

Corte di Cassazione, Sezione 6 civile

Sentenza 15 febbraio 2013, n. 3838

Integrale
Agevolazioni e crediti d'imposta

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE SESTA CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CICALA Mario - Presidente

Dott. BOGNANNI Salvatore - Consigliere

Dott. IACOBELLIS Marcello - Consigliere

Dott. DI BLASI Antonino - Consigliere

Dott. COSENTINO Antonello - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 9245/2011 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (OMISSIS) in persona del Direttore Generale pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso L'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende, ope legis;

- ricorrente -

contro

(OMISSIS) SRL, (OMISSIS) SPA;

- intimata -

avverso la sentenza n. 28/16/2010 della Commissione Tributaria Regionale di PALERMO - Sezione Staccata di SIRACUSA del 9.12.09, depositata il 09/02/2010;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 28/11/2012 dal Consigliere Relatore Dott. ANTONELLO COSENTINO;

udito per la ricorrente l'Avvocato (OMISSIS) che si riporta al ricorso.

E' presente il Procuratore Generale in persona del Dott. TOMMASO BASILE che ha concluso per il rigetto del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate ricorre contro la societa' (OMISSIS) srl - notificando il ricorso anche all'agente della riscossione (OMISSIS) spa - per la cassazione della sentenza con cui la Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, confermando la sentenza di primo grado, ha annullato una cartella di pagamento avente ad oggetto la somma corrispondente al credito di imposta indebitamente portato in compensazione dalla contribuente nell'anno 2001, maggiorata di interessi sanzioni, emessa a seguito di un avviso di recupero del credito di imposta impugnato in sede giurisdizionale.

Secondo la Commissione Tributaria Regionale l'avviso di recupero del credito di imposta sarebbe equiparabile ad un atto impositivo (costituendo pur esso espressione della potesta' impositiva dello Stato con riferimento ad una pretesa ben individuata nell'an e nel quantum) e pertanto, in osservanza del disposto del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 15, nella pendenza della relativa impugnativa giurisdizionale non sarebbe stato legittimo esigerne il pagamento per l'intero. Con l'unico mezzo di ricorso la di lesa erariale denuncia la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 15, in cui la Commissione Tributaria Regionale sarebbe incorsa ritenendo tale disposizione applicabile all'avviso di recupero di credito di imposta. Quest'ultimo atto infatti, secondo l'Avvocatura dello Stato, non sarebbe un atto impositivo, ma un atto di revoca di un'agevolazione fiscale.

Ne' il contribuente, ne' (OMISSIS) spa si sono costituiti in questa sede.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La tesi della difesa erariale secondo cui all'avviso di recupero di credito d'imposta non sarebbe applicabile la disciplina della gradualita' dell'iscrizione a ruolo di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 15, si basa sull'assunto che tale avviso - avendo ad oggetto il disconoscimento di agevolazioni indebitamente fruite (con contestuale richiesta delle somme illegittimamente compensate) e non l'accertamento di un maggior imponibile - non potrebbe essere considerato alla stregua di un provvedimento impositivo.

Tale assunto urta contro il consolidato orientamento di questa Corte, a cui il giudice territoriale si e' uniformato, che ha chiarito che gli avvisi di recupero di crediti di imposta illegittimamente compensati, oltre ad avere una funzione informativa dell'insorgenza del debito tributario, costituiscono manifestazioni della volonta' impositiva da parte dello Stato al pari degli avvisi di accertamento o di liquidazione (cosi' le sentenze nn. 4968/09, 22322/10, 8033/11, che da tale presupposto hanno tratto la conseguenza che l'avviso di recupero del credito di imposta fosse impugnabile Decreto Legislativo n. 546 del 1992, ex articolo 19, gia' prima della entrata in vigore della Legge n. 311 del 2004, la quale, con l'articolo 1, commi 421 e segg., ha espressamente qualificato il medesimo come titolo per la riscossione di crediti indebitamente utilizzati in compensazione).

