
Gli avvisi di recupero dei crediti d'imposta sono impugnabili

di [Gianfranco Antico](#)

Publicato il 26 Novembre 2010

La Cassazione ha precisato che i contribuenti possono legittimamente impugnare gli avvisi di recupero per crediti d'imposta indebitamente utilizzati.

Con sentenza n. 22322 del 3 novembre 2010 (ud. del 28 settembre 2010) la Corte di Cassazione ha confermato che

“gli avvisi di recupero di crediti di imposta illegittimamente compensati, oltre ad avere una funzione informativa dell'insorgenza del debito tributario, costituiscono manifestazioni della volontà impositiva da parte dello Stato al pari degli avvisi di accertamento o di liquidazione, e come tali sono impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 anche se emessi anteriormente all'entrata in vigore della L. n. 311 del 2004, che ha espressamente annoverato l'avviso di recupero quale titolo per la riscossione di crediti indebitamente utilizzati in compensazione (v. Cass., 3/2/2009, n. 4968)”.

La Corte ha altresì precisato che l'elencazione degli "atti impugnabili" di cui all'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, pur dovendosi considerare tassativa, va interpretata in senso estensivo, sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della P.A., che in conseguenza dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la L. n. 448 del 2001.

“Ciò comporta la facoltà di ricorrere al giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, con l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, porti, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia

raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è naturaliter preordinato, si veda della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19 citato. La mancata impugnazione da parte del contribuente di un atto non espressamente indicato dall'art. 19 non determina, in ogni caso, la non impugnabilità (e cioè la cristallizzazione) di quella pretesa, che va successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti ivi indicati (v. Cass.. 8/10/2007, n. 21045, e, conformemente, Cass., 11/9/2009, n. 19627; Cass., 25/2/2009, n. 4513)".

La Corte rileva ancora che

"l'atto relativo al recupero della somma corrispondente al credito d'imposta utilizzato in compensazione non viene denominato nè 'avviso di accertamento', nè 'avviso di rettifica' nè 'avviso di liquidazione', tutti atti sottoposti alla giurisdizione, secondo il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19 dalla C.T. non può essere considerato un 'diniego di agevolazioni', in quanto tutti gli atti della specie sono quelli in cui il contribuente viene informato del fatto che un'agevolazione richiesta non è spettante, e ad essi fanno seguito avvisi di accertamento o rettifica. L'atto in discussione, invece, è un provvedimento che già contiene la pretesa fiscale e il giudice dell'appello ha nell'impugnata sentenza disatteso invero i suindicati principi".

I crediti d'imposta in compensazione - Le nostre considerazioni

Come è noto, il Legislatore, nel corso di questi anni, per il rilancio dell'economia stagnante, ha concesso diversi crediti d'imposta da utilizzare in compensazione per il pagamento delle imposte.

Sicuramente i due bonus con maggiore appeal sono quello relativo alle assunzioni e quello relativo agli investimenti.

Fra le critiche della dottrina al comportamento degli uffici una riguarda l'inoppugnabilità dell'avviso.

Si è sostenuto(1) che il contribuente possa eccepire l'inoppugnabilità dell'avviso medesimo in quanto non rientrante tra gli atti tassativamente previsti dall'art. 19 del D.Lgs. 31.12.1992, n. 546 (la norma non prevede l'avviso di recupero di crediti d'imposta notificato al ricorrente come atto autonomamente impugnabile), così che l'assoluta mancanza di un provvedimento amministrativo oggetto di impugnativa impedisce al contribuente di invocare qualsiasi rimedio giurisdizionale per contrastare le ragioni vantate nei suoi confronti dall'Amministrazione finanziaria.

In buona sostanza, secondo una radicale interpretazione, l'avviso di recupero sarebbe da ritenere tamquam non esset, non essendo previsto da nessuna norma di legge. Si eccepisce, infatti, pregiudizialmente, che l'atto emanato dall'Agenzia delle Entrate si presenta assolutamente irrituale, non previsto da alcuna norma dell'ordinamento tributario e di conseguenza giuridicamente inesistente o, in subordine, nullo.

Nel caso di specie, secondo tale orientamento dottrinale, l'Agenzia delle Entrate, indica e qualifica un avviso di recupero, che non è un atto tassativamente previsto dalla legge, tanto è vero che nessuna delle norme in materia lo prevede come atto autonomamente impugnabile, ex art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992.

