

07444.22



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

**QUINTA SEZIONE CIVILE**

Oggetto: Indeducibilità costi 2002/2003 - Atto di Recupero - Cassazione con rinvio - Mancata riassunzione - Cartella esattoriale - Decorrenza del termine di decadenza per la notifica - \*Principio di diritto.

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

- dott. Roberta Crucitti                      Presidente -
- dott. Andreina Giudicepietro      Consigliere -
- dott. Francesco Federici              Consigliere -
- dott. Marcello Fracanzani            Consigliere -
- dott. Paolo Di Marzio                  Consigliere Rel.

**R.G.N. 18345/2012**

Cron. *Lully*

**P.U. - 24/11/2021**

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso proposto da:

**Agenzia delle Entrate**, in persona del Direttore, legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, *ex lege*, dall'Avvocatura Generale dello Stato, ed elettivamente domiciliata presso i suoi uffici, alla via dei Portoghesi n. 12 in Roma;

- **ricorrente** -

contro

(omissis) **Srl**, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, giusta procura speciale stesa in calce al controricorso, dall'Avv.to (omissis), che ha indicato recapito PEC, ed elettivamente domiciliata presso lo studio dell'Avv.to (omissis)

(omissis), alla via (omissis);

- **controricorrente** -

avverso

la sentenza n. 8, pronunciata dalla Commissione Tributaria Regionale dell'Umbria il 23.11.2011, e pubblicata il 20.1.2012;

*347*  
*2024*

ascoltata la relazione svolta dal Consigliere Paolo Di Marzio;  
la Corte osserva:

### **Fatti di causa**

1. A seguito di attività di verifica e controllo, l'Agenzia delle Entrate di Terni emetteva due avvisi di recupero, con riferimento agli anni 2002 e 2003, nei confronti della (omissis) Srl, ritenendo che la società avesse indebitamente indicato in compensazione un invocato credito d'imposta. Analoghi atti di recupero erano notificati alla (omissis) (omissis) Srl.

2. Le due società impugnavano i quattro atti di recupero innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Terni che, con separate decisioni, rigettava i ricorsi salvo, in un caso, ritenere non applicabili le sanzioni.

3. Le società spiegavano appello avverso le decisioni adottate dalla CTP, per la parte in cui erano risultate soccombenti, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale per l'Umbria, che accoglieva i ricorsi, annullando integralmente gli atti di recupero, perché l'Agenzia delle Entrate avrebbe avuto a servirsi in modo non legittimo di uno strumento atipico, neppure rientrante nel novero degli atti impugnabili, per portare a conoscenza delle contribuenti la pretesa tributaria.

4. L'Amministrazione finanziaria ricorreva avverso le quattro decisioni sfavorevoli innanzi alla Suprema Corte la quale, con ordinanze nn. 4964, 4965, 4966 e 4967, dep. 4.3.2009, annullava con rinvio tutte le decisioni del giudice dell'appello, affermando che "l'avviso di recupero con il quale l'ufficio procede al recupero del credito d'imposta ex l. n. 388 del 2000, per insussistenza delle condizioni del beneficio, rientra nel novero dei provvedimenti impositivi presupposti al diniego delle fruite agevolazioni come tali impugnabili avanti le Commissioni tributarie a sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19".



5. Nessuna delle due parti provvedeva alla riassunzione del giudizio. Decorso un anno e quarantasei giorni, e maturata quindi l'estinzione del giudizio il 17 aprile 2010, l'Amministrazione finanziaria notificava il 18 agosto ed il 2 settembre 2010, alla (omissis) Srl che nel frattempo aveva incorporato il 30.4.2008 la (omissis) Srl, le cartelle di pagamento n. (omissis) e n. (omissis) (omissis), attinenti alle medesime pretese tributarie di cui agli atti di recupero, nonché oggetto del presente giudizio.

