

Cassazione civile sez. V, 21/07/2017, n. 18080

### Svolgimento del processo

A seguito di controllo nei confronti della società (omissis) Spa, l'Agenzia delle entrate constatava che la società, per l'anno 2006, aveva utilizzato in compensazione crediti IVA, maturati per gli anni 2005 e 2006, eccedenti il limite massimo annuale di Euro 516.456,00, di cui alla L. n. 388 del 2000, art. 34 e procedeva al recupero della differenza di Euro 197.707,00, oltre agli interessi, ed irrogava la sanzione D.Lgs. n. 471 del 1997, ex art. 13, comma 1.

La CTP di Milano, in accoglimento del ricorso della contribuente, annullava l'atto di recupero e, quanto alla sanzione, applicava la definizione agevolata D.Lgs. n. 472 del 1997, ex art. 16, comma 3. La CTR, sul ricorso dell'Agenzia delle entrate, in riforma della decisione confermava la pretesa erariale.

Propone ricorso per cassazione la contribuente con otto motivi, con richiesta di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia ex art. 267, comma 3 TFUE. L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso. La contribuente deposita altresì memoria ex art. 378 c.p.c.

### Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la contribuente denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione o falsa applicazione dell'art. 183, Direttiva n. 2006/112/CE, deducendo che il recupero a tassazione dell'IVA compensata oltre il limite annuale di cui alla L. n. 388 del 2000, art. 34 integra un rischio finanziario, già maturando l'impresa un credito per i lavori svolti all'estero ed atteso l'ulteriore aggravio di costi che ne deriverebbe, con l'effetto di dover variare anche le dichiarazioni successive con riporto del credito più volte al periodo seguente, in contrasto con i principi affermati dalla Corte di Giustizia. Formula, in via subordinata, istanza di rinvio pregiudiziale ex art. 267 TFUE. 2. Con il secondo motivo denuncia, in relazione alla medesima questione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione o falsa applicazione degli artt. 1 e 8, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente, che non pone limiti quantitativi, senza che rilevi il ritardo dell'Amministrazione all'emanazione dei decreti attuativi.

3. Con il terzo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione o falsa applicazione della L. n. 388 del 2000, art. 34 per aver ritenuto legittima la pretesa del versamento dell'IVA compensata in misura superiore al limite annuo.

4. Con il quarto motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione o falsa applicazione degli artt. 115 e 167 c.p.c., del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 53, dell'art. 3 Cost. e

dell'art. 8 dello Statuto per aver escluso configurarsi una doppia imposizione in relazione all'impossibilit  per il contribuente di utilizzare il credito d'imposta negli anni successivi al 2006.

5. Con il quinto (ed il sesto motivo, che costituisce una reiterazione della medesima doglianza) denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa (e insufficiente, nel sesto) motivazione su un fatto controverso e decisivo, individuato nell'illegittimit  di una interpretazione analogica del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 17, comma 3, che riguarda la sola ipotesi dell'omesso versamento ed   stato esteso all'indebita compensazione di un credito esistente.

6. Con il settimo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione o falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 16, comma 3, e art. 17, comma 3, dell'art. 2697 c.c., nonch  degli artt. 115 e 167 c.p.c., per aver escluso l'applicabilit  della definizione agevolata ex art. 17, comma 2, e art. 16, comma 3 D.Lgs. n. 472 cit.

7. Con l'ottavo motivo la violazione o falsa applicazione degli artt. 115 e 167 c.p.c. per aver confermato la validit  del provvedimento sanzionatorio senza scomputare la parte comunque pagata in sede di definizione agevolata.

8. I primi quattro motivi, il cui esame pu  essere effettuato unitariamente in quanto logicamente connessi, sono infondati.

8.1. La questione, infatti, concerne l'ammissibilit  di un limite annuale alla compensazione e alla conseguenze in termini di ripresa a tassazione e di successiva deducibilit  in caso di superamento del tetto da parte del contribuente, nonch , conseguentemente, la dedotta incompatibilit  con la disciplina unionale.

8.2. Occorre rilevare, peraltro, che sulla specifica questione   recentissimamente intervenuta la Corte di Giustizia, che con la decisione 16 marzo 2017, Bimotor Spa c. Agenzia delle entrate, in C-211/16, ha affermato che l'articolo 183, comma 1 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 possibilit  per il soggetto passivo di recuperare tutto il credito d'imposta sul valore aggiunto entro un termine ragionevole .

8.3. E  dunque preliminare valutare quale sia la complessiva regolamentazione prevista dall'ordinamento giuridico nazionale.

