stefano verna - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

IPSOA

RIVISTA DI GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA

GT

Direzione scientifica Cesare Glendi

2017
12

- Giudizio di ottemperanza e obbligo di garanzia
- Esonero da ritenuta sui dividendi nella Direttiva madre-figlia
- Costituzione del ricorrente nel processo tributario
- Euroritenuta sui redditi di capitale esteri
- Avviso di accertamento integrativo per sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi
- Plusvalenze da cessione di immobili
- Frode carosello e responsabilità del prestanome
- Regime tributario dei "vecchi" fondi pensione
- Termine per la notifica della cartella di pagamento sui redditi accertati e non contestati

Osservatorio di giurisprudenza

Anno XXIV, dicembre 2017 - Direzione e redazione Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI).
Tariffa R.O.C. Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano

00216088
5 000002 160882

ON-LINE
www.edicolaprofessionale.com

Wolters Kluwer

stefano verna - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Giurisprudenza comunitaria

Fiscalità internazionale
Direttiva madre-figlia: clausola anti-abuso generica incompatibile con il diritto UE
Corte di Giustizia UE, Sez. VI, Sent. 7 settembre 2017, causa C-6/16 925
commento di Gianfilippo Scifoni 929

Giurisprudenza delle Sezioni Unite

Processo tributario
Requisiti di ammissibilità della costituzione in giudizio del ricorrente
Cassazione, SS.UU., Sent. 29 maggio 2017, n. 13452 936
commento di Mariagrazia Bruzzone 937

Giurisprudenza di legittimità

Riscossione
Prescrizione decennale per i crediti accertati giudizialmente
Cassazione, Sez. VI-T, Ord. 2 agosto 2017, n. 19315 941
commento di Giuseppe Verna e Stefano Verna 942

Accertamento
Nesso tra plusvalenza tassabile e imposta di registro: retroattiva l'illegittimità della presunzione
Cassazione, Sez. trib., Sent. 17 maggio 2017, n. 12319 949
commento di Mario Damiani 951

Reati tributari
Punibile la condotta omissiva dell'amministratore di diritto nelle frodi carosello
Cassazione, Sez. III pen., Sent. 20 aprile 2017, n. 18924 957
commento di Filippo Fontana 962

Redditi di capitale
La fiscalità delle prestazioni in capitale dei "vecchi" iscritti ai fondi pensione
Cassazione, Sez. trib., Ord. 14 aprile 2017, n. 9669 967
commento di Massimo A. Procopio 969

Giurisprudenza di merito

Processo tributario
Giudizio di ottemperanza per le sentenze pro contribuente anteriori al D.M. attuativo
Commissione tributaria regionale Lombardia, Sez. X, Sent. 28 settembre 2017, n. 3849 974
commento di Franco Randazzo 979

Fiscalità internazionale
Restituzione dell'euroritenuta sui redditi di capitale esteri oggetto di emersione
Commissione tributaria provinciale di Varese, Sez. III, Sent. 30 maggio 2017, n. 309 984
commento di Gianluca Boccalatte 986

stefano verna - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Riscossione

Prescrizione decennale per i crediti accertati giudizialmente

Cassazione, Sez. VI-T, Ord. 2 agosto 2017 (21 giugno 2017), n. 19315 - Pres. Iacobellis - Rel. Mocci

Riscossione - Cartella di pagamento - Notifica fondata su una sentenza passata in giudicato - Termine di prescrizione decennale - Applicabilità - Termine di decadenza per la messa in esecuzione dell'atto amministrativo - Inapplicabilità

In caso di notifica di cartella esattoriale fondata su una sentenza passata in giudicato relativa ad un atto impositivo, non sono applicabili i termini di decadenza e/o prescrizione che scandiscono i tempi dell'azione amministrativa/tributaria, ma soltanto il termine di prescrizione generale previsto dall'art. 2953 c.c., perché il titolo della pretesa tributaria cessa di essere l'atto e diventa la sentenza che, pronunciando sul rapporto, ne ha confermato la legittimità, derivandone così a tale ipotesi l'inapplicabilità del termine di decadenza di cui al D.P.R. n. 602/1973, art. 25, che concerne la messa in esecuzione dell'atto amministrativo e presidia l'esigenza di certezza dei rapporti giuridici e l'interesse del contribuente alla predeterminazione del tempo di soggezione all'iniziativa unilaterale dell'Ufficio.

