Sentenza del 12/07/2023 n. 19968 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La A.A. Spa ha fatto valere una compensazione d'imposta in esercizio della facoltà di adesione al regime della c.d. "IVA di gruppo" di cui al D.M. 13 settembre 1979, art. 6, comma 3, e al D.P.R. n. 633 del 1972 .

La CTP di Milano ha accolto, previa loro riunione, i ricorsi della contribuente avverso gli atti di recupero dell'imposta notificati a quest'ultima in relazione agli anni d'imposta 2007 e 2008.

La A.A. Spa ha proposto appello nei confronti della sentenza di primo grado. La CTR della Lombardia ha accolto il gravame annullando gli atti di recupero impositivo.

Motivi della decisione

Con l'unico motivo di ricorso si contesta la violazione del D.M. 13 dicembre 1979, art. 6, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38-bis, del D.Lgs. n. 241 del 1997, art. 17 e della L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 421 anche in combinato disposto con il D.Lgs. n. 270 del 1999, art. 48 in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, per avere la CTR erroneamente ritenuto che la prestazione delle garanzie di cui all'art. 6, comma 3, anzidetto risulterebbe ininfluente in quanto non esigibile nei confronti di un soggetto giuridico posto in amministrazione straordinaria e per avere il giudice d'appello incongruamente escluso che l'Agenzia delle entrate potesse emettere gli atti per cui è controversia al fine di precostituirsi legittimamente un titolo esecutivo da far valere secondo le regole speciali della procedura, trascurando la natura accertativa degli atti in parola, i quali costituiscono, peraltro, manifestazione della volontà impositiva dell'amministrazione finanziaria.

Il ricorso è fondato.

L'atto di recupero emesso ai sensi della L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 421 , è suscettibile di assumere la portata di autonomo atto impositivo con cui l'Amministrazione finanziaria può procedere alla riscossione dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione, nonchè delle relative sanzioni ed interessi. Esso ha natura prodromica, e non consequenziale, all'avviso di accertamento, per cui nemmeno l'omessa adozione di quest'ultimo atto impositivo incide sulla sua legittimità, nè comporta alcuna menomazione del diritto di difesa del contribuente, atteso che, come l'avviso di accertamento, l'atto di recupero deve essere motivato con riferimento alle ragioni giuridiche ed ai presupposti di fatto dell'azione recuperatoria ed ha valenza di atto impositivo autonomamente impugnabile D.Lgs. n. 546 del 1992 , ex art. 19. Che gli avvisi di recupero di crediti d'imposta compensati in maniera illegittima

abbiano la stessa natura degli atti di accertamento è principio sedimentato nella nostra giurisprudenza (v. Cass. n. 23289 del 2022). Più nello specifico gli avvisi di recupero di crediti di imposta illegittimamente compensati sono assimilabili agli avvisi di accertamento in quanto costituiscono manifestazioni della volontà impositiva da parte dello Stato, al pari degli avvisi di accertamento o di liquidazione. L'espressione avviso di accertamento, d'altronde, non designa soltanto gli atti così denominati nella terminologia legislativa, ma va interpretata in senso sostanziale, nel significato di atto avente efficacia nei confronti del soggetto passivo del tributo, conclusivo di un procedimento o di un sub-procedimento accertativo di un debito verso il Fisco. Il disconoscimento di un credito d'imposta rientra, a pieno titolo, nella funzione accertativa. La natura di avviso di accertamento dell'atto di recupero è stata a più riprese segnalata dalla giurisprudenza di legittimità (Cass. n. 15186 del 2016; Cass. n. 15634 del 2014; Cass. n. 19561 del 2014).

Se si muove da questa premessa in ordine alla natura giuridica degli atti adottati nella specie e si riconosce ad essi la natura di avvisi di accertament oappare del tutto eccentrico il riferimento della CTR all'"inibitoria a proporre o continuare azioni esecutive individuali durante lo svolgimento dell'amministrazione straordinaria". L'art. 51 L. Fall. attiene alle azioni esecutive e cautelari, ma non travolge affatto la prerogativa dell'erario di accertare i crediti fiscali al fine di farli successivamente valere nel perimetro del concorso con gli altri creditori.

La circostanza che, ad avviso del giudice d'appello, sarebbe stato sufficiente che l'erario si limitasse a "provvedere all'emissione dei conseguenti avvisi di rettifica", previa verifica dell'effettiva "sussistenza del credito", non vale a corroborare l'esclusione della prerogativa ex lege di adottare atti di recupero in luogo di avvisi di rettifica. In altri termini, la prima opportunità non investe fino a negarla la seconda, legittimamente seguita dall'erario nel caso di specie.

Inoltre, la circostanza ulteriore secondo la quale, trovandosi la contribuente in amministrazione straordinaria non avrebbe potuto rilasciare garanzie in quanto ciò avrebbe cozzato col principio della par condicio non coglie nel segno non è deduzione che colga nel segno. Innanzitutto, perchè l'apertura della procedura concorsuale non ha valenza esonerativa rispetto ai presupposti di accesso all'istituto della compensazione, che in tanto è, se del caso, utilizzabile in quanto i presupposti medesimi ricorrano. In secondo luogo, non è vero in senso assoluto che non siano in astratto rilasciabili garanzie nel perimetro concorsuale, in quanto esse varrebbero intrinsecamente e ineludibilmente ad infirmare il principio della par condicio; le fideiussioni, al pari di ogni altra garanzia, sono in linea di principio rilasciabili anche in detto perimetro, giacchè, sebbene il D.Lgs. n. 270 del 1999 (c.d. "Prodi bis") non preveda una disciplina ad hoc, all'art. 36 ("Disposizioni applicabili all'amministrazione straordinaria") rimanda per quanto non previsto dal decreto in parola, in quanto compatibili, alle disposizioni sulla liquidazione coatta amministrativa, sostituito al commissario liquidatore il commissario straordinario. Viene, pertanto, in rilievo la disciplina di cui all'art. 35 L. Fall. , ove è previsto che possano essere compiuti gli atti di straordinaria amministrazione in genere, ergo pure il rilascio di garanzie, ove funzionali ad un obiettivo della massa qual è quello teso a valorizzare un credito, facendolo valere in compensazione.

Priva di pregio è anche la deduzione della controricorrente, a tenore della quale sarebbe spirato il termine triennale previsto dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 38-bis posto che tale circostanza non vale a sanare l'originaria mancanza delle garanzie, in quanto in altri termini non esclude che a monte le garanzie normativamente previste abbiano fatto difetto nel frangente in cui la compensazione è stata fatta valere.

All'accoglimento della censura esposta in ricorso consegue la cassazione della sentenza impugnata e la rimessione della causa alla CTR della Lombardia, per un nuovo esame e per la regolazione delle spese del giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata; rinvia per un nuovo esame e per la regolazione delle spese del giudizio alla CTR della Lombardia in diversa composizione.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza