

Accertamento e contenzioso n. 67/2020

I limiti della compensazione legale in caso di contestazione del credito

di Angelo Ginex – Avvocato e Ph.D. in Diritto Tributario, Studio Legale Tributario Ginex & Partners

Premessa

L'istituto della compensazione rappresenta indubbiamente un importante strumento a disposizione delle imprese, poiché consente di ottimizzare la gestione della liquidità attraverso la monetizzazione dei crediti tributari da esse vantati.

In via generale, la possibilità di fare ricorso alla compensazione, intesa quale istituto che permette all'Amministrazione finanziaria e al contribuente, che siano contestualmente creditore e debitore l'uno dell'altro in forza di distinti rapporti giuridici, di estinguere le rispettive obbligazioni, è contemplata dall'[articolo 8](#), comma 1, L. 212/2000.

Tale disposizione, che opera un rinvio alla comune disciplina del codice civile, ha carattere generale e valore immediatamente precettivo, essendo finalizzata a legittimare la compensazione in tutte quelle ipotesi che non abbiano già ricevuto una specifica regolamentazione. È verosimile infatti che il Legislatore abbia introdotto la previsione in parola al fine di consentire l'esercizio di tale facoltà anche per tutta una serie di fattispecie non espressamente previste dalla legge.

Occorre però precisare che la norma citata, nel prevedere in via generale l'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione, al successivo comma 8 del medesimo articolo 8, L. 212/2000 ha lasciato ferme, in via transitoria, le disposizioni vigenti in materia, demandando ad appositi regolamenti (a oggi non ancora emanati) l'estensione di tale istituto ai tributi per i quali non è contemplato.

Conseguentemente, deve ritenersi 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, riscossione e rimborso è regolata da specifiche e inderogabili norme di legge.

E, infatti, nella giurisprudenza di legittimità, si rinviene il costante confinamento dell'istituto della compensazione entro i limiti angusti della sua espressa previsione e regolamentazione, così come recentemente avvenuto con la [sentenza n. 16463/2020](#), laddove la Corte di Cassazione si è spinta oltre, individuandone un limite nell'ipotesi in cui si abbia contestazione del credito, ovvero debba ancora essere accertato o riconosciuto.

Il caso affrontato nella sentenza n. 16463/2020

La vicenda disaminata nella pronuncia indicata trae origine dall'impugnazione di un atto di contestazione emesso dal competente ufficio dell'Agenzia delle dogane per violazioni del D.Lgs. 504/1995 (c.d. Testo unico delle accise).

In particolare, l'Agenzia delle dogane contestava l'omessa presentazione della dichiarazione annuale di consumo dell'energia elettrica per l'anno di imposta 2006 e il mancato versamento delle imposte dovute alle scadenze prescritte, rispettivamente in violazione degli articoli [52](#), comma 1, e [56](#), comma 1, D.Lgs. 504/1995, con conseguente irrogazione delle sanzioni amministrative ex articoli [59](#), D.Lgs. 504/1995 e [13](#), D.Lgs. 471/1997.

La CTR del Piemonte respingeva l'appello proposto dall'Agenzia delle dogane, così confermando la pronuncia di primo grado, in considerazione dell'intervenuto provvedimento di accoglimento di un'istanza di compensazione proposta dalla società contribuente mediante la quale essa avrebbe assolto il proprio onere di pagamento delle imposte.

Più precisamente, i giudici di seconde cure, premettendo di volersi conformare al prevalente orientamento della giurisprudenza di legittimità, affermavano che, per effetto della successiva compensazione, si era verificata l'estinzione del debito tributario sin dal momento della coesistenza delle posizioni debitorie e creditorie, con conseguente insussistenza di un debito tributario al quale rapportare le sanzioni.

Di qui, pertanto, il ricorso in Cassazione da parte dell'Agenzia delle dogane, la quale, con un unico motivo, denunciava la violazione e falsa applicazione degli articoli [55](#), [56](#) e [59](#), D.Lgs. 504/1995, articoli [8](#) e [10](#), L. 212/2000, articolo 13, D.Lgs. 471/1997 e [articolo 1241](#), cod. civ..

I possibili "limiti" della compensazione

La *vexata quaestio* posta all'attenzione dei giudici di vertice concerneva segnatamente l'istituto della compensazione, dovendosi chiarire se questa potesse operare e retroagire anche nei casi in cui i controcrediti fossero stati accertati in un secondo momento.

