

RG 786/2020



TRIBUNALE DI GENOVA
Sezione lavoro

**Il collegio del reclamo
nelle persone di**

Marcello Basilico	presidente, relatore
Maria Giovanna Dito	giudice
Simona Magnanensi	giudice

nella causa tra

Istituto nazionale della previdenza sociale,
avv. L. Bonicioli

reclamante

e

ASAP Services s.r.l.,
avv. A. Cassottana e G. Viotti

ricorrente reclamata

Agenzia delle entrate
avv. C. Ghia – Avvocatura distrettuale dello Stato

intervenuta ex art. 107 c.p.c.

ha emesso la seguente ordinanza, osservando quanto segue.

Con due ricorsi, depositati il 17 e il 31 dicembre 2019, ASAP Services s.r.l. (di seguito, per brevità, Asap) ha chiesto che, previo accertamento dei relativi presupposti, venga ordinato in via d'urgenza a INPS il rilascio in suo favore del documento di regolarità contributiva (DURC), negato dall'Istituto a causa del disconoscimento della regolarità di diverse operazioni di compensazione dei suoi debiti contributivi: coi crediti d'imposta maturati presso diverse imprese poi acquisite da Asap o per agevolazioni sorte a seguito di quelle operazioni (proc. 4267/2019 RG); con crediti d'imposta sorti per un investimento effettuato in attività di ricerca e sviluppo (proc. 4435/2019 RG).

1. L'iter della controversia.

In entrambi i procedimenti INPS si è costituito, contestando tanto il *fumus boni juris* quanto il *periculum in mora* fatti valere da controparte e chiedendo pertanto la reiezione del ricorso. I giudizi sono stati riuniti per la parziale connessione delle domande. Nel primo il giudice monocratico aveva già disposto la chiamata in giudizio, ai sensi dell'art. 107 c.p.c., dell'Agenzia delle entrate. Questa, previo termine concesso successivamente, si è costituita in ambedue i procedimenti.



Dopo che le parti hanno discusso oralmente la causa il giudice ha emesso ordinanza, in data 17.2.2020, con la quale ha accolto entrambi i ricorsi.

L'ordinanza è stata impugnata da INPS con reclamo depositato il 3.3.2020. Sopravvenuta la disciplina emergenziale dei d.l. 11/2020 e 18/2020, il collegio ha disposto che l'udienza di discussione si celebrasse con trattazione cartolare (art. 18, terzo e settimo comma, lett. h), d.l. 18/2020) in considerazione dell'urgenza fatta valere dalla parte ricorrente, da un lato, e delle preminenti ragioni di salute pubblica, dall'altra.

Pertanto, dopo la costituzione di Asap e Agenzia delle entrate, le parti tutte hanno provveduto a depositare note scritte illustrative delle difese e delle conclusioni rispettive.

2. Il DURC e i presupposti per il suo rilascio.

Tema centrale della controversia riguarda i margini di discrezionalità rimessi all'INPS dalla disciplina primaria e secondaria per il rilascio del DURC. Questo è il documento con cui INPS, INAIL e Cassa edile attestano alle imprese l'adempimento degli obblighi legislativi e contrattuali – in particolare quelli contributivi – e che viene richiesto per contrattare il conferimento di appalti o forniture con la pubblica amministrazione o, in taluni casi, anche con privati per opere soggette a concessione edilizia, denuncia d'inizio attività o attestazione SOA.

Regolato inizialmente dal d.l. 210/2002 (conv. in l. 266/2002) e dal d. lgs 276/2003, il DURC ha trovato una più compiuta definizione con l'art. 6 DPR 207/2010 (oggi superato dal nuovo codice degli appalti di cui al d. lgs 50/2016), che l'ha definito come *“il certificato che attesta contestualmente la regolarità di un operatore economico per quanto concerne gli adempimenti INPS, INAIL, nonché cassa edile per i lavori, verificati sulla base della rispettiva normativa di riferimento”*.

L'art. 1, co. 1175, l. 296/2006, invece, ha disposto il possesso del DURC per l'ammissione al godimento, da parte dei datori di lavoro, dei benefici previsti dalla normativa in materia di lavoro e legislazione sociale. Per dare attuazione alla delega contenuta nel successivo comma 1176 il DM 24 ottobre 2007 ha dettato analiticamente i contenuti analitici del documento, i requisiti di regolarità e, parallelamente, le fattispecie ostative al suo rilascio.

