

La compensazione tributaria è consentita soltanto nei casi previsti dalla legge

Tributi - Irpef - Irap - Avvocato tributarista - Compensazione di debiti tributari con crediti professionali verso lo Stato per gratuito patrocinio - Legittimità - Art. 1, co. 778, della L. n. 208 del 2015

CORTE DI CASSAZIONE **Ordinanza 22 giugno 2021, n. 17836**

sul ricorso iscritto al n. 12142/2014 R.G. proposto da:

avv. O. G., difeso in proprio, elettivamente domiciliato in Roma alla via Antonio Gramsci n.22, presso l'avv. Alfonso Picone;

-ricorrente –

CONTRO

Agenzia delle entrate ed Agenzia delle entrate, direzione provinciale di Varese, in persona del direttore p.t.;
-intimate-

avverso la sentenza nr. 156/2/13 della Commissione tributaria regionale della Lombardia, emessa il 5 giugno 2013, depositata il 12 novembre 2013 e non notificata.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 2 dicembre 2020 dal consigliere Andreina Giudicepietro.

Rilevato che

l'avv. O.G. ricorre con due articolati motivi avverso l'Agenzia delle Entrate per la cassazione della sentenza nr. 156/2/13 della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, emessa il 5 giugno 2013, depositata il 12 novembre 2013 e non notificata, che, in controversia relativa all'impugnativa della cartella di pagamento emessa ex art. 36 bis d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, per Irpef ed Irap relative all'anno di imposta 2006, ha rigettato l'appello del contribuente, rilevando l'illegittimità della compensazione effettuata dal contribuente tra il debito di imposta ed il credito per le proprie prestazioni professionali, vantato nei confronti dello Stato quale avvocato del gratuito patrocinio;

invero, secondo la C.t.r., l'istituto della compensazione in materia tributaria è ammessa nei limiti espressamente previsti da specifiche disposizioni di legge; il giudice di appello, infine, rilevava la manifesta infondatezza della questione di illegittimità costituzionale dell'art. 17 d.lgs. n. 241 del 9 luglio 1997, in relazione agli artt. 24 e 113 Cost., e l'irrelevanza delle doglianze relative al rigetto dell'istanza di sospensione della cartella di pagamento;

l'Agenzia delle entrate è rimasta intimata;

il ricorso è stato fissato per la Camera di Consiglio del 2 dicembre 2020, ai sensi degli artt. 375, ultimo comma, e 380 bis 1, cod. proc. civ., il primo come modificato ed il secondo introdotto dal d.l. 31.08.2016, n.168, conv. in legge 25 ottobre 2016, n.197;

il ricorrente ha depositato memoria;

Considerato che

con il primo motivo (A), il ricorrente denuncia la sussistenza di vizi attinenti alla giurisdizione;

in particolare, il ricorrente deduce, richiamando l'art. 360, primo comma, n. 1, cod. proc. civ., un'irregolare costituzione dell'organo giudicante della C.T.P. di Varese, di cui avrebbe fatto parte un componente che esercitava in Varese la professione di avvocato tributarista;

il motivo è infondato;

nel caso di specie, il giudice di appello ha correttamente evidenziato che la contestazione del ricorrente era del tutto irrilevante, in quanto rivolta alla mancata astensione da parte di un componente del collegio della Commissione tributaria provinciale che aveva deciso sulla sospensione della cartella di pagamento e non sul merito della controversia;

in ogni caso, deve rilevarsi che l'inosservanza di un eventuale dovere di astensione non dà luogo alla nullità della sentenza per irregolare composizione del collegio giudicante, qualora la parte interessata non abbia proposto istanza di ricasazione. (cfr. Cass.Sez. 2, Sentenza n. 7578 del 28/03/2007; Cass. Sez. 3, Sentenza n. 12263 del 27/05/2009);

con il secondo motivo (B), il ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione di norme sostanziali e processuali e l'insufficiente motivazione; sotto un primo profilo, sostanziale, il ricorrente deduce che il giudice di appello avrebbe ommesso di pronunciarsi su di una serie di osservazioni critiche del ricorrente, che