Rilevato

Che la Corte, costituito il contraddittorio camerale sulla relazione prevista dall'art. 380-*bis* c.p.c. delibera di procedere con motivazione semplificata;
che C.F. propone ricorso per cassazione nei confronti della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia che aveva respinto il suo appello contro la decisione della Commissione tributaria provinciale di Milano. Quest'ultima, a sua volta, aveva respinto il ricorso del contribuente, contro una cartella di pagamento IRPEF, relativa agli anni 2006-2008;
che, nella sua decisione, la CTR ha affermato che, essendosi formato il giudicato sull'accertamento relativo fra l'altro ad importi che erano risultati - in esito ad una decisione in sede di appello - quelli indicati *ab origine* dal contribuente, il relativo diritto di credito avrebbe dovuto prescriversi entro dieci anni e che la cartella era stata predisposta secondo il modello stabilito dal Ministero delle Finanze.

Considerato

Che il ricorso è affidato ad un unico motivo, col quale il ricorrente assume la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, comma 1, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, giacché la CTR avrebbe erroneamente esteso la disciplina della prescrizione decennale anche a quella parte di somme dovute sulla sola base dell'accertamento dell'Ufficio, a nulla rilevando che gli imponibili, non oggetto di contenzioso, fossero stati ripetuti nella sentenza che aveva annullato le maggiori pretese;
che Equitalia Servizi di Riscossione S.p.A. si è costituita con controricorso, eccependo la propria carenza di legittimazione passiva;
che, sebbene in tema di contenzioso tributario, qualora il contribuente abbia impugnato una cartella esattoriale, emessa dal concessionario per la riscossione, per motivi che non attengono a vizi della cartella medesima, il ricorso deve essere notificato all'ente impositore (Sez. 5, n. 8613 del 15/04/2011), tuttavia il fatto che il contribuente abbia individuato nel concessionario, piuttosto che nel titolare del credito tributario, il legittimato passivo, nei cui confronti dirigere l'impugnazione, non determina l'inammissibilità della domanda, ma può comportare la chiamata in causa dell'ente creditore, onere che, tuttavia, grava sul convenuto, senza che il giudice adito debba ordinare l'integrazione del contraddittorio (Sez. 6 - 5, n. 97 del 08/01/2015), mentre il concessionario non ha dimostrato di aver adempiuto tale onere;
che pertanto l'eccezione pregiudiziale non può essere accolta; che il motivo dedotto dal ricorrente è infondato;
che, in caso di notifica di cartella esattoriale fondata su una sentenza passata in giudicato relativa ad un atto impositivo, non sono applicabili i termini di decadenza e/o prescrizione che scandiscono i tempi dell'azione

stefano verna - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

amministrativa/tributaria, ma soltanto il termine di prescrizione generale previsto dall'art. 2953 c.c., perché il titolo della pretesa tributaria cessa di essere l'atto e diventa la sentenza che, pronunciando sul rapporto, ne ha confermato la legittimità, derivandone così a tale ipotesi l'inapplicabilità del termine di decadenza di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25 che concerne la messa in esecuzione dell'atto amministrativo e presidia l'esigenza di certezza dei rapporti giuridici e l'interesse del contribuente alla predeterminazione del tempo di soggezione all'iniziativa unilaterale dell'Ufficio (Sez. 5, n. 16730 del 09/08/2016; Sez. 5, n. 21623 del 23/10/2015);
che, nella specie, l'accertamento giudiziale, presupposto della cartella, si è comunque esteso all'intero rapporto - reso definitivo con la sentenza della CTR n. 46/28/2012 riguardante il contribuente, non potendosi scindere le somme date per non contestate da quelle oggetto di contenzioso;
che al rigetto del ricorso segue la condanna del ricorrente alla rifusione delle spese processuali in favore della controricorrente, nella misura indicata in dispositivo;
che, ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-*quater*, inserito dalla Legge 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17, va dato atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-*bis*.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.
Condanna il ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, che liquida, a favore di Equitalia Servizi di Riscossione S.p.A., in euro 3.500, oltre spese forfettarie nella misura del 15%.
Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1-*quater*, inserito dalla Legge 24 dicembre 2012, n. 228, art. 1, comma 17, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-*bis*.
Motivazione semplificata.