Seguendo tale ragionamento, l'Agenzia delle Entrate avrebbe dovuto notificare, quindi, soltanto gli atti tassativi previsti dalla normativa rispettando le specifiche condizioni previste dalle singole leggi d'imposta, e non generici "avvisi di recupero" con modalità peraltro non previste da alcuna disposizione di legge, pena la nullità dell'intera procedura di recupero dei crediti d'imposta.

Altri ancora(2) hanno sostenuto che l'accoglimento della tesi

"che vede l'atto di recupero come una comunicazione delle risultanze del controllo formale ...comporterebbe la non impugnabilità dell'atto davanti alla Commissione tributaria provinciale (a norma dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992) e la conseguente necessità di attendere l'iscrizione a ruolo delle somme contestate per poter adire l'organo giurisdizionale. Parrebbe quindi suscettibile di critica la scelta, effettuata in seno al modello di avviso di recupero di cui alla circolare 8 luglio 2003, n. 35/E, di consentire il ricorso alla Commissione tributaria provinciale avverso l'atto entro 60 giorni dalla sua notificazione".

Riportate le diverse teorie, volte a sindacare l'operato dell'amministrazione finanziaria, confutiamone, attraverso ragionamenti logico – giuridici – la validità(3), manifestando il nostro pensiero.

Il particolare e semplice meccanismo di fruizione del credito d'imposta consiste – come sappiamo – in una agevolazione immediatamente fruibile da parte del contribuente.

L'avviso di recupero che l'ufficio notifica altro non è che un atto/provvedimento di revoca di agevolazioni indebitamente fruiti, con contestuale richiesta di versamento delle somme dovute.

Non si tratta, quindi, né di un atto di accertamento né di un atto impositivo anomalo, né di un controllo ex art.36-ter del D.P.R. n. 600/73.

Trattandosi di un provvedimento di revoca – per molti versi simile a quelli che si notificano per il recupero dell'agevolazione decennale Irpeg ed Ilor – non abbisogna di uno schema tipico, predeterminato, essendo – di fatto - a forma libera.

Esso serve innanzitutto a dichiarare la negazione o la revoca dell'agevolazione pretesa dal contribuente.

Questa considerazione spinge, dunque, in favore della natura dichiarativa, piuttosto che costitutiva, dell'avviso di recupero e del suo dispositivo, contenuto nella parte motiva dell'atto; tale carattere dichiarativo si espande de plano proprio al precipuo effetto di negare o revocare l'agevolazione, che promana dall'atto, tanto è vero che restano dovute in conseguenza del diniego o della revoca tutte le imposte ed i contributi non versati (coi relativi accessori) dal momento in cui il contribuente ha iniziato a beneficiare illegittimamente dell'agevolazione. Diversamente, se l'efficacia dell'atto fosse costitutiva, esso dovrebbe produrre effetti solo per l'avvenire, senza poter spingersi a porre in discussione la situazione pregressa del contribuente interessato.

Né appare conferente il richiamo all'art. 19 del D.Lgs n. 546, atteso che il comma 1, lett. g), del citato D.Lgs. n. 546/92, fra gli atti impugnabili vi fa rientrare

“il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di definizione agevolata di rapporti tributari”, mentre, in ogni caso, la successiva lettera i) vi fa rientrare “ ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie”.

Secondo la relazione ministeriale allo schema di decreto legislativo, l'art. 19 contiene la disciplina degli atti impugnabili secondo la direttiva dell'art. 30, lett. e) della legge delega del 30 dicembre 1991, n. 413, che impone l'identificazione degli atti e dei rapporti dei quali il giudice tributario conosce, ed

“ha inteso eliminare tutti i dubbi o le incertezze che si erano manifestate in proposito sia in dottrina che nella giurisprudenza”.

La stessa circolare n. 98/E del 23 aprile 1996, emanata all'indomani della pubblicazione del decreto legislativo di riforma del contenzioso tributario, osserva che l'art. 19, c. 1, lett. h) del D.Lgs n. 546/92 prevede che tale norma riporta

“l'esplicita indicazione di alcuni atti conclusivi di un procedimento, o sub-procedimento, che un consolidato indirizzo giurisprudenziale ha ritenuto autonomamente impugnabili per il fatto di avere come causa l'affermazione di un'obbligazione tributaria e di incidere concretamente nella sfera giuridica del soggetto passivo del tributo”.

