



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di REGGIO NELL'EMILIA Sezione 1, riunita in udienza il 05/12/2023 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

MONTANARI MARCO, Presidente e Relatore

MANFREDINI ROMANO, Giudice

ROMITELLI BRUNO, Giudice

in data 05/12/2023 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 434/2022 depositato il 15/12/2022

proposto da

[REDACTED]

Difeso da

[REDACTED]

Rappresentato da

[REDACTED]

ed elettivamente domiciliato presso

[REDACTED]

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Reggio Emilia - Via Borsellino 32 42124 Reggio Nell'Emilia RE

elettivamente domiciliato presso dp.reggioemilia@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- ATTO DI RECUPER n. THSCRAM00109 REC.CREDITO.IMP 2017

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

Resistente/Appellato: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. [REDAZIONE] s.p.a. ricorre nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Reggio Emilia, avverso atto di recupero di "Credito d'imposta da agevolazioni" per l'anno d'imposta 2017; valore economico della controversia € 62.646,00; l'Agenzia, nell'atto impugnato, premesso che:* la Ricorrente "...ha dichiarato di aver maturato, per l'anno d'imposta 2014, un credito d'imposta per "Investimenti in beni strumentali nuovi ex art 18 DL 91/2014"così come indicato nel Modello Unico SC 2015" per un ammontare di € 257.259,00;**lo stesso è stato "spalmato" su tre anni d'imposta 2016,2017,2018, assume che dalla documentazione prodotta dalla Ricorrente emergerebbe come una quota parte degli oneri accessori, che hanno contribuito alla formazione del credito, sarebbero stati sostenuti anche mesi dopo la data del collaudo e che, pertanto, gli stessi non avrebbero avuto titolo a contribuire alla formazione; ne conseguirebbe, dunque, che il credito d'imposta dichiarato andrebbe rideterminato al netto dei suddetti oneri; conclude nel senso che, una volta rideterminato correttamente il credito, la quota "spalmata" su ogni anno d'imposta andrebbe, opportunamente, ridotta e la differenza tra i due ammontari andrebbe "recuperata" ex art 1, comma 421L311/2004; la Ricorrente grava l'atto sul presupposto della sua illegittimità; deduce che:* il "recupero" sarebbe intervenuto oltre il termine decadenziale, di cui all'art.43 d.P.R.n°:600/1973, dei quattro anni successivi a quello di presentazione della relativa dichiarazione; il termine sarebbe, infatti, spirato il 31/12/2019 mentre l'atto impugnato è stato notificato solo 13/10/2022, dunque ,ben oltre il primo; né alla fattispecie concreta dedotta in giudizio sarebbe applicabile il maggior termine di otto anni previsto ex art .27, comma 16, d.l.n°185/2008 relativo ai "crediti inesistenti" che sarebbe applicabile solo nel caso di "creazione" materiale, in sede di redazione del mod F.24 di falsi crediti d'imposta;** l'Agenzia non avrebbe rispettato, nell'emettere l'atto impugnato, il termine di 60 gg. dalla data del contraddittorio endoprocedimentale intervenuto in data 08/09/2022 , il tutto in palese violazione dello Statuto del Contribuente;*** nel merito gli oneri accessori contestati dall'Agenzia rientrerebbero, per loro natura e momento di sostenimento, a pieno titolo tra le spese eleggibili al credito investimenti; chiede infine in accoglimento del ricorso l'annullamento dell'atto impugnato; vinte le spese; l'intimata Agenzia si costituisce in giudizio con controdeduzioni con cui si riporta, sostanzialmente, alle motivazioni dell'atto impugnato; richiama giurisprudenza di legittimità a favore dell'applicazione alla fattispecie concreta dedotta in giudizio del maggior termine decadenziale di otto anni trattandosi, comunque, di crediti "inesistenti" ;aggiunge, poi, che, come, anche affermato, da autorevole giurisprudenza ,cfr.Cass.S.U.8500/2021, i termini decadenziali non andrebbero conteggiati dall'anno in cui il credito è stato dichiarato ma dall'anno in cui è stato utilizzato; chiede infine il rigetto del ricorso ; vinte le spese; la Ricorrente deposita memoria aggiunta con cui replica alle controdeduzioni dell'Agenzia; in particolare evidenzia come:*la giurisprudenza richiamata in tema di crediti "inesistenti" sia stata superata da un diverso indirizzo interpretativo;** l'interpretazione fornita dalla richiamata Cass. S.U. 8500/2021, sia stata contrastata da molte pronunce dei Giudici di merito ed esplicitamente "rinnegata" dalla recente legge delega per la riforma tributaria n.111/2023 art 17, Lett) n.1; conclude come da ricorso introduttivo.