Termine di notifica di cartelle di pagamento di imposte relative a componenti di reddito accertati e non contestati

di Giuseppe Verna e Stefano Verna (*)

La Corte di cassazione, con ordinanza n. 19315/2017, afferma che l'avviso di accertamento, resosi definitivo per mancata impugnazione, dà luogo alla nascita di un credito da iscrivere a ruolo e notificare al contribuente a mezzo cartella di pagamento entro il termine biennale di decadenza; così come il credito erariale accertato in sede contenziosa deve essere indicato in una cartella da notificare entro il termine decennale di prescrizione decorrente dal passato in giudicato della pronuncia giudiziale. Resta incerto se il termine decadenziale si debba applicare anche in caso di impugnazione parziale dell'avviso di accertamento e quindi quando siano rese definitive per acquiescenza solo alcune delle poste accertate.

Con motivazione semplificata la Sezione VI della Suprema Corte di cassazione, con ordinanza n. 19315/2017 (1), ha enunciato alcuni principi sul termine di notifica della cartella di pagamento portante iscrizione a ruolo di imposte su redditi accertati dall'Agenzia, alcuni dei quali non contestati dal contribuente.
I fatti sui quali s'incardina il ricorso di legittimità del contribuente sono oggetto di una esauriente seppur assai concisa esposizione da parte degli Ermellini; nel caso qui esaminato, eventuali dubbi sul contenuto di tali fatti possono essere sciolti riportando la più estesa esposizione fattane nell'impugnata sentenza della Commissione tributaria regionale, in quanto è stata pubblicata sulla stampa specializzata ed oggetto di nota critica (2).

(*) *Dottori commercialisti in Milano e Varese*
(1) Di medesimo contenuto l'ordinanza n. 19316/2017.
(2) Comm. trib. reg. Lombardia, Sez. XV, 21 marzo 2016, n. 2333, in *Riv. dott. comm.*, 2017, pag. 328, con nota critica di D. Grasselli, "Termini di notifica della cartella per imposte definite".

stefano verna - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Come risulta dall'esposizione del fatto e dello svolgimento del processo, compiuta dalla Commissione regionale, il contribuente aveva eccepito "che i crediti erariali, iscritti a ruolo, si erano resi definitivi a seguito dell'impugnazione degli avvisi di liquidazione di una parte dell'imponibile accertato diventando, la parte non opposta, definitiva il 24 settembre 2010, data in cui spirava il termine per l'impugnazione; per il che gli importi non contestati avrebbero dovuto essere iscritti a ruolo entro il termine di cui all'art 25, c. 1, del D.P.R. n. 602/1973". Secondo quanto riportato dal giudice d'appello, "si costituiva Equitalia, la quale, ... in ordine alla decadenza *ex* art. 25, D.P.R. n. 602/1973, evidenziava che ... in ogni caso alcuna decadenza si era verificata poiché il ruolo era stato consegnato in data 17 novembre 2014 e la notifica della cartella era avvenuta entro i due anni da detta data".

Infine, nei motivi della decisione, il giudice di merito scriveva: "La S.a.s. ..., della quale il contribuente era socio, aveva avuto notificati avvisi di accertamento che venivano definiti. A seguito di tale definizione, in data 15 giugno 2010, l'Agenzia notificava al contribuente atti di definizione per rettificare le dichiarazioni presentate.

Gli atti venivano impugnati poiché i redditi erano stati rettificati in:

euro 81.461 in luogo di euro 62.568 per il 2006;
euro 191.344 in luogo di euro 80.671 per il 2007;
euro 204.201 in luogo di euro 95.846 per il 2008;

la CTP, con sentenza n. 137/2011, respingeva i ricorsi poiché gli atti di definizione non risultavano contemplati nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992; il ricorrente proponeva appello e la CTR della Lombardia, con sentenza del 27 gennaio 2012/6 aprile 2012, determinava i redditi in euro 62.568 per il 2006, in euro 80.671 per il 2007 ed in euro 95.846 per il 2008.

In data 9 gennaio 2015 veniva notificata cartella di pagamento che veniva impugnata poiché tardiva".

In sostanza, una società in accomandita, destinataria dell'avviso di definizione emesso dall'Agenzia a seguito di acquiescenza al processo verbale di constatazione, aveva impugnato detto avviso eccependo maggiori costi rispetto a quelli dichiarati, con riconoscimento dei maggiori ricavi; infatti l'esistenza di entrambi era stata constatata nel suddetto processo verbale. La Commissione tributaria regionale accoglieva la domanda del contribuente e, nel dispositivo, "ripeteva" gli imponibili risultanti a seguito della propria decisione, ovvero quelli non oggetto di ricorso.

