

Il commercialista telematico

VADEMECUM PER L'ESTINZIONE PER COMPENSAZIONE DEL DEBITO TRIBUTARIO ISCRITTO A RUOLO

le precisazioni del giudice di merito tributario

A cura di Carmela Lucariello

L'estinzione per compensazione di un debito tributario con un credito postula non solo la liquidità e l'esigibilità degli stessi, ma anche la loro certezza **(1)**, per cui non può fondarsi su un credito la cui esistenza dipenda dall'esito di un separato giudizio in corso e prima che il relativo accertamento sia divenuto definitivo. Secondo la norma civilistica, infatti, l'estinzione per compensazione di due crediti postula non solo la liquidità e l'esigibilità degli stessi, ma anche la loro certezza, ed è proprio di tale carattere che difetta il credito riconosciuto in sentenza; la compensazione fatta valere in un giudizio non può fondarsi su un credito la cui esistenza dipenda dall'esito di un separato giudizio in corso e prima che il relativo accertamento sia divenuto definitivo (n. 11496/2000, n. 4983/2004, n. 23483/2006).

L'estinzione del debito tributario per compensazione *ex art. 8, comma 1, della L. n. 212/2000*, richiede la prova, a cura del contribuente che la eccepisce, della volontà, espressa nella sede idonea, (dichiarazione annuale), di volersi avvalere del credito di imposta al fine della compensazione anziché del rimborso.

Tali importanti principi sono stati statuiti dalla Commissione tributaria Regionale di Roma sez. 1 con sentenza n. 288 del 17 luglio 2007, in linea con la sentenza del 25/10/2006, n. 22872 della Corte di Cassazione, Sez. V Civile Tributaria **(2)** secondo cui *"...in difetto di una specifica disciplina normativa fiscale devono applicarsi i principi dettati dal codice civile (articolo 1241 e seguenti)", poiché l'esercizio del potere regolamentare in materia di compensazione, previsto dall'art. 8 della legge n. 212 del 2000 (cd. Statuto del contribuente) non può considerarsi condizione necessaria per l'operatività della compensazione; i regolamenti in questione, ancora non emanati, rappresentano solo il modo per una migliore applicazione della compensazione nel settore tributario"*.

Giova, a tal riguardo, segnalare che secondo diverso orientamento del giudice di legittimità (*Sent. n. 12262 del 27 marzo 2007 dep. il 25 maggio 2007; Cass., 30 giugno 2006, n. 15123*) 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, della L. 27 luglio 2000 n. 212 (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

Il commercialista telematico

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).

Orbene, aderendo alla scelta interpretativa del giudice di merito tributario di Roma si può sviluppare, ulteriormente, quanto segue in via sillogistica:

- ✓ Si ha compensazione in senso tecnico-giuridico, ex articolo 1241 del cc, quando due persone sono contestualmente creditore e debitore l'uno dell'altro in forza di distinti rapporti (cd. reciprocità delle obbligazioni). I debiti reciproci si estinguono fino a concorrenza del loro ammontare dal giorno della loro coesistenza (es. quello del deposito di una sentenza della cassazione che ha reso immediatamente esigibile e liquido il debito), essendo a tal fine indifferente il momento in cui essi sono sorti (Cassazione sez. 3 sentenza n. 04983 del 11/03/2004). Essa è un modo di estinzione soddisfacente dell'obbligazione diversa dall'adempimento (la compensazione equivale a pagamento).
- ✓ La cd. compensazione legale opera automaticamente dal momento della coesistenza di reciproci debiti omogenei, liquidi ed esigibili mentre la cd. compensazione giudiziale si verifica quando il debito opposto, anche se non liquido, è di facile e pronta liquidazione. La compensazione legale opera dal momento in cui viene ad esistenza in modo liquido ed esigibile l'ultimo dei crediti reciproci. Nell'ipotesi di compensazione giudiziale l'effetto estintivo opera solamente dalla data della sentenza, poiché con essa il credito illiquido diventa liquido.
- ✓ La compensazione volontaria si verifica quando i debiti reciproci non presentano i requisiti per far luogo alla compensazione legale o giudiziale e l'estinzione si verifica per effetto di un contratto con cui le parti rinunciano reciprocamente ai rispettivi crediti. La pronuncia sulla compensazione legale si risolve in un accertamento dell'avvenuta estinzione dei reciproci crediti delle parti fin dal momento in cui sono venuti a coesistenza (Cassazione sez. 3 sentenza n. 11146 del 16/07/2003). Ai fini della compensazione legale rileva l'omogeneità delle obbligazioni, la liquidità ed esigibilità dei crediti e l'esistenza per ciascun credito di un titolo diverso (Cassazione sez. 3 sentenza n. 01955 del 10/02/2003).
- ✓ Per far valere la compensazione occorre formulare un'eccezione in senso stretto (3), non essendo la questione rilevabile d'ufficio dal giudice, con relativo onere della prova a carico della parte che la invoca (chi eccepisce, ai sensi dell'articolo 2697 del cc, l'estinzione dei fatti costitutivi deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda).
- ✓ L'eccezione di compensazione deve essere formulata tempestivamente, con lo stesso ricorso introduttivo del giudizio o comunque nel corso del giudizio di primo grado in sede di memoria integrativa (4) ex articolo 24 del dlgs 546/92, rimanendo altrimenti preclusa.
- ✓ La questione relativa all'esistenza, alla natura ed all'importo dei crediti da opporre eventualmente in compensazione non è rilevabile d'ufficio dalla CT ed

