

Civile Ord. Sez. 5 Num. 23223 Anno 2022

Presidente: SORRENTINO FEDERICO

Relatore: CRIVELLI ALBERTO

Data pubblicazione: 25/07/2022



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 1089/2015 R.G. proposto da:

AGATECH SRL, sedente in Controguerra, in persona del legale rappresentante Alberto Cerase, rappresentata e difesa dagli Avvocati PAOLO PURI e ALBERTO MULA, elettivamente domiciliati in Roma, via XXIV Maggio 43, presso il loro studio, il tutto come da procura a margine del ricorso

– *ricorrente* –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura generale dello Stato, e presso la stessa domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, 12

– *controricorrente e ricorrente incidentale* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo, sez. 5, n. 681/V/14, depositata in data 19 giugno 2014;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 9 giugno 2022 dal consigliere Alberto Crivelli.

RILEVATO CHE:

1. L'impresa ricorrente premette di avere formulato istanza volta ottenere il contributo previsto, sotto forma di credito di imposta,

dagli artt. 8 l. 23 dicembre 2000, n.388 e 62, l. 27 dicembre 2002, n.289 per i nuovi investimenti nelle aree svantaggiate. Il 2 marzo 2005 l'istanza veniva respinta per esaurimento dei fondi. Sicché l'anno successivo la stessa veniva rinnovata e a ciò conseguiva, in data 26 gennaio 2006, atto di accoglimento del credito d'imposta per euro 1.050.000. La società procedeva pertanto a completare gli investimenti necessari stipulando contratti di *leasing* e di acquisto di beni mobili. In data 23 settembre 2010 i funzionari dell'Agenzia effettuavano un accesso presso la sede della società, al fine di controllare il corretto utilizzo del credito d'imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate e contestavano la spettanza dell'agevolazione. Ciò a motivo della collocazione territoriale dell'investimento, ritenuto il Comune di Controguerra dove lo stesso si era realizzato posto al di fuori delle aree agevolabili. Oltre tale motivo principale di revoca dell'agevolazione, ne venivano proposti altri, volti alla rideterminazione del contributo. In data 22 dicembre 2010, cioè di 12 giorni dopo la chiusura delle operazioni di verifica, veniva notificato alla società l'atto di recupero oggetto del presente giudizio, per un importo complessivo pari ad euro 1.050.000 oltre interessi pari ad euro 119.900 e irrogazione delle sanzioni amministrative per ulteriori euro 315.000. La società proponeva ricorso alla CTP di Teramo che accoglieva nel merito il ricorso.

2. Avverso la sentenza di primo grado l'Agenzia proponeva appello alla CTR, la quale in parziale accoglimento dello stesso riformava la sentenza della CTP confermando la legittimità dell'atto di recupero, ma ritenendo non applicabili le sanzioni amministrative. In particolare la CTR riteneva preliminarmente che l'avviso di accertamento o di recupero non fosse nullo, per essere stato emesso prima dei 60 giorni dalla conclusione delle indagini, in quanto ricorrevano nella specie gravi motivi di urgenza anche se non indicati nell'atto, che consisterebbero nella prescrizione del

recupero delle somme. Inoltre la CTR, premesso che l'Agenzia era tenuta a comunicare il diniego entro trenta giorni dalla presentazione della domanda, dovuto alla mancanza di elementi identificativi ovvero all'esaurimento dei fondi, e che trascorso tale termine il beneficio si doveva intendere concesso, faceva presente che con l. n. 289/2002 all'art. 62 erano state introdotte modifiche per la fruizione del credito, in base alle quali i soggetti fruitori ricevono l'assenso all'attribuzione dei crediti d'imposta, salvo il potere dell'Agenzia delle entrate di revocare il credito a seguito di successivi riscontri di merito. Nella presente fattispecie, l'Agenzia avrebbe successivamente riscontrato la carenza del requisito base, cioè che il Comune di Controguerra non rientrava tra i comuni con aree agevolabili, ed agito comunque nel termine di prescrizione di cinque anni. La CTR alla luce di ciò accoglieva appunto l'appello, ma non con riferimento alle sanzioni e agli interessi, data la difficoltà interpretativa della normativa di riferimento. Avverso tale sentenza propone ricorso in Cassazione la contribuente affidandolo a sette motivi. Si è costituita l'Agenzia per resistere all'impugnazione, proponendo a sua volta ricorso incidentale basato su un unico motivo. Successivamente la ricorrente ha depositato apposito controricorso in cui contrasta il ricorso incidentale. Da ultimo la ricorrente in data 30 maggio 2022 ha depositato memoria illustrativa in cui ribadisce le proprie difese.