Sulla portata di siffatta pronuncia valgano le considerazioni che seguono, non senza rilevare che la questione ha perso rilevanza a partire dal 1° ottobre 2011, con l'entrata in vigore dell'art. 29, comma 1, D.L. 31 maggio 2010, n. 78, conv. in Legge 30 luglio 2010, n. 176, con il quale gli avvisi di accertamento sono divenuti titoli immediatamente esecutivi e l'agente per la riscossione non è più tenuto alla notifica della cartella di pagamento per iniziare l'azione esecutiva di recupero del credito erariale.

I principi di diritto fissati dalla Cassazione

La Suprema Corte di cassazione ha sinteticamente enunciato una serie di principi di diritto che possono essere così enucleati:

a) se l'agente della riscossione agisce sulla base di una cartella emessa non in forza di un atto impositivo, ma di una sentenza che lo riproduca, il titolo di credito cessa di essere l'atto e diventa la sentenza;

b) in questo caso si applica il termine di prescrizione di dieci anni *ex* art. 2953 c.c. e non quello di decadenza biennale di cui all'art. 25, comma 2, lett. c), D.P.R. n. 602/1973 (3);

c) il suddetto termine di decadenza "presidia l'esigenza di certezza dei rapporti giuridici e l'interesse del contribuente alla predeterminazione del tempo di soggezione all'iniziativa unilaterale dell'Ufficio";

d) la pronuncia giudiziale ha il potere di estendersi, nel senso di dichiarare definitiva quella

(3) Termine decorrente, nel primo caso, dal passaggio in giudicato della sentenza, nel secondo caso, dalla definitività dell'accertamento erariale.

stefano verna - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

parte del rapporto giuridico già definitivo e non sottoposto al suo giudizio;
e) nel rapporto giuridico conosciuto dal giudice non deve distinguersi fra imposte non contestate ed imposte oggetto di contenzioso, come fra imponibili cui sono commisurate le prime e le seconde.

Il potere del giudice di estendere il giudicato a rapporti non sottoposti al suo esame

Merita ricordare, forse pleonasticamente, che, con assioma valido anche nel processo avanti le Commissioni tributarie, "il giudice deve pronunciare su tutta la domanda e non oltre i limiti di essa" (art. 112 c.p.c.).
Nel caso di specie la pronuncia della Commissione provinciale, confermata dalla regionale, ha definito il giudizio ad essa rimesso con la domanda della ricorrente società in accomandita; ha accolto detta domanda che verteva sulla deducibilità di costi riconosciuti dall'Amministrazione in sede istruttoria e non dedotti nell'accertamento; ha stabilito il diritto della società contribuente alla loro deduzione; ha definito il rapporto giuridico d'imposta e nel farlo, per maggiore chiarezza, ha indicato, quale imponibile definito, quello accertato al netto della deduzione, di cui la ricorrente chiedeva il riconoscimento. Tale pronuncia, che ha indicato il *quantum* del rapporto d'imposta, non aveva il potere novativo di far rivivere negli stessi termini quantitativi e qualitativi il credito richiesto dall'Amministrazione per la parte consolidatasi per acquiescenza.
Come è noto "il giudizio tributario ... ha un oggetto rigidamente delimitato dalle contestazioni mosse dal contribuente con i motivi specificatamente dedotti nel ricorso introduttivo, in primo grado, necessariamente circoscritto al controllo della legittimità, formale e sostanziale di uno degli specifici atti d'imposizione ... [e] quindi il giudice tributario è tenuto (art. 112 c. p.c.) a rispettare i confini ritualmente fissati dalle parti" (4).
Rebus sic stantibus, non poteva certo ipotizzarsi un'impugnazione della sentenza da parte della società in accomandita, vittoriosa, per difetto di interesse ad agire (art. 100 c.p.c.).
Il reddito della società in accomandita - commisurato ai maggiori ricavi non oggetto di impugnazione, al netto dei costi deducibili ancora da definire - doveva essere imputato a ciascun socio (5) e la conseguente imposta, come si ritornerà *postea* sul punto, richiesta mediante lo strumento ordinario del ruolo esattoriale.