L'ulteriore e successiva problematica che si è manifestata riguarda il fatto che l'atto è impugnabile solo per vizi propri, cioè in presenza di un vizio che riguarda direttamente l'atto.

Occorre osservare, sul punto, che l'art. 19 del D.Lgs n. 546/92, al comma 3 dispone che

“gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo”.

In ordine a ciò, la circolare n. 98/E del 23 aprile 1996 ha precisato che “il comma 3 afferma il principio dell'autonoma impugnabilità (per vizi propri) degli atti sopra elencati; in deroga è stabilito che l'impugnazione di un atto possa estendersi anche ad altri atti precedenti che, pur impugnabili, non siano stati impugnati per difetto di notifica. Conseguentemente, il giudizio riguarderà, in questo caso, sia i vizi del primo atto non notificato sia quelli del secondo atto notificato”.

L'atto di recupero non impugnato non consente di presentare ricorso contro la successiva cartella per contestare la legittimità e fondatezza dell'atto di recupero. Se, invece, l'atto presupposto non è autonomamente impugnabile, i suoi vizi, di qualsiasi natura, possono essere fatti valere in occasione dell'impugnativa dell'atto o degli atti successivi.

L'impugnabilità per vizi propri riguarda, quindi, tutti gli atti impugnabili, significando che se l'atto precedente non è stato oggetto d'impugnazione, divenendo così definitivo, i vizi di quest'ultimo non

possono essere validamente eccepiti in sede di impugnazione dell'atto successivo, e non che l'atto possa essere impugnato solo per vizi intrinseci (errore materiale o di calcolo).

In conclusione, se l'atto di recupero non viene contestato, la successiva cartella potrà essere impugnata solo per vizi propri, non potendo eccepire vizi di legittimità o di merito dell'atto di recupero, divenuto definitivo.

Pertanto, l'avviso di recupero è suscettibile di divenire definitivo per mancata impugnazione nei termini da parte del contribuente e alla definitività dell'avviso di recupero segue, poi, l'iscrizione a ruolo delle somme dovute e la notifica della relativa cartella esattoriale, impugnabile quest'ultima, come in ogni altro caso, per vizi propri oltre che per inesistenza o nullità della notifica del propedeutico avviso di recupero.

La legge n. 311/2004 – art.1, comma 421, 422 e 423 - al fine di sgombrare i dubbi sorti, e il contenzioso già instaurato, ha dato forza legislativa al pensiero dell'Amministrazione finanziaria, secondo cui si è in presenza di un atto di diniego delle agevolazioni, autonomamente impugnabile per vizi propri, da cui discende la legittimità dell'iscrizione a ruolo effettuata, prevedendo che:

- fermi restando le attribuzioni e i poteri previsti dagli artt.31 e seguenti del D.P.R. n.600/73, ai fini delle imposte sui redditi, e dagli artt.51 e seguenti del D.P.R.n.633/72, ai fini Iva, “per la riscossione dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione ai sensi dell’art.17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n.241, e successive modificazioni, l’Agenzia delle Entrate può emanare apposito atto di recupero motivato da notificare al contribuente con le modalità previste dall’art.60 del citato decreto del Presidente della Repubblica n.600 del 1973. La disposizione del primo periodo non si applica alle attività di recupero delle somme di cui all’articolo 1, comma 3, del decreto legge 20 marzo 2002, n.36, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 maggio 2002, n.96, e all’articolo 1, comma 2, del decreto legge 24 dicembre 2002, n.282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n.27 ” (di fatto, la disposizione sopra descritta non trova applicazione per i crediti d’imposta riconosciuti agli autotrasportatori per gli anni 1992, 1993 e 1994 nonché per i benefici concessi alle banche per l’effettuazione di alcuni adempimenti comunitari);
- “in caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, delle somme dovute entro il termine assegnato dall’ufficio, comunque non inferiore a sessanta giorni, si procede alla riscossione coattiva con le modalità previste dal decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.602, e successive modificazioni”;

- “ la competenza all’emanazione degli atti di cui al comma 421, emessi prima del termine per la presentazione della dichiarazione, spetta all’ufficio nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto per il precedente periodo d’imposta”.