CONSIDERATO CHE:

1. Con il primo motivo la contribuente deduce vizio di ultrapetizione in violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato, di cui all'art. 112 cod. proc. civ., con riferimento al decorso del termine di prescrizione in relazione all'art. 360 primo comma, num. 4 cod. proc. civ. In effetti premette la ricorrente come, tra i motivi di ricorso proposti dalla società fin dal primo grado, carattere preliminare assumeva quello attinente alla violazione del termine dilatorio di 60 giorni, che a norma

dell'art. 12, comma 7, della l. 27 luglio 2000, n. 212 era posto a presidio del diritto al contraddittorio nella fase amministrativa. Risulta infatti come, pur essendo terminate le operazioni di verifica al 10 dicembre 2010, l'atto impositivo del quale si tratta era stato notificato il 22 dicembre dello stesso anno, ovvero solo dopo 12 giorni dalla chiusura della verifica. Orbene la CTR, con il rilevare che alcuna nullità dell'avviso di accertamento di recupero si era prodotta per tale ragione, in quanto sarebbero ricorsi gravi motivi di urgenza da individuarsi nell'imminente prescrizione del recupero delle somme, avrebbe di fatto integrato l'attività amministrativa dell'Agenzia, così indebitamente confondendo la propria attività con quella dell'amministrazione attiva e incorrendo pertanto nel suddetto vizio di ultra-petizione.

2. Con il secondo motivo il ricorrente denuncia violazione o falsa applicazione dell'art. 12, comma 7, l. 212/2000, in relazione all'art. 360 primo comma, num. 3 cod. proc. civ. In effetti a parere della ricorrente, anche a prescindere dal rilievo di nullità procedurale appena menzionato, la decisione sul punto si palesava evidentemente errata per le ragioni già indicate nella prima parte del motivo precedente. In particolare si fa notare come la violazione del termine sarebbe consentita solo ove sussistano ragioni di urgenza, la prova della cui sussistenza ricade sull'Ufficio, e tali ragioni non potevano consistere nell'imminenza dello spirare del termine di decadenza previsto per l'accertamento da parte dell'amministrazione, come già chiarito da Cass. 30/04/2014, n. 9424. Ciò tanto più vale nella specie in cui l'amministrazione era in grado di muovere la propria contestazione, di non riconducibilità del territorio nel novero delle aree agevolabili, sin dal momento della ricezione dell'istanza, quasi cinque anni prima. Né la disposizione in esame può ritenersi applicabile solo nei casi di avviso di accertamento poiché tale espressione, alla quale fa riferimento l'art. 12 citato, non può essere intesa in senso

formalistico, bensì deve essere estesa a tutti quegli atti con cui l'amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita (Cass 24/07/2007, n.16293).

3. Con il terzo motivo la ricorrente denuncia la violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto e pronunciato di cui all'art. 112 cod. proc. civ., con riferimento al motivo di doglianza attinente alla contraddittorietà della motivazione, in relazione all'art. 360 primo comma, num. 4 cod. proc. civ. La società infatti contesta la legittimità di una motivazione che, per la sua ambiguità e contraddittorietà, è incompatibile con la natura autoritativa dell'atto. Infatti l'atto impositivo era fondato su una pluralità di argomenti: uno, quello relativo all'ambito territoriale dell'investimento in parola, a carattere principale e pertanto secondo l'Ufficio tale da condurre ad un disconoscimento radicale del contributo; e gli altri, che in quanto attinenti a pretesi errori nella determinazione del credito, presupponevano in realtà la spettanza dello stesso, rivestendo pertanto carattere subordinato. Con riferimento alla suddetta contraddittorietà il giudice del gravame non si sarebbe affatto pronunciato.