Il Decreto stabilisce che il possesso del DURC *“è richiesto ai datori di lavoro ai fini della fruizione dei benefici normativi e contributivi in materia di lavoro e legislazione sociale previsti dall'ordinamento nonché ai fini della fruizione dei benefici e sovvenzioni previsti dalla disciplina comunitaria”*; è inoltre richiesto *“ai datori di lavoro ed ai lavoratori autonomi nell'ambito delle procedure di appalto di opere, servizi e forniture pubblici e nei lavori privati dell'edilizia”* (art. 1).

Esso è rilasciato da INPS e INAIL nonché, previa apposita convenzione con loro, dagli altri istituti che gestiscano forme di assicurazione obbligatoria; per i datori di lavoro dell'edilizia hanno titolo al rilascio anche le Casse edili (art. 2).

L'art. 5 DM 24 ottobre 2007 aveva stabilito le condizioni per l'attestazione della regolarità contributiva da parte dell'INPS, includendovi, al secondo comma, lett. c), la *“istanza di compensazione per la quale sia stato documentato il credito”*.

Con l'art. 4 d.l. 34/2014 (conv. in l. 78/2014) il legislatore ha inteso semplificare le verifiche di regolarità contributiva presso INPS, INAIL e Cassa edile da parte di *“chiunque vi abbia interesse”* (primo comma) e ridefinito i requisiti di regolarità, i contenuti e le modalità della sua verifica nonché le ipotesi di esclusione, stabilendo un'unica interrogazione presso gli archivi di tutti gli Istituti legittimati al rilascio e che, *“nelle ipotesi di godimento di benefici normativi e contributivi sono individuate le tipologie di pregresse irregolarità di natura previdenziale ed in materia di tutela delle condizioni di lavoro da considerare*



ostative alla regolarità, ai sensi dell'articolo 1, comma 1175, della legge 27 dicembre 2006, n. 296" (secondo comma).

In attuazione di queste disposizioni il DM 30.1.2015 ha ampliato la platea dei soggetti abilitati alla verifica di regolarità contributiva, inserendovi, tra gli altri, tutte le amministrazioni pubbliche precedenti, le banche e gl'intermediari finanziari (art. 1) e disciplinato le modalità di verifica (art. 2) nonché, in via ulteriore, i requisiti di regolarità (art. 3).

In base a quest'ultima disposizione, *"la verifica della regolarità in tempo reale riguarda i pagamenti dovuti dall'impresa in relazione ai lavoratori subordinati e a quelli impiegati con contratto di collaborazione coordinata e continuativa, che operano nell'impresa stessa nonché, i pagamenti dovuti dai lavoratori autonomi, scaduti sino all'ultimo giorno del secondo mese antecedente a quello in cui la verifica è effettuata, a condizione che sia scaduto anche il termine di presentazione delle relative denunce retributive.*

2. La regolarità sussiste comunque in caso di:

a) rateizzazioni concesse dall'INPS, dall'INAIL o dalle Casse edili ovvero dagli Agenti della riscossione sulla base delle disposizioni di legge e dei rispettivi regolamenti;

b) sospensione dei pagamenti in forza di disposizioni legislative;

c) crediti in fase amministrativa oggetto di compensazione per la quale sia stato verificato il credito, nelle forme previste dalla legge o dalle disposizioni emanate dagli Enti preposti alla verifica e che sia stata accettata dai medesimi Enti;

d) crediti in fase amministrativa in pendenza di contenzioso amministrativo sino alla decisione che respinge il ricorso;

e) crediti in fase amministrativa in pendenza di contenzioso giudiziario sino al passaggio in giudicato della sentenza, salva l'ipotesi cui all'art. 24, comma 3, del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46;

f) crediti affidati per il recupero agli Agenti della riscossione per i quali sia stata disposta la sospensione della cartella di pagamento o dell'avviso di addebito a seguito di ricorso giudiziario.

3. La regolarità sussiste, inoltre, in presenza di uno scostamento non grave tra le somme dovute e quelle versate, con riferimento a ciascun Istituto previdenziale ed a ciascuna Cassa edile. Non si considera grave lo scostamento tra le somme dovute e quelle versate con riferimento a ciascuna Gestione nella quale l'omissione si è determinata che risulti pari o inferiore ad € 150,00 comprensivi di eventuali accessori di legge".

