



Civile Sent. Sez. 5 Num. 11700 Anno 2022

Presidente: VIRGILIO BIAGIO

Relatore: FUOCHI GIUSEPPE

Data pubblicazione: 11/04/2022

REPUBBLICA ITALIANA
In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto: **Compensazione orizzontale di credito Iva con debito previdenziale – Disconoscimento della compensazione da parte dell'INPS – Successiva richiesta di rimborso – Condizioni**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Biagio VIRGILIO	- Presidente -	
Enrico MANZON	- Consigliere -	
Giuseppe FUOCHI TINARELLI	- Consigliere Rel. -	UP - 27/01/2022
Giancarlo TRISCARI	- Consigliere -	
Fabio ANTEZZA	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 26315/2015 R.G. proposto da

Agenzia delle entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

- *ricorrente* -

contro

Bel Italia Spa, rappresentata e difesa dall'Avv. Sergio Sottocasa Biani, con domicilio eletto presso l'Avv. Lorenzo Spallina in Roma Piazza Sallustio n. 9, giusta procura speciale a margine del controricorso;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 2399/07/2015, depositata in data 3 giugno 2015, notificata in data 10 settembre 2015.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 27 gennaio 2022 dal Cons. Giuseppe Fuochi Tinarelli.

Udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Mauro Vitiello, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Firmato Da: PANACCHIA ISABELLA Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 20e9590867c11eca7432a894e2ea0c8a5.
Firmato Da: FUOCHI TINARELLI GIUSEPPE Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 628e54b7a2ec27484a9e3e354c04a67b15 - Firmato Da: VIRGILIO BIAGIO Emesso Da: ARUBAPEC S.P.A. NG CA 3 Serial#: 7c9955c7d40aae5c881392351538d8a





Udito l'Avv. dello Stato Gianna Galluzzo per l'Agenzia delle entrate, che ha chiesto l'accoglimento del ricorso.

Udito l'Avv. Sergio Sottocasa Biani per la contribuente, che ha chiesto il rigetto del ricorso.

FATTI DI CAUSA

Bel Italia Spa (già Leerdammer Company Italia Spa) con il modello Unico 2003 indicava il credito Iva maturato per l'anno 2002 quale credito da utilizzare in compensazione orizzontale con le somme dovute per contributi previdenziali all'INPS e, nel corso del 2003, provvedeva ad effettuare le conseguenti compensazioni fino alla sua completa utilizzazione.

I versamenti, peraltro, per l'errata compilazione del Mod. F24, erano sconosciuti dall'INPS, che, con cartella del 25 maggio 2009, provvedeva all'iscrizione a ruolo delle somme pretese, sicché la contribuente provvedeva al pagamento delle somme richieste e, al contempo, in relazione alla sconosciuta compensazione, chiedeva all'Agenzia delle entrate il rimborso dell'originario credito Iva, cui l'Ufficio opponeva il silenzio rifiuto.

L'impugnazione del diniego di rimborso era accolta dalla CTP di Milano. La sentenza era confermata dalla CTR in epigrafe, secondo la quale la richiesta era tempestiva, dovendosi individuare con l'invio della cartella da parte dell'INPS il momento per la decorrenza del termine ex art. 21, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992.

L'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione con due motivi, cui resiste la contribuente con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Il primo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione dell'art. 21, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992 per aver la CTR ritenuto tempestiva la domanda di rimborso ancorché l'istanza fosse stata presentata solo nel 2009 a fronte di credito del 2002, per la, sostanziale, revoca della richiesta di





compensazione a seguito della ritenuta inefficacia da parte dell'INPS del disposto versamento con Mod. F24, condivisa dalla contribuente.

1.1. Il secondo motivo denuncia, ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 1242, primo comma, e 2033 c.c., nonché 17 e 22 d.lgs. n. 241 del 1997, attesa l'avvenuta estinzione del debito Iva, oltre che di quello INPS, a seguito dell'esercizio dell'opzione in dichiarazione per la compensazione, sicché era la pretesa dell'ente previdenziale, che denegava la validità del versamento, a dar luogo un pagamento indebito e titolo per una azione di ripetizione.

