

CORTE DI CASSAZIONE  
Ordinanza 12 gennaio 2023, n. 805

Ritenuto che:

Nei confronti di R. M., quale socio accomandatario della cessata E.G. sas di M. R. e C., erano stati emessi distinti avvisi di accertamento recanti recupero di IVA indebitamente detratta per gli anni dal 2003 al 2006 con sanzione unica a seguito di cumulo. Impugnati gli atti, la CTP di Reggio Emilia con separate sentenze annullava gli avvisi e la CTR Emilia Romagna rigettava gli appelli proposti dall' Agenzia delle Entrate, che proponeva quindi ricorso per cassazione.

Questa Corte, con sentenza n. 9610 del 2017, ha accolto il ricorso dell' Agenzia cassando le sentenze impugnate e rinviando alla CTR che, a seguito di riassunzione del contribuente, ha pronunciato quattro distinte sentenze. In particolare, con l' ultima sentenza, n. 1448/10/2018, la CTR ha dichiarato legittimo l' avviso di accertamento per l' anno 2006, recante un debito di imposta di euro 24.506,00, a seguito del disconoscimento del credito IVA vantato dalla contribuente, e ha accertato una maggiore imposta nei limiti di euro 68.462,00. In data 25.3.2019, il contribuente ha presentato istanze di definizione agevolata delle liti pendenti ai sensi dell' art. 6 d.l. n. 119/2018, e, con riguardo a quell' ultimo avviso di accertamento, su un importo asseritamente ancora dovuto pari ad euro 22.456,20, da corrispondersi in n. 20 rate mensili, ha versato in data 22.5.2019 la somma di euro 1.122,81 come prima rata . In data 07.04.2020 l' Ufficio ha notificato diniego con la seguente motivazione: «gli importi indicati nella domanda di definizione non sono stati determinati secondo quanto previsto dall' art. 6 del D.L. 119/2018. Poiché infatti l' ultima sentenza emessa alla data del 24/10/2018 è la n. 1448/10/18, con cui la CTR accoglie parzialmente il ricorso e dichiara legittimo l' accertamento laddove accerta una maggiore imposta solo nei limiti di euro 68.462, per la definizione ai sensi del comma 2 bis del citato art. 6 l' importo del tributo è dovuto per l' intero relativamente alla pretesa confermata dalla pronuncia giurisdizionale e in misura ridotta per la parte annullata». Con unico ricorso il M. ha impugnato il diniego e la citata sentenza della CTR Emilia Romagna. Ha resistito con controricorso L' Agenzia delle Entrate. Ha depositato memoria il ricorrente.

Considerato che:

1. Preliminarmente deve affermarsi l' ammissibilità del ricorso. La sentenza della CTR n. 1448/18 è stata depositata in data 5.6.2018. In data 24.10.2018 è entrato in vigore il D.L. n. 119/2018 che ha sospeso per nove mesi i termini di impugnazione per le controversie definibili (v. art. 6 comma 11 cit.). La definizione agevolata è stata richiesta in data 25.3.2019 con contestuale versamento della prima rata, in pendenza dei termini per la proposizione del ricorso per cassazione, come sospesi dalla norma citata. Il diniego è stato notificato il 7.4.2020 e solo allora , e precisamente in data 3.6.2020, a termini di impugnazione per cassazione ormai scaduti, il ricorrente ha proposto il ricorso davanti a questa Corte, con contestuale impugnazione del diniego. Viene in evidenza l' art. 6 comma 12, terzo periodo, secondo cui nel caso in cui la richiesta di definizione attiene a una lite «per cui è pendente il termine per l' impugnazione dell' ultima o unica pronuncia resa, la pronuncia può essere impugnata dal contribuente, anche oltre il termine ordinario di impugnazione, insieme al diniego della definizione, entro sessanta giorni dalla notifica dello stesso». La lettera della disposizione consente chiaramente la possibilità di



impugnare la sentenza oltre i termini ordinari, unitamente al diniego della definizione, entro sessanta giorni dalla notifica di quest'ultimo atto, sempre che (come accaduto in questo caso) l'istanza di definizione agevolata sia stata proposta prima del passaggio in giudicato della sentenza. Il che è coerente con la ratio dell'istituto, perché diversamente, in attesa della decisione dell'Ufficio sull'istanza di definizione, il contribuente dovrebbe sempre in via cautelativa impugnare entro i termini la pronuncia con evidente sacrificio dell'esigenza deflattiva al fondo dell'istituto (nello stesso senso v. circolare n. 6 dell'1.4.2019 dell'Agenzia delle Entrate punto n. 10).