In relazione alle censure mosse abbiamo formulato delle considerazioni ed osservazioni che oggi trovano, dunque, l’avallo del Legislatore e della giurisprudenza.

Sul punto va ancora segnalata l’ordinanza della Corte di Cassazione, n. 4965 del 2 marzo 2009, secondo cui “alla verifica di non spettanza di una agevolazione tributaria non può non seguire l’esercizio della potestà impositiva di recupero rimesso all’organo deputato al controllo dell’esatto adempimento degli obblighi tributari che transita dalla categoria generale degli atti di diniego o revoca di agevolazioni ex art. 19 lett. h Dlgs. 546/92 autonomamente impugnabili avanti alla giurisdizione tributaria (Cass. 11006/90)”. Inoltre, “non osta il fatto che difetti una domanda in tal senso del contribuente laddove sia la legge a riconoscere direttamente in capo al medesimo il diritto all’agevolazione senza obblighi di preventiva comunicazione: diritto questo esercitabile mediante compensazione al momento del pagamento”.

L’avviso di recupero –

“pur avendo funzione informativa dell’insorgenza del debito tributario illegittimamente azzerato o ridotto tramite la operata compensazione con credito non spettante, nel preannunciare la riscossione coattiva, manifesta la volontà impositiva dello Stato su una pretesa ben individuata nell’an e nel quantum al pari di un avviso di accertamento o di liquidazione (Cass. 12194/08) mentre l’omesso avvertimento circa la possibilità di usufruire delle sanzioni in misura ridotta non costituisce elemento essenziale dell’atto né impedisce di avvalersene”.

La Corte, pertanto, rileva che

“l’elencazione degli atti impugnabili contenuta nell’art. 19 del Dlgs. 546/92, pur dovendosi considerare tassativa, soggiace ad interpretazione estensiva anche in conseguenza dell’allargamento della giurisdizione tributaria operato con la L. 448/01 (Cass. 21045/07) ed in questa logica evolutiva collocato anche il disposto della L. 311/04 che novera l’avviso di recupero quale titolo per la riscossione di crediti indebitamente utilizzato in compensazione”. Di conseguenza, “l’avviso di recupero con il quale l’ufficio

procede al recupero del credito di imposta ex lege 388/00 per insussistenza delle condizioni del beneficio rientra nel novero dei provvedimenti impositivi presupposti al diniego delle fruite agevolazioni come tali impugnabili avanti alle Commissioni tributarie a sensi dell'art. 19 Dlgs. 546/92".

NOTE

1) ROMANO-ROMANO, Nuovi investimenti in aree depresse. Avvisi di recupero del credito d'imposta. Possibili eccezioni procedurali, in "La Settimana fiscale", n. 45/2004, pag. 40; si confronti anche VILLANI, Crediti d'imposta, raccolta di articoli, in (vedi monografia) .

2) ZAMARO, Avvisi di recupero degli incentivi erogati per l'incremento occupazionale, in " Corriere tributario", n.40/2004, pag.3150.

3) In merito, per completezza di esame, si confronti ANTICO, Investimenti in beni strumentali: l'attività di controllo verso i fruitori del bonus, in "Azienda&Fisco", n. 21/2003, pag. 958; MINERVINI, L'impugnabilità dell'atto di recupero del credito d'imposta, Bari, 2004; BUSCEMA, Avviso di recupero per il bonus investimenti: natura giuridica e regime processuale, in "Finanza&Fisco", n. 28/2005, pag. 2267; ANTICO, Avvisi di recupero per i bonus investimenti e assunzioni: eccezioni procedurali e confutazione delle critiche, in "Finanza&Fisco", n. 47/2004, pag. 4509; TOTO, L'avviso di recupero dei crediti d'imposta, avviso di accertamento o mero atto impositivo?, in "Rivista della Scuola Superiore dell'economia e delle finanze", n.11/2004; ANTICO, Crediti d'imposta: la legittimità degli atti di recupero, in "Consulenza", n. 7/2005, pag.18; ANTICO, Bonus investimenti nelle aree svantaggiate: l'utilizzo del veicolo immatricolato come autotreno all'attenzione della giurisprudenza, in "Finanza&Fisco", n. 41/2005, pag. 3592; ANTICO, Investimenti nelle aree svantaggiate: i giudici siciliani danno ragione al Fisco, in "il fisco", n. 33/2007, pag. 4883.

26 novembre 2010

Gianfranco Antico