4. Con il quarto motivo la ricorrente denuncia violazione o falsa applicazione dell'art. 3 della l. 7 agosto 1990, n.241, dell'art. 7 della l. n. 212 del 2000 e dell'art. 21-*septies* della l. 241/1990, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3 cod. proc. civ. Tale motivo viene spiegato per l'ipotesi in cui dovesse intendersi il silenzio serbato dai giudici d'appello sulle censure, di cui al punto precedente, come implicito rigetto. In particolare l'atto si compone di una serie di argomenti tra loro incompatibili con il risultato. Quello "giusto", qualora ve ne fosse uno, dovrebbe necessariamente essere individuato da un giudice, il cui ruolo pertanto proprio in ragione delle particolari modalità di redazione del provvedimento, diviene da meramente eventuale a necessario.

La conseguenza è stata quella di trasformare l'atto impositivo in atto giudiziario in assoluto contrasto con la funzione svolta.

5. Con il quinto motivo la ricorrente denuncia vizio di infrazione in violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4 cod. proc. civ. Infatti, fin dal primo grado, la società ricorrente, relativamente all'intervenuta decadenza dell'Ufficio dal potere di contestare la localizzazione dell'investimento, aveva rilevato che l'art. 8, comma 1-ter, della l. 388/2000 poneva, in capo alle imprese che intendessero usufruire del contributo, l'onere di inoltrare un'istanza contenente l'ammontare complessivo dei nuovi investimenti e la ripartizione regionale degli stessi. Ai sensi di tale disposizione entro 30 giorni l'Agenzia avrebbe dovuto comunicare il diniego del contributo, per mancanza di uno degli elementi ovvero per l'esaurimento dei fondi. Orbene nell'istanza erano stati indicati oltre i propri dati, la circostanza che gli investimenti sarebbero stati effettuati nel territorio di Controguerra, ma entro trenta giorni non era intervenuto alcun diniego da parte dell'Agenzia delle entrate. Conseguentemente il provvedimento assunto a distanza di cinque anni era contestato dalla società come tardivo.

6. Con il sesto motivo la società denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 8, comma 1-ter, della l. 388 del 2000, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3 CPC. Tale motivo viene spiegato per l'ipotesi in cui si intendesse che l'omessa pronuncia sulla doglianza esposta al motivo precedente fosse da intendersi come implicito rigetto. Infatti alla luce dei dati dichiarati dalla società, l'Ufficio era in grado da subito di controllare se la localizzazione dell'investimento dichiarata fosse o meno compatibile con le previsioni normative. Con ciò non voleva intendersi che fosse precluso all'amministrazione finanziaria la possibilità di qualsiasi controllo in ordine all'effettiva sussistenza delle condizioni, ma solo che l'ordinario termine di accertamento non poteva che valere

esclusivamente per le contestazioni da effettuarsi in base a controlli esterni, ovverosia in esito a un'attività istruttoria sostanziale, non già con riferimento a quelle contestazioni che, come quelle in esame, emergono in modo per così dire cartolare, così potendo essere sollevate immediatamente.

7. Con il settimo motivo la ricorrente denuncia violazione o falsa applicazione dell'art. 10 della l. 212 del 2000, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3 cod. proc. civ. Ad avviso della ricorrente infondato è anche il capo della sentenza in cui il giudice di secondo grado ha affrontato il tema dell'affidamento e della contrarietà all'art. 10 citato dell'atto di recupero. In effetti anzitutto, la riconducibilità del Comune di Controguerra al novero dei territori agevolati era ed è circostanza di riscontro tutt'altro che agevole, tanto che la Carta italiana degli aiuti a finalità regionale suddivideva il territorio nazionale in sistemi locali di lavoro o bacini di occupazione, cioè in circoscrizioni territoriali che, in quanto individuate su base statistica, non erano necessariamente coincidenti con le usuali suddivisioni amministrative. Inoltre la Carta suddivideva ulteriormente i sistemi locali di lavoro in totalmente agevolati e parzialmente agevolati. In più né dalla Carta né da alcun altro provvedimento normativo amministrativo, era evincibile il perimetro del sistema locale di lavoro di Teramo, anche solo con un rinvio ad altra fonte da cui detto perimetro potesse desumersi. L'incertezza era stata però risolta dall'amministrazione finanziaria, la quale indicava proprio il Comune di Controguerra tra le aree oggetto di investimento nel *software* "credinvest 388", da essa messo a disposizione. Il comportamento dell'amministrazione finanziaria aveva ingenerato quindi in capo alla società, una situazione di affidamento legittimo e tale situazione era tale da precludere la possibilità di contestare, anche solo ai fini della restituzione del credito, la non riconducibilità del territorio dichiarato dalla società tra quelli agevolabili. Tra l'altro la