La verifica effettuata dai soggetti elencati nell'art. 1 del DM 30.1.2015 ed eseguita ai sensi dell'art. 2 avviene con un'unica interrogazione negli archivi di INPS, INAIL e Casse edili (art. 6); il suo esito positivo genera un documento non modificabile avente alcuni contenuti minimi, tra cui la dichiarazione di regolarità; tale documento, ormai comunemente definito "DURC online" *"ha validità di 120 giorni dalla data effettuazione della verifica di cui all'art. 6 ed è liberamente consultabile tramite le applicazioni predisposte dall'INPS, dall'INAIL e dalla Commissione Nazionale Paritetica per le Casse Edili (CNCE) nei rispettivi siti internet"* (art. 7).

L'art. 8 del DM, richiamando il successivo allegato A, ha disciplinato infine le cause *"ostative alla regolarità, ai sensi dell'art. 1, comma 1175, della legge 27 dicembre 2006, n. 296"*, coincidenti con illeciti penali o amministrativi in materia di lavoro e previdenza.

L'art. 10 contiene l'elenco delle disposizioni abrogate, tra cui quelle del DM 24.10.2007.

Quest'ultima norma conferma l'efficacia sostitutiva della disciplina dei requisiti di regolarità contributiva contenuta nel DM del 30.1.2015 – malgrado la temporaneità della validità del DURC online – rispetto alla regolamentazione previgente.



3. Le operazioni di compensazione compiute da Asap.

In questo quadro si controverte sul potere di INPS di negare il rilascio del DURC - o, meglio, di annullare il documento già emesso dall'INAIL - una volta disconosciuta l'efficacia delle compensazioni tra debiti contributi e crediti d'imposta acquisiti mediante l'acquisto delle aziende che ne erano titolari.

Si tratta, in particolare, del credito di € 863.352, risultante dal modello IVA 2017 [all. 3 a al ricorso d'urgenza] di Turone Valido s.r.l., la cui azienda Asap ha acquistato il 27.4.2018 [all. 1 ric.], nonché del credito di € 616.685, risultante da modello IVA 2014 [all. 5 ric.] di Kushtia Investimenti s.r.l., acquisita il 29.7.2015 [all. 3 ric.].

Ai sensi dell'art. 17 d. lgs 241/1997, nel testo modificato ancora col d.l. 124/2019, “i contribuenti 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. La compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge.

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 rimosse mediante versamento diretto ai sensi dell'articolo 3, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602; per le ritenute di cui al secondo comma del citato articolo 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'articolo 74; [..]

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'articolo 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 [..]”.

I versamenti d'imposte e di contributi, “al netto della compensazione, sono eseguiti mediante delega irrevocabile ad una banca convenzionata” (art. 19).

Per effetto dell'art. 37, co. 49-ter, d.l. 223/2006 (conv. con l. 248/2006), nel testo vigente all'epoca dei fatti, “l'Agenzia delle entrate può sospendere, fino a trenta giorni, l'esecuzione delle deleghe di pagamento di cui agli articoli 17 e seguenti del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, contenenti compensazioni che presentano profili di rischio, al fine del controllo dell'utilizzo del credito. Se all'esito del controllo il credito risulta correttamente utilizzato, ovvero decorsi trenta giorni dalla data di presentazione della delega di pagamento, la delega è eseguita e le compensazioni e i versamenti in essa contenuti sono considerati effettuati alla data stessa della loro effettuazione; diversamente la delega di pagamento non è eseguita e i versamenti e le compensazioni si considerano non effettuati. In tal caso la struttura di gestione dei versamenti unificati di cui



all'articolo 22 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, non contabilizza i versamenti e le compensazioni indicate nella delega di pagamento e non effettua le relative regolazioni contabili. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabiliti i criteri e le modalità di attuazione del presente comma. [...]".

Per la riscossione dei crediti che siano stati, in tutto o in parte, indebitamente utilizzati, *"anche in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni"*, l'Agenzia delle entrate può emanare apposito atto di recupero motivato da notificare al contribuente ai sensi dell'art. 60 DPR 600/73 (art. 1, co. 421, l. 311/2004).