L'applicazione dei termini di decadenza e di prescrizione all'esercizio dei diritti di credito erariale

Sull'applicazione del termine di prescrizione decennale del diritto a riscuotere un credito accertato giudizialmente (c.d. *actio iudicati*), in forza di un principio generale valido per tutte le imposte, non possono sussistere dubbi, dato il chiaro tenore dell'art. 2953 c.c. e le numerose pronunce del giudice di legittimità (6).
Ugualmente nessuna incertezza può albergare sul termine biennale di decadenza che incombe sull'agente della riscossione; costui deve notificare la cartella di pagamento, che porta l'iscrizione a ruolo del credito erariale, entro il "secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo", evidentemente "per le somme dovute in base agli accertamenti dell'Ufficio" (art. 25, comma 1, lett. c), D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602).
Non ci si soffermerà sull'inciso "per le somme dovute in base agli accertamenti dell'Ufficio", che pur potrebbe interpretarsi come riconoscimento esplicito di un'obbligazione commisurata

(4) Cass., Sez. trib., 30 giugno 2006, n. 15121, e sentenze ivi richiamate, nonché, più recentemente, Id., 20 ottobre 2010, n. 21759 (punto 1.2.4), secondo cui "il giudice deve procedere a siffatta determinazione pur sempre entro i limiti posti dal *petitum* delle parti, costituenti un limite invalicabile ai poteri cognitivi ed estimativi del giudice tributario (cfr., *ex plurimis*, Cass. 3309/04, 28770/05, 11212/06, 9774/10)", aggiungendosi che "il riferimento al merito, che connota tale tipo di impugnazione, non può essere inteso nel senso di una sostituzione piena del giudice tributario all'amministrazione, con potere di diretta riforma degli atti impugnati come accade nel processo amministrativo di merito".
(5) Art. 5, comma 1, T.U.I.R.
(6) Così espressamente Cass., SS.UU., 10 dicembre 2009, n. 25790, in questa *Rivista*, 2010, pag. 315, Rassegna delle Sezioni Unite di C. Glendi; Id., Sez. trib., 23 ottobre 2015, n. 21623, e 9 agosto 2016, n. 16730 (e sentenze ivi citate), che fanno leva sull'identità della *ratio* e sull'irragionevolezza di termini diversi a seconda delle imposte o delle sanzioni da riscuotere.

stefano verna - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

a somme indicate nell'accertamento e non all'intero credito vantato con l'accertamento, ma preme mettere in evidenza che la stessa Corte di legittimità ha nettamente colto la differenza fra termini di prescrizione e di decadenza, applicabili ai crediti fondati, rispettivamente, su sentenza o su accertamento.

Infatti, con sentenza 16730/2016 (7), punto 4), pur applicando nella specie sottopostale la prescrizione decennale, la Corte chiaramente evidenzia le due fattispecie, parlando di "definizione per provvedimento del giudice che definisce la lite sull'accertamento", i cui "effetti non possono essere assimilati alla mera acquiescenza dell'atto amministrativo", con la conseguenza che "il titolo della pretesa tributaria cessa di essere l'atto (che, essendo stato tempestivamente impugnato, non è mai divenuto definitivo) e diventa la sentenza. ... Da ciò discende l'inapplicabilità alla riscossione dei crediti erariali accertati con sentenza passata in giudicato del termine di decadenza di cui all'art 17 (ora trasfuso nell'art. 25) del D.P.R. n. 602/1973, giacché tale termine concerne la messa in esecuzione dell'atto amministrativo e presidia la esigenza di certezza dei rapporti giuridici del contribuente alla predeterminazione del tempo di soggezione all'iniziativa unilaterale dell'Ufficio".

Quest'ultima pronuncia richiama la sentenza a Sezioni Unite, n. 25790/2009 (8), che, nel riportare testualmente la precedente sentenza n. 12263/2007, afferma: "L'ingiunzione fiscale ... ha natura di atto amministrativo ...: la decorrenza del termine per l'opposizione, pur determinando la decadenza dall'impugnazione, non produce effetti di ordine processuale, ma solo l'effetto sostanziale dell'irretrattabilità del credito ... con la conseguente inapplicabilità dell'art. 2953 c.c. ai fini della prescrizione" (punto 4). "Nella specie [esaminata], non siamo in presenza dell'attività di esecuzione di un atto amministrativo di accertamento ... divenuto definitivo, perché manca il presupposto dell'acquiescenza allo stesso da parte del destinatario" (punto 3).

Va inoltre osservato che, se il credito tributario è giudizialmente contestato nella sua interezza, l'azione recuperatoria dell'Amministrazione è impedita dalla pendenza del giudizio avente per oggetto proprio l'*an debeatur*, se invece il giudice deve pronunciarsi su una parte delimitata del credito erariale, soprattutto se esso discende dal riconoscimento o disconoscimento della deducibilità di una o più poste, l'Amministrazione ha il potere-dovere di riscuotere tempestivamente il credito non contestato, anche in ottemperanza all'art. 97, comma 2, Cost., e all'art. 14, lett. b) e d), D.P.R. n. 602/1973 (9). La pretesa fiscale "condivisa quindi va posta in esecuzione nei tempi più rapidi previsti dalla disciplina amministrativa, precontenziosa, propri del rapporto tributario" (10).

