzo di crediti superiori a cinquantamila euro, è stata senz'altro abrogata, sicché la tesi agenziale non può comunque trovare accoglimento, potendo al più discutersi di una sanzione compresa tra il 100% e il 200% del credito, e ciò in applicazione del principio del *favor rei*, ex art. 3 d.lgs. n. 472/1997.

Tuttavia, il "nuovo" art. 13, comma 5, terzo periodo, del d.lgs. n. 471/1997, come appunto introdotto dall'art. 15 del d.lgs. n. 158/2015, si spinge a dettare la definizione normativa di credito "inesistente" ai fini che interessano, tale essendo il **credito in relazione al quale manca**, in tutto o in parte, **il presupposto costitutivo** e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante i controlli di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del d.P.R. n. 600/1973 e all'art. 54-*bis* del d.P.R. n. 633/1972.

Al riguardo, può dunque affermarsi che il credito fiscale illegittimamente utilizzato dal contribuente può dirsi "inesistente" quando manca il presupposto costitutivo (ossia, quando la situazione giuridica creditoria non emerge dai dati contabili-patrimoniali-finanziari del contribuente) e quando tale mancanza sia evincibile dai controlli automatizzati o formali sugli elementi dichiarati dal contribuente stesso o in possesso dell'anagrafe tributaria, banca dati pubblica disciplinata dal d.P.R. n. 605 del 1973, su cui detti controlli appunto anche si fondano.

CASSAZIONE.net

Così stando le cose, ritiene la Corte che l'affermazione secondo cui sarebbe priva di senso la distinzione tra "credito inesistente" e "credito non spettante" – come sostenuto, nel solco di Cass. n. 10112/2017, da Cass. n. 19237/2017 (di recente confermata da Cass. n. 24093/2020 e da Cass. n. 354/2021) - vada necessariamente contestualizzata, non solo perché riferita a problematica diversa da quella qui in esame (le citate pronunce concernono, infatti, il termine di decadenza per gli accertamenti dell'ufficio ai fini del recupero dei crediti d'imposta indebitamente compensati), ma soprattutto perché comunque superata dalla citata novella.

Ne discende, ulteriormente, che nella specie – posto che il maggior credito disconosciuto dall'Agenzia non è utilizzabile per soli motivi formali, come accertato dalla C.T.R. con apprezzamento di merito non adeguatamente censurato e come sostanzialmente riconosciuto dalla stessa ricorrente (v. ricorso, *passim*) – non si pone alcun problema di applicazione del principio del *favor rei*, giacché, anche per effetto della descritta definizione normativa di credito inesistente, non si rientra in tale ultima ipotesi. Del resto, costituisce riprova di ciò la previsione dell'art. 13, comma 4, del d.lgs. n. 471/1997, anch'esso introdotto dall'art. 15 del d.lgs. n. 158/2015, secondo cui "*Nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti si applica, salva l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato*".

CASSAZIONE.net

Detto ultimo intervento normativo, in verità, mira a meglio delimitare i contorni della definizione normativa di cui s'è detto e non ha portata realmente innovativa *in subiecta materia*, essendosi già da tempo affermato, nella giurisprudenza di questa Corte, che "*In tema di IVA, la dichiarazione di cui all'art. 8, comma 3, del d.P.R. n. 542 del 1999, contenente i dati richiesti per l'istanza di rimborso, fin dal momento della sua introduzione e prima ancora della previsione di uno specifico termine per il suo espletamento, integra un presupposto della compensazione, sicché, pur non escludendo, in presenza delle altre condizioni, l'esistenza di un credito d'IVA suscettibile comunque di rimborso e non determinando conseguentemente il suo recupero da parte dell'amministrazione finanziaria, la sua omissione giustifica l'applicazione della sanzione di cui all'art. 13, commi 1 e 2, del d.lgs. n. 471 del 1997, in quanto strumentale a controlli di tipo sostanziale*" (Cass. n. 33102/2019) e ancora "*In tema di agevolazioni tributarie, il superamento del limite massimo dei crediti d'imposta compensabili equivale al mancato versamento di parte del tributo alle scadenze previste, che è sanzionato dall'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, così come accade ogniqualvolta sia utilizzata la compensazione in assenza dei relativi presupposti*" (Cass. n. 18080/2017). Il che è quanto, nella sostanza, ha ritenuto il giudice d'appello.

Può quindi affermarsi il seguente principio di diritto: ***"In tema di compensazione di crediti fiscali da parte del contribuente, il discrimine ai fini dell'applicazione della sanzione del 30%, ovvero della sanzione dal 100% al 200% del credito indebitamente utilizzato, come previste***

CASSAZIONE.net

dall'art. 13, commi 4 e 5, del d.lgs. n. 471/1997 (introdotti dall'art. 15 del d.lgs. n. 158/2015, con contestuale abrogazione dell'art. 27, comma 18, del d.l. n. 185 del 2008, conv. in legge n. 2 del 2009, come modificato dall'art. 7, comma 2, del d.l. n. 5 del 2009, conv. in legge n. 33 del 2009) va individuato, rispettivamente, nell'utilizzo di un credito "non spettante" ovvero di un credito "inesistente", per tale ultimo dovendo intendersi – ai sensi dello stesso art. 13, comma 5, terzo periodo, d.lgs. cit. - il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo (il credito che non è, cioè, "reale") e la cui inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del d.P.R. n. 600/1973 e all'art. 54-bis del d.P.R. n. 633/1972".

3.1 – Il secondo motivo, proposto in subordine, è inammissibile.

La ricorrente ha infatti denunciato il vizio di omessa motivazione ai sensi del previgente art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., senza però tener conto che nella specie era applicabile il nuovo disposto della norma processuale (che, al riguardo, prevede la proponibilità del ricorso per cassazione per "omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio", su cui si veda in generale Cass., Sez. un., n. 8053/2014), la sentenza essendo stata depositata in data successiva all'11.9.2012, data di entrata in vigore della modifica apportata dal dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, conv. in legge n. 134 del 2012.

4.1 – In definitiva, il ricorso è rigettato. Nulla va disposto sulle spese, l'intimata non avendo svolto difese.

CASSAZIONE.net

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Corte di cassazione, il giorno 12.5.2021.

Il Consigliere estensore
Salvatore Saija

Il Presidente
Ernestino Luigi Bruschetta

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
16 NOV. 2021
IL CANCELLIERE
Dott. Caristo Luca Dionigi

Cassazione.net