Nel presente quadro normativo sono pertanto ammesse le compensazioni tra crediti e debiti tributari e contributivi, *"dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti"*. La loro accettazione, conseguente a verifica, determina la posizione di regolarità per ottenere il DURC. Per i versamenti eseguiti mediante delega bancaria, come per le imposte e i contributi da portare in compensazione, l'accettazione avviene in caso di positivo controllo o comunque dopo il decorso del termine di trenta giorni dalla sospensione delle deleghe stesse consentita all'Agenzia delle entrate. Questa, nell'ipotesi di esito negativo del controllo, può emanare motivato atto di recupero.

Asap ha depositato in causa i modelli F24 utilizzati per la delega di pagamento nel corso del 2015 e del 2018 e recanti tutti l'apposita quietanza [all. 6-7 ric.; cfr. anche all. 8-12 e 17-21 mem. INPS], asserendo che le rispettive operazioni di compensazione siano state accettate dall'Agenzia delle entrate; ha aggiunto che questa comunque non le avrebbe notificato alcun provvedimento di recupero.

INPS non ha contestato queste circostanze, rilevando però come il 2.11.2017 l'Agenzia delle entrate abbia notificato ad Asap un avviso di irregolarità a seguito del controllo del modello unico 2015 per l'anno d'imposta precedente. Ciò smentirebbe che i crediti IVA portati in compensazione nel 2015 siano stati verificati e accettati.

Chiamata in giudizio per riferire se avesse o meno accettato le compensazioni del 2015 e del 2018. L'Agenzia delle entrate ha preso posizione soltanto sulla prima operazione, relativa al credito IVA di € 616.685, acquisito a luglio 2015 da Kushtia Investimenti, e ha affermato che tale credito non era utilizzabile da parte di Asap poiché non l'aveva esposto nella prima dichiarazione annuale utile. L'Agenzia ha rilevato l'irregolarità con l'avviso menzionato da INPS - n. 07543401520 - notificato ad Asap il 2.11.2017.

E' evidente che anche tale controllo (limitato, come detto, alle sole compensazioni eseguite coi modelli F24 del 2015) è avvenuto ben dopo la scadenza del termine di trenta giorni previsto per la sospensione delle deleghe di pagamento dalla norma menzionata dell'art. 37, co. 49-ter, d.l. 223/2006. Si tratta dunque d'un controllo che non ha interferito con la maturazione dell'accettazione, la quale si è realizzata, in base al combinato disposto di questa norma e dei primi due commi dell'art. 3 DM del 30.1.2015, una volta consumatosi il termine anzidetto.

Questa lettura è conforme alla prassi dell'Agenzia delle entrate rilevabile, dal provvedimento del suo direttore datato 28.8.2018, che concerne i criteri e le modalità per la sospensione delle deleghe di pagamento contenenti compensazioni che presentano profili di rischio [all. 12 ric.].

Vi si legge infatti che, *"per i modelli F24 presentati attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, con apposita ricevuta, viene comunicato al soggetto che ha inviato il modello F24 se la delega di pagamento è stata sospesa ai sensi di quanto è previsto dall'articolo 37, comma 49-ter, del decreto legge 4 luglio 2006 n. 223. Nella medesima ricevuta viene indicata anche la data di fine del periodo di sospensione, che non può essere maggiore di trenta*



giorni rispetto alla data di invio del modello F24 [...]". Il provvedimento precisa che: *"fermi restando i successivi ordinari controlli sui crediti compensati, se in esito alle verifiche effettuate dall'Agenzia delle entrate, il credito risulta correttamente utilizzato, la delega di pagamento si considera effettuata nella data indicata nel file telematico inviato"*.

Pertanto anche in sede di attuazione della norma di legge si è ribadita l'automaticità della compensazione (*"si considera effettuata"*) all'esito favorevole della verifica o, in alternativa, allo scadere del termine massimo di sospensione previsto dall'art. 37, co. 49-ter, d.l. 223/2006.

Asap invero non ha depositato né ha allegato di avere ricevuto la comunicazione di perfezionamento della delega o la richiesta di addebito previsti dall'art. 2.4 del citato provvedimento a seconda che il modello F24 a saldo zero o con saldo positivo. Né INPS né Agenzia delle entrate hanno contestato però che l'impresa abbia depositato le deleghe di pagamento e che l'Agenzia le abbia regolarmente prese in carico annunciandone la sospensione.