2. Passando al merito, è bene premettere che l'accertamento si fonda sulla contestazione dell'abuso del diritto con riguardo ad un'operazione immobiliare realizzata dalla società attraverso la costruzione di un fabbricato e la successiva vendita ai due soci, nel 2006, delle due unità immobiliari ricavate. Con questa iniziativa, secondo l'Ufficio, da un lato si era ottenuta la possibilità (preclusa ai soci che non erano soggetti IVA) di detrarre l'IVA pagata sugli acquisti - complessivamente euro 116.122,00 esposti come credito, non avendo la società realizzato alcuna operazione passiva se non la vendita degli immobili al termine dell'operazione - , dall'altra si era evitato di versare l'IVA sulla vendita degli immobili, perché il relativo debito era stato portato in compensazione con il credito IVA maturato. L'Ufficio con i singoli avvisi aveva disconosciuto i crediti IVA come dichiarati anno per anno, recuperandoli a tassazione; per il 2006, tale credito ammontava ad euro 24.506,00. La CTR ha ammesso il recupero dell'IVA ma nei limiti in cui il credito era stato utilizzato in ciascun anno; per il 2006, il credito utilizzato era stato pari ad euro 68.462,00 di cui euro 66.069,00 relativo all'IVA a debito sulle vendite immobiliari.

3. Con il primo motivo il ricorrente attacca il diniego della definizione agevolata, lamentando la violazione dell'art. 6 comma 1 del d.l. n. 119 del 2018 in quanto erroneamente l'Agenzia si riferisce all'importo indicato in sentenza pari ad euro 68.462,00, sebbene l'atto impugnato avesse per oggetto una pretesa pari ad euro 24.506,00, perché in questo modo l'Ufficio utilizza un parametro diverso da quello stabilito dalla norma che fa riferimento al valore dell'atto tributario. Con la seconda censura, rivolta verso la sentenza della CTR, il ricorrente denuncia, ex art. 360 comma 1 n. 4 c.p.c., violazione dell'art. 112 c.p.c. perché i giudici d'appello erano andati oltre i limiti della domanda.

4. È fondato il primo motivo relativo al diniego di definizione agevolata. Ai fini della definizione agevolata della lite pendente, l'art. 6 comma 1 del d.l. n. 119 del 2018 prescrive di riferirsi "al valore della controversia(...) stabilito ai sensi del comma 2 dell'articolo 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546", secondo cui "per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato". Non pare dubitabile che il valore della controversia sia da individuare, in forza dell'art. 12 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nell'importo originario della pretesa tributaria, come indicato nell'atto impugnato, che rappresenta l'oggetto della domanda proposta dall'attore in senso sostanziale (cioè dall'Amministrazione). Si noti che il successivo comma 8 dell'art. 6 cit. prevede, per ciascuna controversia autonoma, da intendersi "quella relativa a ciascun atto impugnato", la presentazione di una distinta domanda di definizione, confermando che l'atto tributario, e non il giudizio o la sentenza che lo definisce, costituisce il riferimento della procedura di definizione agevolata della lite pendente. Nello stesso senso si è già espressa questa Corte, che ha ritenuto irrilevante l'eventuale diverso importo (in quel caso inferiore alla originaria pretesa dell'Amministrazione) determinato a seguito del passaggio in giudicato della sentenza relativa alla medesima obbligazione tributaria nei confronti del coobbligato in solido (Cass. n. 26928 del 2022), riconoscendo, quindi, nella definizione condonistica un regime speciale in deroga alla normativa generale (analogamente, v. Cass. 18001 del 2022). Questa



soluzione appare la più coerente con la giurisprudenza di questa Corte, quanto alla relazione tra sanatori a fiscale e rapporto tributario: si è ritenuto, infatti, che la sanatoria si muove lungo i binari di una fattispecie legale vincolata e lascia al contribuente la possibilità di scegliere se coltivare la controversia verso il fisco nei modi ordinari ovvero corrispondere quanto dovuto per la definizione condonistica, ma senza la possibilità di riflessi o interferenze con quanto dovuto sulla linea del procedimento fiscale ordinario (Cass. sez. un. n.1518 del 2016).

5. Conclusivamente, deve accogliersi il ricorso del contribuente contro il diniego di definizione agevolata della lite pendente e, poiché il contribuente ha versato la prima rata entro il 31 maggio 2019, la definizione deve ritenersi perfezionata (v. art. 6 comma 6 cit.) con conseguente estinzione del giudizio di merito.

6. Le spese, ai sensi dell'art. 6, comma 13, del citato d.l. n. 119/2018, restano a carico della parte che le ha anticipate.

7. L'estinzione del giudizio per definizione agevolata della lite esclude che ricorrano i presupposti processuali per il versamento, da parte della società ricorrente avverso il diniego di definizione agevolata della lite, per il versamento di ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, se dovuto (Cass. sez. un. n. 18298 del 2021).

p.q.m.

accoglie il ricorso proposto da R.M. contro il diniego di definizione di lite pendente ai sensi dell'art. 6 d.l. n. 119 del 2018 e dichiara l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere;

le spese restano a carico di chi le ha anticipate.