Il contribuente, invero, una volta raggiunto il limite massimo di credito compensabile può<sup>2</sup>:

a) riportare al periodo successivo il credito residuo per imputare nuovamente il credito a compensazione (interna o esterna) e, in tale ambito, avvalersi, osservati i prescritti adempimenti, delle liquidazioni infrannuali che hanno cadenza trimestrale oppure se il credito residuo supera comunque il limite massimo riportarlo all'annualità successiva insieme a quello nel frattempo maturato (D.P.R. n. 542 del 1999, art. 8, commi 2 e 3);

b) chiedere il rimborso del maggior credito (se ricorrono le condizioni di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 30 e 38 bis; D.P.R. n. 542 del 1999, art. 8, commi 2 e 3).

Giova sottolineare, sul punto, che se il limite può<sup>2</sup> riguardare anche i rimborsi in quanto annotati sul conto fiscale, non esistono limiti, come anche precisato dalla stessa Agenzia delle entrate, per i rimborsi disposti dagli uffici (v. risoluzione 5 dicembre 2003 n. 218/E e successivo Comunicato stampa del 20 luglio 2004, relativo alla compensazione dei crediti trimestrali IVA, secondo il quale «i crediti trimestrali derivanti dalle liquidazioni periodiche Iva, non sono soggetti al limite imposto dal menzionato art. 25 solo se richiesti a rimborso e non anche nell'ipotesi in cui siano utilizzati in compensazione. I rimborsi infrannuali, infatti, sono disposti direttamente dagli uffici competenti e non dal concessionario della riscossione»).

Ne deriva, pertanto, l'esistenza di spazi ordinamentali idonei a consentire un recupero del credito entro un termine ragionevole, sicché va esclusa la necessità di reiterare il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia ex art. 267 TFUE. Ne deriva, inoltre, la legittimità del recupero dell'imposta compensata in misura superiore al limite annuo, realizzandosi, in tale evenienza, quel mancato versamento di parte del tributo alle scadenze previste, che è sanzionato dal D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, comma 1, così come accade ogniquale volta sia utilizzata la compensazione in assenza dei relativi presupposti, neppure configurandosi una doppia imposizione, restando nella possibilità del contribuente chiedere il rimborso.

**9.** Il quinto motivo è inammissibile traducendosi la doglianza nella contestata applicazione analogica del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 17, comma 3, mentre il vizio di motivazione riconducibile all'ipotesi di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, concerne esclusivamente l'accertamento e la valutazione dei fatti rilevanti ai fini della decisione della controversia, non anche l'interpretazione o l'applicazione di norme giuridiche che, invece, ricade sotto il profilo dell'errore di diritto ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, c.p.c. (Cass. n. 26292 del 2014).

Secondo la costante e consolidata giurisprudenza, peraltro, il superamento del limite massimo dei crediti d'imposta compensabili equivale al mancato versamento di parte del tributo alle scadenze previste, che è sanzionato dal D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13 (v. Cass. n. 18369 del 2012).

**10.** Il sesto motivo, con cui si censura il vizio di motivazione insufficiente, Ã inammissibile per una pluralitÃ di concorrenti ragioni atteso che, oltre a valere le considerazioni giÃ illustrate per il quinto motivo, nel giudizio trova applicazione (trattandosi di sentenza pubblicata il 26 marzo 2013) lâ?attuale testo dellâ?art. 360 c.p.c., n. 5, come modificato dal D.L. n. 83 del 2012, art. 54, comma 1, lett. b), conv. con modif. nella L. n. 134 del 2012, che ha circoscritto il controllo del vizio di legittimitÃ alla verifica del requisito â?minimo costituzionaleâ? di validitÃ prescritto dallâ?art. 111 Cost., sicchÃ Ã denunciabile in cassazione solo lâ?anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, attinente allâ?esistenza della motivazione in sÃ, purchÃ il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali.

**11.** Il settimo motivo Ã infondato.

Secondo la prevalente giurisprudenza della Corte â?la definizione agevolata delle sanzioni non si applica in caso di omesso o ritardato pagamento dei tributi, ravvisabile anche laddove sia stata effettuata compensazione in misura superiore a quella consentita, sia ove la sanzione sia stata irrogata unitamente allâ?avviso di accertamento sia se sia stata irrogata con un distinto ed autonomo attoâ? (v. Cass. n. 27315 del 2016; Cass. n. 17721 del 2009; contra v. Cass. n. 18682 del 2016).