ricomprensione del territorio di Controguerra tra quelli agevolabili, non solo si ricavava dal *software*, ma anche dal provvedimento riguardante la specifica e concreta situazione del contribuente, provvedimento che esplicitamente confermava la rispondenza della collocazione territoriale dell'investimento ai requisiti per l'accesso al beneficio. Orbene alla luce della giurisprudenza di legittimità, risulta indubbio che la descritta situazione di affidamento ha determinato l'illegittimità dell'atto di recupero.

8. Con il proprio controricorso l'Agenzia contesta i motivi proposti dalla ricorrente. In particolare sul primo motivo l'Agenzia osserva che la sussistenza di ragioni di urgenza, che permettono di derogare al rispetto del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, l. 212 del 2000, non può essere considerato un'eccezione in senso stretto e può essere quindi rilevata d'ufficio. In ogni caso, le considerazioni svolte dalla CTR, a giustificazione del rigetto dell'avversa eccezione, potrebbero essere emendate dalla Corte nell'esercizio del proprio potere correttivo, sulla base delle difese svolte dall'Ufficio. In relazione al secondo motivo di gravame, osserva l'Agenzia come sia inapplicabile agli atti di recupero di crediti d'imposta la norma di cui all'art. 12, comma 7, citata, perché gli stessi sarebbero ontologicamente distinti dagli avvisi di accertamento, ai quali soltanto la predetta norma si riferisce. Inoltre per altro verso, le esigenze sottese dalla norma invocata erano superate nel caso di specie, a seguito della già avvenuta instaurazione del contraddittorio con il contribuente. Infatti il contraddittorio, che la norma è finalizzata a tutelare, cioè il confronto tra le parti in funzione del quale sono codificate le disposizioni di cui al citato art. 12, si era regolarmente svolto ancor prima della formazione del processo verbale di contestazione, con la conseguenza che l'interesse tutelato dalla stessa era stato pienamente rispettato e i diritti difensivi del contribuente non avevano subito alcuna compressione. Tanto che il contribuente

aveva presentato memoria difensiva direttamente all'Ufficio, in data 11 novembre 2010. Dunque il successivo atto di recupero era stato emesso dopo aver valutato il contenuto della predetta memoria, per cui si poteva pacificamente affermare che la norma che controparte assume come violata, aveva avuto in realtà piena applicazione, addirittura prima della chiusura delle operazioni di controllo. D'altronde il diritto di contraddittorio del contribuente, di provenienza comunitaria, a parere dell'Agenzia andava comparato con gli altri obblighi derivanti dal diritto unionale. Il relativo e conseguente contemperamento di interessi induce innegabilmente a dover ritenere prevalente quello pubblico, tutelato dalle istituzioni europee mediante apposite norme del trattato e del regolamento, volto alla salvaguardia della libera concorrenza in ambito comunitario. In effetti tale interesse risulterebbero irrimediabilmente lesi ove si consentisse alla ricorrente, in via giudiziaria, di mantenere la posizione di vantaggio indebitamente acquisita, mediante utilizzo di un credito non spettante, con conseguente risparmio di imposte che invece gravano regolarmente sulle altre imprese operanti nelle aree non ammesse al beneficio, come appunto il Comune di Controguerra. Nella stessa ottica di comparazione di principi di derivazione comunitaria, occorre allora ricollocare anche il diritto al contraddittorio che, pur rimanendo un interesse preminente, non può ritenersi prevalente rispetto al contrastante interesse di recuperare un credito fruito in piena lesione di interessi primari dell'Unione, quali quelli di cui agli artt. 107 e seguenti del Trattato. Infine si allega la natura vincolata del provvedimento di revoca del beneficio, nella misura in cui la stessa era basata sull'esclusione del Comune di Controguerra dal novero dei territori oggetto di agevolazioni. E' quindi chiaro che, per quanto approfondite e articolate si fossero presentate le osservazioni difensive di controparte, il contenuto dispositivo dell'atto non avrebbe potuto essere in nulla diverso da quello poi in