Secondo quanto sostenuto dall'Agenzia delle dogane, non poteva assolutamente ritenersi che:

"la compensazione autorizzata ... avesse cancellato automaticamente fin dall'origine tutti i debiti di imposta e addizionale con conseguente illegittimità delle sanzioni".

A corroboramento di ciò, essa evidenziava che l'[articolo 55](#), comma 1, D.Lgs. 504/1995, vigente *ratione temporis*, prescriveva l'obbligo della dichiarazione entro il giorno 20 del mese di febbraio dell'anno

successivo a quello cui si riferisce e che l'[articolo 56](#), comma 1, D.Lgs. 504/1995, anch'esso vigente *ratione temporis*, prevedesse il pagamento a determinate scadenze.

L'Agenzia delle dogane contestava quindi la sostanziale applicazione della compensazione civilistica, cui invece le disposizioni fiscali vi derogavano, evidenziando come neppure l'[articolo 8](#), L. 212/2000 consentisse la compensazione al di fuori dei casi espressamente previsti.

Inoltre, essa sosteneva che in ogni caso difettassero pure i requisiti della compensazione civilistica, poiché l'operatività dell'effetto estintivo di cui all'[articolo 1242](#), cod. civ. è subordinata all'esistenza di un credito liquido ed esigibile ex [articolo 1243](#), cod. civ..

Ad adiuvandum, l'Agenzia delle dogane sosteneva che nessun affidamento potesse derivare dal provvedimento di accoglimento dell'istanza di compensazione:

“poiché con esso l'ufficio aveva espressamente fatto salvo ... il pagamento degli interessi e delle indennità di mora, nonché delle sanzioni ai sensi degli articoli 59, D.Lgs. 504/1995 e 13, D.Lgs. 471/1997”.

Infine, con specifico riferimento alle sanzioni, l'Agenzia delle dogane lamentava la loro ritenuta inapplicabilità per insussistenza dell'elemento soggettivo avuto riguardo all'esito del procedimento di compensazione che comportava l'assenza dell'evasione poiché, in tema di sanzioni amministrative tributarie, era sufficiente la colpa, peraltro presunta, a carico di colui che avesse consapevolmente e volontariamente posto in essere l'atto vietato.

Dal canto suo, invece, la società contribuente sosteneva che la compensazione dovesse essere riconosciuta poiché essa:

“aveva maturato ... un consistente credito da utilizzare in compensazione o da chiedere a rimborso ben prima della maturazione dei debiti in contesa, per cui l'irregolarità dichiarativa non aveva causato alcuna evasione d'imposta e alcun pregiudizio per l'Erario”.

Inoltre, la società sosteneva che fosse irrilevante la circostanza che il Testo unico delle accise non prevedesse la compensazione, in quanto dovevano ritenersi applicabili le norme di diritto comune, con la conseguenza che la compensazione operava sin dal momento della coesistenza dei rapporti di debito e credito.

Da ultimo, quanto all'applicabilità delle sanzioni, essa evidenziava che queste, pur essendo legittimamente irrogabili anche solo a titolo di colpa, per tutte le ipotesi contemplate dall'[articolo 59](#), comma 1, D.Lgs. 504/1995 fossero strutturalmente dolose e caratterizzate dal dolo specifico di evasione.

I precedenti giurisprudenziali in materia di compensazione

In tema di compensazione si rinviene un orientamento di legittimità abbastanza consolidato.

Sotto il profilo temporale, una prima interessante pronuncia è rappresentata dalla sentenza n. 22872/2006, nella quale la Corte di Cassazione ha chiarito che il principio della compensazione risulta vigente nell'ordinamento tributario anche prima dell'espresso riconoscimento contenuto dall'[articolo 8](#), L. 212/2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente).

Nella specie, i giudici di legittimità hanno condiviso la doglianza del contribuente relativa alla mancata considerazione, ai fini della quantificazione delle rimanenze, del fatto che gli acconti pagati in relazione agli stati d'avanzamento erano stati sottoposti a tassazione, per cui nella determinazione dell'imposta complessivamente dovuta occorreva tener conto, comunque, di quella già corrisposta in relazione agli acconti.