Dunque, poiché queste circostanze devono darsi per ammesse, l'eventuale mancanza della comunicazione conclusiva costituirebbe un'inadempienza dell'Amministrazione finanziaria che non potrebbe andare in danno del contribuente. Va inoltre considerato che il provvedimento ha data ben successiva alla maggior parte delle deleghe di pagamento depositate da Asap.

Il termine di trenta giorni di durata massima della sospensione ed il meccanismo del silenzio-assenso per il caso di mancata verifica tempestiva sono indicativi dell'intento legislativo acceleratorio, finalizzato a garantire la certezza dei rapporti giuridici, senza con ciò che siano preclusi *"i successivi ordinari controlli sui crediti compensati"*.

La stessa logica involge del resto la disciplina del DURC *online* e, in particolare, la presunzione di regolarità che assiste le operazioni elencate nel secondo comma dell'art. 3 del DM del 30.1.2015. In questo caso la semplificazione adottata è bilanciata dalla durata relativamente breve della validità del documento.

Questi elementi portano a concludere che le compensazioni eseguite da Asap coi debiti contributivi verso INPS si siano perfezionate e debbano ritenersi di conseguenza accettate in base alle disposizioni emanate dall'ente preposto nella fattispecie. Sarebbe così maturata la condizione di regolarità prevista dall'art. 3, secondo comma, lett. c), DM del 30.1.2005.

La lettura giuridica illustrata – compiuta già dal giudice monocratico nell'ordinanza impugnata – vale però nella vigenza della norma dell'art. 37, co. 49-ter, d.l. 223/2006. Quest'ultima è stata introdotta dall'art. 1, co. 990, l. 205/2017, in vigore dall'1.1.2018.

4. La mancata accettazione delle compensazioni del 2015.

Prima di allora vigeva il regime giuridico (a sua volta inaugurato dall'art. 10 d.l. 78/2009, conv. in l. 102/2009) dell'art. 37, co. 49-bis, in forza del quale coloro che avessero inteso *"effettuare la compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto per importi superiori a 5.000 euro annui, sono tenuti ad utilizzare esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate secondo modalità tecniche definite con provvedimento del direttore della medesima Agenzia delle entrate entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente comma"*.

Tale prescrizione è stata integrata dall'art. 10, primo comma, lett. a), n. 7, d.l. 78/2009, secondo cui *"i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione crediti Iva per importi superiori a 15.000 euro annui, hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità sulle dichiarazioni dalle quali emerge il credito. In alternativa, per i contribuenti sottoposti a*



controllo contabile, la dichiarazione può essere sottoscritta dai soggetti che hanno eseguito il controllo".

Le deleghe di pagamento per le compensazioni del 2015 sono state depositate nella vigenza di questa disciplina e non già di quella dell'art. 37, co. 49-ter. Il riferimento esclusivo a quest'ultima disposizione, che si rinviene nell'ordinanza reclamata, va dunque corretto.

In assenza di quella normativa semplificatoria, l'Agenzia delle entrate poteva agire per il recupero mediante apposito atto motivato da notificare al contribuente: tale più generale potere è previsto *"per la riscossione dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione ai sensi dell'articolo 15 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241"* e va esercitato ai sensi degli artt. 31 segg. DPR 600/73 e 51 segg. DPR 633/72 (art. 1, co. 421, l. 311/2004).

La comunicazione d'irregolarità notificata ad Asap il 2.11.2017 e richiamata anche negli atti depositati dall'Agenzia delle entrate [all. 2, 3 e 6 mem.] costituisce dunque l'atto con cui essa ha avviato l'azione di recupero, in conformità alla previsione anzidetta ed entro il termine di otto anni, previsto dall'art. 27, co. 16 d.l. 185/2008 (conv. in l. 2/2009).

Gli avvisi di recupero di crediti di imposta illegittimamente compensati, oltre ad avere una funzione informativa dell'insorgenza del debito tributario, costituiscono manifestazioni della volontà impositiva da parte dello Stato al pari degli avvisi di accertamento o di liquidazione, e come tali sono impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie, ai sensi dell'art. 19 d. lgs 546/92 [così Cass., sez. V, ord. 4968/2009. Nello stesso senso Cass., sez. V, ord. 23322/2010 e 8033/2011; sent. 28543/2013 e 16006/2015].