La limitata soggezione del contribuente alle pretese erariali quale espressione del principio di certezza del diritto

La Corte di cassazione ha avuto modo di affermare ripetutamente che "il termine ... di cui all'art. 17 (ora trasfuso nell'art. 25) del D.P.R. n. 602 del 1973, ... concerne la messa in esecuzione dell'atto amministrativo e presidia l'esigenza di certezza dei rapporti giuridici e l'interesse del contribuente alla predeterminazione del tempo di soggezione all'iniziativa unilaterale dell'Ufficio" (11).

Non vi è dubbio che in fattispecie l'imponibile dell'accomandita, determinato sulla base dei maggiori ricavi non contestati, al netto dei costi la cui deducibilità era stata rimessa alla cognizione del giudice tributario, non era più modificabile da parte dell'Amministrazione e soprattutto non più contestabile da parte della contribuente: era quindi *pro quota* attribuibile ai suoi soci *ex* art. 5, comma 1, T.U.I.R., con conseguente iscrivibilità

(7) Citata alla nota precedente e indicata nella stessa ordinanza in esame.

(8) Anch'essa citata alla precedente nota 6.

(9) La norma fa riferimento ad imposte ed accessori relativi ad accertamenti definitivi, non in generale ad "avvisi di accertamento definitivi".

(10) Cass., SS.UU., 25790/2009, cit., punto 2.

(11) Testualmente in Cass., SS.UU., n. 25790/2009, cit. alla nt. 3; in Cass., Sez. trib., nn. 21623/2015 e 16730/2016, cit. nella ordinanza in esame, nonché in quest'ultima.

stefano verna - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

a ruolo, con atto unilaterale dell'Ufficio, rapidamente secondo principi di buona amministrazione e comunque entro il termine biennale fissato dalla legge. I contribuenti erano soggetti all'applicazione di detto termine, e proprio il richiamato principio di certezza del diritto e di limitata soggezione alle pretese della *pars publica* creditrice assurgeva ad interesse legislativamente tutelato dal noto art. 25, lett. c).

La distinzione fra imponibili accertati e definiti per acquiescenza o con pronuncia passata in giudicato

Occorre ora affrontare l'argomento "principe" sfiorato in questo scritto e pressoché negletto nell'ordinanza in commento: il principio della definitività dell'accertamento riguarda l'atto nella sua interezza o anche le singole poste dell'imponibile con conseguente sorgere di un credito d'imposta non più contestabile? (12)

Con l'avviso di accertamento, ed in particolare con l'avviso di accertamento in rettifica, l'Amministrazione, nell'esercizio di poteri di autotutela, determina, almeno nelle ipotesi ordinarie, un maggior imponibile attraverso l'aumento dei componenti positivi e/o la riduzione dei componenti negativi di reddito; sulla base del maggior imponibile (al netto di oneri e deduzioni) così rettificato, provvede alla liquidazione dell'imposta assoggettando la differenza alle imposte stabilite per gli scaglioni di reddito di cui all'art. 11, T.U.I.R. La mancata impugnazione avanti le Commissioni tributarie delle rettifiche in aumento o in riduzione rispetto ai redditi dichiarati comporta la loro definitività e quindi l'assoggettamento del maggior imponibile alle aliquote d'imposta previste per lo scaglione in cui verrà a collocarsi la menzionata differenza.

Appare appropriata la similitudine (13) con la definizione parziale del giudizio avanti le Commissioni tributarie (c.d. giudicato interno). Infatti l'impugnazione parziale comporta il passaggio in giudicato delle parti della sentenza non impugnate: c.d. acquiescenza parziale *ex* art. 329, comma 2, c.p.c.