Il commercialista telematico

è soggetta all'onere di allegazione e di prova, trattandosi di eccezione in senso stretto e non già di mera argomentazione difensiva

- ✓ L'eccezione di compensazione non è proponibile per la prima volta in appello stante il divieto dello ius novorum di cui all'articolo 57 del dlgs 546/92.
- ✓ La compensazione non può farsi valere tramite una domanda riconvenzionale, con cui il contribuente chiede l'accertamento dell'esistenza del controcredito e la condanna dell'amministrazione al pagamento dell'eventuale differenza in suo favore, posto che "il giudizio davanti alle commissioni tributarie ha un oggetto necessariamente circoscritto al controllo della legittimità, formale e sostanziale, di uno degli specifici atti impositivi elencati nell'art. 19 del D.lg. 31 dicembre 1992, n. 546, con indagine sul rapporto tributario limitata al riscontro della consistenza della pretesa fatta valere con gli atti medesimi, con conseguente incompatibilità con la struttura del processo – atteso il suo carattere impugnatorio – della domanda riconvenzionale, da chiunque proposta".
- ✓ Nel processo tributario non sono ammesse domande riconvenzionali e, pertanto, non è possibile che il contribuente opponga la compensazione al fine di ottenere non l'estinzione del diritto della pretesa fiscale ma la condanna dell'ufficio al pagamento della differenza.

Carmela Lucariello

31 Ottobre 2007

Note

1) Luigi Theodossiou, *La compensazione nello Statuto dei diritti del contribuente* Catania, 2007 in www.commercialistatelematico.com

Paolo Biondo, *l'istituto della compensazione in ambito tributario e la presunta indisponibilità dell'obbligazione tributaria* in rassegna tributaria n. 3/2007 pag. 948.

Diego Moscato, *Riflessioni su compensazione tributaria e rimborsi* in "il fisco" n. 15 del 16 aprile 2007, pag. 2186. Angelo Buscema, *Sulla spendibilità dell'eccezione di compensazione nel processo tributario ed in particolare nel giudizio di ottemperanza*, in "il fisco" n. 1/2005, fascicolo n. 1, pagg. 93

Russo, *La compensazione in materia tributaria*, in Rass, trib. 6/2002, 1856 ss, ritiene che la compensazione legale è opponibile innanzi alla CT per il credito accertato con sentenza passata in giudicato, in relazione al credito formalmente riconosciuto dal fisco, in relazione al credito da dichiarazione per il quale è decorso il termine per procedere al controllo formale ma non in relazione ai crediti non tributari rispetto ai quali le CT sono prive di giurisdizione.

Vd Cass. sez III 13 maggio 2002 n. 6820 secondo cui "La compensazione giudiziale, di cui all'art. 1243, secondo comma, cod. proc. civ., presuppone l'accertamento del controcredito da parte del giudice dinanzi al quale la compensazione medesima e' fatta valere, mentre non può fondarsi su un credito la cui esistenza dipenda dall'esito di un separato giudizio in corso e prima che il relativo accertamento sia divenuto definitivo".

V. Cass. Sez. Unite 17 marzo 1998 n. 2874: "Non può essere fatto valere in giudizio, in via di compensazione, un credito che debba essere accertato da una giurisdizione diversa".

2) Carmela Lucariello, *compensazione di imposte : i nuovi orientamenti della giurisprudenza e le novità del dl n. 262/2006* in finanza & fisco n. 40/2006 pag. 3475.

www.commercialistatelematico.com

Il commercialista telematico

3) Cass. 25 maggio 1995 n. 5757: “La questione relativa all’esistenza, alla natura ed all’importo dei crediti da opporre eventualmente in compensazione a quelli dedotti in giudizio dalla controparte non e’ rilevabile d’ufficio ed e’ soggetta all’onere di allegazione e di prova: essa costituisce, pertanto, eccezione in senso stretto e non già mera argomentazione difensiva”, e come tale soggiace al regime processuale ed alle preclusioni ad essa relative.

