

11 maggio 2021

Oggetto: ricorso per cassazione avverso sentenza CTR Toscana n. 417/2021 del 19 aprile 2021 – sospensione della sentenza e accantonamento fondo contenzioso.

Spett.le Unione,

con riferimento al ricorso per cassazione in oggetto, con la presente evidenzio quanto segue in materia di:
i) sospensione della sentenza di appello; **ii)** accantonamento fondo contenzioso.

Relativamente alla sospensione, l'art. 62-bis, d.lgs. n. 546/1992, dispone che *“La parte che ha proposto ricorso per cassazione può chiedere alla commissione che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospenderne in tutto o in parte l'esecutività allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile”*.

La norma, in buona sostanza, prevede la possibilità di richiedere la sospensione dell'efficacia esecutiva della sentenza di appello, subordinando tale sospensione alla sussistenza di due requisiti, quello della **parvenza di fondatezza** del ricorso per cassazione e quello della sussistenza del **pericolo di un danno grave ed irreparabile**.

Quanto al requisito della fondatezza del ricorso rimando a più avanti, dove farò una valutazione in ordine all'accantonamento fondo contenzioso; relativamente al pericolo di un danno grave ed irreparabile, invece, ricordo che è necessario dare prova della sussistenza di tale requisito; a titolo esemplificativo costituiscono ipotesi di danno grave ed irreparabile i casi in cui sia messo a rischio l'integrità patrimoniale del contribuente e i casi in cui, dall'esecuzione della sentenza, derivi un danno ingiusto.

Al ricorrere di entrambi i requisiti (parvenza di fondatezza del ricorso e pericolo), la normativa richiamata prevede che il giudice di appello (una Sezione diversa da quella che ha pronunciato la sentenza da impugnare con ricorso per cassazione) conceda la sospensione, la quale può comunque essere subordinata alla concessione di una garanzia.

Segnalo, da ultimo, che il comma 6 dell'art. 62-bis prevede espressamente che *“La commissione non può pronunciarsi sulle richieste di cui al comma 1 se la parte istante non dimostra di avere depositato il ricorso per cassazione contro la sentenza”*. Ciò significa che la richiesta di sospensione della sentenza di appello deve necessariamente essere fatta dopo la presentazione del ricorso per cassazione.

Pertanto, **prima viene proposto per cassazione, prima è possibile richiedere la sospensione della sentenza sfavorevole**.

* * *

Per quanto riguarda l'accantonamento al fondo contenzioso, relativamente alla qualifica della passività come *probabile, possibile o remota*, preciso quanto segue.

La valutazione in ordine alla qualificazione della passività deve essere fatta nell'ottica della parvenza di fondatezza del ricorso per cassazione: ferma restando l'alea di un qualsiasi procedimento giurisdizionale, quello che può essere fatto è una valutazione preliminare di fondatezza della domanda, in base all'interpretazione della normativa e l'analisi della giurisprudenza intervenuta in materia (il tutto, essendo un giudizio di legittimità, nell'ottica della correttezza della sentenza di secondo grado).

* * *

Ho già avuto modo di rilevare come, in primo grado, era stato censurato l'atto di recupero per, tra l'altro, tardività nell'azione dell'Agenzia delle Entrate di Lucca.

Nel dettaglio, nel ricorso di primo grado era stato rilevato che, essendo l'atto di recupero un atto completamente assimilabile all'ordinario avviso di accertamento, dovevano trovare applicazione i termini decadenziali previsti dall'art. 43, d.P.R. n. 600/1973 proprio in materia di termine decadenziale per la notifica dell'accertamento.

Alla luce di ciò, pertanto, l'atto di recupero andava emesso entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

Con riferimento al caso di specie, quindi, trattandosi di Iva anno 2010, essendo la dichiarazione presentata nell'anno 2011, il termine decadenziale per procedere al recupero del credito d'imposta è spirato il 31 dicembre 2015.

Sempre in sede di ricorso si rilevava che una conferma indiretta alla decadenza dell'Agenzia delle Entrate di Lucca poteva essere ritratta dalla lettura di una norma speciale (l'art. 27, comma 18, d.l. n. 185/2008), che riguardava l'ipotesi di recupero di **crediti inesistenti**.

