

PARTE TERZA

Atto di revoca del credito d'imposta e procedura di recupero: riflessi sulla regolarità fiscale ex art. 80, comma 4, D.Lgs. n.50/2016

a cura di Stefano Fiorentino
 Professore ordinario di Diritto tributario
 Dipartimento di Scienze giuridiche
 Università degli Studi di Salerno

ABSTRACT

The work takes its cue from a judgment of the Campania Regional Administrative Court, pronounced on the subject of fiscal regularity, to highlight the ambivalent nature of the "deed of recovery of the tax credit", clarifying how to the same nomen iuris correspond radically different acts in terms of tax function: in some cases, in fact, the deed of recovery is the measure which disputes the inability of the tax credit, as such assessment act; in others, it is issued after the provision for the revocation of the tax credit, and assumes a "substantially" executive and "mere" administrative liquidation function of what has already been fully verified by the previous act.

SINTESI

Il lavoro prende spunto da una sentenza del TAR Campania, pronunciata in tema di regolarità fiscale, per evidenziare l'ambivalente natura dell'"atto di recupero del credito d'imposta", chiarendo come al medesimo nomen iuris corrispondano atti radicalmente diversi sul piano della funzione impositiva: in talune ipotesi, infatti, l'atto di recupero è il provvedimento con cui è contestata la non spettanza del credito d'imposta, come tale atto di accertamento; in altre, esso è emanato dopo il provvedimento di revoca del credito d'imposta, ed assume una funzione "sostanzialmente" esecutiva e di "mera" liquidazione amministrativa di quanto già compiutamente accertato dall'atto precedente.

1. Premessa

Prendendo spunto da una sentenza del TAR Campania¹ in merito a "natura ed effetti tributari" riferibili ad una "comunicazione di revoca di credito d'imposta per incremento occupazione ex art. 63 della L. n.289/2002"², emanato dall'Agenzia

¹ TAR Campania, 10 ottobre 2018, n.5848.

² L'articolo 63, comma 1, lettera b), della Legge n.289/2002 istituisce, a partire dal 1° gennaio 2003, per gli incrementi occupazionali un nuovo contributo che sostituisce quello previsto dall'originario articolo 7 della Legge n.388/2000; tale contributo compete esclusivamente ai datori di lavoro che alla data del 7 luglio non abbiano registrato incrementi occupazionali rilevanti. Dal 1° gennaio 2004 le disposizioni disciplinanti la nuova misura del contributo sono applicabili anche ai datori di lavoro in possesso di incrementi occupazionali rilevanti alla data del 7 luglio

delle entrate-Centro operativo di Pescara, si vuole in tale sede cercare di stabilire l'idoneità di un simile atto, ove definitivo, ad integrare, ex se, le «... violazioni, definitivamente accertate, rispetto agli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse o dei contributi previdenziali, secondo la legislazione italiana o dello Stato dove è stabilita l'impresa», rilevanti quale causa di esclusione ex art. 80, comma 4, D.Lgs. n.50/2016.³

Dall'esame delle vicende processuali, si evince che una S.r.L. aveva partecipato ad una procedura di gara ponte per l'affidamento di un servizio risultando seconda in graduatoria mentre, una S.p.A. in esito a tale procedura di gara, risultava prima in graduatoria ed aggiudicataria.

Veniva così instaurata innanzi al TAR Campania una controversia tra le due società, concernente, tra l'altro, la sussistenza o meno, in capo alla S.p.A., del requisito di regolarità fiscale così come stabilito dall'art. 80, comma 4, D.Lgs. n.50/2016; la S.r.L., in particolare, eccepiva la non veridicità della dichiarazione di regolarità fiscale rilasciata dalla S.p.A. per la partecipazione alla predetta gara.

In riferimento alla insussistenza del requisito previsto dal citato comma 4 dell'art. 80 in capo alla S.p.A., la S.r.L. fondava le sue ragioni sull'atto di revoca di un credito d'imposta già emanato ex art. 63 della L. n.289/2002 dall'Agenzia delle entrate-Centro operativo di Pescara e, poi, divenuto definitivo a seguito di sentenza della Corte di Cassazione n.18015 del 14 settembre 2016.