6. La società (omissis) ricorreva avverso le cartelle di pagamento innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Terni contestando, in primo luogo, che l'Agenzia delle Entrate doveva ritenersi essere incorsa nella violazione dell'art. 25, lett. c), del Dpr n. 602 del 1973, in quanto l'iscrizione a ruolo degli importi sarebbe stata effettuata oltre i termini massimi riconosciuti all'Amministrazione finanziaria, a pena di *decadenza*, per poter azionare la pretesa tributaria in base alla normativa applicabile. L'Ente impositore replicava che, trovando applicazione l'art. 63, comma 2, del D.Lgs n. 546 del 1992 (TUIR), in conseguenza della mancata riassunzione l'intero processo si era estinto, conseguendone la definitività dell'atto originariamente impugnato, e solo da quella data avrebbe iniziato a decorrere il termine utile per la notificazione delle cartelle esattoriali, ampiamente rispettato. Inoltre, con riferimento alle sanzioni, che erano state annullate dai giudici del merito con riferimento al solo atto di recupero n. (omissis) (omissis), (omissis), anni 2002/2003, violazione art. 7, l. n. 388/2000, controric., pp. 2 e 4), la società affermava che in materia avesse avuto a formarsi il giudicato interno di annullamento.

6.1. La CTP riteneva che, nella misura del 50%, l'Ente impositore avrebbe comunque potuto iscrivere a ruolo i tributi pretesi in corso di causa, e per tale parte, pertanto, doveva ritenersi maturata la decadenza dall'esercizio della pretesa impositiva, che invece doveva



ritenersi tempestivamente esercitata in relazione alla parte residua, divenuta esigibile solo a seguito dell'estinzione del giudizio. Inoltre, la CTP riteneva che avesse avuto effettivamente a formarsi il giudicato interno in materia di sanzioni, per la parte in cui le stesse erano state annullate.

7. La società ricorreva avverso la nuova decisione adottata dalla CTP, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale <sup>del Umbria</sup> ~~di Perugia~~ <sup>(h.</sup> insistendo nel censurare la violazione dell'art. 25 del Dpr n. 602 del 1973 in cui sarebbe incorsa l'Amministrazione finanziaria, con la conseguenza di essere decaduta dal potere di esercitare la pretesa impositiva. La CTR riteneva fondate le ragioni della contribuente ed annullava integralmente le cartelle di pagamento impugnate.

8. Avverso la decisione adottata dalla CTR dell'Umbria ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, affidandosi ad un unico motivo di impugnazione, articolato in una pluralità di censure. Resiste mediante controricorso la (omissis) Srl.

9. La società ha quindi proposto a questa Corte istanza, completa di allegati, domandando la sospensione del giudizio fino al 10 giugno 2019, ai sensi dell'art. 6, comma 10, Dl n. 119 del 2018, intendendo aderire alla definizione agevolata della controversia. La sua richiesta è stata accolta con provvedimento collegiale del 19.12.2018.

9.1. Entro il termine fissato dalla legge, il 31 luglio 2020 (art. 6, comma 12, d.l. n. 119 del 2018), l'Agenzia delle Entrate ha notificato il diniego della definizione, perché richiesta in relazione non ad un atto impositivo bensì ad un atto di esazione, quale è la cartella di pagamento. Inoltre, entro il termine del 31 dicembre 2020 (art. 6, comma 13, prima parte, d.l. n. 119 del 2018) l'Amministrazione finanziaria ha confermato la propria istanza di trattazione del giudizio.

9.2. La contribuente ha quindi proposto ricorso avverso il diniego di definizione agevolata, affidandosi ad un motivo di ricorso. L'Agenzia



delle Entrate non ha replicato. Per l'ufficio del P.M., ha fatto pervenire le proprie conclusioni scritte il s.Procuratore Generale Giovanni Giacalone, che ha chiesto l'accoglimento del ricorso proposto dall'Amministrazione finanziaria. La società (omissis) Srl ha quindi depositato anche memoria.

### **Ragioni della decisione**

1. Con il suo motivo di ricorso avverso diniego di definizione agevolata, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la società contesta la violazione dell'art. 6, del Dl. n. 119 del 2018, come conv., per avere l'Agenzia delle Entrate opposto un ingiustificato rifiuto affermando che le cartelle di pagamento oggetto di causa sarebbero meri strumenti volti alla riscossione della pretesa tributaria, e pertanto, non rientrando tra gli atti impositivi, non sarebbero suscettibili di definizione agevolata in base alla normativa invocata.