MOTIVI DELLA DECISIONE

2-E' condivisibile principio di diritto quello secondo cui: "*In tema di compensazione da parte del contribuente di crediti fiscali (nella specie credito IVA), il discrimine ai fini dell'applicazione della sanzione del 30 per cento, ovvero della sanzione dal 100 al 200 per cento del credito indebitamente utilizzato, come previste dall'art. 13, commi 4 e 5, d.lgs. n. 471 del 1997 (introdotti dal d.lgs. n. 158 del 2015, con contestuale abrogazione dell'art. 27, comma 17, d.l. n. 185 del 2008, conv., con modif., in l. n. 2 del 2009 e succ. modif.), va individuato, rispettivamente, nell'utilizzo di un credito "non spettante", ovvero di un credito "inesistente", per tale ultimo dovendo intendersi - ai sensi dello stesso art. 13, comma t, terzo periodo, d.lgs. n. 471 cit. - 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 formali di cui agli artt. 36-bis e 36-ter d.P.R. n. 600 del 1973 e all'art. 54-bis d.P.R. n. 633 del 1972." [Cass.Sez. 5 - , Sentenza n. 34443 del 16/11/2021 (Rv. 663029- 01)]; principio, poi, "riaffermato" dalla Suprema Corte, nella sua più autorevole composizione, (cfr. S.U. Sent .n°34419/2023) *«In tema di compensazione di crediti o eccedenze d'imposta da parte del contribuente, all'azione di accertamento dell'erario si applica il più lungo termine di otto anni, di cui all'art. 27, comma 16, d.l. n. 185 del 2008, quando il credito utilizzato è inesistente, condizione che si realizza - alla luce anche dell'art. 13, comma 5, terzo periodo, d.lgs. n. 471 del 1997, come modificato dal d.lgs. n. 158 del 2015 – allorché ricorrano congiuntamente i seguenti requisiti: a) il credito, in tutto o in parte, è il risultato di una artificiosa rappresentazione ovvero è carente dei presupposti costitutivi previsti dalla legge ovvero, pur sorto, è già estinto al momento del suo utilizzo; b) l'inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter d.P.R. n. 600 del 1973 e all'art. 54-bis d.P.R. n. 633 del 1972; ove sussista il primo requisito ma l'inesistenza sia riscontrabile in sede di controllo formale o automatizzato, la compensazione indebita riguarda crediti non spettanti e si applicano i termini ordinari per l'attività di accertamento»*

3-Applicando alla fattispecie concreta dedotta in giudizio il suddetto principio di diritto possono trarsene le seguenti conclusioni in ordine al fatto se si sia in presenza di crediti "inesistenti" o "non spettanti" e del , conseguente, termine decadenziale a carico dell'Agenzia; per quanto attiene al requisito di cui alla: precedente * lett. a) va detto che l'Agenzia non ha dimostrato, come era suo onere, né l'esistenza di una artificiosa rappresentazione, né la carenza dei presupposti di legge ,né l'estinzione del credito; in particolare per quanto attiene il momento di sostenimento degli oneri accessori che, per loro natura, incontestabilmente fanno parte del "costo " agevolabile, essendo indispensabili alla messa in opera dell'impianto, va detto che non ha alcuna importanza se il momento del loro sostenimento sia dopo o prima del collaudo essendo unicamente necessaria la presenza, anche per loro, dei requisiti di certezza, competenza ,oggettiva determinabilità, qualità non contestate dall'Agenzia; **lett. b) la supposta inesistenza non è stata riscontrata tramite i controlli formali ; a tutto ciò consegue che i crediti di cui alla fattispecie concreta dedotta in giudizio non possono essere qualificati come inesistenti ma al più non spettanti con l'applicazione del termine ordinario di decadenza.

