

---

Comitato scientifico:

*Elisabetta BERTACCHINI (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) – Silvio BOLOGNINI (Professore straordinario di Filosofia del diritto) - Giuseppe BUFFONE (Magistrato) – Costanzo Mario CEA (Magistrato, Presidente di sezione) - Paolo CENDON (Professore ordinario di diritto privato) - Gianmarco CESARI (Avvocato cassazionista dell'associazione Familiari e Vittime della strada, titolare dello Studio legale Cesari in Roma) - Caterina CHIARAVALLI (Presidente di Tribunale) - Bona CIACCIA (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Leonardo CIRCELLI (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Vittorio CORASANITI (Magistrato, ufficio studi del C.S.M.) – Lorenzo DELLI PRISCOLI (Magistrato, Ufficio Massimario presso la Suprema Corte di Cassazione, Ufficio Studi presso la Corte Costituzionale) - Francesco ELEFANTE (Magistrato T.A.R.) - Annamaria FASANO (Magistrato, Ufficio massimario presso la Suprema Corte di Cassazione) - Cosimo FERRI (Magistrato, Sottosegretario di Stato alla Giustizia) – Francesco FIMMANO' (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Eugenio FORGILLO (Presidente di Tribunale) – Mariacarla GIORGETTI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Giusi IANNI (Magistrato) - Francesco LUPIA (Magistrato) - Giuseppe MARSEGLIA (Magistrato) – Francesca PROIETTI (Magistrato) – Serafino RUSCICA (Consigliere parlamentare, Senato della Repubblica) - Piero SANDULLI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Stefano SCHIRO' (Presidente di Corte di Appello) - Bruno SPAGNA MUSSO (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Paolo SPAZIANI (Magistrato, Vice Capo dell'Ufficio legislativo finanze del Ministro dell'economia e delle finanze) – Antonella STILO (Consigliere Corte di Appello) - Antonio VALITUTTI (Consigliere della Suprema Corte di Cassazione) - Alessio ZACCARIA (Professore ordinario di diritto privato, componente laico C.S.M.).*

---

## **Impugnazione dell'avviso di recupero del credito d'imposta indebitamente compensato emesso anteriormente all'entrata in vigore della L. n. 311/2004**

*Va confermato che l'avviso di recupero del credito d'imposta indebitamente compensato, oltre ad avere una funzione informativa dell'insorgenza del debito tributario, costituisce manifestazione della volontà impositiva dello Stato, al pari degli avvisi di accertamento e liquidazione, sì da poter essere oggetto d'impugnazione anche se emesso anteriormente all'entrata in vigore della L. n. 311 del 2004, che ha espressamente annoverato l'avviso di recupero quale titolo per la riscossione dei crediti indebitamente utilizzati in compensazione.*

## **Cassazione civile, sezione tributaria, sentenza del 26.1.2015, n. 1275**

...omissis...

1. Con il primo motivo la ricorrente denuncia in rubrica "nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c.. Denuncia a sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1 e dell'art. 360 c.p.c., n. 4", deducendo che la sentenza impugnata, nella parte in cui aveva ritenuto infondata l'eccezione preliminare in rito di essa contribuente, aveva violato il principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato, di cui all'art. 112 c.p.c., atteso che la questione prospettata dalla contribuente nel proprio ricorso alla CTP di Bari concerneva la nullità dell'atto impositivo per inesistenza della notifica dello stesso, ciò che rendeva non ipotizzabile alcuna forma di sanatoria pur a seguito della proposizione del ricorso giurisdizionale da parte della società medesima.

2. Con il secondo motivo, sempre con riferimento alla ritenuta sanatoria del vizio riguardante la notifica dell'atto impositivo, la ricorrente censura la sentenza impugnata per "insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio.