2. L'Agenzia delle Entrate, con il suo motivo di ricorso, introdotto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., critica a sua volta la violazione dell'art. 63 del D.lgs. n. 546 del 1992 (Tuir) e degli artt. 393, 2925, 2945 e 2964 cod. civ., per avere la CTR errato nel giudicare sulle conseguenze dell'estinzione del giudizio non riassunto in relazione al termine di decadenza dal potere di esercizio della pretesa tributaria da parte dell'Amministrazione finanziaria.

3. La società, ricorrente sul punto, con il suo motivo di impugnazione, che appare preferibile trattare in via preliminare in quanto potenzialmente idoneo a comportare la conclusione del giudizio, censura il diniego di accesso alla normativa di definizione agevolata delle controversie, di cui all'art. 6 del Dl. n. 119 del 2018, oppostole dall'Ente impositore, per essere l'Amministrazione finanziaria incorsa in errore circa i presupposti di accesso della normativa beneficiale, avendo impropriamente affermato che, nel caso di specie, le cartelle



esattoriali non avessero natura di atti impositivi, attenendo invece al merito della pretesa tributaria.

3.1. Occorre allora ribadire che i primi atti mediante i quali la pretesa tributaria è stata portata a conoscenza della contribuente sono stati gli avvisi di recupero che, pacificamente, sono stati regolarmente notificati. Questa Corte di legittimità, proprio nel corso di questo giudizio, mediante le già ricordate ordinanze nn. 4964, 4965, 4966 e 4967, tutte depositate il 4.3.2009, ha chiarito che gli avvisi di recupero in questione, "nel preannunziare la riscossione coattiva, manifestava(no) la volontà impositiva dello Stato su una pretesa ben individuata nell'an e nel quantum, al pari di un avviso di accertamento o liquidazione", con la conseguenza necessaria che tali avvisi di recupero dovevano qualificarsi come "atti impositivi".

Ne discende che le (successive e consequenziali) cartelle di pagamento per cui è causa non hanno natura di atti impositivi, bensì di atti di esazione, come correttamente ritenuto dall'Amministrazione finanziaria. In materia questa Corte ha già avuto recentemente occasione di precisare, pronunciando a Sezioni Unite, che la possibilità di avvalersi della definizione agevolata di cui all'art. 6 del DL n. 119 del 2018, come conv., in relazione a delle cartelle esattoriali, è limitata all'ipotesi che esse rappresentino "il primo ed unico atto col quale la pretesa fiscale è comunicata al contribuente, essendo come tale impugnabile, ex art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, non solo per vizi propri, ma anche per motivi attinenti al merito della pretesa impositiva", Cass. SS.UU., 25.6.2021, n. 18298. Ipotesi che, come evidenziato, non ricorre nel caso di specie.

Il motivo di ricorso avverso diniego di definizione agevolata della controversia, proposto dalla società (omissis) Srl, risulta pertanto infondato, e deve essere rigettato.



4. Mediante il suo articolato motivo di ricorso, quindi, l'Agenzia delle Entrate censura la violazione di legge in cui sarebbe incorsa la CTR nel ritenere l'Amministrazione finanziaria decaduta dal potere di azionare la pretesa tributaria, in conseguenza dell'estinzione del giudizio avente ad oggetto gli avvisi di recupero, per effetto della mancata riassunzione del processo ad opera delle parti, a seguito dell'annullamento con rinvio disposto dalla Corte di legittimità con le ordinanze ripetutamente innanzi ricordate.

L'Ente impositore, in realtà, propone una pluralità di critiche, le quali investono la decisione adottata dalla CTR in relazione sia al merito della pretesa tributaria, sia alle sanzioni (ric. p. 9) irrogate mediante le cartelle di pagamento in contestazione. Premesso che la contribuente non aveva mai eccepito la prescrizione, ma sempre e solo la decadenza, l'Amministrazione finanziaria contesta che a tale istituto non sono applicabili le cause di interruzione proprie della prescrizione, stante il disposto testuale dell'art. 2964 cod. civ., secondo cui "Quando un diritto deve esercitarsi entro un dato termine di decadenza, non si applicano le norme relative all'interruzione della prescrizione" (ric., p. 11).

