

Civile Sent. Sez. 5 Num. 11325 Anno 2022

Presidente: VIRGILIO BIAGIO

Relatore: TRISCARI GIANCARLO

Data pubblicazione: 07/04/2022

2022

SENTENZA

JK

sul ricorso iscritto al n. 16508 del ruolo generale dell'anno 2017
proposto da:

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore,
rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura generale dello Stato,
presso i cui uffici in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, è domiciliata;

- *ricorrente* -

contro

E.P. Elevatori Premontati s.r.l., in persona del legale rappresentante
pro tempore, rappresentata e difesa, per procura speciale a margine

del controricorso, dall'Avv. Roberto Cordeiro Guerra, elettivamente domiciliata in Roma, via F. Denza, n. 20, presso lo studio dell'Avv. Laura Rosa;

- *controricorrente* -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Toscana, n. 65/5/2017, depositata in data 13 gennaio 2017;

udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 27 gennaio 2022 dal Consigliere Giancarlo Triscari;

lette le conclusioni scritte del Pubblico Ministero in persona del Sostituto procuratore generale Dott. Tommaso Basile, con le quali ha chiesto l'accoglimento del ricorso;

letta la memoria depositata dalla controricorrente;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto procuratore generale Dott. Tommaso Basile, che ha concluso chiedendo l'accoglimento del secondo motivo di ricorso;

udito per l'Agenzia delle entrate l'Avvocato dello Stato Gianna Galluzzo e per la società l'Avv. Rita Brami.

Fatti di causa

Dalla esposizione in fatto della sentenza impugnata si evince che: l'Agenzia delle entrate aveva notificato a E.P. Elevatori Premontati s.r.l., relativamente all'anno 2009, un atto di recupero del credito di imposta sul presupposto che lo stesso fosse superiore al limite massimo previsto dall'art. 34, legge n. 388/2000; avverso il suddetto atto la società aveva proposto ricorso che era stato accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Prato; avverso la pronuncia del giudice di primo grado l'Agenzia delle entrate aveva proposto appello, sostanzialmente mirato a contestare la statuizione relativa all'intervenuta decadenza dell'ufficio.

La Commissione tributaria regionale della Toscana ha rigettato l'appello, in particolare ha ritenuto che: sebbene l'atto di recupero sia assimilabile, quanto a contenuto, all'avviso di accertamento, la previsione contenuta nell'art. 10, d.lgs. n. 313/1997, che consente un ampliamento dei termini di decadenza, non può essere applicata all'atto di recupero, posto che la previsione normativa si riferisce esclusivamente agli avvisi di accertamento e non può essere applicato ad un atto diverso, qual è l'atto di recupero.

Avverso la suddetta pronuncia ha proposto ricorso l'Agenzia delle entrate affidato a due motivi di censura, cui ha resistito la società depositando controricorso, illustrato con successiva memoria.

Ragioni della decisione

Per ragioni di ordine logico sistematico va esaminato prioritariamente il secondo motivo di ricorso con il quale si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4), cod. proc. civ., per avere reso una motivazione apparente ed illogica.

In particolare, evidenzia parte ricorrente che la sentenza censurata non avrebbe esaminato le ragioni da essa dedotte avverso la statuizione del giudice di primo grado, in particolare la circostanza che il superamento del limite massimo dei crediti di imposta compensabili si traduce in un mancato versamento del tributo.

Il motivo è inammissibile.

Lo stesso, invero, non tiene conto della *ratio decidendi* della sentenza censurata.

Il giudice del gravame, invero, ha ritenuto di dovere definire la questione, relativa al recupero del credito di imposta illegittimamente compensato, ragionando sul fatto che non fosse applicabile alla fattispecie la proroga di cui all'art. 57, d.P.R. n. 633/1972, come modificato dall'art. 10, d.lgs. n. 313/1997, in quanto, secondo l'assunto esposto in motivazione, la suddetta previsione avrebbe avuto riguardo, secondo quanto espressamente

previsto, solo agli avvisi di accertamento, non anche agli atti di recupero, nonostante la sostanziale assimilabilità di quest'ultimo atto all'avviso di accertamento.

La pronuncia censurata, dunque, ha ragionato in ordine alla specificità della previsione normativa di riferimento ed alla sua mancata previsione del regime di proroga anche per gli atti di recupero, sicchè, diversamente da quanto ritenuto dalla ricorrente con il presente motivo, non può ritenersi che la motivazione sia apparente o illogica.

D'altro lato, non può neppure ritenersi che il giudice del gravame abbia condiviso acriticamente la pronuncia del giudice di primo grado, avendo assunto una propria autonoma valutazione in ordine alla non applicabilità del regime di proroga, e, sotto tale profilo, tale soluzione risulta assorbente anche del motivo di appello prospettato dalla ricorrente relativo alla non sanzionabilità della condotta.

Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3), cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione dell'art. 57, d.P.R. n. 633/1972, e dell'art. 1, comma 421, legge n. 311/2004, per avere erroneamente ritenuto che, nel caso di emissione di un atto di recupero del credito, non trovi applicazione la proroga dei termini di decadenza.

Il motivo è fondato.

Va in primo luogo disattesa l'eccezione di inammissibilità del presente motivo prospettata dalla controricorrente per essersi formato il giudicato interno sulla questione relativa alla tempestività della produzione documentale.

Invero, come già osservato in sede di esame del secondo motivo di ricorso, il giudice del gravame non ha preso posizione in ordine alla suddetta questione, avendo risolto la controversia unicamente sulla base delle considerazioni della non applicabilità della proroga all'atto di recupero, ed è su tale specifica statuizione che è stato proposto il presente motivo, non potendosi condividere la linea difensiva della

controricorrente, ribadita in memoria, secondo cui la pronuncia si fonda su di una duplice *ratio decidendi*.

Nessun riferimento, neppure implicito, risulta essere stato compiuto dal giudice del gravame al contenuto della pronuncia di primo grado, avendo, come detto, fondato la decisione sulla valutazione di mero diritto in ordine ai limiti di applicabilità al caso di specie della previsione di cui all'art. 57, comma 3, cit.

Ciò precisato, va osservato, in primo luogo, che questa Corte ha più volte precisato, in considerazione della *ratio* sottesa alla unitaria disciplina in termini di decadenza per gli atti impositivi, che sussiste una sostanziale assimilazione, quanto alla valenza impositiva, dell'atto di recupero del credito all'avviso di accertamento, posto che i primi manifestano una volontà impositiva dell'ufficio e assumono, pertanto, natura accertativa (Cass. civ., 7 aprile 2011, n. 8033; Cass. civ., 20 dicembre 2013, n. 28543; Cass. civ., 29 luglio 2015, n. 16006).

In questo ambito, pertanto, con riferimento al regime della decadenza relativo agli avvisi di recupero di cui alla l. n. 311 del 2004, art. 1, comma 421, il d.l. n. 185 del 2008 ha previsto, all'art. 27, comma 16, che: *"Salvi i più ampi termini previsti dalla legge in caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per il reato previsto dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10-quater, l'atto di cui alla L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 421, emesso a seguito del controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento unificato per la riscossione di crediti inesistenti utilizzati in compensazione ai sensi del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, art. 17, deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo"*.

Il successivo comma 17, inoltre, ha dettato la specifica disciplina diretta a regolare l'applicabilità del regime di decadenza con riferimento alla situazione previgente e, sotto tale profilo, ha previsto che: *"La disposizione di cui al comma 16 si applica a decorrere dalla*

data di presentazione del modello di pagamento unificato nel quale sono indicati crediti inesistenti utilizzati in compensazione in anni con riferimento ai quali alla data di entrata in vigore del presente decreto siano ancora pendenti i termini di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, comma 1 e del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 57”.

Questa Corte ha quindi precisato (Cass. civ., 4 novembre 2021, n. 31822) che, in sostanza, la disposizione in esame ha fatto riferimento ai termini di decadenza di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, e al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, in conformità alla natura di atto di accertamento del provvedimento di recupero, sicchè la stessa trova applicazione, per espressa previsione normativa, anche all’atto di recupero del credito.

Ciò precisato, va quindi osservato che, ai fini della individuazione della disciplina della decadenza degli atti di recupero del credito, il rinvio compiuto dall’art 17, cit., al regime di decadenza di cui all’art. 57, cit., va considerato nella sua totalità, anche con riferimento alla previsione di cui al comma 3, dunque anche per la parte che ha riguardo alla proroga del termine ordinario quando il contribuente ritarda di presentare la documentazione richiesta dall’amministrazione finanziaria oltre il termine di quindici giorni dalla richiesta.

La pronuncia censurata, dunque, non è conforme ai suddetti principi, per avere erroneamente ritenuto che l’art. 10, d.lgs. n. 313/1997 non trovi applicazione nel caso di avviso di recupero del credito di imposta indebitamente utilizzato in eccedenza.

In conclusione, è fondato il primo motivo di ricorso, inammissibile il secondo, con conseguente cassazione della sentenza censurata e rinvio alla Commissione tributaria regionale anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il primo motivo di ricorso, inammissibile il secondo, cassa la decisione impugnata per il motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria della Toscana, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di lite del presente giudizio.

Così deciso in Roma, addì 27 gennaio 2022.

Il consigliere estensore

Giuseppe Turchi

Il Presidente

[Signature]

SEGRETERIA