2. I motivi, che possono essere esaminati unitariamente per ragioni di connessione logica, sono fondati, dovendosi disattendere l'eccezione di inammissibilità del primo motivo, che non si risolve in una censura motivazionale ma denuncia l'errore di diritto in cui è incorsa la CTR in relazione al presupposto normativo da cui far decorrere il termine per la richiesta di rimborso.

3. Occorre, preliminarmente, inquadrare la vicenda in diritto.

3.1. A fronte di un credito Iva maturato in un determinato periodo d'imposta il contribuente, se non porta l'eccedenza alla successiva annualità, può:

a) chiedere il rimborso del credito, attivando le procedure previste dagli artt. 30 e 38 bis d.P.R. n. 633 del 1972;

b) portare l'eccedenza in compensazione con altri debiti, in specie tributari o previdenziali, ex art. 17 d.lgs. n. 241 del 1997 (cd. compensazione orizzontale) ove ne sussistano le condizioni.

Tra le due opzioni sussiste un rapporto di alternatività: la scelta, che va operata con la dichiarazione dei redditi, per l'una o l'altra forma di soddisfazione del credito, comporta che resta preclusa la possibilità di accedere all'altra modalità (v. Cass. n. 23852 del 25/09/2019; Cass. n. 31236 del 29/11/2019).





Va rilevato, sul punto, che l'operatività del principio di alternatività tra rimborso e compensazione trova altresì conferma nella stessa possibilità attribuita al contribuente – dall'art. 7, comma 2, lett. i) del d.l. n. 70 del 2011, che ha aggiunto l'art. 2, comma 8-ter nel d.P.R. n. 322 del 1998, non applicabile alla fattispecie in esame *ratione temporis* - di integrare la dichiarazione dei redditi per modificare l'originaria richiesta di rimborso, optando per la compensazione del credito, mediante dichiarazione integrativa da presentare entro un determinato termine dalla scadenza di quello ordinario.

Il carattere innovativo di tale previsione legislativa consente di affermare che, prima dell'introduzione di tale meccanismo, non fosse possibile modificare l'oggetto della domanda del contribuente.

3.2. Ove, poi, sia stata scelta l'opzione della compensazione, la stessa va esercitata, ai sensi dell'art. 17 d.lgs. n. 241 del 1997 nel testo *ratione temporis* applicabile, «entro la data di presentazione della dichiarazione successiva».

3.3. L'art. 22 d.lgs. n. 217 del 1997, infine, regola le modalità concrete di attuazione dell'opzione di compensazione esercitata, ossia il pagamento del diverso debito che avviene per il tramite di un'apposita struttura di gestione che «attribuisce agli enti destinatari le somme a ciascuno di essi spettanti».

4. Orbene, alla luce del quadro normativo su descritto, emerge che già nel momento dell'esercizio dell'opzione di compensazione da parte del contribuente si determina, verso l'Agenzia delle entrate, l'effetto estintivo del credito Iva per esser stato questo, con esplicita dichiarazione di volontà, destinato al pagamento di un altro debito, neppure essendo una tale scelta, per le ragioni su evidenziate, revocabile (né, comunque, nella vicenda in giudizio, esser stata revocata).





L'effettivo pagamento all'INPS, poi, evidenzia – ove ve ne fosse ancora la necessità – la definitiva riprova dell'estinzione del credito d'imposta con riguardo al versante dell'Ufficio.

5. Quanto al diverso versante relativo al debito che, per effetto della compensazione, era destinato ad essere estinto, va precisato che si tratta di profilo ulteriore e del tutto differente rispetto al credito Iva e al rapporto con l'ente impositivo.

Invero, va tenuta distinta l'ipotesi in cui il versamento non sia stato effettuato dall'Amministrazione finanziaria, che, dunque, permane debitrice (con titolo che, però, si fonda *anche* sull'inadempimento), da quella in cui, invece, sul versamento in compensazione si incentrino le contestazioni dell'ente destinatario sulla satisfattività dell'operazione stessa (nella ispecie – da quanto emerge dal controricorso stesso - per il corretto impiego, sul piano formale, del modello F24 rispetto alla pretesa INPS), che attiene al distinto rapporto tra il contribuente e l'ente terzo, al quale è estraneo il Fisco.

5.1. Nel caso concreto, in realtà, non è neppure in dubbio che il versamento sia stato effettivamente operato a favore dell'INPS che ha solamente contestato, per ragioni formali, la mera congruenza della compensazione e l'idoneità del versamento a estinguere il debito previdenziale, la cui pretesa, quindi, è stata nuovamente avanzata, ottenendone il pagamento.