In senso contrario, la S.p.A. eccepiva, che l'atto di revoca del credito d'imposta emanato dal Centro operativo di Pescara non è atto impositivo né tantomeno proviene da ente che esercita la funzione impositiva, quest'ultima spettante invece all'Agenzia delle entrate territorialmente competente; a sostegno di ciò

2002 che, per l'anno 2003 possono avvalersi delle disposizioni recate dalla lettera a) del comma 1 dell'articolo 63. Vedasi Circ. 35/E dell'8 luglio 2003.

³ Il D.Lgs. 18 aprile 2016, n.50 (c.d. "Codice appalti pubblici e contratti di concessione"), in particolare all'art. 80, rubricato *Motivi di esclusione*, al comma 4, prima parte, sancisce che "Un operatore economico è escluso dalla partecipazione a una procedura d'appalto se ha commesso violazioni gravi, definitivamente accertate, rispetto agli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse o dei contributi previdenziali, secondo la legislazione italiana o quella dello Stato in cui sono stabiliti".

rilevava che in seguito all'emanazione dell'art. 1, comma 421 e ss.,⁴ della L. n.311 del 2004,⁵ il legislatore ha tipizzato l'attività procedimentale di recupero dei crediti d'imposta, demandando all'Agenzia delle entrate territorialmente competente (Direzione Provinciale) l'obbligo di emanare a tal fine apposito atto di recupero. La S.p.A. aggiunge, in particolare, che l'atto di recupero in seguito a tale tipizzazione normativa, avrebbe oggi (sempre) natura di atto di imposizione e di accertamento della pretesa tributaria citando a sostegno recenti orientamenti della Cassazione.⁶

La S.p.A. conclude affermando che alla stregua della giurisprudenza di legittimità, poteva desumersi che solo con l'emissione del citato atto di recupero viene dunque esercitata la funzione propriamente accertativa/impositiva fiscale, come tale rilevante quale causa di esclusione ex art. 80, comma 4, D.Lgs. n.50/2016.⁷

Il TAR Campania, con sentenza n.524/2018, accoglieva così il ricorso della S.r.L. statuendo fondamentalmente che l'atto di revoca del credito d'imposta era atto impositivo «... emesso dall'autorità competente a decidere, con carattere di definitività, trattandosi altresì di atto idoneo a **portare a conoscenza del contribuente la pretesa dell'Amministrazione**; l'avviso di recupero **qualora faccia seguito, come nella fattispecie**, ad una comunicazione di revoca del beneficio divenuta definitiva... **non integra una pretesa tributaria nuova rispetto a quella originaria** e può essere impugnato solo per vizi propri. In tal caso l'avviso di

⁴ Rubricato *Atto di recupero motivato per riscossione crediti indebitamente utilizzati*.

⁵ L'art. 1 della Legge n.311/2004 (commi da 421 a 423) dispone che attraverso l'avviso di recupero l'Amministrazione finanziaria procede alla riscossione dei crediti indebitamente impiegati, anche in compensazione (art. 17 del D.Lgs. n.241/1997).

⁶ Cass., ord. 31 marzo 2017, n.8429, e Cass., ord. 14 marzo 2018, n.6347.

⁷ Gli avvisi di recupero dei crediti d'imposta secondo tale orientamento manifestano una volontà impositiva dell'ufficio e assumono, pertanto, natura sostanzialmente accertativa. Cfr. Cass., sentt. 22 marzo 2011, n.6582, e 3 novembre 2010, n.22322; Cass., sent. 9 giugno 2010, n.138585. Natura confermata (seppur indirettamente) anche dall'Agenzia delle entrate la quale, nella circolare 4/E/2010, ha precisato come gli avvisi in parola possano essere posti alla base della richiesta di misure cautelari ex articolo 22 del D.Lgs. n.472/1997, stante la loro «natura giuridica di atti autoritativi impositivi recanti una pretesa tributaria ormai definita, compiuta e non condizionata».

recupero, costituisce una intimazione di pagamento della somma dovuta in base alla comunicazione di revoca del beneficio (divenuta definitiva a seguito della declaratoria di inammissibilità per tardività dell'impugnazione contro tale ultimo atto) e non integra un nuovo ed autonomo atto impositivo (...).⁸

Il TAR fatte tali premesse ha così sostenuto che «**l'atto di recupero del credito d'imposta** che secondo la prospettazione della S.p.A. dovrebbe seguire la comunicazione di revoca del credito ... per integrare il presupposto del definitivo accertamento di cui all'art. 80 del D.Lgs. n.50/2016, **attiene alla fase della riscossione** ... e costituisce mera intimazione di pagamento della somma dovuta (al pari della cartella esattoriale) in base all'avviso di revoca del beneficio divenuto definitivo ... senza che la debenza del debito tributario sottostante possa più essere messa in discussione...» e ha aggiunto che l'atto di revoca in questione ha natura ed effetti "accertativi".