Sulla base di questi elementi non può sostenersi che l'Agenzia delle entrate abbia accettato, in fase amministrativa, le compensazioni eseguite da Asap coi crediti d'imposta acquistati da Kushtia Investimenti, secondo quanto richiesto dall'art. 3, secondo comma, lett. c), DM 30.1.2015. Non si è di conseguenza realizzato l'effetto solutorio dell'obbligazione contributiva correlata.

Secondo Asap la prova dell'accettazione risiederebbe nel visto di conformità apposto al proprio credito IVA del 2018 [all. 22 ric.].

Il visto è emesso dal responsabile dei centri di assistenza fiscale individuati dall'art. 32, primo comma, d. lgs 241/97, a richiesta del contribuente, in ordine alla conformità dei dati delle dichiarazioni predisposte dal centro medesimo, alla relativa documentazione e alle risultanze delle scritture contabili, nonché di queste ultime alla relativa documentazione contabile, e anche dei dati delle dichiarazioni unificate alla relativa documentazione; il visto inoltre assevera che gli elementi contabili ed extracontabili comunicati all'amministrazione finanziaria e rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore corrispondono a quelli risultanti dalle scritture contabili e da altra documentazione idonea (art. 35 d. lgs 241/97).

Ai sensi dell'art. 34, terzo comma, lett. c), dello stesso d. lgs, i centri di assistenza fiscale *"verificano la conformità dei dati esposti nelle dichiarazioni alla relativa documentazione"*.

Il dato normativo esposto rende evidente come il visto certifichi non posizioni creditorie, bensì la formale rispondenza di quanto dichiarato con la documentazione allegata e le risultanze delle scritture contabili.

Di conseguenza è condivisibile l'affermazione per cui *"la funzione del visto di conformità richiesto per poter operare la compensazione dei crediti di imposta è quella di assicurare un controllo anticipato della esistenza e spettanza del credito compensabile mediante l'attribuzione della relativa verifica ad un professionista abilitato. L'inosservanza di tale adempimento è quindi inidonea a pregiudicare l'esercizio delle attività di controllo e di verifica della sussistenza del credito"*



da parte dell'Ente accertatore. Essa è altresì inidonea ad incidere negativamente in danno del fisco sia sulla base imponibile dell'imposta sia sul versamento del tributo, in quanto, una volta accertata sul piano sostanziale l'esistenza del credito IVA e il conseguente diritto del contribuente di portarlo in compensazione, la mancata apposizione del visto si risolve in una infrazione puramente formale che non determina il venir meno di tale diritto" [Cass., sez. VI, 5289/2020].

Si deve pertanto escludere che il visto di conformità prescritto dall'art. 10, primo comma, lett. a), n. 7, d.l. 78/2009 equivalga all'accettazione della compensazione da parte dell'Agenzia delle entrate con gli stessi effetti che derivano invece dal silenzio-assenso introdotto poi dalla legge finanziaria del 2018 all'interno del meccanismo sospensivo delle deleghe di pagamento. Sarebbe del resto irragionevole, in assenza di una previsione esplicita in tal senso, attribuire alla mera verifica contabile compiuta da un soggetto esterno un'efficacia superiore a quella del nuovo strumento successivo affidato all'Amministrazione e concepito con una chiara funzione semplificatoria.

5. L'irregolarità della posizione contributiva di Asap.

Non essendovi stata l'accettazione da parte dell'ente preposto alla verifica, all'INPS non era precluso il controllo di legittimità sulle compensazioni compiute da Asap tra i propri debiti contributivi ed i crediti d'imposta che questa aveva acquistato da Kushtia Investimenti.