4) per Converso, *atti impugnabili....Estinzione della obbligazione tributaria per compensazione* in quaderni n. 8/2003 del Consiglio di Giustizia tributaria pag. 245, l’eccezione di compensazione non è proponibile in sede di integrazione dei motivi del ricorso ex articolo 24 del dlgs 546/92

ALLEGATO

Sent. n. 288 del 10 luglio 2007 (dep. il 17 luglio 2007) della Comm. trib. reg. di Roma, Sez. I

Svolgimento del processo - La società E., nella persona del legale rappresentante *pro tempore*, assistita e difesa come in atti, impugnava, con tempestivo ricorso la cartella di pagamento n. 09720031026176959 con la quale l’Agenzia delle Entrate, Ufficio di Roma 1, a seguito del controllo automatizzato della dichiarazione Modello UNICO 2000, ai sensi dell’art. 36—*bis* del D.P.R. n. 600/1973, recuperava, per l’anno d’imposta 1999, le imposte non versate a titolo di Irpeg, Ilor ed Iva, oltre interessi e sanzioni per un importo pari a 2.516.077,00 euro. Come unico motivo, lamentava la società, di aver correttamente versato le imposte richieste e che quindi la comminazione di sanzioni ed interessi era illegittima ed infondata, atteso che era stata applicata anche per presunti ritardi nei versamenti. Si riservava di esibire le relative ricevute in suo possesso. Con successiva memoria la ricorrente faceva rilevare di aver adempiuto al versamento dell’importo iscritto a ruolo, pari ad euro 1.690.016,89, attraverso la compensazione legale, effettuata ai sensi degli artt. 1241 e 1242 del codice civile, con un credito derivante dall’indebito versamento dell’Iva per le annualità 1983/1988, per complessivi euro 3.543.894,70, come peraltro riconosciuto anche in sede giudiziale dalla Commissione tributaria regionale di Roma con la sentenza n. 23/28/2004. In conclusione chiedeva la disapplicazione delle sanzioni per aver provveduto al pagamento delle imposte e l’annullamento della cartella impugnata. L’Agenzia delle Entrate, Ufficio di Roma 1, si costituiva e lamentava che la controparte, a cui competeva il relativo onere, non aveva dimostrato le cause di illegittimità della cartella impugnata. Anzi al riguardo faceva rilevare che la cartella stessa derivava dal controllo automatizzato, ex art. 36-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, del Modello UNICO 2000, e che quindi l’Ufficio non aveva posto in essere alcuna attività accertativa autonoma ma si era limitato a recuperare le imposte dichiarate e non versate dalla società. In conclusione chiedeva il rigetto del ricorso e la conferma della cartella impugnata. La Commissione tributaria regionale adita accoglieva il ricorso ritenendo ammissibile la compensazione sulla base degli artt. 17, del D.L. n. 241/1997, ed 8, della L. n. 212/2000. Per i giudici di prime cure rimaneva solo da determinare l’ammontare della somma ammessa a rimborso, considerato che la sentenza di secondo grado, n. 23/28/2004, che aveva riconosciuto tale diritto non era stata esplicita nel definire i limiti monetari del ristoro medesimo, rimettevano perciò all’Ufficio il calcolo della compensazione medesima. Con tempestivo appello l’Agenzia delle Entrate, Ufficio di Roma 1, impugnava tale decisione, lamentando, in via preliminare la violazione dell’art. 24 del D.Lgs. n. 546/1992, atteso che la compensazione era stata dedotta solo con le memorie illustrative, e nel merito la non operatività dell’art. 8 della L. n. 212/2000. Quanto poi all’applicazione degli artt. 1242 e 1243 del codice civile ricordava che il presunto credito vantato non presentava i requisiti richiesti non essendo né certo, né liquido e né esigibile, atteso che la sua determinazione