Senza entrare troppo nello specifico per non appesantire la lettura rilevo che, concordemente con l'unanime dottrina in materia, si è soliti distinguere tra crediti inesistenti e crediti non spettanti, la cui differenza è facilmente comprensibile. In buona sostanza, essendo previsto un termine raddoppiato per il recupero dei crediti inesistenti, nel caso di crediti meramente "non spettanti" - come quello che interessa la vicenda *de qua* - necessariamente il termine decadenziale doveva essere quello del 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Si noti bene che, sempre in sede di ricorso, era stato rilevato che la circostanza che il legislatore abbia ancorato il termine per il recupero non alla presentazione della dichiarazione ma all'esercizio effettivo della compensazione era irrilevante nel caso di specie, perché il mod. F24 è stato utilizzato nel marzo 2011 e la dichiarazione da cui scaturiva il credito era del febbraio 2011: il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di avvenuta compensazione era sempre quello del 2015.

In definitiva, in qualsiasi modo si volesse approcciare alla vicenda d'interesse, il termine decadenziale per l'Agenzia delle Entrate di Lucca era da ritenere inutilmente decorso.

* * *

La C.T.R. Toscana, con riguardo al profilo della decadenza, ha deciso che *"i termini decadenziali prescritti ai fini dell'emissione dell'accertamento sono fissati il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la relativa dichiarazione, addivenendo quindi a configurare il perfezionamento del momento dichiarativo alla stregua di dies q auo ai fini della decorrenza dei termini accertativi ... La compensazione ... è avvenuta ... il 15 marzo 2011. **Resta fermo che nel caso sia stata presentata la dichiarazione Iva 2012, relativa al periodo d'imposta 2011- come accaduto nel caso di specie- si procederà al recupero del credito annuale Iva indebitamente utilizzato in compensazione nel termine quadriennale decorrente dalla presentazione della dichiarazione ...***

In conclusione, alla luce delle ragioni addotte, la ricostruzione su cui si fonda la pronuncia di primo grado risulta essere errata laddove ha disposto l'annullamento del provvedimento impositivo (anno d'imposta 2011) sulla scorta della configurazione di una ipotesi di decadenza dal potere accertativo non conforme al dettato normativo di cui all'art. 43, comma 1, dpr 600/1973 ...".

* * *

A sostegno della propria decisione, cioè a sostegno della tesi della mancata decadenza, la CTR Toscana richiama anche due precedenti della Corte di Cassazione, i nn. 6582/2011 e 4968/2009.

* * *

Orbene, i precedenti richiamati dalla CTR Toscana sono inconferenti rispetto al caso di specie e la decisione, come si può notare dal confronto con quanto ho sopra riportato, risulta in apparenza erronea ed illegittima: il giudice di appello ha ritenuto che l'anno di riferimento per il calcolo del termine fosse il 2012 quando, come ampiamente specificato, sia che si consideri l'anno d'imposta di riferimento (2010), sia che si consideri l'anno di compensazione (2011), il termine decadenziale era spirato perché non andava calcolato a partire dal 2012.

* * *

Alla luce di ciò parrebbe, dunque, che la domanda da avanzare con il ricorso per cassazione sia particolarmente fondata.

* * *

In realtà, però, è doveroso evidenziare che la Corte di Cassazione è intervenuta in materia di decadenza dal potere di emettere l'atto di recupero con l'ord. n. 24093 del 30 ottobre 2020 (che allego) ed ha reso una decisione che costituisce una sorta di precedente non favorevole.

Risulta necessario un breve approfondimento della stessa per valutare l'accantonamento fondo contenzioso.

Con l'ord. 24093/2020, è stato detto che la normativa in materia di atti di recupero è speciale rispetto a quella ordinaria in materia di decadenza dal potere di emissione di un ordinario avviso di accertamento e, pertanto, che per gli atti di recupero si applica il termine del 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo del credito.

Inoltre, per la Cassazione, *"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, margine di tempo perciò 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"*.

Questo precedente, come si nota, pare sfavorevole alla posizione dell'Unione. Nonostante ciò, ci sono da fare, comunque, due considerazioni.

La prima è che la sentenza di appello rimane in ogni caso apparentemente errata, per le motivazioni già esposte (anno di riferimento per il computo 2012).

La seconda è che, da un'attenta lettura dell'ord. n. 24093/2020, si vede che la Cassazione ha ritenuto la valutazione in ordine alla natura del credito una valutazione che deve compiere il giudice di merito e, per tale motivo, ha cassato con rinvio, prevedendo che *"La controricorrente richiede inoltre, a questa Corte di legittimità, di affermare l'inapplicabilità della disciplina della decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere di notificare l'atto di recupero, come innanzi ricostruita, "allorquando i crediti utilizzati in compensazione siano meramente illegittimi e non totalmente inesistenti" (controric., p.7). **La valutazione richiesta, in realtà, attiene al merito del giudizio, e deve essere pertanto demandata anch'essa al competente giudice di rinvio**"*.