A tal proposito, essi hanno testualmente affermato che:

“ove si ritenga che la tassazione separata degli acconti abbia comportato, in applicazione del criterio di progressività, una minore tassazione complessiva di quella dell'intero corrispettivo contrattuale, occorre, comunque, sottrarre a tale importo la somma di quelli già corrisposti in sede di fatturazione degli stati di avanzamento”.

Inoltre, si è precisato che l'esercizio del potere regolamentare in materia di compensazione, previsto dal comma 6 del citato articolo 8, L. 212/2000 non può considerarsi condizione necessaria per l'operatività della compensazione stessa, atteso che con tale previsione viene attribuita all'Amministrazione finanziaria soltanto la possibilità di disciplinarne l'applicazione, sicché, in difetto di una specifica disciplina normativa, devono applicarsi i principi dettati dal codice civile agli [articoli 1241](#), e ss..

Con la successiva sentenza n. 4246/2007, si è poi consolidato il principio per cui l'estensione alla materia tributaria dei principi generali del codice civile in tema di estinzione per compensazione, prevista dall'articolo 8, L. 212/2000, opera soltanto a decorrere dall'anno d'imposta 2002, previa emanazione di apposita disciplina di attuazione, restando ferma, per il periodo precedente, la regola secondo cui la compensazione è ammessa soltanto nei casi specificamente contemplati.

Nella medesima pronuncia la Suprema Corte ha affermato che in tema di Iva, stante l'alternatività fra richiesta di rimborso e detrazione dalla dichiarazione del credito del contribuente, il fatto che il diritto al rimborso si sia consolidato, per la omessa rettifica della dichiarazione entro il termine previsto dall'[articolo 38-bis](#), D.P.R. 633/1972, non può attribuire la facoltà di portare in detrazione la medesima somma nelle successive dichiarazioni annuali, con conseguente violazione dell'obbligo di versare quanto effettivamente dovuto in base alle stesse dichiarazioni, depurate dall'indebita detrazione.

Ciò sulla base della considerazione per la quale una compensazione siffatta non è ammessa nella legislazione tributaria, se non nei limiti nei quali è esplicitamente regolata, non potendo derogarsi al principio secondo cui ogni operazione di versamento, riscossione e rimborso e ogni deduzione sono regolate da specifiche inderogabili norme di legge.

Negli stessi termini si è espressa anche la successiva sentenza n. 12262/2007, laddove la Corte di Cassazione ha affermato *tout court* 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’articolo 8, comma 1, L. 212/2000 (cosiddetto “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 per i tributi per i quali non era contemplato, a decorrere dall’anno d’imposta 2002)”.

Le successive sentenze, poi, sono tutte conformi all’indirizzo sopra evidenziato (cfr. Cassazione, ordinanza n. 17001/2013 e sentenze n. 27178/2014 e n. [10207/2016](#)), così come la più recente [sentenza n. 5131/2017](#), riguardante la compensazione in materia di imposte dirette, per le quali esistono specifiche disposizioni anteriori all’emanazione della L. 212/2000.

In tal caso si è evidenziato come non possa ravvisarsi, nel disposto dell’[articolo 2](#), comma 1, D.Lgs. 358/1997, la possibilità di una compensazione verticale di un credito Irpeg con un debito di imposta sostitutiva di quest’ultima, quanto piuttosto quella di compensare tale imposta sostitutiva con i crediti di imposta ovvero con le eccedenze di imposta risultanti dalle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi di imposta precedenti.

D’altronde, si è evidenziato che Irpeg e imposta sostitutiva sono rette da *ratio* diverse e danno luogo a 2 distinti regimi fiscali, in quanto la prima colpisce il reddito complessivo delle società di capitali, mentre la seconda si applica sulle plusvalenze derivanti da operazioni di riorganizzazione aziendale; inoltre, all’imposta sostitutiva si applica l’aliquota agevolata del 19%, rispetto a quella ordinaria del 34% prevista per l’Irpeg, subordinata a espressa opzione da parte del contribuente.

Il principio di diritto sancito con sentenza n. 16463/2020

Con la recente [sentenza n. 16463/2020](#), la Corte di Cassazione ha inteso dare continuità all’orientamento già espresso in materia, ribadendo che la compensazione costituisce una possibile modalità di estinzione dell’obbligazione tributaria soltanto nei casi espressamente previsti.