concreto adottato. Pertanto il provvedimento impugnato non sarebbe nel caso specifico annullabile per violazione delle norme sul procedimento ai sensi dell'art. 21-*octies* l. 241 del 1990. L'Agenzia poi contestava partitamente tutti gli altri motivi di ricorso.

9. Con l'unico motivo di ricorso incidentale l'Agenzia denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 10, comma 3, della l. n. 212/2000, dell'art. 8 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e dell'art. 6, comma 2, d.lgs. 18 dicembre 1992, n. 472, in relazione all'art. 8 l. n.388/2000 e all'art. 360, primo comma, num. 3 cod. proc. civ. In effetti la CTR aveva ritenuto non applicabili le sanzioni e gli interessi data la difficoltà interpretativa della normativa di riferimento. Però i giudici *a quibus* non avrebbero chiarito quale norma avessero inteso applicare al fine di esonerare la contribuente dal pagamento delle sanzioni e degli interessi. Dal tenore delle parole adoperate, è indubbio per l'Agenzia che essi avessero inteso riferirsi alle norme che disciplinano il caso di incertezze obiettive nell'interpretazione e nell'applicazione delle norme tributarie, norme però che consentono al giudice di esonerare il contribuente dal pagamento delle sanzioni e non degli interessi. Tuttavia la sentenza sarebbe illegittima anche nella parte in cui dispone la disapplicazione delle sanzioni. Infatti la normativa di riferimento è assolutamente chiara nell'escludere dal beneficio agli investimenti effettuati in territori diversi da quelli agevolati. In proposito, sarebbe del tutto irrilevante lo stato di buona fede della contribuente che avesse ignorato senza colpa l'insussistenza delle condizioni. L'esimente in questione infatti non involge un giudizio generale sulla colpevolezza dell'agente in relazione alle circostanze di fatto, ma un giudizio sulla oggettiva sussistenza di difficoltà interpretative che impediscono di comprendere con sicurezza il significato della portata della norma. Tenuto conto della chiara formulazione dei precetti normativi nazionali e comunitari, che nel

caso di specie risultano violati, sarebbe chiaro come la CTR abbia applicato l'esimente in manifesta mancanza dei necessari presupposti normativi, meramente enunciati in astratto ma non individuati né configurabili in concreto.

10. I primi due motivi di ricorso vanno esaminati congiuntamente per la loro connessione.

Va preliminarmente chiarito come sia incontestato che la richiesta di restituzione del credito d'imposta è stato preceduto da indagini svolte mediante accesso ai locali dell'impresa, come affermato dalla parte ricorrente e non contestato dalla resistente amministrazione.

Deve a questo punto essere ritenuta l'infondatezza del vizio di ultra-petizione, che in base al primo motivo del ricorso del contribuente affliggerebbe la sentenza di secondo grado.

Infatti, premesso che la questione circa l'applicabilità dell'art.12, comma 7, l. n.212/2000 costituisce oggetto di entrambi i ricorsi introduttivi delle fasi di merito, è sicuramente onere del giudice verificare la tempestività o meno del provvedimento, anche alla luce della sussistenza di casi particolari e motivati che giustificano la sua anticipazione in virtù dell'urgenza, ostacolando la presenza di siffatto caso alla declaratoria di nullità dell'atto. Nella specie la CTR ha ritenuto che tale caso ricorresse, individuandolo - pur dando atto della sua mancata enunciazione nell'atto - nell'imminente spirare del termine prescrizione per il recupero del credito.

Ciò precisato, va detto che la violazione dell'art. 12, comma 7, della l. n. 212/2000, che come noto prevede un termine dilatorio di sessanta giorni dalla chiusura delle operazioni affinché il contribuente possa presentare osservazioni, prima del decorso del quale dunque non si può procedere alla notifica dell'avviso di accertamento, risulta nella specie essersi verificata.