2. Questioni preliminari: il Centro operativo di Pescara è ente che, emanando l'atto di revoca del credito d'imposta, ha esercitato la funzione impositiva; ciò è in primo luogo desumibile dalla sua pacifica legittimazione "a resistere" nel processo di impugnazione di tale atto innanzi al giudice tributario

Il Centro operativo di Pescara, è ente riconducibile all'articolazione organizzativa dell'Agenzia delle entrate, similmente alle altre articolazioni territoriali (Direzioni Regionali e Provinciali).⁹

⁸ Cfr. Cass., Sez. Trib., sent. 12 febbraio 2013, n.3343, e Cass., SS.UU., sent. 24 luglio 2007, n.16293. In particolare le Sezioni Unite sanciscono che ai fini dell'accesso alla giurisdizione tributaria debbono essere qualificati come avvisi di accertamento o di liquidazione di un tributo tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definitiva, compiuta e non condizionata, ancorché tale comunicazione si concluda non con una formale intimazione al pagamento sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva, bensì con un invito "bonario" a versare quanto dovuto. In tal senso anche Cass., SS.UU., sent. 21 giugno 2007, n.14387.

⁹ Con l'eliminazione dei Centri di servizio (Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 7 dicembre 2001, protocollo n.2204441), al Centro operativo di Pescara dell'Agenzia delle entrate, è stato riconosciuto un ampio potere di controllo delle istanze di attribuzione di crediti d'imposta, delle richieste di rimborso dei soggetti non residenti o di agevolazioni, oltre ai controlli automatizzati delle dichiarazioni. Cfr. il Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle entrate di cui all'art. 71 del D.Lgs. 30 luglio 1999, n.300, emanato inizialmente con delibera del 30

A tacer d'altro, un tale assunto, in effetti pacifico, riceve specifica conferma dalle stesse indicazioni formali rinvenibili nell'atto di revoca di credito d'imposta emanati dal Centro operativo di Pescara ex art. 63 della L. n.289/2002 nel 2007, laddove tali atti recano appunto l'intestazione "Agenzia delle entrate-Centro operativo di Pescara".

A ciò si aggiunga che la tutela giudiziale attivata dalla S.p.A. avverso il medesimo atto, come si evince dagli atti giudiziari, era stata instaurata innanzi alla giurisdizione tributaria, sino alla pronuncia della Corte di Cassazione n.18015 del 14 settembre 2016.

Precisamente, nel giudizio innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Pescara¹⁰ avverso l'atto di revoca la parte resistente è appunto l'Agenzia delle entrate-Centro operativo di Pescara. Con la sentenza n.18015 del 14 settembre 2016, dunque, la Suprema Corte, sancendo definitivamente la legittimità dell'atto di revoca, ha altresì confermato, con forza di giudicato, natura tributaria ed impugnabilità di tale atto, unitamente alla corretta individuazione del giudice (tributario) competente a decidere sulla validità del medesimo.

Quanto appena rilevato non è privo di rilievo ai fini della trattazione. Come è noto, infatti, nel processo tributario, strutturato come giudizio di impugnazione di "atti", possono assumere la veste di parti resistenti unicamente gli uffici/soggetti che esercitano (con propri atti o con la propria inerzia) la funzione impositiva ovvero quella di riscossione ad essa correlata.

Ciò è in prima battuta ricavabile dal disposto letterale dell'art. 4 del D.Lgs. n.546/1992: *"Le Commissioni tributarie provinciali sono competenti per le controversie proposte nei confronti degli enti impositori, degli agenti della riscossione e dei soggetti iscritti agli albi di cui all'art. 53 D.Lgs. n.446/1997"* (questi ultimi preposti all'accertamento/riscossione dei tributi locali).¹¹

novembre 2000, n.4, e successive modifiche e integrazioni.

¹⁰ CTP Pescara, sent. n.78/2008.