Nel caso di specie, lo ricordo, il credito era esistente e spettante, solo compensato con un giorno d'anticipo. Cosa diversa rispetto alla fattispecie di cui all'ord. n. 24093/2020, dove *quel* contribuente non possedeva i requisiti per la compensazione perché non era in regola con il rispetto delle norme previste a tutela della sicurezza dei lavoratori.

In definitiva, il giudizio in ordine alla tempestività dell'azione di recupero deve passare dalla valutazione della sussistenza o meno del credito, principio che pare affermato anche nell'ord. apparentemente sfavorevole n. 24093/2020.

* * *

Fatte tali precisazioni si può spostare l'analisi sulla passività come *probabile*, *possibile* o *remota*.

- La passività "*probabile*", con indice di rischio del 51%, (che impone un ammontare di accantonamento che sia pari almeno a tale percentuale), è quella in cui rientrano i casi di provvedimenti giurisdizionali non esecutivi, nonché i giudizi non ancora esitati in decisione, per i quali l'Avvocato abbia espresso un giudizio di soccombenza di grande rilevanza;
- la passività "*possibile*" che, in base al documento Oic n. 31, nonché dello Ias 37, è quella in relazione alla quale il fatto che l'evento si verifichi è inferiore al probabile e, quindi, il *range* di accantonamento oscilla tra un massimo del 49% e un minimo determinato in relazione alla soglia del successivo criterio di classificazione;
- la passività da "*evento remoto*", la cui probabilità è stimata inferiore al 10%, con accantonamento previsto pari a zero.

Anzitutto, **può sicuramente essere esclusa la passività come remota**. L'alea di un qualsiasi processo impedisce di qualificare l'ipotetico debito d'imposta come remoto.

Occorre quindi concentrarsi sulla qualificazione come *probabile* o *possibile*.

Con riferimento alla passività *probabile* è necessario premettere che il provvedimento *de quo* (la sentenza CTR Toscana da impugnare innanzi la Corte di Cassazione) è esecutiva e tale efficacia può essere fermata nei modi e nei termini di cui ho detto sopra.

In termini di accantonamento, quindi, bisogna tenere distinte due ipotesi:

- la sentenza di secondo grado sfavorevole viene sospesa;
- la sentenza di secondo grado sfavorevole non viene sospesa;

Occorre però evidenziare che la passività in commento, qualora dovesse realizzarsi- sia una volta definito il processo per cassazione con eventuale esito negativo, sia nel caso in cui non si ottenga la sospensione della sentenza di appello- **potrà essere oggetto di rateazione**: il debito dell'Unione (che si chiama "ruolo") viene affidato all'Agente della Riscossione e, una volta ricevuta la cartella di pagamento, è possibile richiedere a tale Concessionario la rateazione del ruolo.

Ciò posto, alla luce delle considerazioni svolte, ritengo che la passività in commento sia da qualificare come *possibile*, per i seguenti motivi:

- la sentenza di secondo grado, a prescindere dalla posizione da ultimo espressa dalla Corte di Cassazione in ordine al termine decadenziale, appare emessa in violazione di legge;
- l'ord. n. 24093/2020 esprime un principio che non necessariamente può essere applicato al caso di specie, dove il credito era, oltre che esistente, anche spettante, solo compensato con un giorno d'anticipo;
- i margini per ottenere la sospensione della sentenza paiono piuttosto larghi se si considera che l'Unione non ha risorse proprie e l'eventuale pagamento del debito in attesa della definizione del processo potrebbe impedire il corretto funzionamento dell'Ente, per esempio il pagamento degli stipendi e varie.

STUDIO LEGALE LORENZI
VIALE CASTRUCCIO CASTRACANI 194/F, 55100 LUCCA (LU)
VIA CAMPELLO N. 33, 03011 ALATRI (FR)
M: 3465117795 - T: 0583398835
JACOPO@LORENZI.CLOUD – SEGRETERIA@LORENZI.CLOUD
PEC JACOPO@PEC.LORENZI.CLOUD

Tali circostanze depongono per qualificare la passività come possibile e non come probabile. Considerato, quindi, che la passività possibile prevede un accantonamento compreso tra il 49 e il 10%, considerato inoltre che tale passività può essere rateizzata, si ritiene che un accantonamento del 25% possa essere adeguato.

* * *

Nel rimanere in attesa di gentile riscontro mi è gradita l'occasione per porgere cordiali saluti.

Avv. Jacopo Lorenzi