Denuncia a sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1 e dell'art. 360 c.p.c., n. 5" rilevando come la motivazione per relationem alle citate pronunce di questa Corte, fosse in tal caso inidonea a dar conto del percorso logico - giuridico seguito dal giudice d'appello, che non aveva neppure dichiarato di aderire espressamente all'orientamento espresso dalle sentenze richiamate.

3. Con il terzo motivo la ricorrente deduce in rubrica la "nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c.. Denuncia a sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1 e dell'art. 360 c.p.c., n. 4", assumendo che la sentenza impugnata non abbia pronunciato sulla specifica eccezione proposta di nullità dell'avviso impugnato, in quanto non sottoscritto dal capo dell'ufficio, in violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 1, dichiarata assorbita dal giudice di primo grado ed espressamente riproposta dalla società nelle proprie controdeduzioni all'atto di appello depositato dall'Ufficio.

4. Con il quarto motivo egualmente la ricorrente deduce in rubrica "nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. Denuncia a sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1 e dell'art. 360 c.p.c., n. 4", lamentando la violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato di cui all'art. 112 c.p.c., per avere ommesso la decisione impugnata di pronunciare sulla specifica eccezione, anch'essa dichiarata assorbita dal giudice di primo grado ed espressamente riproposta dalla società nelle proprie controdeduzioni all'atto di appello depositato dall'Ufficio, di nullità dell'avviso in quanto atto che, al tempo della notifica dello stesso, non era previsto da alcuna norma.

5. Con il quinto motivo la ricorrente censura la sentenza impugnata per "violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 in relazione alla L. n. 241 del 1990, art. 3. Denuncia ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1 e dell'art. 360 c.p.c., n. 3: deducendo l'erroneità in diritto della pronuncia impugnata nella parte in cui ha ritenuto che "l'ampia ed articolata motivazione del processo verbale di constatazione" potesse esonerare l'Ufficio dal dedurre un'autonoma ed idonea motivazione nell'avviso di recupero del credito d'imposta, esplicativa dei presupposti di fatto e delle ragioni di diritto poste a fondamento dell'atto impositivo.

6. Con il sesto motivo la ricorrente lamenta ancora la "nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c.. Denuncia a sensi del

D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1 e dell'art. 360 c.p.c., n. 4", per avere omesso totalmente di pronunciarsi sulla specifica ed articolata eccezione formulata dalla contribuente d'infondatezza nel merito della contestata pretesa impositiva, fondata su documenti idonei a comprovare l'avvio dell'investimento in epoca anteriore all'8 luglio 2002.

7. Con il settimo motivo la società censura la sentenza impugnata per "omessa motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio. Denuncia a sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1 e dell'art. 360 c.p.c., n. 5", deducendo che sul fatto controverso e decisivo per il giudizio, concernente l'avvio dell'investimento ai fini della fruizione del credito d'imposta, secondo il regime automatico, in epoca anteriore all'8 luglio 2002, la motivazione della CTR - che si era limitata a richiamare genericamente il processo verbale di constatazione - dovesse ritenersi totalmente omessa.

8. Con l'ottavo motivo, infine, la ricorrente, per l'ipotesi che in relazione a quanto indicato nel precedente paragrafo la motivazione non dovesse ritenersi del tutto omessa, deduce il vizio di "insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio. Denuncia a sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1 e dell'art. 360 c.p.c., n. 5", osservando che il mero generico richiamo per relationem al processo verbale di constatazione redatto dai funzionari dell'Ufficio non fosse neppure sufficiente a dar conto che il giudice d'appello avesse valutato gli specifici elementi adottati dalla contribuente, corredati dalle prove documentali ritualmente offerte in giudizio a sostegno della tesi sostenuta dalla società della legittima fruizione del credito d'imposta, in quanto riferito a progetto d'investimento avviato anteriormente all'8 luglio 2002.