In effetti è pacifico che l'atto di recupero del credito d'imposta era stato notificato dodici giorni dopo la chiusura delle operazioni.

Orbene siffatta violazione determina un'ipotesi di nullità dell'atto.

Non vale ad escludere tale conseguenza il fatto che la norma faccia espresso riferimento all'avviso di accertamento, come sostenuto dalla difesa dell'Agenzia.

Infatti la Corte intende in proposito dar seguito alla propria giurisprudenza in base alla quale

“In tema di diritti e garanzie del contribuente, all'avviso di recupero di credito d'imposta è applicabile il termine dilatorio di sessanta giorni dalla conclusione della verifica fiscale previsto dall'art. 12, comma 7, della l. n.212/2000, in ragione della sostanziale equiparazione tra tale atto accertativo della pretesa tributaria, con natura impositiva, e l'avviso di accertamento. Ne consegue l'illegittimità dell'avviso di recupero di credito d'imposta emesso "ante tempus", poichè detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva” (Cass. 09/07/2014, n.15634).

Né può rilevare il fatto, pur esso valorizzato dall'Agenzia, secondo cui in realtà si sarebbe già realizzato nella specie il contraddittorio, addirittura anteriormente alla chiusura dell'accertamento.

In effetti, come pure ritenuto da questa Corte, <<In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, in virtù del quale, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento, decorrente dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni al contribuente nei cui confronti

sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, ne determina, di per sé, l'illegittimità, opera anche quando si sia attivato il contraddittorio in seguito alla proposta di accertamento inoltrata al contribuente dall'Ufficio a seguito dell'applicazione degli studi di settore, trattandosi di adempimento ineludibile, che è primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra Amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva>> (Cass. 14/12/2016, n.25692).

La perentorietà dell'obbligo di concedere un termine dilatorio nella misura indicata dunque, non è affatto superata dal contraddittorio anteriormente formatosi, e il legislatore esige che al contribuente sia lasciato l'intero lasso di tempo previsto per interloquire.

In effetti, come insegna Corte Cost., sent. n.132 del 2015, <<la nullità dell'avviso di accertamento per inosservanza del termine dilatorio prescritto dalla norma denunciata è la conseguenza di un vizio del procedimento, consistente nel fatto di non essere stato messo a disposizione del contribuente l'intero lasso di tempo previsto dalla l. a garanzia della sua facoltà di partecipare al procedimento stesso presentando osservazioni e chiarimenti. Dalla considerazione unitaria delle prescrizioni dei commi 4 e 5, che scandiscono in modo rigoroso il procedimento preordinato all'assunzione dell'avviso di accertamento della fattispecie elusiva, emerge in modo ancora più evidente la funzione di tutela effettiva del contraddittorio propria del termine in questione. La sanzione della nullità dell'atto conclusivo del procedimento assunto in violazione del termine stesso trova dunque ragione in una divergenza dal modello normativo che, lungi dall'essere qualificabile come meramente formale o innocua, o come di lieve entità, è invece di particolare gravità, in considerazione della

funzione di tutela dei diritti del contribuente della previsione presidiata dalla sanzione della nullità, e del fatto che la violazione del termine da essa previsto a garanzia dell'effettività del contraddittorio procedimentale impedisce il pieno svolgersi di tale funzione. La sanzione prevista dalla norma censurata non è dunque posta a presidio di un mero requisito di forma del procedimento, estraneo alla sostanza del contraddittorio, ma costituisce invece strumento efficace ed adeguato di garanzia dell'effettività del contraddittorio stesso, eliminando in radice l'avviso di accertamento emanato prematuramente>>.

In applicazione di ciò si è ritenuto condivisibilmente che <<In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali nei propri locali, la nullità per violazione del termine dilatorio, prevista dall'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000 per i tributi non armonizzati, non è subordinata alla cd. prova di resistenza, a differenza di quanto richiesto per i tributi armonizzati: tale maggior grado di tutela è costituzionalmente legittimo perché in piena armonia con il principio della massimazione delle tutele, che consente ad un singolo ordinamento di apprestare livelli di protezione di un diritto fondamentale - nella specie quello al contraddittorio (endoprocedimentale) - rispetto a quelli garantiti dal sistema eurounitario per i tributi non armonizzati>> (Cass. 25/01/2017, n.1969).