Il commercialista telematico

monetaria era stata rimessa all'ufficio, e non era affatto certo visto che la sentenza che l'aveva riconosciuto non era divenuta definitiva. Anzi, a tale proposito, l'Agenzia delle Entrate, comunicava di aver impugnato per cassazione la già richiamata sentenza n. 23/28/2004, e si riservava di produrne copia, cosa che si faceva, con memorie aggiunte. In conclusione chiedeva, in totale riforma della sentenza impugnata, la declaratoria di inammissibilità della compensazione, in quanto formulata per la prima volta nelle memorie illustrative, e, nel merito il rigetto del ricorso, con condanna della controparte alle spese di giudizio per entrambi i gradi di giudizio. Si costituiva la società appellata, sempre assistita e difesa come in atti, e si opponeva alle pretese di controparte. In particolare respingeva l'assunto dell'ufficio secondo il quale solo in un secondo tempo e con memorie illustrative aveva opposto la compensazione, atteso che già in sede di ricorso aveva dedotto di aver versato quanto dovuto e nuovamente richiesto con la cartella impugnata. Non si trattava quindi di nuovi motivi aggiunti ma solo di un'esplicitazione di quanto già contenuto nei motivi del gravame. Nel merito, ribadiva la validità della compensazione operata a norma del comma 1 dell'art. 8 della L. n. 212/2000, in quanto la portata statutaria della norma stessa, confortata da giurisprudenza e dottrina autorevoli, superava la necessità di norme secondarie attuative, come i decreti pure previsti e non ancora emanati, e si imponeva nella sua immediata operatività. Quanto poi alle eccezioni di controparte circa la mancanza dei requisiti previsti dal codice civile per effettuare la compensazione legale, ricordava che il credito era certo, liquido ed esigibile alla luce della sentenza n. 23/28/2004, della Commissione tributaria regionale che l'aveva riconosciuto. In conclusione chiedeva, previo il totale rigetto dell'appello dell'ufficio, la conferma della decisione di primo grado. Con successiva nota chiedeva la discussione in pubblica udienza, ai sensi dell'art. 33 del D.Lgs. n. 546/1992.

Motivi della decisione — Il Collegio, esaminati gli atti, ed udito il — relatore ritiene l'appello fondato e meritevole di accoglimento sia sotto il profilo processuale che nel merito. La pregiudiziale avanzata dall'ufficio, in merito alla violazione dell'art. 32 del D.Lgs. n. 546/1992, appare provata e per questo va accolta. La stessa società contribuente, nei suoi scritti difensivi, ammette di aver fatto riserva, nel ricorso introduttivo, di deposito di documenti atti a provare il dedotto versamento delle imposte richieste. Documenti che ben potevano essere depositati in atti con le memorie illustrative di cui all'art. 32 già citato. La compensazione legale, se dedotta successivamente all'atto di introduzione del giudizio, richiedeva la procedura prevista dall'art. 24 sempre D.Lgs. n. 546/1992. I casi e le procedure previste per il deposito di memorie integrative e di quelle illustrative sono giustamente diversi: in una ipotesi il deposito di documenti non conosciuti dalle altre parti processuali rende necessaria l'integrazione dei motivi del ricorso, quindi la notifica della memoria alle parti costituite, nell'altra ipotesi, si tratta solo di argomentazioni meglio formulate o di prove a sostegno della domanda già avanzata ma non depositate in una con il gravame iniziale. Con le memorie illustrative, come riconosciuto dalla migliore dottrina e giurisprudenza, non possono essere fatte valere nuove eccezioni di rito o di merito non rilevabili anche d'ufficio, e sicuramente non possono esser dedotti fatti che investano l'esistenza, la natura e l'importo dei crediti da opporre, eventualmente in compensazione. Anche nel merito la decisione impugnata appare viziata sia in ordine all'operatività dell'art. 8 della L. n. 212/2000 che per quanto attiene presupposti previsti dal codice civile, agli artt. 1242 e 1243, per l'operatività della compensazione. Secondo la norma civilistica, infatti, l'estinzione per compensazione di due crediti postula non solo la liquidità e l'esigibilità degli stessi, ma anche la loro certezza, ed è proprio di tale carattere che difetta il credito riconosciuto in sentenza. Secondo l'autorevole giurisprudenza della Cassazione la compensazione fatta valere in un giudizio non può fondarsi su un credito la cui esistenza dipenda dall'esito di un separato giudizio in corso e prima che il relativo accertamento sia divenuto definitivo. Nel caso di specie, non solo la decisione che riconosceva il credito non era definitiva, tanto è vero che è stata successivamente cassata dal Giudice delle leggi con la sentenza n. 23483/2006, ma il credito vantato non era neppure definito nell'esatto ammontare tanto è vero che la decisione impugnata demandava all'ufficio la sua esatta determinazione. Quindi almeno sotto questo profilo la compensazione non poteva avere luogo.

Il commercialista telematico

Infine, pure a voler aderire alla tesi dei primi giudici sull'immediata operatività dell'art. 8 dello Statuto del contribuente, L. n. 212/2000, rimane da provare, a cura della società che l'ha eccepita, la volontà espressa nella sede idonea, relativa, dichiarazione annuale, di volersi avvalere della compensazione piuttosto che del rimborso dei presunti crediti. Dimostrazione che non è avvenuta e che porta anche per questo il Collegio a concludere per del testo. Esistono giusti motivi per compensare le spese. P.Q.M. - Accoglie l'appello dell'ufficio. Spese compensate.