Per tale ragione, i giudici di legittimità hanno innanzitutto sgombrato il campo da qualsiasi equivoco circa il contrasto giurisprudenziale ipotizzato dalla società contribuente, secondo cui nelle sentenze n. 22872/2006 e n. 23787/2010, affermandosi che la compensazione è un principio immanente nella materia tributaria prima ancora dell'approvazione dello Statuto dei diritti del contribuente (L. 212/2000), si riconoscerebbe una sua applicazione generalizzata e senza limiti.

Al contrario, è stato evidenziato che nelle citate pronunce, pur affermando quanto non appena riportato, la Suprema Corte ha finito per riconoscere l'esistenza di limitazioni transitorie e fare applicazione della compensazione in presenza delle specifiche disposizioni normative relative all'imposta per cui vi era causa, così sancendo il principio, poi consolidatosi, secondo cui la compensazione è applicabile solo laddove la disciplina legislativa la preveda espressamente.

Dunque, nella pronuncia in esame, la Corte di Cassazione, volendo conformarsi a tale indirizzo, ha affermato che la compensazione in materia tributaria non è ammessa per qualsiasi tipologia di imposta e senza alcun limite, in particolare ritenendo che questa non possa operare e retroagire anche nei casi in cui i controcrediti siano stati accertati successivamente.

In particolare, si è precisato che la compensazione legale non può operare qualora il credito addotto in compensazione sia contestato nell'esistenza o nell'ammontare, ovvero debba ancora essere accertato o riconosciuto, in quanto la contestazione esclude la liquidità del credito medesimo, laddove l'[articolo 1243](#), cod. civ. richiede, affinché la compensazione legale si verifichi, la contestuale presenza dei requisiti della certezza, liquidità ed esigibilità del credito.

Nel caso di specie, invece, la compensazione legale non poteva operare poiché, così come sottolineato dai giudici di vertice, i suddetti requisiti non risultavano soddisfatti alla data di insorgenza del debito tributario, essendo il credito divenuto liquido ed esigibile solo a seguito del provvedimento dell'Agenzia delle dogane, conseguente a complessi controlli.

Quindi, la compensazione, posta in essere solo dopo tale provvedimento, non avrebbe potuto determinare alcun effettivo estintivo anteriore, né tantomeno da quest'ultimo sarebbe potuto derivare un qualche affidamento in favore del contribuente, in quanto esso aveva espressamente fatto salvo il pagamento degli interessi e delle indennità di mora, oltre che delle sanzioni di cui agli articoli [59](#), D.Lgs. 504/1995 e [13](#), D.Lgs. 471/1997.

Di qui, pertanto, la conclusione che il contribuente era stato reso edotto circa l'esclusione degli effetti della compensazione legale per il periodo pregresso a quello di liquidazione del credito d'imposta.

Infine, per quanto concerne il profilo sanzionatorio, è d'uopo evidenziare che la Corte di Cassazione ha ritenuto non condivisibile la sentenza impugnata nella parte in cui ha affermato che le sanzioni amministrative sarebbero state, comunque, erroneamente accertate in assenza dell'elemento del dolo intenzionale, che sarebbe stato necessario ai fini dell'applicabilità del citato articolo 59, D.Lgs. 504/1995.

Sul punto, i giudici di vertice hanno chiarito che in tema di sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie, ai fini dell'affermazione di responsabilità del contribuente, ai sensi dell'[articolo 5](#), D.Lgs. 472/1997, è sufficiente una condotta cosciente e volontaria, senza che occorra, da parte dell'Amministrazione finanziaria, la concreta dimostrazione del dolo o della colpa (o di un intento fraudolento) o ancora di una volontà di evasione di imposta anche a mero titolo di tentativo, atteso che la norma pone una presunzione di colpa per l'atto vietato a carico di colui che lo abbia commesso (cfr., in senso conforme, Cassazione, [sentenza n. 22329/2018](#)).

Da ultimo, si è precisato che non è stata condivisa anche l'argomentazione secondo cui l'articolo 59, D.Lgs. 504/1995 prevedrebbe come condotta sanzionabile esclusivamente quella sostenuta dal dolo di evasione, dacché dalla lettura del disposto normativo appare evidente che il riferimento all'imposta evasa o che si è tentato di evadere riguarda soltanto la quantificazione della somma non versata o non dichiarata, ovvero la somma evasa.