¹¹ F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2016, pp. 33 e ss.; P. RUSSO, *La giurisdizione e la competenza*, in *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2013, pp. 59 e ss.; F. SORRENTINO, Art. 4, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a

In senso analogo anche l'art. 10 D.Lgs. n.546/1992, ove si afferma: "Sono parti del processo dinanzi alle commissioni tributarie provinciali, oltre al ricorrente, l'Ufficio dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, gli altri enti impositori, l'agente della riscossione ed i soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 D.Lgs. n.446/1997, che hanno emesso l'atto impugnato o non hanno emesso l'atto richiesto".

L'accertata legittimazione processuale del Centro operativo di Pescara innanzi al giudice tributario, quale parte resistente in giudizio di impugnazione del proprio atto di revoca di credito d'imposta, costituisce quindi una prima, importante, conferma della concreta riferibilità a tale ente della funzione impositiva, una volta esclusa *ictu oculi* quella di riscossione con riferimento al medesimo atto di revoca.

3. Lineare riconducibilità dell'atto di revoca di credito d'imposta per incremento occupazione ex art. 63 della L. n.289/2002 al novero degli atti impositivi, rientrante nella categoria giuridica degli "avvisi di accertamento"

Al di là di quanto ritratto dalla legittimazione processuale del Centro operativo di Pescara nel giudizio tributario, la natura "impositiva e accertativa" dell'atto di revoca del credito d'imposta *de quo* è altresì confermata in virtù di ulteriori e fondamentali ragioni. Si osservi quanto segue.

Il credito d'imposta per incremento occupazione ex art. 63 della L. n.289/2002, come chiarito dalla Corte di Cassazione, è un'«agevolazione fiscale di diritto interno», pur se parametrata su indicatori ritratti dalla normativa europea.¹²

Quanto detto è puntualmente affermato nella citata sentenza della Cassazione n.18015 del 14 settembre 2016, che riconduce espressamente tale statuizione a proprio orientamento consolidato.

cura di C. CONSOLO e C. GLENDI, Padova, 2012, 57 e ss.; S. GIANONCELLI, *La competenza nel processo tributario*, in *Codice commentato del processo tributario*, a cura di F. TESAURO, Torino, 2011, 59 e ss..

¹² Cass., sent. 7 febbraio 2013, n.2878. Vedasi anche Cass., sent. 20 dicembre 2012, n.23572; Cass., sent. 11 maggio 2012, n.7361; Cass., sent. 23 maggio 2012, n.8139.

L'atto di revoca *de quo* è dunque "tipologicamente" riconducibile agli atti di revoca di agevolazioni fiscali, espressamente disciplinati tra gli atti autonomamente impugnabili nel processo tributario, ai sensi del vigente art. 19, lett. h, del D.Lgs. n.546/1992.¹³

La riconducibilità degli atti che assolvono un tale scopo e producono tali effetti (revoca o diniego di agevolazioni fiscali) alla "funzione tributaria accertativa", a prescindere dal *nomen iuris* utilizzato, può dirsi peraltro orientamento consolidato ancor prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. n.546/1992, ed oramai pacifico in giurisprudenza.

E infatti, «trattasi di orientamento che dà continuità al principio affermato anche con riferimento alla precedente normativa sul contenzioso tributario (Cass., sentt. n.661 e n.6647 del 1986, nonché Cass., sent. n.11006 del 1990) **secondo cui gli atti (comunque denominati) con cui si accerti, da parte dell'amministrazione tributaria, la non spettanza di una data agevolazione**, che siano per altro verso prodromici alla formazione del titolo di riscossione del tributo, rientrano nella categoria giuridica degli **avvisi di accertamento**».¹⁴

Le affermazioni della S.p.A. volte ad escludere sia la natura di ente impositore del Centro operativo di Pescara che la "natura di atto di imposizione e di accertamento" dell'atto di revoca del credito d'imposta concretamente emanato da tale ente, sono dunque palesemente prive di fondamento, nonché contrarie alla giurisprudenza da anni consolidata della Corte di Cassazione.

¹³ La dottrina su tema è vastissima, solo per citarne alcuni: A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1964, III, p. 6.; C. MAGNANI, *Il processo tributario, contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965, p. 42; E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, pp. 81 e ss.; G. FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972, pp. 29 e ss.; F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, pp. 127 e ss.; C. GLENDI, *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*, Milano, 1990, pp. 240 e ss.; R. SCHIAVOLIN, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di C. CONSOLO e C. GLENDI, III ed., Padova, 2012, p. 257; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2013, 13, p. 49.; C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 2014, 257 ss.; M. CANTILLO, *Il processo tributario*, Napoli, 2014, p. 164; G. RAGUCCI, *Gli atti impugnabili e i motivi del ricorso*, in *Codice commentato del processo tributario*, a cura di F. TESAURO, Milano, 2016, pp. 384 e ss..