9. Preliminarmente va rilevata la carenza d'interesse del Ministero dell'Economia e delle Finanze a resistere al ricorso della contribuente, non essendo esso stato parte dei precedenti gradi del giudizio, pendente dal 2004 e non essendo stato destinatario di notifica del ricorso, correttamente indirizzato nei confronti della sola Agenzia delle Entrate.

10. Il primo motivo, quale riportato sub 1), è infondato e va disatteso.

La ricorrente ha censurato la sentenza impugnata in relazione al vizio di omessa pronuncia sull'eccezione di nullità dell'avviso di recupero impugnato per inesistenza di notifica.

In realtà la decisione impugnata, che richiamando l'indirizzo delle Sezioni Unite di questa Corte (Cass. 5 ottobre 2004, n. 19854, cui si è conformata la successiva giurisprudenza: tra le molte, più di recente, cfr. Cass. civ. sez. 5 12 maggio 2011, n. 10445; Cass. civ. sez. 5 31 gennaio 2011, n. 2272), ha ritenuto sanato il vizio della notifica dell'avviso di recupero dalla tempestiva proposizione del ricorso giurisdizionale da parte della contribuente, ha pronunciato sull'eccezione della contribuente, ritenendola, contrariamente alla decisione del giudice di primo grado, infondata.

La premessa, infatti, insita nel ragionamento posto a base della decisione delle Sezioni Unite di questa Corte, richiamata dalla pronuncia impugnata, ed ancora recentemente ribadita da questa sezione della Corte (Cass., 15 gennaio 2014, n. 654), sta nel fatto che l'atto amministrativo d'imposizione tributaria è sottoposto ad un regime procedimentale che distingue la fase di decisione (o di perfezionamento dell'atto) dalla fase integrativa dell'efficacia.

La notificazione dell'atto non è dunque elemento costitutivo dell'atto, ma si configura come condizione di efficacia dello stesso, di modo che, come rilevato

dalle Sezioni Unite di questa Corte nella succitata pronuncia, tanto la nullità quanto l'inesistenza stessa della notifica dell'atto non rilevano ove l'atto abbia raggiunto lo scopo, per il fatto di essere stato, in particolare, impugnato dal destinatario prima della scadenza del termine fissato dalla legge per l'esercizio del potere d'accertamento.

Ciò essendo accaduto nella fattispecie in esame, nè risultando che sia stata formulata un'eccezione di decadenza dal potere impositivo come conseguenza dell'affermata inesistenza della notificazione dell'atto impugnato, ne consegue l'infondatezza del motivo.

11. Le medesime considerazioni giustificano il rigetto del secondo motivo, con il quale la sentenza impugnata, in relazione alla stessa questione dinanzi esaminata, è censurata sotto il vizio d'insufficiente motivazione, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

L'indicazione della più volte citata sentenza delle Sezioni Unite di questa Corte n. 19854/2004 consente pienamente alla parte di essere resa edotta delle ragioni che hanno indotto la CTR della Puglia ad accogliere l'appello proposto dall'Ufficio sulla questione preliminare in rito viceversa accolta dal giudice di primo grado.

Né può ragionevolmente desumersi l'insufficienza della motivazione per relationem sul punto adottata in forza del fatto che la decisione qui impugnata non abbia dichiarato espressamente di aderire alla decisione richiamata (oltre che ad altra successiva pronuncia conforme di questa sezione della Corte di cassazione, la n. 18420/2005 che ad essa si era conformata), atteso che, nel contesto espositivo della sentenza impugnata, il richiamo ai principi affermati da dette pronunce circa la sanatoria degli eventuali vizi della notifica derivante dalla proposizione del ricorso da parte del contribuente, non può che essere inteso univocamente come piena adesione a detti principi quali sanciti dalle richiamate decisioni di questa Corte.