Ritiene il collegio di aderire a tale impostazione alla luce del dato letterale della disposizione di cui allâ?ultimo periodo del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 17, comma 3, secondo la quale â?Per le sanzioni indicate nel periodo precedente, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista nel comma 2 e nellâ?art. 16, comma 3.â? Lâ?inciso â?in nessun casoâ? significa propriamente che, in presenza di un omesso o ritardato pagamento di tributi, il versamento ridotto delle sanzioni Ã precluso, oggettivamente, sia se lâ?Ufficio abbia proceduto direttamente alla iscrizione a ruolo delle sanzioni a seguito di controllo automatizzato o formale delle dichiarazioni effettuato a norma del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 36 bis e ter, ovvero a norma del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 54 bis, sia nellâ?ipotesi in cui la sanzione sia stata irrogata unitamente alla emissione dellâ?avviso di accertamento a norma del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 16, ovvero, ancora, con distinto ed autonomo atto di irrogazione delle sanzioni a norma dellâ?art. 17 citato D.Lgs..

La ratio della norma si individua nel fatto che, in presenza di omissioni di versamenti di imposta, il legislatore ha inteso vietare in ogni caso lâ?accesso alla definizione agevolata delle sole sanzioni, essendo consentito unicamente di beneficiare di sanzioni determinate ex lege in misura ridotta allorchÃ il contribuente abbia provveduto al pagamento integrale, nei termini previsti, della somma dovuta a titolo di imposta.

**12.** Lâ?ottavo motivo, infine, Ã inammissibile, venendo in rilievo un profilo in fatto (il mancato scomputo dalla sanzione della somma comunque versata insede di definizione agevolata, attivata

autonomamente dal contribuente) che attiene alla fase meramente attuativa del pagamento della sanzione.

**13.** Il ricorso va pertanto rigettato, con condanna alle spese, liquidate come in dispositivo.

### **P.Q.M.**

La corte rigetta il ricorso. Condanna la parte soccombente al pagamento delle spese del presente giudizio di legittimit  che liquida in Euro 7.000,00 per compensi, oltre accessori di legge e spese prenotate a debito. Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 quater d  atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale.

Cos  deciso in Roma, a seguito di riconvocazione, il 19 aprile 2017.

Depositato in Cancelleria il 21 luglio 2017

**Campi meta**

**Massima :** *In materia di Imposta sul Valore Aggiunto (IVA), la normativa nazionale che impone un limite massimo annuale alla compensazione di taluni debiti tributari con crediti IVA (ai sensi della L. n. 388 del 2000, art. 34, come nel caso del limite di Euro 516.456,00) Ã da ritenersi legittima e compatibile con il diritto unionale, in particolare con l'Articolo 183 della Direttiva 2006/112/CE. Tale compatibilitÃ sussiste a condizione che l'ordinamento giuridico nazionale preveda meccanismi idonei (come il riporto del credito residuo al periodo successivo o la richiesta di rimborso, non soggetta a limiti se disposta direttamente dagli uffici) che consentano al soggetto passivo di recuperare l'intero credito d'imposta entro un termine ragionevole.*

**Supporto Alla Lettura :**

## IVA

Lâ??imposta sul valore aggiunto (IVA), Ã unâ??imposta indiretta applicata in fase di produzione e scambio di un bene o di un servizio. Il fornitore del prodotto o del servizio calcola e addebita lâ??aliquota al cliente e, successivamente, la versa allâ??erario utilizzando il modello F24. Il riferimento normativo fondamentale risiede nel D.P.R. 633/1972 e, attualmente, in Italia, lâ??aliquota Ã pari al 22% ma esistono anche aliquote ridotte (4% e 10%) applicate a beni di prima necessitÃ . Si tratta di unâ??imposta di rilevanza fondamentale per il bilancio dello Stato ma Ã anche una delle piÃ¹ evase nel panorama italiano ed europeo, motivo per cui Ã stato introdotto il meccanismo del reverse charge o inversione contabile in alcuni settori particolari dellâ??economia. Esistono anche *operazioni non imponibili IVA* (comprendono le cessioni di beni e prestazioni di servizi nei rapporti con lâ??estero) e *operazioni esenti dallâ??IVA* (cessioni di beni e prestazioni di servizi individuate espressamente dalla legge, il cui elenco si trova nellâ??art. 10 del D.P.R. n. 633/1972), ma in entrambi i casi valgono tutti gli obblighi IVA (fatturazione, registrazione, dichiarazione), ma non viene addebitata IVA al cliente.