CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 04 – 04 – 2012 N° 5402

Accertamento tributario – in genere – avviso di recupero di credito illegittimamente compensato - legittimità

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

Società L.F. S.R.L. con sede in XXX, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa, per procura a margine del ricorso, dall'Avv. XXX, elettivamente domiciliata nel relativo studio in Roma, Piazza XXX;

- ricorrente –

Contro

AGENZIA ENTRATE, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, nei cui Uffici, in Roma, Via dei Portoghesi, 12 è domiciliata;

- controricorrente e ricorrente incidentale –

Avverso la sentenza n.83/14/2010 della Commissione Tributaria Regionale di XXX - Sezione n. 14, in data 28.05/01.07/2010,

depositata l' 8 luglio 2010;

Udita la relazione della causa svolta nella Pubblica Udienza del 25 gennaio 2011 dal Relatore Dott. Antonino Di Blasi;

Sentiti, per la contribuente l'Avv. XXX, nonché, per l'Agenzia controricorrente, l'Avv. Barbara Tidore dell'Avvocatura Generale dello Stato;

Udito, pure, il P.M. Dott. VIOLA Alfredo Pompeo, il quale ha chiesto il rigetto di entrambi i ricorsi.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La società in epigrafe indicata, impugnava in sede giurisdizionale, con distinti ricorsi, tre avvisi di accertamento con cui il competente Ufficio Finanziario recuperava a tassazione tributi dovuti degli anni 2005, 2006 e 2007, per i quali erano state operate delle compensazioni, ritenendo di avere titolo a beneficiare del credito d'imposta previsto dalla L. n. 388 del 2000, art. 8, come modificato dalla L. n. 289 del 2002, art. 62, per gli investimenti agevolati nel mezzogiorno.

L'adita CTP, previa riunione dei ricorsi, li accoglieva. A sua volta, la CTR, pronunciando sull'appello dell'Agenzia delle Entrate, in parziale riforma della decisione di primo grado, annullava gli avvisi di accertamento, limitatamente ad alcune poste.

Con atto notificato il 29 settembre/04 ottobre/2011, la società ha impugnato la decisione di appello, sulla base di due mezzi. L'Agenzia, a sua volta, con ricorso notificato il 04/06 ottobre 2011, ha chiesto l'annullamento della medesima sentenza, sulla base di un mezzo.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Rileva il Collegio che, avendo, nel caso, entrambe le parti, proposto distinti ricorsi avverso la medesima sentenza, quello della società, notificato per primo va qualificato principale, mentre l'impugnazione successivamente proposta dall'Agenzia delle Entrate, va considerata incidentale.

Ciò in base al consolidato orientamento giurisprudenziale secondo cui "Il principio dell'unicità" del processo di impugnazione contro una stessa sentenza comporta che, una volta avvenuta la notificazione della prima impugnazione, tutte le altre debbono essere proposte in via incidentale nello stesso processo e perciò, nel caso di ricorso per cassazione, con l'atto contenente il controricorso.

Tuttavia quest'ultima modalità non può considerarsi essenziale, per cui ogni ricorso successivo al primo si converte, indipendentemente dalla forma assunta e ancorché proposto con atto a sè stante, in ricorso incidentale" (Cass. n. 3004/2004, n. 11602/2002, n. 4769/2001).

Con il primo motivo del ricorso principale, la decisione di appello viene censurata per violazione e falsa applicazione della L. 23 dicembre 2000, n. 388, art. 8.

Si deduce che l'argomentazione utilizzata dalla CTR per accogliere l'appello dell'Agenzia Entrate, cioè che la compensazione del credito d'imposta con i debiti erariali maturati poteva intervenire solo per un ammontare pari al debito effettivamente risultante dalla dichiarazione dei redditi ed entro un preciso arco temporale, è errata, tenuto conto che dal disposto della richiamata normativa non si evincono vincoli e/o limiti temporali o quantitativi all'operare dell'agevolazione tributaria.