¹⁴ Testualmente Cass., sent. n.18636 del 2016.

4. Le peculiarità e la “polivalente” natura dell’“avviso di recupero di crediti d’imposta”, nonché gli effetti correttamente attribuibili all’art. 1, comma 421, introdotto dalla L. n.311 del 2004

Come è stato chiarito, l’orientamento giurisprudenziale che ha consolidato la funzione “accertativa” degli atti dell’amministrazione finanziaria con cui si “accerta” la non spettanza di agevolazioni fiscali, è solidamente fondato sulle caratteristiche “sostanziali ed effettuali” di tali atti, a prescindere dal *nomen iuris*.¹⁵

Un tale percorso logico è ben comprensibile nella sua portata se ad esso si associa, altresì, la disciplina sugli atti autonomamente impugnabili nel processo tributario, che, come è noto, prevede un numero chiuso e denominato di essi (art. 19 D.Lgs. n.546/1992).

A tal proposito va detto che l’“avviso di recupero di crediti d’imposta” è tipologia non espressamente considerata nell’elencazione degli atti impugnabili. L’avviso di recupero di crediti d’imposta, tra l’altro, si è consolidato in modelli di prassi “disomogenei”; talvolta esso rappresentava il primo atto con cui veniva “contestata” al contribuente la non spettanza/revoca dell’agevolazione, talaltra faceva seguito ad un provvedimento di revoca già notificato (come il caso in esame).

L’assenza di modelli procedimentali consolidati per il recupero di crediti d’imposta, nonché la circostanza che alla notifica dell’avviso di recupero sovente faceva seguito la notifica di un “formale” atto di accertamento, hanno sollevato dubbi sulla sua natura di atto tributario provvedimento (e lesivo), oltre che sulla sua autonoma impugnabilità.

Una tale questione può dirsi oggi risolta proprio nell’ambito dell’orientamento giurisprudenziale “sostanzialistico” su citato, e non certo per effetto dell’entrata

¹⁵ G. TOTO, *L’avviso di recupero dei crediti d’imposta, avviso di accertamento o mero atto impositivo?*, in *Riv. on-line della Scuola superiore dell’economia e delle finanze*, 2010, p. 2; A. GIOVANNINI, *Riscossione in base al ruolo e agli atti d’accertamento*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 28, e M. LOGOZZO, *Gli incerti confini dell’indebita compensazione dei crediti inesistenti*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 2665.

in vigore dell'art. 1, comma 421, della L. n.311 del 2004.

Con tale intervento normativo, infatti, il legislatore si è limitato a regolamentare una prassi già esistente,¹⁶ "normativizzando" l'avviso di recupero quale atto che l'Agenzia "può" utilizzare nel procedimento tributario di imposizione, anche eventualmente con valenza pienamente accertativa.

Del resto, che il testo di legge confermi una mera flessibilità di utilizzo dell'"atto di recupero" non pare revocabile in dubbio, laddove la norma (comma 421), preservando espressamente le pregresse attribuzioni di poteri impositivi, si limita ad affermare che "... l'Agenzia delle entrate può emanare apposito atto di recupero motivato da notificare...".

Quanto appena detto implica che, ferma la pacifica possibilità per gli uffici di utilizzare l'avviso di recupero nel procedimento di imposizione/riscossione, la natura e gli effetti di tale atto andranno comunque valorizzati in concreto e sostanzialmente, a prescindere dal *nomen iuris*.

L'assunto appena affermato, non è affatto contraddetto, né tantomeno superato, dalla giurisprudenza tributaria più recente¹⁷ dalla quale si evince, inequivocamente, che l'Agenzia aveva emesso l'avviso di recupero quale "primo atto" con cui contestava la non spettanza di crediti d'imposta, come tale esso effettivamente assumeva la funzione di "atto di accertamento".

Ciò precisato, la Corte ha utilizzato in entrambi i casi il richiamo all'art. 1, comma 421, della L. n.311 del 2004, semplicemente per confermare che l'Amministrazione finanziaria "può" utilizzare l'avviso di recupero anche con funzione "accertativa", contestando appunto anche con tale atto la non spettanza

¹⁶ Circ. Agenzia delle entrate n.35/E del 2003, *cit.*.