4-Resta ora da stabilire quale sia il termine a quo da cui conteggiare il termine di decadenza ordinario; deduce l'Agenzia che, comunque, anche accedendo alla ipotesi che i crediti fossero "non spettanti" e non "inesistenti", non sarebbe decaduta dal termine, ordinario, posto che lo stesso andrebbe conteggiato dall'anno d'imposta accertato, cioè l'anno 2017; a sostegno della propria tesi richiama un principio di diritto affermato dalla Suprema Corte di Cassazione, che, pronunciandosi in ordine all'ordinanza interlocutoria n. °10701/2020, ha affermato il seguente principio di diritto" *In caso di contestazione di un componente di reddito ad efficacia pluriennale non per l'errato computo del singolo rateo dedotto, ma a causa del fatto generatore e del presupposto costitutivo di esso, la decadenza dell'amministrazione finanziaria dalla potestà di accertamento va riguardata, ex art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, in applicazione del termine per la rettifica della dichiarazione nella quale il singolo rateo di suddivisione del componente pluriennale è indicato, e non già del termine per la rettifica della dichiarazione concernente il periodo di imposta nel quale quel componente sia maturato o iscritto per la prima volta in bilancio.*"[Sez. U - , Sentenza n. 8500 del 25/03/2021 (Rv. 660811 - 01)]; il principio, sia pur ,così, autorevolmente affermato, non è condiviso da questo Giudice che non ha motivo di discostarsi da quanto affermato, sul punto, con la sua sent n.162/2021; invero è proprio l'autonomia di ogni singolo periodo d'imposta, continuamente e condivisibilmente, richiamata nella pronuncia, che impedisce di condividere le conseguenze che ne trae la Corte secondo cui" ... posto che tutte le volte in cui viene riportato in dichiarazione il componente di reddito pluriennale ne vengono al contempo richiamati e riutilizzati tutti i fatti presupposti e gli elementi costitutivi..."(par4.7); infatti se un "fatto", con conseguenze redditualmente rilevanti, si realizza in un determinato periodo d'imposta è a questo periodo d'imposta che ci si deve rifare, rectius" risalire", volendone contestare l'an ed il quantum; che, poi, se la norma consente, od obbliga, di spalmarne gli effetti in più periodi d'imposta, questa costituisce un'operazione ,meramente, aritmetica," vincolata" nell'ammontare; è dunque con riferimento a questo periodo d'imposta che vanno conteggiati i termini decadenziali; invero la dottrina non ha mancato di sottolineare le, abnormi, conseguenze "pratiche" del principio affermato dalle SS.UU; si pensi, ad esempio, alla procedura di ammortamento di un

fabbricato, che avviene in 33 anni ,o a quello di un avviamento, che avviene in 18 anni; se si accedesse al suddetto principio l'Agenzia potrebbe contestare la legittimità di una quota di ammortamento fino al 38° anno successivo o fino al 23° anno successivo, considerando i cinque anni, termine vigente ratione tempore, per l'esercizio del controllo rispetto all'ultima deduzione; insomma nel caso di un fabbricato il cui ammortamento sia iniziato nel 2020, l'Agenzia potrebbe contestare l'inerenza della quota dell'ammortamento di un fabbricato, dedotta nel 2053 fino al 2058 e così, nel caso di una quota d'avviamento dedotta nel 2038, fino al 2043; conseguenze palesemente contrastanti i principii di proporzionalità e ragionevolezza sanciti della Costituzione, che ,ricordiamolo, impone al Giudice di ricercare e privilegiare, sempre, l'interpretazione costituzionalmente orientata; a tacere poi della palese violazione che il principio fa dell'art 22, comma 2°, d. P.R.600/73 e art 8,comma 5°, dello Statuto del Contribuente; a ciò consegue che il termine ordinario decadenziale di quattro anni va correttamente conteggiato, nella fattispecie ,dall'anno di presentazione del mod Unico 2015 che scadeva il 31/12/2019 mentre l'atto impugnato risulta notificato il 13/10/2022.

5-Il ricorso va pertanto accolto e l'atto impugnato annullato; le spese di giudizio, stante il difforme orientamento della Corte di Cassazione in ordine al principio di diritto seguito da questo Giudice, vanno compensate.

P.Q.M.

La Corte, in accoglimento del ricorso, annulla l'impugnato atto; spese di giudizio compensate.