12. Del pari va disatteso il terzo motivo, con il quale la ricorrente lamenta il vizio di omessa pronuncia sull'eccezione formulata nel ricorso in primo grado ed espressamente riproposta in appello dalla società nel resistere con le proprie controdeduzioni al gravame proposto dall'Ufficio, sulla dedotta nullità dell'atto impositivo per non essere stato sottoscritto dal capo dell'Ufficio, come richiesto dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, comma 1, in mancanza di prova da parte dell'Amministrazione dell'esistenza della delega al funzionario firmatario dell'atto.

Va in proposito ritenuto che, avendo la pronuncia della CTR pronunciato nel merito, riconoscendo la fondatezza della pretesa impositiva, la sentenza impugnata abbia implicitamente pronunciato sull'eccezione di nullità dell'atto per il motivo addotto dalla contribuente, disattendendola. Ciò porta a escludere la sussistenza del denunciato vizio di omessa pronuncia, giacché a integrare gli estremi del vizio non basta, ovviamente, la mancanza dell'espressa statuizione (in senso conforme, si vedano la già citata Cass. n. 654/2014 e, tra le altre, Cass. civ. sez. 2 20 settembre 2013, n. 21612; Cass. civ. sez. 1 24 ottobre 2011, n. 20311), ma occorre che sia stato omissivo il provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto.

13. Considerazioni analoghe portano ad escludere la sussistenza del medesimo vizio di omessa pronuncia, denunciata con il quarto motivo, in ordine all'eccezione, formulata con il ricorso introduttivo in primo grado e riproposta con le controdeduzioni svolte dalla contribuente nel giudizio di appello, di

nullità dell'avviso di recupero quale provvedimento atipico, non previsto da alcuna disposizione di legge vigente alla data della sua notifica. Il motivo è pertanto infondato, aggiungendosi, per completezza, che la giurisprudenza di questa Corte ha già avuto modo di affermare, in analoghe controversie, l'infondatezza della tesi addotta a base del motivo in esame (cfr, tra le altre, più di recente, Cass. civ. sez. 5 6 giugno 2014, n. 12757; Cass. civ. sez. 5 20 dicembre 2013, n. 28543; Cass. civ. sez. 5, ord. 7 aprile 2011, n. 8033), osservando che l'avviso di recupero del credito d'imposta indebitamente compensato, oltre ad avere una funzione informativa dell'insorgenza del debito tributario, costituisce manifestazione della volontà impositiva dello Stato, al pari degli avvisi di accertamento e liquidazione, sì da poter essere oggetto d'impugnazione anche se emesso, anteriormente all'entrata in vigore della L. n. 311 del 2004, che ha espressamente annoverato l'avviso di recupero quale titolo per la riscossione dei crediti indebitamente utilizzati in compensazione.

14. Il quinto motivo è inammissibile per inidoneità del conclusivo quesito di diritto, come formulato ai sensi dell'art. 366 bis c.p.c. ancora applicabile, *ratione temporis*, al presente giudizio.

Parte ricorrente, infatti, conclude l'articolazione del motivo, come sopra esposto sub 5), chiedendo alla Corte "se, nel caso di specie, l'acritico recepimento nella motivazione dell'atto impugnato dell'atto istruttorio ad esso presupposto, senza una valutazione critica delle dichiarazioni a verbale della contribuente e dei documenti dalla stessa prodotti, renda inidonea la motivazione dell'atto impositivo a dare adeguatamente conto dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che hanno determinato il recupero del credito d'imposta, in evidente violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42". Risulta evidente che la censura, attraverso la formulazione del quesito di diritto come innanzi testualmente riportato, abbia ad oggetto non la sentenza, ma l'atto impositivo tributario, indicando il contrasto di quest'ultimo - e non della sentenza impugnata - con la norma di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, che si assume nella fattispecie violata.