Il Collegio aderisce al suddetto orientamento, sottolineando come l'avviso di recupero risulti in sostanza costituito da una comunicazione della motivazione del recupero e da una liquidazione delle somme accertate come dovute a tal titolo dal contribuente. Tale atto ha dunque, in primo luogo, la funzione di diniego o di revoca del credito di imposta, con la relativa motivazione, e, in secondo luogo, la funzione di liquidazione delle somme portate a recupero, con il relativo riepilogo di quanto complessivamente dovuto dal contribuente per imposte, interessi e sanzioni. Cio' induce ad attribuire a tale atto la funzione di un atto di accertamento tributario, dovendo per tale intendersi "ogni atto o provvedimento dell'amministrazione finanziaria, che, prescindere dalla sua denominazione, spieghi efficacia nei confronti del soggetto passivo del tributo, accertando o dichiarando il debito" (cosi' gia' Cass. 6262/80).

Cio' premesso, il Collegio rileva che in un non recente arresto di questa Corte in tema di esenzione venticinquennale dall'imposta sul reddito da fabbricati (sent. 3718/91, a cui si e' conformata la sentenza 4360/92) si e' affermato che il Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 15, "si riferisce chiaramente all'ipotesi di reddito o di maggior reddito imponibile accertato - rispetto a quello dichiarato dal contribuente - e non ancora definito, in quanto contestato o suscettibile di contestazione nella sua esistenza e nel suo ammontare; e la disciplina

dell'iscrizione provvisoria a ruolo, con la sua gradualita', si spiega, appunto, soltanto con la possibilita' di una diversa determinazione del reddito, sulla base delle contestazioni del contribuente, nel giudizio davanti alle Commissioni, e delle maggiore o minore probabilita' di una diversa determinazione quantitativa a seconda della fase in cui si trova il giudizio. Non e' invece compatibile con la suddetta normativa la fattispecie in esame, in cui non vi e' stato l'accertamento di un reddito o di un maggior reddito non dichiarato, ne' si fa questione circa la sussistenza o l'importo del reddito stesso, ma si discute soltanto se ricorrano o meno le condizioni dell'esenzione di legge. Il reddito, dato che non e' oggetto di contestazione, e' definitivo e non provvisorio, e la controversia non riguarda la sua determinazione quantitativa, ma unicamente la possibilita' di applicare l'esenzione. Fino a che non venga riconosciuta la ricorrenza dell'esenzione, non vi e' luogo ad un'iscrizione provvisoria a ruolo, ma l'imposta deve essere iscritta a ruolo per intero e definitivamente, salvo sgravio o rimborso a favore del contribuente, ove venga accertato, in sede competente, il diritto all'esenzione".

Il Collegio ritiene di non poter aderire a questo orientamento (peraltro espresso con riferimento al caso del disconoscimento di una esenzione, non totalmente sovrapponibile a quello, che qui ci occupa, del disconoscimento di un credito di imposta), in quanto, se e' vero che il Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 15, si riferisce letteralmente a imposte, contributi e premi "corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi", mentre nel caso del recupero di credito di imposta non si discute dell'entita' dell'imponibile - e' tuttavia innegabile che la norma che accorda un credito di imposta contribuisce a definire l'entita' della somma concretamente dovuta dal contribuente, cosicche' il diniego o la revoca del credito implicano anch'essi accertamento della debenza del tributo. Con la conseguenza che la ratio sottesa alla disposizione di cui all'articolo 15 Decreto del Presidente della Repubblica 602/73 - ossia il contemperamento delle contrapposte esigenze del Fisco, di celere riscossione dei tributi, e del contribuente, di non anticipare il pagamento di somme che all'esito del giudizio tributario potrebbero risultare non dovute - non puo' che operare sia con riferimento agli atti di accertamento di imponibile che con riferimento agli atti di diniego o revoca di un credito di imposta e che pertanto il Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 15, va interpretato estensivamente, includendo nel relativo ambito di applicazione anche la riscossione degli avvisi di recupero del credito di imposta.

Ritiene quindi il Collegio che i precedenti del 1991 e 1992 sopra citati non possano trovare seguito e che non vi sia ragione per escludere la riscossione degli avvisi di recupero di credito di imposta dall'ambito di applicabilita' della disciplina della gradualita' dell'iscrizione a ruolo di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 15.

Il ricorso va quindi respinto, con compensazione delle spese del giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa le spese del giudizio di legittimita'.