non sarebbero state assorbite dalla decisione adottata e che riguardavano l'applicabilità dell'istituto civilistico della compensazione anche all'ambito tributario;

sotto un secondo profilo, processuale, il ricorrente deduce che il giudice di appello avrebbe omesso di pronunciarsi su di una serie di osservazioni critiche del ricorrente, che non sarebbero state assorbite dalla decisione adottata, in violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato, di cui all'art.112 cod. proc. civ.;

il motivo è fondato e va accolto nei sensi che la motivazione che segue chiarirà;

l'art.17 d.lgs. n. 241 del 9 luglio 1997, vigente *ratione temporis*, prevedeva:

“1. I contribuenti [titolari di partita IVA] 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.

2. Il versamento unitario e la compensazione riguardano i crediti e i debiti relativi:

a) alle imposte sui redditi, alle relative addizionali e alle ritenute alla fonte riscosse mediante versamento diretto ai sensi dell'art. 3[, primo comma], del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 per le ritenute di cui al secondo comma del citato art. 3 resta ferma la facoltà di eseguire il versamento presso la competente sezione di tesoreria provinciale dello Stato; in tal caso non è ammessa la compensazione;

b) all'imposta sul valore aggiunto dovuta ai sensi degli articoli 27 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e quella dovuta dai soggetti di cui all'art. 74;

c) alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto;

d) all'imposta prevista dall'art. 3, comma 143, lettera a), della legge 23 dicembre 1996, n. 662;

[d -bis) all'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche.] e) ai contributi previdenziali dovuti da titolari di posizione assicurativa in una delle gestioni amministrate da enti previdenziali, comprese le quote associative;

f) ai contributi previdenziali ed assistenziali dovuti dai datori di lavoro e dai committenti di prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 49, comma 2, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

g) ai premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali dovuti ai sensi del testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 30 giugno 1965, n. 1124;

h) agli interessi previsti in caso di pagamento rateale ai sensi dell'art. 20.

h-bis) al saldo per il 1997 dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese, istituita con decreto-legge 30 settembre 1992, n. 394, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 novembre 1992, n. 461, e del contributo al Servizio sanitario nazionale di cui all'art. 31 della legge 28 febbraio 1986, n. 41, come da ultimo modificato dall'art. 4 del decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 1995, n. 85 .

[2-bis . Non sono ammessi alla compensazione di cui al comma 2 i crediti ed i debiti relativi all'imposta sul valore aggiunto da parte delle società e degli enti che si avvalgono della procedura di compensazione della predetta imposta a norma dell'ultimo comma dell'art. 73 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633].

h-ter) alle altre entrate individuate con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, e con i Ministri competenti per settore .

h-quater) al credito d'imposta spettante agli esercenti sale cinematografiche.”;

inoltre, l'art.8 I. n.212/2002 prevedeva:« 1. L'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione. (...)

6. Con decreto del Ministro delle finanze, adottato ai sensi dell'art. 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, relativo ai poteri regolamentari dei Ministri nelle materie di loro competenza, sono emanate le disposizioni di attuazione del presente articolo. (...) 8. Ferme restando, in via transitoria, le disposizioni vigenti in materia di compensazione, con regolamenti emanati ai sensi dell'art. 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, è disciplinata l'estinzione dell'obbligazione tributaria mediante compensazione, estendendo, a decorrere dall'anno d'imposta 2002, l'applicazione di tale istituto anche a tributi per i quali attualmente non è previsto;

sulla base delle suddette disposizioni, questa Corte aveva affermato 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. Né tale principio può ritenersi superato per effetto dell'art. 8, comma 1, I. 27 luglio 2000 n. 212 (c.d. "statuto dei diritti 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), ovvero per effetto dell'art. 17 d.lgs. 9 luglio 1997 n. 241, il quale, nell'ammettere la compensazione in sede di versamenti unitari delle imposte, ne ha limitato l'applicazione all'ipotesi di crediti dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti e risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data della sua entrata in vigore"