15. Il sesto motivo - con il quale la ricorrente deduce il vizio di violazione e/o falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, assumendo che la sentenza impugnata sia incorsa in omessa pronuncia sulla specifica ed articolata eccezione formulata dalla contribuente d'infondatezza nel merito della contestata pretesa impositiva, fondata su documenti idonei a comprovare l'avvio dell'investimento in epoca anteriore all'8 luglio 2002 - è anch'esso infondato e va rigettato. La sentenza impugnata, nell'affermare la legittimità dell'avviso di recupero del credito d'imposta impugnato, sulla scorta dei rilievi di cui al processo verbale di constatazione posti a fondamento dell'atto impositivo, rigetta, evidentemente, per incompatibilità logica, l'eccezione della contribuente volta all'affermazione della legittimità dell'utilizzazione del credito d'imposta in forza delle prove documentali offerte, secondo il regime automatico applicabile anteriormente all'8 luglio 2002. Il problema, dunque, non è quello del vizio di omessa pronuncia, prospettato con il motivo in esame, ma dell'eventuale carenza della motivazione atta a sorreggere la decisione assunta: vizio peraltro denunciato dalla ricorrente con gli ultimi due motivi, che stante la loro intima connessione, possono essere congiuntamente esaminati.

16. Con il settimo motivo la ricorrente si duole dell'omessa motivazione su fatto controverso e decisivo per il giudizio, costituito dall'avvio

dell'investimento prima dell'8 Luglio 2002, ritenendo che la sentenza impugnata abbia totalmente omesso di motivare al riguardo, mentre con il motivo seguente, per l'ipotesi di ritenuta insussistenza delle violazioni denunciate con i motivi sesto e settimo, la sentenza impugnata è censurata per insufficiente motivazione in relazione al medesimo fatto controverso e decisivo per il giudizio.

Richiamato quanto già esposto sub 15) a fondamento della reiezione del sesto motivo, il settimo motivo è ugualmente infondato, giacché la sentenza impugnata, per quanto in maniera estremamente stringata, ha mostrato di condividere, a giustificazione del recupero del credito d'imposta, i rilievi con il quale l'Ufficio aveva, con il processo verbale di constatazione, assunto che l'investimento fosse stato avviato successivamente al 7 luglio 2002 e come tale necessitasse della previa autorizzazione del Centro servizi di Pescara in forza della nuova formulazione, a partire dall'8 luglio 2002, dalla L. n. 388 del 2000, art. 8.

Attraverso il mero richiamo alla motivazione del processo verbale di constatazione del 5 novembre 2003, la sentenza impugnata, tuttavia, non consente in alcun modo di verificare: a) se siano state esaminate le censure formulate dalla società (ovviamente posteriori a detto processo verbale, in quanto espresse nel ricorso introduttivo del giudizio di primo grado a confutazione della legittimità dell'atto di recupero, che si fondava sulle medesime ragioni di cui all'anzidetto processo verbale, e reiterate nelle controdeduzioni avverso l'appello proposto dall'Ufficio) circa l'infondatezza nel merito della pretesa impositiva, tutte puntualmente indicate, in ossequio al principio di autosufficienza, nel ricorso; b) se sia stata o meno esaminata la documentazione offerta nel giudizio di merito a sostegno del motivo d'impugnazione proposto; c) per quali ragioni, ove esaminata, essa non sia stata ritenuta idonea a superare la diversa ricostruzione operata dall'Ufficio circa la riconducibilità dell'avvio dell'investimento successivamente al 7 luglio 2002.

L'ottavo motivo, concluso da adeguato momento di sintesi con puntuale e chiara indicazione del fatto controverso e decisivo per il giudizio circa l'epoca effettiva di avviamento dell'investimento da ammettere a credito d'imposta, rispetto al quale è stata denunciata l'insufficiente motivazione della sentenza impugnata, è pertanto fondato e va accolto.

17. La sentenza impugnata va pertanto cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio a diversa sezione della CTR della Puglia, che deciderà anche in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

p.q.m.

La Corte accoglie il ricorso nei confronti dell'Agenzia delle Entrate limitatamente all'ottavo motivo, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia la causa a diversa sezione della CTR della Puglia anche per le spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 7 novembre 2014.