Come si vede dunque, neppure è applicabile la c.d. prova di resistenza, mentre neanche l'asserita natura vincolata dell'atto di revoca, determinata a parere dell'Agenzia dal fatto che nella specie mancava un requisito inerente alla collocazione dell'intervento all'interno delle aree agevolabili, assume rilievo poiché l'esigenza di assicurare il contraddittorio è di carattere generale e prescinde dalla discrezionalità dell'atto amministrativo impositivo, potendosi le difese appuntare anche sui presupposti applicativi, come generalmente accade, né - sulla base di quanto appena riportato -

può farsi una previsione *ex ante* o *ex post* sul relativo contenuto per inferirne l'ipotetica inutilità.

Non pare poi fondato il proposto contemperamento (che in realtà si tradurrebbe in una prevalenza immancabile delle ragioni creditorie) dei diritti di difesa affermati in via generale e perentoria, a presidio anche di valori costituzionali, sottesi alla previsione del termine dilatorio in parola, con le esigenze di tutela della concorrenza, anch'esse indubbiamente appartenenti all'ordinamento unionale, che verrebbero violate dalla conferma del credito d'imposta ad un soggetto che opererebbe al di fuori delle aree agevolabili.

Intanto appare improponibile l'idea di "contemperare", o comunque ritenere sub-valente, la legalità di un procedimento, soprattutto come nel caso di specie rispondente a principi di tutela del contraddittorio e di valori costituzionali, con altri interessi pur di natura pubblicistica.

D'altronde così ragionando il principio del contraddittorio verrebbe invariabilmente sacrificato quante volte dalla conseguente nullità dell'atto impositivo derivasse un vantaggio economico a favore del contribuente che svolgesse attività imprenditoriale.

Che poi i motivi d'urgenza, che soli consentono a tenore dell'art. 12, comma 7, cit. di derogare al rispetto del predetto termine dilatorio, non possano consistere nell'imminente prescrizione del diritto al rimborso, ben può ricavarsi dalla stessa giurisprudenza di legittimità, che ha escluso il ricorrere di tale presupposto laddove si sia prossimi allo spirare del termine decadenziale per l'accertamento del presupposto d'imposta: <<In tema di diritti del contribuente, la sola imminente scadenza del termine di decadenza dell'azione accertativa non integra una ragione di urgenza valida ai fini dell'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni di cui all'art. 12, comma 7, st. contr., previsto a seguito della proposizione dell'accertamento con adesione da parte del

contribuente, spettando piuttosto all'Amministrazione offrire come giustificazione dell'urgenza la prova, sulla base di fatti concreti e precisi, che l'emissione dell'avviso in prossimità del maturare dei termini decadenziali sia dipesa da fattori ad essa non imputabili che hanno inciso al punto da rendere comunque necessaria l'attivazione dell'accertamento, pena la dissoluzione della finalità di recupero delle imposte non versate>> (Cass. 23/07/2020, n. 15755).

11. In conclusione il secondo motivo di ricorso merita accoglimento, con conseguente assorbimento di tutti gli altri motivi del ricorso e di quello del ricorso incidentale. La sentenza della CTR dev'essere dunque cassata e, non occorrendo ulteriori accertamenti di fatto, va annullato il provvedimento di recupero del credito d'imposta.

12. La complessità delle questioni giustifica l'integrale compensazione delle spese relative ai precedenti gradi di giudizio e la condanna della controricorrente alle spese relative al giudizio di legittimità.

P. Q. M.

Accoglie il ricorso principale e, assorbito il motivo di ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata. Decidendo nel merito annulla il provvedimento di recupero del credito d'imposta.

Dichiara integralmente compensate le spese di lite dell'intero giudizio di merito.

Condanna la controricorrente al pagamento delle spese di legittimità, che liquida in € 10.000,00, oltre rimborso forfettario ed esborsi per € 200,00.

Così deciso in Roma, in data 9 giugno 2022