In altri termini, l'INPS risulta aver ricevuto un duplice versamento: il primo, operato a seguito dell'esercizio dell'opzione di compensazione e la cui corretta riferibilità ai debiti esistenti era carente, quanto ai modelli F24, di una indicazione formale [specifica il controricorrente: *«rileva alcuni errori commessi nella compilazione di detti modelli di pagamento. In particolare il credito Iva 2002 utilizzato in compensazione dei crediti Inps, anziché venire esposto nella sezione "erario" era stato irrualmente indicato, in ciascuno dei mod. F24 nella*





sezione "Inps"»]; il secondo in quanto effettuato successivamente a seguito della asserita insoddisfazione del debito contributivo.

6. Ne deriva che, nella vicenda in esame, da un lato, l'opzione per la compensazione era stata ritualmente esercitata, con una specifica dichiarazione di volontà da parte del contribuente, ed aveva determinato l'effetto estintivo del credito (non più in carico al Fisco), mentre, dall'altro, il dedotto errore investiva non l'esistenza del versamento a favore dell'INPS ma l'effetto che l'ente riconosceva al suddetto versamento, sicché non appare neppure ipotizzabile che il fatto, estraneo all'Amministrazione finanziaria, successivo all'effettivo esercizio della compensazione e, in sostanza, relativo alla rituale e corretta imputazione del pagamento ai debiti previdenziali, sia rilevante come presupposto per l'insorgere di una nuova richiesta di rimborso.

7. Emerge con chiarezza anche l'errore in cui è occorsa la CTR sull'interpretazione della locuzione "presupposto per la restituzione" di cui all'art. 21, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992.

La stessa nozione di "presupposto", infatti, postula il verificarsi di un evento oggettivo, da cui far discendere l'autonomo insorgere della decorrenza del termine per chiedere il rimborso (diversa da quella del "pagamento"), di somme dovute dall'ente impositivo.

Orbene, il giudice d'appello ha individuato il suddetto presupposto nell'avvenuta emissione della cartella da parte dell'INPS per il pagamento dei contributi senza, però, neppure interrogarsi se da tale atto derivasse o potesse derivare anche il persistere o l'insorgere di un debito da parte dell'Agenzia delle entrate a fronte delle pregresse opzioni esercitate dal contribuente (e dell'effetto estintivo che ne era correlato), né quale fosse l'inferenza sul rapporto impositivo della posizione assunta dall'ente previdenziale.

La stessa affermazione dell'INPS di disconoscimento della validità della compensazione (e la conseguente emissione della relativa cartella





di pagamento per i versamenti omessi) si limitava, del resto, a porre in risalto – come su rilevato - che si era verificato un fatto (l'errata compilazione dei Mod. F24 ad opera della società) che ostacolava il riconoscimento della compensazione ai fini dell'estinzione del proprio debito previdenziale.

8. Per completezza, infine, va sottolineato che solamente nel caso in cui – a differenza di quanto risulta per la fattispecie in giudizio - il versamento in compensazione fosse stato non solo disconosciuto quanto agli effetti estintivi del debito previdenziale ma anche rifiutato, con restituzione all'Agenzia delle entrate delle somme così erogate, ne sarebbe potuto derivare, correlativamente, l'insorgenza a favore della contribuente di un credito (verso il Fisco).

In questa diversa evenienza, tuttavia, non sembrerebbe tanto prefigurabile la reviviscenza dell'originario credito d'imposta (ormai estinto) quanto la nascita di un nuovo credito, ancorché di contenuto omogeneo a quello originario, in sé suscettibile di formare oggetto di istanza di rimborso sulla base di (parzialmente) autonomi fatti genetici e costitutivi.

9. In accoglimento del ricorso, la sentenza va pertanto cassata con rinvio, anche per le spese, alla CTR competente in diversa composizione per l'esame delle ulteriori questioni rimaste assorbite.

P.Q.M.

La Corte, in accoglimento del ricorso, cassa la sentenza con rinvio, anche per le spese, alla CTR della Lombardia in diversa composizione.

Deciso in Roma, il 27 gennaio 2022

Il Presidente
Biagio Virgilio

Il Consigliere est.
Giuseppe Fuochi Tinarelli