¹⁷ Cass., ord. n.8429/2017, *cit.*, secondo la quale l'avviso di recupero di credito d'imposta ex art. 1, comma 421, della L. n.311 del 2004, con cui l'Amministrazione finanziaria può procedere alla riscossione dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione, nonché delle relative sanzioni ed interessi, ha natura prodromica, e non consequenziale, all'avviso di accertamento, per cui l'omessa adozione di quest'ultimo atto impositivo non incide sulla sua legittimità, né comporta alcuna menomazione del diritto di difesa del contribuente, atteso che, come l'avviso di accertamento, deve essere motivato con riferimento alle ragioni giuridiche ed ai presupposti di fatto dell'azione di recupero e ha valenza di atto impositivo autonomamente impugnabile ex art. 19 del D.Lgs. n.546 del 1992. Nello stesso senso Cass., sent. n.6347/2018, *cit.*.

di crediti d'imposta, senza necessità di emettere un ulteriore "formale" atto di accertamento.

Come ampiamente chiarito, infatti, nella questione qui esaminata era già stato notificato alla S.p.A. un atto dell'Amministrazione finanziaria che ha "accertato" la non spettanza dell'agevolazione ed ha revocato il credito d'imposta; tale atto è definitivo in virtù di giudicato; per cui, l'eventuale atto di recupero della Direzione Provinciale, pur essendo procedimentalmente ammesso, non potrà mai essere riconducibile alla categoria degli "avvisi di accertamento", essendo tali profili funzionali, nella vicenda concreta, già definitivamente esauriti con la notifica e successiva definitività del primo atto di revoca.

In altre parole, l'atto di recupero o qualsivoglia atto della Direzione Provinciale consequenziale all'atto di revoca del credito d'imposta *de quo*, non potrà che avere un ambito funzionale strettamente "esecutivo" del perimetro accertativo già pienamente consolidato nell'atto di revoca emesso dal Centro operativo di Pescara, così come consolidato nel giudicato della Suprema Corte.

In tal senso e concretamente rispetto alle vicende di cui alla sentenza in commento, l'emanando avviso di recupero "dovrà" limitarsi a recuperare il credito di € 159.900,00, applicando gli interessi con decorrenza dai momenti di concreto utilizzo in compensazione del medesimo credito da parte della S.p.A., nonché ad irrogare le sanzioni dovute.

Nei ristretti limiti di tale ambito funzionale, che si risolvono in una mera applicazione esecutiva di quanto "accertato" nell'atto di revoca, il successivo avviso di recupero potrà essere impugnato solo per vizi propri.

Differentemente, quindi, dalle ipotesi in cui l'avviso di recupero è il primo atto impositivo con cui l'Agenzia "accerta" la non spettanza del credito d'imposta, l'avviso di recupero concernente l'odierna vicenda, pur partecipando marginalmente alla funzione impositiva, giammai assumerà natura di atto di accertamento di una pretesa tributaria "nuova", rispetto a quella già definitivamente accertata nel precedente atto di revoca.

5. Precisazioni su violazioni tributarie definitivamente accertate e obblighi relativi al pagamento delle imposte

Non pare revocabile in dubbio, come ampiamente dimostrato, che l'atto di revoca del Centro operativo di Pescara abbia "accertato" definitivamente una violazione tributaria, nei termini di un credito d'imposta non spettante.

Ciò nondimeno la S.p.A., sia pure partendo da premesse che si reputano erronee, nega altresì la sussistenza, al momento del bando di gara, di una pretesa tributaria "compiutamente" e definitivamente stabilita (imponibile, imposta, interessi e sanzioni), essendo inidonea ed invalida, a tal fine, l'iniziale iscrizione a ruolo, successivamente annullata dall'Agenzia.

Né varrebbe a tal fine richiamare la giurisprudenza del Consiglio di Stato (CdS n.59 del 2018 e n.856 del 2018) ove si afferma che «costituiscono violazioni definitivamente accertate quelle relative all'obbligo di pagamento di debiti per imposte e tasse certi, scaduti ed esigibili».

In particolare, in CdS n.856 del 2018 si afferma che: «È invece l'avviso di accertamento il titolo esecutivo della pretesa tributaria, ossia l'atto formale con cui l'amministrazione finanziaria muove una precisa contestazione al contribuente in merito all'adempimento di una specifica obbligazione fiscale: con esso vengono indicati al contribuente i dati di fatto e di diritto per i quali è richiesto un versamento, nonché la misura dello stesso (art. 42 del D.P.R. 29 settembre 1973, n.600) e l'imponibile».