4.1. Invero, consolidata giurisprudenza di legittimità afferma che la pronuncia di estinzione del giudizio comporta, ex art. 393 cod. proc. civ., la definitività dell'avviso di accertamento tributario, ed il termine utile per evitare ogni decadenza, richiedendo il pagamento delle somme dovute dal contribuente, non può che decorrere dal momento in cui l'atto impositivo diviene definitivo. L'Agenzia delle Entrate sostiene che, in applicazione di tale principio, ha pienamente rispettato il termine di decadenza normativamente fissato per la notificazione delle cartelle esattoriali.

4.2. Non assume alcuna rilevanza in questa vicenda, inoltre, secondo la tesi dell'Amministrazione finanziaria, il dato che potesse, o



meno, procedersi all'iscrizione provvisoria di parte delle somme ritenute dovute dalla contribuente prima che la pretesa tributaria divenisse definitiva.

4.3. La CTR, nella sintetica motivazione della sentenza impugnata, segnala che oltre alla società impugnante la quale, parzialmente vittoriosa in primo grado, proponeva opposizione in relazione ai punti della decisione in cui era risultata soccombente, pure l'Amministrazione finanziaria "proponeva appello incidentale", e "sosteneva la legittimità del proprio operato anche rispetto alle sanzioni irrogate, essendo conforme al parere espresso con sentenza della Corte Suprema di Cassazione".

I giudici di primo grado, sintetizza la CTR, "sostengono che la prescrizione e quindi le decadenze cominciano a decorrere dal giorno in cui il diritto può essere fatto valere", tuttavia la "decisione di primo grado è in palese contrasto con l'art. 25 del D.P.R. 602/73 ... ai sensi dell'art. 2945, comma 3° c.c., gli atti processuali compiuti nel corso del processo non hanno alcuna efficacia interruttiva della prescrizione ... Correttamente l'appellante", quindi la (omissis) Srl, "ha sostenuto la tesi che nessuna preclusione legale sussisteva in capo all'Ufficio per l'iscrizione a ruolo e l'esercizio del suo diritto ... il principio della decorrenza dei termini di cui all'art. 25 D.P.R. 602/73 ha valore anche circa l'applicazione delle sanzioni ... l'appello pertanto del contribuente ... va accolto integralmente e va respinto l'appello incidentale con le motivazioni sopra riportate".

4.4. La decisione appare frutto di una indebita confusione tra la disciplina degli istituti della prescrizione e della decadenza, in cui incorre anche l'odierna controricorrente, che insiste nel fondare argomenti sulla sentenza n. 5570 del 2010 di questa Corte, che ha ad oggetto la prescrizione e non la decadenza. Appare opportuno premettere che non rileva ai presenti fini la possibilità, riconosciuta





all'Amministrazione finanziaria, di iscrivere a ruolo parte della pretesa tributaria a titolo provvisorio, provvedimento anticipatorio e facoltativo che non ha incidenza sul termine di decadenza fissato dalla legge per l'esercizio della pretesa tributaria in conseguenza della definitività dell'atto impositivo.

4.5. Appare quindi opportuno ricordare come questa Corte di legittimità abbia già chiarito, in una pluralità di pronunce anche recenti, che "il diritto alla riscossione di un'imposta, azionato mediante emissione di cartella di pagamento e fondato su un accertamento divenuto definitivo a seguito di sentenza passata in giudicato, non è assoggettato ai termini di decadenza di cui all'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973 (nel testo vigente "ratione temporis"), bensì al termine di prescrizione decennale previsto dall'art. 2953 c.c. per l'"actio iudicati", Cass. sez. V, 7.4.2017, n. 9076.