La Cassazione, per quanto consta, si è pronunciata sul tema più volte, in senso sostanzialmente difforme rispetto alla annotata ordinanza. La Suprema Corte ha statuito, infatti, che, "in presenza di accertamento parzialmente definitivo, a seguito del ricorso introduttivo del giudizio con domanda ad oggetto parziale, sono immediatamente iscrivibili a ruolo per intero ed a titolo definitivo le imposte sui redditi relative alle riprese fiscali non impugnate, in applicazione dell'art. 14 D.P.R. n. 602/1973" (14). Ancora più lucidamente, disattendendo la tesi propugnata dall'Agenzia circa l'avviso di accertamento quale "atto unitario", per cui la mancata contestazione giudiziale di alcune somme portate dallo stesso non poteva renderlo parzialmente definitivo, la Corte ha così deciso (15): "Tra le somme che devono ritenersi oggetto di accertamento definitivo, perché non più contestabili, sono anche quelle parziali che il contribuente in sede di giurisdizionale non impugni. Ciò perché le ridette somme, accertate con avviso non specificatamente impugnato, divengono definitivamente dovute. Cosicché, come ha già avuto modo di stabilire questa Corte, le ridette somme possono dall'Amministrazione essere immediatamente iscritte a ruolo a sensi dell'art. 14, lett. b), D.P.R. cit. [il n. 602/1973]. ... L'art. 17, comma 3, cit., deve quindi, qui, trovare applicazione, con la conseguente decadenza" (16).

Col menzionato arresto la Corte ha disatteso, espressamente citandola, la contraria pronuncia

(12) Tema di interesse attuale anche dopo il ridimensionamento del sistema di riscossione a mezzo ruoli.

(13) L'accostamento degli effetti dell'impugnazione parziale della sentenza e dell'accertamento tributario si rinviene in Cass., Sez. I, 2 maggio 1997, n. 3794.

(14) Cass., Sez. trib., 26 settembre 2001, n. 12050, massima di repertorio, e in questa *Rivista*, 2002, pag. 228, con nota di A. Grassotti.

(15) Cass., Sez. trib., 4 aprile 2013, n. 8318, in questa *Rivista*, 2013, pag. 576, con nota difforme di F. Randazzo, "Rapporto fra iscrivibilità e ruolo degli importi non contestati e decadenza dell'A.F.".

(16) L'art. 14, lett. b), stabiliva l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo di: "le imposte, le maggiori imposte e le ritenute alla fonte liquidate in base ad accertamenti definitivi", mentre l'art. 17 comminava la decadenza relativamente alle "somme dovute dal contribuente" non iscritte a ruolo "entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell'Ufficio".

stefano verna - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

della medesima Sezione, 8 luglio 2009, n. 16026. In quella datata pronuncia, invero, si faceva leva sull'art. 5, D.P.R 26 ottobre 1972, n. 636, che, erroneamente richiamato, non disciplinava le iscrizioni delle imposte a titolo provvisorio in pendenza di accertamenti non definitivi (come ivi sostenuto), bensì le incompatibilità dei membri delle Commissioni tributarie (!).

Merita invece particolare attenzione la sentenza della Suprema Corte, 20 febbraio 2013, n. 4172 (17), la quale - senza applicare la prescrizione decennale invocabile in presenza di giudicato *ex* art. 2953 c.c., sebbenchè l'impugnazione parziale da parte del contribuente concernesse la sentenza di primo grado - ha operato una distinzione che fa nascere un falso problema e appare quindi del tutto inaccettabile. In sostanza secondo la Corte "occorre distinguere, ai fini della individuazione del *dies a quo*, due differenti fattispecie".

La distinzione, basata sulla necessità dell'Ufficio di porre in essere uno o più atti di liquidazione a seconda che si tratti di imposta proporzionale o progressiva - nel primo caso, iscrivendo a ruolo nel termine decadenziale l'imposta corrispondente all'imponibile non contestato e, nel secondo, attendendo la definitività del processo tributario e quindi applicando il termine prescrizionale, - non ha senso ed è oltretutto priva di riscontro normativo. Infatti la liquidazione delle imposte è un procedimento automatizzato che costituisce adempimento corrente ed ordinario per l'Agenzia: basti pensare alla liquidazione di un maggior imponibile e quindi di una maggior imposta in seguito all'applicazione degli artt. 36-*bis* e 36-*ter*, D.P.R. n. 600/1973, seguita dall'accertamento in rettifica ai sensi del successivo art. 38, con conseguente ulteriore liquidazione che investe l'imponibile ed eventualmente l'aliquota marginale d'imposta. È tuttavia probabile che la Corte non abbia considerato che la distinzione fra imposta proporzionale e progressiva non rileva anche per altro assorbente motivo: applicandosi l'imposta per scaglioni di reddito, cui corrisponde una specifica aliquota, l'imposta sulla parte di imponibile non contestata viene applicata in via definitiva, giacché l'eventuale maggiore differenza decisa in sede giudiziaria sarà colpita con l'aliquota corrispondente allo scaglione o agli scaglioni in cui essa andrà a collocarsi, senza alcuna interferenza con l'imposta già calcolata ed iscritta a ruolo.