Seppur in tale sede esula una valutazione sulle implicazioni strettamente inerenti il diritto amministrativo, ciò nondimeno, può essere accennato che quanto indicato in CdS n.856 del 2018 e n.59 del 2018 non si reputa in contrasto con quanto sin qui sostenuto, né tantomeno con la giurisprudenza tributaria della Corte di Cassazione in precedenza citata ed illustrata.

V'è da dire, infatti, che le considerazioni del CdS attengono alla nozione "classica e tradizionale" di atto di accertamento, come tale testualmente e correttamente riferita dal CdS all'art. 42 del D.P.R. n.600/1973, in tema di imposte sui redditi.

In tale accezione, come è noto, l'atto di accertamento non si limita ad "accertare" la pretesa tributaria, ma ne precisa compiutamente ogni profilo, ivi compresi gli interessi e le sanzioni, rivestendo attualmente non solo la natura di titolo esecutivo ma anche di precetto (c.d. accertamento im-po-esattivo).¹⁸

Accanto allo schema tradizionale di atto di accertamento ex art. 42, come già dimostrato, sussistono peraltro pacificamente ulteriori ipotesi di atti riconducibili alla categoria giuridica di "avviso di accertamento"; l'appartenenza a tale categoria giuridica, infatti, ferme le garanzie motivazionali e di conoscibilità in capo al destinatario, non implica il rispetto pedissequo dello schema tradizionale di cui all'art. 42, ma unicamente la conformità sostanziale ai profili essenziali dell'attività accertativa, in termini di "contestazione della violazione tributaria e conseguente accertamento di una pretesa fiscale definitiva".

Tale è appunto il caso dell'atto di revoca di credito d'imposta in esame, che ha "accertato" definitivamente la non spettanza del credito d'imposta prenotato dalla S.p.A..

Un tale atto, sia pure conformato a schemi procedurali flessibili e meno diffusi, è purtuttavia riconducibile, senza incertezze, alla categoria degli "avvisi di accertamento", in ragione della consolidata e pluridecennale giurisprudenza della Corte di Cassazione in precedenza descritta.

Ciò detto, non è dato cogliere in alcuno degli assunti rinvenibili nelle sentenze del CdS la volontà di restringere la categoria giuridica degli "avvisi di accertamento", limitandola ai soli atti pedissequamente conformati allo schema di cui all'art. 42 del D.P.R. n.600/1973.

In virtù di tale precisazione, quindi, anche i riferimenti giurisprudenziali *de quibus* non si reputano conferenti al fine di negare la natura di "avviso di

¹⁸ A. LOVISOLO, *Gli accertamenti "impo-esattivi", la riscossione frazionata e la tutela cautelare oltre il 1° grado di giudizio*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, pp. 1-85; C. GLENDI, *Atti im-poesattivi e tutela cautelare*, in *Corr. Trib.*, 2011, pp. 5 e ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, X ed., Padova, 2017, p. 466, il quale specifica che il "neologismo" è ripreso dal lavoro di C. GLENDI, *Notifica degli atti 'im-poesattivi' e tutela cautelare ad essa correlata*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, I, pp. 481 e ss..

accertamento” dell’atto di revoca di credito d’imposta *de quo*.

6. Conclusioni

Alla stregua delle osservazioni sin qui complessivamente formulate, fermi i profili di complessità della questione, si osserva sinteticamente che:

- l’atto di revoca di credito d’imposta per incremento occupazione ex art. 63 della L. n.289/2002, emanato dall’Agenzia delle entrate-Centro operativo di Pescara, definitivo in virtù di giudicato, è atto di imposizione riconducibile alla categoria giuridica degli “avvisi di accertamento”;

- il successivo avviso di recupero, pur partecipando marginalmente alla funzione impositiva, giammai assumerebbe natura di atto di accertamento di una pretesa tributaria “nuova”, rispetto a quella già definitivamente accertata nel precedente atto di revoca;

- pur non entrando nel merito di valutazioni strettamente attinenti il diritto amministrativo, la contestazione definitivamente “accertata” con l’atto di revoca *de quo* si reputa rilevante ai sensi del disposto di cui all’art. 80, comma 4, D.Lgs. n.50/2016.