La questione posta dal mezzo è stata già esaminata da questa Corte, la quale, in fattispecie analoga, ha ritenuto infondata la censura, affermando il principio secondo cui: "In tema di agevolazioni tributarie, è condizione indispensabile per il riconoscimento del credito di imposta previsto dalla L. 23 dicembre 2000, n. 388, art. 8, relativo agli investimenti nelle aree svantaggiate, l'effettivo pagamento, nel corso dell'esercizio in relazione al quale il contribuente intende valersi dell'agevolazione medesima, del costo del bene con riferimento al quale si invoca il beneficio, senza che abbiano rilievo alcuno accordi eventualmente intervenuti con il fornitore per il pagamento differito. Diversamente opinando, infatti, ne conseguirebbe la possibilità di riconoscere un credito d'imposta al contribuente in dipendenza di un costo futuro e per ciò stesso inevitabilmente eventuale e comunque non attuale, in contrasto allo spirito della legge" (Cass. n. 16566/2011).

Sulla base del trascritto principio, che si condivide il mezzo, che propone una diversa interpretazione dell'art. 8 citato, va rigettato, per infondatezza.

Con il secondo mezzo si deduce violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 10, D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, comma 1, nonché D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 2.

Si sostiene che la decisione di appello sia incorsa nei denunciati vizi nel confermare la legittimità delle sanzioni, tenuto conto del legittimo affidamento riposto dalla società, il cui comportamento era stato ispirato da apposita nota illustrativa della Direzione Centrale Gestione Tributi dell'Agenzia Entrate, alle quali istruzioni si era uniformata.

La questione posta dal mezzo va esaminata e decisa, tenendo conto del principio di diritto secondo cui "In tema di legittimo affidamento del contribuente di fronte all'azione dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 10, commi 1 e 2, (c.d. Statuto del contribuente), che tale tutela ha voluto esplicitamente offrire, costituisce situazione tutelabile quella caratterizzata:

a) da un'apparente legittimità e coerenza dell'attività dell'Amministrazione finanziaria, in senso favorevole al contribuente;
b) dalla buona fede del contribuente, rilevabile dalla sua condotta, in quanto connotata dall'assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo;
c) dall'eventuale esistenza di circostanze specifiche e rilevanti, idonee a indicare la sussistenza dei due presupposti che precedono.

Infatti, i casi di tutela espressamente enunciati dal comma secondo del cit. art. 10 (attinenti all'area della irrogazione di sanzioni e della richiesta di interessi), riguardanti situazioni meramente esemplificative e legate a ipotesi ritenute maggiormente frequenti, non limitano la portata generale della regola, idonea a disciplinare una serie indeterminata di casi concreti" Cass. N.17576/2002, n.2133/2002, n. 14782/2001. Le prospettate doglianze non offrono concreti elementi idonei a far ritenere la fattispecie tutelabile in base al trascritto principio, in quanto fanno riferimento alla mancata applicazione, da parte dei Giudici di appello, dell'art.10 citato, ricollegando l'erroneità di tale operato, alla sola considerazione che, nel caso, il comportamento sanzionato era conseguenza di esternazioni riconducibili alla stessa Amministrazione Finanziaria, senza indagare in ordine alla sussistenza del requisito della "apparente legittimità" del comportamento dell'Amministrazione, ne' in ordine alla buona fede della contribuente e neppure in merito alla ricorrenza di circostanze idonee a confermare la sussistenza dei due presupposti.

Ciò posto, non sembra che la dedotta situazione possa essere ritenuta tutelabile in base al richiamato principio, il quale postula la ricorrenza dei citati presupposti, che i Giudici di appello, in concreto, non si sono fatti carico di accertare, tenuto conto che, per un verso, il fatto che le note illustrative dell'amministrazione finanziaria, ove mai avessero prospettato una lettura del quadro normativo in contrasto con il disposto della L. n. 298 del 2002, art. 62, ponendosi contra legem, non potevano, di per sè, ingenerare l'insorgere di legittime aspettative, e, sotto altro profilo, che il comportamento della contribuente, che aveva utilizzato il credito di imposta per la compensazione di debiti inesistenti, essendo in contrasto con il richiesto dovere di correttezza, non poteva portare ad affermare la sussistenza del particolare requisito soggettivo della buona fede.