Considerazioni conclusive

È incontroverso che l'avviso di accertamento, resosi definitivo per mancata impugnazione, dava luogo alla nascita di un credito che andava iscritto a ruolo e notificato al contribuente a mezzo cartella di pagamento entro il termine biennale di decadenza, così come il credito erariale accertato in sede contenziosa andava indicato in una cartella che doveva essere notificata entro il termine decennale di prescrizione decorrente dal passaggio in giudicato della pronuncia giudiziale. La distinzione è stata operata con assoluta chiarezza da parte della stessa Cassazione (18).

Può forse presentare quale margine d'incertezza se il termine decadenziale dovesse applicarsi anche in caso di impugnazione parziale dell'avviso di accertamento e quindi quando si fossero rese definitive per acquiescenza solo alcune delle poste accertate. Sovviene qui ricordare che l'avviso di accertamento o altro atto equipollente evidenzia di norma uno o più componenti che portano alla determinazione di un maggior imponibile; ciascun elemento è assistito da una propria motivazione e vive di vita per lo più separata rispetto a quella degli altri, sia ai fini dell'impugnazione avanti la Commissione provinciale, sia quale successivo oggetto di pronuncia giudiziale. Da qui l'applicazione, nel primo caso, del termine biennale di decadenza per la notifica della cartella di pagamento e, nel secondo, del termine decennale di prescrizione.

Le due pronunce di Cassazione che si sono espresse in tal senso sono state oggetto di narrazione nel paragrafo che precede.

Il pensiero altrui e vieppiù quello della nostra Corte di legittimità meritano rispetto. Dal

(17) In questa *Rivista*, 2013, pag. 576.

(18) Si ricorda Cass. n. 12263/2007, n. 16730/2016 e quella a Sezioni Unite n. 25790/2009, citate al § 4.

stefano verna - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

giudice dei giudici si chiede tuttavia di non ignorare i propri precedenti, a pena di vanificare la sua funzione nomofilattica e rendere effimero il principio di certezza del diritto cui fanno riferimento le ordinanze qui annotate. Il cittadino e il suo difensore, infatti, devono in buona fede fare affidamento sugli arresti della Cassazione nella proposizione di ricorsi che, soprattutto in terzo grado, sono assai complessi e costosi.

Nell'ambito di un concreto e non chimerico giusto processo, la questione meritava forse qualcosa di più di una motivazione semplificata pronunciata con ordinanza in Camera di consiglio, tanto più che i consiglieri della Corte possono notoriamente avvalersi di una apposita struttura di ricerca. Le citazioni delle due sentenze nn. 16730/2016 e 21623/2015, concernenti la pacifica applicazione della prescrizione decennale a crediti erariali definiti in sede giudiziale, fanno sorgere il dubbio che la *vexata quaestio*, sebbene esposta nei suo componenti fattuali con sufficiente chiarezza, non sia stata oggetto di adeguato approfondimento o sia espressione di un *favor fisci*, altre volte lamentato, che ha oltretutto portato alle casse di Equitalia, pur soccombente nelle sue eccezioni pregiudiziali di carenza di legittimazione passiva, a due rimborsi di spese processuali.

RIVISTE

Corriere Tributario

Settimanale di attualità, critica e opinione

Direzione scientifica: Cesare Glendi

Coordinamento scientifico: Gianfranco Ferranti



Da oltre 30 anni Corriere Tributario è il più qualificato punto di riferimento per professionisti e aziende e offre settimanalmente **approfondimenti d'autore** sulle problematiche di **attualità** e **questioni controverse** in tema di **fisco**, **bilancio** e **principi contabili**.
La Rivista assicura un'**informazione tempestiva** ed **esauriente** sulle **novità legislative**, **giurisprudenziali** e di **prassi amministrativa**, approfondendo anche circolari di istituzioni di rilevanza nazionale come l'Istituto di ricerca dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, Assonime, Abi, Confindustria e Notariato.

L'abbonamento alla rivista comprende:
- Il **settimanale Pratica Fiscale**
- **6 tascabili di Corriere Tributario**

Supporto: carta, web, tablet

Per informazioni:
- ***Servizio Informazioni Commerciali:***
  Tel. 02.82476794
  E-mail: info.commerciali@ipsoa.it
- ***Agenzia Ipsoa di zona***
  (www.ipsoa.it/agenzie)
- ***www.edicolaprofessionale.com***