Nel caso di specie, peraltro, ciò che è divenuto definitivo in conseguenza della mancata riassunzione del giudizio ad opera delle parti, non è l'accertamento giudiziale della debenza del tributo, bensì l'originario avviso di accertamento, con la conseguenza che trova comunque applicazione il disposto di cui all'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, ed il termine di decadenza per l'esercizio della pretesa tributaria mediante l'invio della cartella esattoriale non potrà che decorrere dal momento in cui l'accertamento, effettuato mediante atti di recupero, è divenuto definitivo. Nell'ipotesi in esame, l'accertamento tributario è divenuto definitivo trascorsi un anno e quarantasei giorni (17.4.2010) dal deposito delle decisioni della Cassazione (2.3.2009) che hanno annullato le pronunce della CTR disponendo il rinvio, non essendo stato il giudizio riassunto dalle parti. L'Agenzia delle Entrate, pertanto, avendo notificato le cartelle esattoriali per cui è causa il 18 agosto ed il 2 settembre dell'anno 2010, ha rispettato i termini di cui all'art. 25,



comma 1, lett. e), del Dpr n. 602 del 1973, e non è essere incorsa in alcuna decadenza.

Può quindi dettarsi il principio di diritto secondo cui: "ai fini della tempestiva notificazione del primo atto di esazione tributaria i termini di decadenza, di cui all'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, iniziano a decorrere da quando la pretesa tributaria è divenuta definitiva e pertanto, ove a seguito di pronuncia di cassazione con rinvio, la definitività dell'accertamento fiscale dipenda dalla mancata riassunzione del giudizio ad opera delle parti, il termine di decadenza inizierà a decorrere da quando il giudizio si è estinto, essendosi esaurito il tempo utile per provvedere alla riassunzione, rimanendo a tal fine irrilevante il potere dell'Amministrazione finanziaria di procedere ad esecuzione parziale provvisoria in corso di causa di accertamento, ed anche la disciplina delle cause di sospensione ed interruzione proprie non della decadenza, bensì della prescrizione".

4.6. In ordine alla assimilazione nella disciplina, operata dalla sentenza della CTR, tra quanto dovuto dalla contribuente a titolo di tributo e quanto dovuto a titolo di sanzioni, poi, merita quindi di essere confermato il principio, anch'esso già espresso dalla giurisprudenza di legittimità, secondo cui "l'esecuzione forzata intrapresa sulla base di ordinanza ingiunzione per la riscossione di sanzioni amministrative, benché si svolga secondo le norme previste per l'esazione delle imposte dirette (in ragione del rinvio ad esse contenuto nell'art. 27, comma 1, della l. n. 689 del 1981), non è soggetta alla decadenza, stabilita dall'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, per l'iscrizione a ruolo dei crediti tributari ma soltanto alla prescrizione quinquennale dettata dall'art. 28 della citata l. n. 689 del 1981, posto che soltanto per la riscossione delle entrate erariali tributarie sussiste l'esigenza, che giustifica il regime di decadenza, della fissazione di un termine ultimo entro cui il



contribuente deve venire a conoscenza delle pretese del fisco”, Cass. sez. III, 8.11.2018, n. 28529.

5.1. Il motivo di ricorso proposto dall’Agenzia delle Entrate appare quindi fondato e deve essere accolto, cassandosi la decisione impugnata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale dell’Umbria perché proceda a nuovo giudizio, nel rispetto dei principi esposti, non mancando di verificare la tempestività e congruità delle questioni proposte dalle parti e la loro diligente coltivazione, anche in materia di sanzioni, e provvedendo anche a liquidare le spese di lite del giudizio di legittimità.

La Corte,

**P.Q.M.**

rigetta l’impugnativa proposta dalla (omissis) **Srl**, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, avverso il diniego di definizione agevolata della controversia.

Accoglie il motivo di ricorso proposto dall’**Agenzia delle Entrate**, cassa la decisione impugnata e rinvia innanzi alla Commissione Tributaria Regionale dell’Umbria perché, in diversa composizione, proceda a nuovo giudizio, provvedendo anche a liquidare le spese di lite del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 24.11.2021.

Depositato in Cancelleria il

Il Presidente

Roberta Crucitti

