

## CORTE DI CASSAZIONE

Ordinanza interlocutoria 2 dicembre 2022, n. 35536

## Svolgimento del processo

1. Con la sentenza n. 1662/36/14 del 31/03/2014, la Commissione tributaria regionale della Lombardia (di seguito CTR) rigettava l'appello proposto da Grafiche A.A. Spa (di seguito, A.A.) avverso la sentenza n. 50/25/13 della Commissione tributaria provinciale di Milano (di seguito CTP), che aveva a sua volta respinto il ricorso proposto dalla società contribuente avverso un avviso di accertamento relativo agli anni d'imposta 2006 e 2007, concernente il recupero di un'agevolazione.

1.1. Come emerge anche dalla sentenza impugnata, l'avviso di accertamento era stato emesso in quanto la società contribuente dopo avere acquistato due macchine rotative da utilizzarsi in via esclusiva per la produzione di prodotti editoriali in lingua italiana, beneficiando del credito d'imposta di cui alla L. 7 marzo 2001, n. 62 - aveva utilizzato dette rotative anche per altri prodotti editoriali, non in lingua italiana, così perdendo il diritto all'agevolazione.

1.2. La CTR respingeva l'appello di A.A. evidenziando che: a) il Ministero dello sviluppo economico (di seguito MISE) aveva disconosciuto l'agevolazione; b) le rotative acquistate non erano state utilizzate per intero per la produzione editoriale in lingua italiana, con conseguente decadenza dal diritto all'agevolazione.

2. A.A. impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a otto motivi.

3. L'Agenzia delle entrate (di seguito AE) resisteva in giudizio depositando controricorso.

## Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso A.A. deduce la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per avere la CTR omesso di pronunciare in ordine all'eccezione di decadenza dal recupero con riferimento all'anno d'imposta 2006.

1.1. Con il secondo motivo di ricorso si contesta violazione e falsa applicazione del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, art. 27, comma 16, conv. con modif. nella L. 28 gennaio 2009, n. 2, del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10 quater, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 43, comma 3, del D.P.C.M. 6 giugno 2002, n. 143, art. 1, comma 4, e dell'art. 25 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR erroneamente ritenuto che l'Amministrazione finanziaria non sia decaduta dai poteri di accertamento con riferimento all'anno d'imposta 2006.

1.2. Con il terzo motivo di ricorso si deduce la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per avere la CTR omesso di pronunciare in ordine all'eccezione concernente la competenza esclusiva del MISE in tema di ispezioni e controlli.

1.3. Con il quarto motivo di ricorso si contesta violazione e falsa applicazione della L. n. 62 del 2001, art. 8, comma 4, del D.P.C.M. n. 143 del 2002, art. 2, comma 3, e degli artt. 14, 23 e 97 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per avere la CTR erroneamente ritenuto legittimo un atto di recupero in relazione al quale l'attività di istruttoria non è stata effettuata dal MISE. 1.4. Con il quinto motivo di ricorso si deduce violazione e falsa applicazione della L. n. 62 del 2001, art. 8, commi 1 e 2, e del D.P.C.M. n. 143 del



2002, art. 1, comma 2, e art. 3, comma 1, per avere la CTR erroneamente ritenuto la legittimità dell'atto di recupero del credito d'imposta sebbene non ne sussistano i presupposti.

1.4.1. In buona sostanza, A.A. sostiene che: a) il credito d'imposta sarebbe concesso con riferimento al periodo d'imposta in cui l'investimento è effettuato e, in quel periodo, i macchinari acquistati sarebbero stati effettivamente utilizzati in conformità al finanziamento (produzione di prodotti editoriali in lingua italiana); b) i motivi di revoca sarebbero tassativamente individuati all'art. 3 del D.P.C.M., e tra questi non rientrerebbe un uso parzialmente diverso dei beni acquistati; c) in ogni caso, la revoca sarebbe disposta in proporzione all'agevolazione concessa e non spettante, non già per intero.

1.5. Con il sesto motivo di ricorso si contesta, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza per motivazione apparente, con conseguente violazione dell'art. 132 c.p.c., per non avere la CTR chiarito le ragioni per le quali il credito d'imposta avrebbe dovuto essere revocato.

1.6. Con il settimo motivo di ricorso si deduce la nullità della sentenza per omessa pronuncia sull'illegittimità delle sanzioni, con conseguente violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

1.7. Con l'ottavo motivo di ricorso si contesta, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione dell'art. 23 Cost., del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, artt. 3, 5 e 6 e della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 6, comma 2, e art. 10, comma 1, per avere la CTR: a) erroneamente comminato una sanzione non prevista dalla legge, applicando illegittimamente e in via analogica altra disposizione; b) omesso di valutare l'assenza di colpevolezza della società contribuente, indotta a ritenere la legittimità del proprio comportamento anche in ragione delle mancate contestazioni di AE. 2. I primi due motivi involgono la questione della decadenza dai poteri di accertamento dell'Amministrazione finanziaria e, quindi, dell'applicabilità o meno, nel caso di specie, del termine di decadenza di otto anni previsto dal D.L. n. 185 del 2008, art. 27, comma 16; il primo motivo evidenziando l'omessa pronuncia da parte della CTR; il secondo motivo contestando in diritto la ritenuta applicabilità di detto termine.

2.1. E' opinione del Collegio che la sentenza impugnata, nella parte relativa allo svolgimento del processo, abbia chiaramente fatto riferimento alla contestazione formulata da parte ricorrente e concernente l'inapplicabilità del termine lungo di decadenza, sicché deve ritenersi che la CTR abbia preso in considerazione il rilievo della società contribuente, rigettandolo implicitamente e decidendo la controversia nel merito.