Quanto al requisito soggettivo prescritto dall'art. 17, primo comma, d. lgs 241/1997, occorre rilevare come la cessione d'azienda comporti, per legge, il trasferimento al cessionario dei crediti relativi all'esercizio di essa, ivi compresi i crediti d'imposta vantati dal cedente nei confronti dell'erario [cfr. Cass., sez. V, 3202/2013, 8644/09, 6578/08]. Perciò INPS erra in causa nell'assimilare all'accollo, che è tutt'altro istituto, il modo di acquisto della titolarità dei crediti da parte di Asap, essendo pacifico che l'acquisto sia avvenuto per trasferimento d'azienda. La giurisprudenza invocata dall'Istituto fin con la sua memoria di costituzione non è dunque afferente al caso di specie.

Diversa è invece la valutazione che la posizione adottata da Asap offre sul piano cronologico. E' indubbio infatti che i crediti di Kushtia Investimenti siano sorti nel 2013, dunque in un periodo d'imposta anteriore al 2015, quando Asap li ha portati in compensazione. La coincidenza temporale tra le operazioni di acquisto dell'azienda e di compensazione non giustifica ovviamente una mutazione del momento genetico del credito, poiché esso ha carattere oggettivo rimane dunque coincidente con quello in cui avrebbe potuto avvalersene il cedente.

Va del resto ricordato che nella 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"* [Cass., sez. VI, 15123/2006]. La rigidità dei limiti in cui sono consentiti simili operazioni ha una funzione antielusiva, diretta a prevenire il rischio dell'abuso del diritto da parte del contribuente.

Si deve pertanto concludere che nelle compensazioni eseguite nel 2015 mancava il requisito dell'identità temporale previsto dall'art. 17 d. lgs 241/1997.

Nelle note di replica Asap ha eccepito che il rilievo sollevato al riguardo da INPS configurerebbe deduzione nuova e quindi *"inammissibile"*, oltre che - ma senza spiegarne le ragioni - *"giuridicamente priva di fondamento"*. Premesso che nel procedimento ex art. 700 c.p.c. la parte non è soggetta a decadenze e preclusioni, nella fattispecie si verte in un caso di mera difesa su un fatto risultante dai documenti depositati dalla parte ricorrente e da questa stessa esposto nel proprio atto introduttivo; si rientra dunque nel caso di esercizio



dei poteri officiosi del giudice non condizionati da una richiesta di parte necessaria strutturalmente o prevista espressamente [cfr., tra le tante, Cass., sez. III, ord. 20317/2019].

L'eccezione della difesa dell'impresa è dunque infondata.

In definitiva le compensazioni coi crediti d'imposta di Kushtia Investimenti non sono conformi alla legge.

Questa conclusione è sufficiente ad affermare l'irregolarità della posizione contributiva di Asap e, dunque, in via assorbente, l'assenza del *fumus boni juris* in ordine al suo diritto al rilascio del DURC. Non occorre di conseguenza soffermarsi sugli ulteriori rilievi sollevati da INPS in via amministrativa e riproposti in causa relativamente all'effettività dei trasferimenti aziendali e all'esistenza stessa dei crediti d'imposta portati in compensazione.

Entrambe le azioni promosse in via d'urgenza per l'accertamento dei presupposti per il rilascio del DURC regolare sono dunque infondate.

6. Il regolamento delle spese del procedimento.

La vicenda in esame presenta dei tratti obiettivi di complessità, legati soprattutto all'alluvionale produzione legislativa formatasi per normare una materia che intreccia questioni di diritto tributario con altre di diritto previdenziale.

Perciò ricorrono giusti motivi per compensare almeno il 50% delle spese del procedimento.

Dell'onere economico relativo alla frazione residua, che si liquida come da dispositivo, INPS ha diritto di andare esente, dovendo provvedervi l'impresa ricorrente.

Le spese vanno invece integralmente compensate nei confronti dell'Agenzia delle entrate, chiamata in giudizio dal Tribunale.

P.Q.M.

in riforma dell'ordinanza del 17.2.2020,

- a) respinge le azioni proposte in via d'urgenza da ASAP Services s.r.l. nei confronti di INPS;
- b) condanna ASAP Services s.r.l. a rifondere INPS delle spese dell'intero procedimento nella misura del 50%, misura liquidata in complessivi € 3.000,00, più 15% per spese generali, oltre a IVA e cpa, compensando tra queste parti la frazione residua;
- c) compensa integralmente le spese tra ASAP Services s.r.l. e Agenzie delle entrate.

Si comunichi.

Genova, 18 maggio 2020

IL PRESIDENTE ESTENSORE
Marcello Basilico