Nella specie, invece, la condotta sanzionata era quella di cui alla lettera c) dell'articolo 59, D.Lgs. 504/1995, costituita dalla omissione o dalla redazione in modo incompleto o inesatto le dichiarazioni.

Conclusioni

La fattispecie disaminata dalla pronuncia in esame concerne evidentemente l'ipotesi in cui non vi sia una specifica disciplina per la compensazione del tributo oggetto di causa.

Invero, la disciplina delle accise sull'energia elettrica stabilisce, quale unica forma di compensazione attuabile *ex lege*, che le somme che risultino eventualmente versate in più dal debitore all'esito del conguaglio annuale sono detratte dai successivi versamenti in acconto. L'[articolo 56](#), D.Lgs. 504/1995 dispone testualmente che: *“Le somme eventualmente versate in più del dovuto sono detratte dai successivi versamenti di acconto”*.

Quindi, nella specie, troverà applicazione l'[articolo 8](#), comma 1, L. 212/2000, disposizione di carattere generale e di valore immediatamente precettivo, finalizzata a legittimare la compensazione in tutte quelle ipotesi che non abbiano già ricevuto una specifica regolamentazione, e che opera un rinvio alla comune disciplina del codice civile di cui agli [articoli 1241](#) e ss..

In particolare, l'[articolo 1243](#), cod. civ. individua nella liquidità, inclusiva del requisito della certezza, e nell'esigibilità, i presupposti sostanziali e oggettivi del credito opposto in compensazione.

Sulla scorta di ciò, quindi, si è giunti alla conclusione che la compensazione legale non possa operare qualora il credito addotto in compensazione sia contestato nell'esistenza o nell'ammontare, ovvero debba ancora essere accertato o riconosciuto, atteso che la contestazione esclude la liquidità del credito medesimo, laddove l'articolo 1243, cod. civ. richiede, affinché la compensazione legale si verifichi, la contestuale presenza dei requisiti della certezza, liquidità ed esigibilità del credito.

In definitiva, la compensazione non può operare e retroagire nei casi in cui i controcrediti siano stati accertati in un secondo momento, nel senso che non è possibile compensare il debito tributario con il credito che non sia ancora liquido ed esigibile.

SCHEDA DI SINTESI

Nella giurisprudenza di legittimità si rinviene un costante confinamento dell'istituto della compensazione entro i limiti della sua espressa previsione e regolamentazione. Sovente, la Corte di Cassazione ha 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, riscossione e rimborso è regolata da specifiche e inderogabili norme di legge (cfr. Cassazione, sentenza n. 12262/2007).



Con la recente sentenza n. 16463/2020, oltre a dare continuità all'orientamento già espresso in materia, ribadendo che la compensazione costituisce una possibile modalità di estinzione dell'obbligazione tributaria soltanto nei casi espressamente previsti, la Corte di Cassazione ha precisato i limiti della compensazione in caso di contestazione del credito.



La *vexata quaestio* posta all'attenzione dei giudici di vertice concerneva segnatamente l'istituto della compensazione, dovendosi chiarire se questa potesse operare e retroagire anche nei casi in cui i controcrediti fossero stati accertati in un secondo momento.



La Suprema Corte ha affermato che la compensazione legale non può operare qualora il credito addotto in compensazione sia contestato nell'esistenza o nell'ammontare, ovvero debba ancora essere accertato o riconosciuto, in quanto la contestazione esclude la liquidità del credito medesimo, laddove l'articolo 1243, cod. civ. richiede, affinché la compensazione legale si verifichi, la contestuale presenza dei requisiti della certezza, liquidità ed esigibilità del credito.



In tema di sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie, si è poi precisato che, ai fini dell'affermazione di responsabilità del contribuente, ai sensi dell'articolo 5, D.Lgs. 472/1997, è sufficiente una condotta cosciente e volontaria, senza che occorra, da parte dell'Amministrazione finanziaria, la concreta dimostrazione del dolo o della colpa (o di un intento fraudolento) o ancora di una volontà di evasione di imposta anche a mero titolo di tentativo, atteso che la norma pone una presunzione di colpa per l'atto vietato a carico di colui che lo abbia commesso (cfr. Cassazione, sentenza n. 22329/2018).