(Cassazione civile sez. trib., 30/06/2006, n.15123; cfr. anche Sez. 5, Sentenza n. 12262 del 25/05/2007; Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 17001 del 09/07/2013);

nel caso di specie, il giudice di appello, in linea con l'orientamento di legittimità, aveva ritenuto che, nella vigenza della normativa sopra riportata ed in assenza dei regolamenti attuativi di cui all'art. 8 L. n.212/2000, il contribuente non poteva, al di fuori delle ipotesi espressamente stabilite dalle disposizioni fiscali, opporre in compensazione, al credito vantato dall'Amministrazione finanziaria, il proprio credito restitutorio gravante sull'Amministrazione medesima;

il ricorrente, con la memoria, ha richiamato la disciplina introdotta con l'art. 1, comma 778, della I. 28 dicembre 2015, n. 208, il quale recita :*" 778. A decorrere dall'anno 2016, entro il limite di spesa massimo di 10 milioni di euro annui, i soggetti che vantano crediti per spese, diritti e onorari di avvocato, sorti ai sensi degli articoli 82 e seguenti del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, e successive modificazioni, in qualsiasi data maturati e non ancora saldati, sono ammessi alla compensazione con quanto da essi dovuto per ogni imposta e tassa, compresa l'imposta sul valore aggiunto (IVA), nonché al pagamento dei contributi previdenziali per i dipendenti mediante cessione, anche parziale, dei predetti crediti entro il limite massimo pari all'ammontare dei crediti stessi, aumentato dell'IVA e del contributo previdenziale per gli avvocati (CPA). Tali cessioni sono esenti da ogni imposta di bollo e di registro. Ai fini della presente legge possono essere compensati o ceduti tutti i crediti per i quali non è stata proposta opposizione ai sensi dell'articolo 170 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115, e successive modificazioni. La compensazione o la cessione dei crediti può essere effettuata anche parzialmente ed entro un limite massimo pari all'ammontare dei crediti stessi, aumentato dell'IVA e del contributo previdenziale per gli avvocati (CPA)"*;

la norma, entrata in vigore il primo gennaio 2016, prevede, a determinate condizioni, l'ammissione alla compensazione, con le imposte e tasse dovute, dei crediti "in qualsiasi data maturati e non ancora saldati" in favore degli avvocati per spese, diritti ed onorari, ai sensi delle disposizioni in tema di patrocinio a spese dello Stato (artt. 82 e ss. T.U. spese di giustizia);

la norma ha avuto attuazione con il d.m. 15 luglio 2016, il quale, all'art.3, prevede che <<1. Fermo restando quanto previsto dall'art. 4, i crediti sono utilizzabili per le finalità di cui all'art. 1, comma 778, della legge, quando soddisfano i requisiti di cui ai commi da 2 a 4.

2. I crediti devono essere liquidati dall'autorità giudiziaria con decreto di pagamento a norma dell'art. 82 del testo unico.

3. I crediti non devono risultare pagati, neanche parzialmente e avverso il relativo decreto di pagamento non deve essere stata proposta opposizione ai sensi dell'art. 170 del testo unico.

4. In relazione ai crediti deve essere stata emessa la fattura elettronica ai sensi dell'art. 1, commi da 209 a 214, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, ovvero fattura cartacea registrata sulla piattaforma elettronica di certificazione; pertanto, in ragione dello ius superveniens, la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio alla C.t.r. della Lombardia, in diversa composizione, per gli accertamenti di fatto resisi necessari in forza di detta sopravvenienza normativa, incompatibili con il giudizio di legittimità;

in conclusione, il secondo motivo di ricorso va accolto, nei sensi di cui in motivazione, ed il primo va rigettato;

la sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla C.t.r. della Lombardia, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità;

P.Q.M.

accoglie il secondo motivo, nei sensi di cui in motivazione, rigettato il primo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla C.t.r. della Lombardia, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il giorno 2 dicembre 2020.