Con l'unico motivo del ricorso incidentale, l'Agenzia Entrate, denuncia la violazione della L. n. 289 del 2002, art. 62, comma 1, par f), D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, comma 8, nonché L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 421.

Deduce che la condotta posta in essere dalla società, che aveva posto in essere atti e comportamenti sottesi ad eludere la norma che prevedeva un limite temporale all'utilizzo del credito d'imposta, configurava una fattispecie di abuso del diritto, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, comma 8, per avere utilizzato in modo strumentale una norma (D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17) per conseguire un vantaggio fiscale non voluto dal Legislatore e che la decisione della CTR, di annullamento, sia pur parziale, degli atti impositivi, sia affetta dal denunciato vizio.

I Giudici di appello, d'altronde, hanno, sul punto, così motivato:

"Orbene, indipendentemente dal fatto che tali operazioni potrebbero o meno essere considerate un abuso in ambito IVA di cui alla sentenza della Corte di Giustizia del 21.02.2005 o un caso di elusione o anche una frode fiscale, nel caso in esame, questa CTR ritiene che la ricorrente-appellata poteva compensare con il credito d'imposta concessole solo quanto doveva per debito IVA e debito

IRES e non altre somme i cui importi, sia in sede ricorsuale che in questa sede, mai sono stati dimostrati come dovuti. Doveva compensare per imposte dovute al fisco solo Euro 11.071,00 per il 2006 ed Euro 33.751,91 per il 2007, rinviando la differenza alla compensazione con i debiti contributivi ed assicurativi dei quali nulla si dice. In tal modo dovevano essere rettificati d'ufficio gli F24 (menzionati a mezzo di avvisi di accertamento e non di recupero in quanto nulla poteva essere chiesto nuovamente per le imposte dovute e compensate; conseguenzialmente anche per interessi e sanzioni".

Ritiene il Collegio che il mezzo sia fondato e vada accolto, nella considerazione che l'operato dell'Agenzia Entrate, nel caso, sia stato conforme al disposto di legge, dal momento che si è avvalsa della tipologia di atto, appositamente previsto dalla L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 421.

Il citato comma, infatti, prevede espressamente che "per la riscossione dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione ai sensi del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, art. 17, e successive modificazioni, l'Agenzia delle Entrate può emanare apposito atto di recupero motivato da notificare al contribuente con le modalità previste dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60".

Ciò stante deve ritenersi illegittimo l'annullamento degli atti di recupero di sorte capitale, interessi e sanzioni, deciso dalla sentenza in questa sede impugnata, sul rilievo che l'Agenzia avrebbe dovuto rettificare d'ufficio i modelli F24 utilizzati per le compensazioni e che lo avrebbe dovuto fare a mezzo di avvisi di accertamento e non con avvisi di recupero, in quanto nulla poteva essere chiesto nuovamente per le imposte dovute e compensate.

Conclusivamente, va rigettato il ricorso principale della società ed accolto quello incidentale dell'Agenzia Entrate.

In relazione allo accoglimento di quest'ultimo va cassata l'impugnata sentenza e la causa va rinviata ad altra sezione della CTR della XXX, la quale procederà al riesame e, quindi, in applicazione del quadro normativo di riferimento e dei richiamati principi, deciderà nel merito ed anche sulle spese del presente giudizio di legittimità, offrendo congrua motivazione.

P.Q.M.

rigetta il ricorso principale della società; accoglie l'impugnazione incidentale proposta dall'Agenzia, cassa, in relazione alla doglianza accolta, l'impugnata decisione e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della CTR della XXX.

Così deciso in Roma, il 25 gennaio 2012.
Depositato in Cancelleria il 4 aprile 2012