2.2. Tale impostazione induce a concludere per l'insussistenza di una omessa pronuncia e, dunque, l'infondatezza del primo motivo, con conseguente necessità di esaminare in diritto la questione dedotta con il secondo motivo di ricorso.

2.3. La società ricorrente distingue tra credito d'imposta inesistente e credito d'imposta non spettante.

2.3.1. Nel primo caso, troverebbe applicazione il D.L. n. 185 del 2008, art. 27, comma 16, secondo il quale per la riscossione di crediti inesistenti, utilizzati in compensazione, l'atto di recupero deve essere notificato entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo.

2.3.2. Nel caso, invece, di credito non spettante, in tutto o in parte, il riferimento normativo è quello di cui al D.P.C.M. n. 143 del 2002, art. 1, comma 4, e, quindi, si renderebbe applicabile il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 1, con conseguente indicazione del termine di decadenza entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

2.3.3. Termine, quest'ultimo, che può essere raddoppiato solo in presenza di seri indizi di



reato che facciano insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, anche se questa sia archiviata o presentata oltre i termini di decadenza (cfr. Cass. n. 16728 del 09/08/2016; Cass. n. 22337 del 13/09/2018; Cass. n. 11620 del 14/05/2018; Cass. n. 26037 del 16/12/2016; Cass. n. 11171 del 30/05/2016; Cass. n. 22587 del 11/12/2012).

2.4. Orbene, poiché, nel caso di specie, l'Amministrazione finanziaria non deduce l'inesistenza del credito d'imposta, ma si limita a ritenere che detto credito non spetterebbe in ragione della non corretta utilizzazione dei macchinari acquistati con l'agevolazione prevista dalla legge, si rientrerebbe non già nell'ipotesi di credito d'imposta inesistente, ma in quella di credito d'imposta non spettante, con conseguente applicazione del termine di decadenza quadriennale di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43.

2.4.1. L'ulteriore conseguenza sarebbe la decadenza di AE dall'accertamento relativo all'anno d'imposta 2006, essendo il termine quadriennale scaduto il 31/12/2011 (credito utilizzato il 16/01/2006) a fronte di un atto di recupero notificato il 29/02/2012.

2.5. L'impostazione della società contribuente trova riscontro in una recente sentenza di questa Corte, per la quale, in tema di compensazione di crediti fiscali "l'applicazione del termine di decadenza ottennale, previsto dal D.L. n. 185 del 2008, art. 27, comma 16, conv., con modif., in L. n. 2 del 1999, presuppone l'utilizzo non già di un mero credito "non spettante", bensì di un credito "inesistente", per tale ultimo dovendo intendersi - anche ai sensi del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, comma 5, terzo periodo (introdotto dal D.Lgs. n. 158 del 2015, art. 15) - il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo (cioè il credito che non è "reale") e la cui inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 36-bis e 36-ter e al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54-bis" (così Cass. n. 34444 del 16/11/2021, alla cui ampia motivazione si rimanda).

2.5.1. La superiore sentenza si discosta consapevolmente dall'orientamento tradizionale (Cass. n. 19237 del 02/08/2017, Cass. n. 354 del 13/01/2021), che non distingue tra credito non spettante e credito inesistente, e propone un'interpretazione adeguatrice dell'originario tessuto normativo, letto alla luce delle successive riforme e, in particolare, del D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, comma 5, terzo periodo (introdotto dal D.Lgs. n. 158 del 2015, art. 15).

2.6. Tale interpretazione, tuttavia, richiamata unicamente da Cass. n. 31429 del 25/10/2022, non è stata recepita dalla giurisprudenza successiva di questa Corte, che ha continuato ad accreditare un'esegesi del tessuto normativo che non distingue tra crediti inesistenti e crediti non spettanti e applica, indifferentemente, il termine di decadenza di otto anni, come evincibile dalla seguente massima: "Il D.L. n. 185 del 2008, art. 27, comma 16, conv., con modif., dalla L. n. 2 del 2009, nel fissare il termine di otto anni per il recupero dei crediti d'imposta inesistenti indebitamente compensati, non intende elevare l'inesistenza" del credito a categoria distinta dalla "non spettanza" dello stesso (distinzione a ben vedere priva di fondamento logico-giuridico), ma mira a garantire un margine di tempo adeguato per il compimento delle verifiche riguardanti l'investimento che ha generato il credito d'imposta, indistintamente fissato in otto anni, senza che possa trovare applicazione il termine più breve stabilito dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, per il comune avviso di accertamento. (Nella specie, la S.C. ha cassato la sentenza di merito che aveva distinto, ai fini dell'individuazione del termine entro il quale notificare l'atto di recupero, tra crediti "inesistenti" e crediti "non spettanti", applicando il termine ordinario di decadenza di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 57, in luogo di quello di cui all'art. 27 cit.)" (così Cass. n. 25436 del 29/08/2022; in senso conforme, Cass. n. 31419 del 25/10/2022).

3. Le considerazioni che precedono in ordine all'esistenza di un persistente contrasto interpretativo all'interno della Sezione Tributaria di questa Corte e la rilevanza della



questione, idonea a riproporsi in numerosi futuri giudizi, giustificano la decisione del Collegio di trasmettere gli atti al Primo Presidente della Corte di cassazione per l'eventuale rimessione alle Sezioni Unite.

P.Q.M.

La Corte ordina la trasmissione degli atti al Primo Presidente della Corte di cassazione affinché valuti l'opportunità di rimettere la causa alle Sezioni unite.

