

Pubblicazione trimestrale
Poste Italiane s.p.a. - Spedizione in a.p. - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n° 46) art. 1, comma 1, DCB (VARESE)
ISSN 0485-2281
Anno LXVIII

N. 2 - Aprile-Giugno 2017



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI



RIVISTA DEI DOTTORI COMMERCIALISTI

*Rivista pubblicata con il patrocinio del
Consiglio Nazionale dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili
Accreditata presso l'Accademia Italiana di Economia Aziendale*



GIUFFRÈ EDITORE

GIURISPRUDENZA E ATTUALITÀ IN MATERIA TRIBUTARIA

GIURISPRUDENZA ANNOTATA

*Commissione Tributaria Regionale Lombardia Milano, Sez. XV,
Sentenza 21 marzo 2016, n. 2333 - Presidente Giordano, Relatore Marseglia*

L'accertamento di un'imposta non assume la qualifica di atto definitivo per l'"acquiescenza" del contribuente ossia con l'inutile decorso del termine d'impugnazione, ma quando la definitività è acclarata a seguito di contenzioso.

In questo caso il rapporto tributario si conclude con la sentenza che definisce il contenzioso, ancorché instaurato su importi diversi da quelli oggetto di acquiescenza, e dalla definizione giudiziale decorre il termine di prescrizione di dieci anni per l'iscrizione a ruolo.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. Il contribuente ha proposto appello avverso la sentenza n. 7675/25/15 della CTP di Milano che aveva respinto il ricorso con condanna al pagamento delle spese di giudizio liquidate in € 2.000,00.

I motivi di appello del contribuente sono:

il primo che la controparte era Equitalia e non l'Ufficio poiché la materia del contendere non era relativa alla quantificazione della pretesa erariale, ma avverso un atto emesso da Equitalia, per il che l'affermazione della CTP secondo cui era onere del contribuente chiamare in causa l'Agenzia delle Entrate era errata.

Il secondo 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 24.9.2010, 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. 602/73.

Il terzo era relativo al travisamento dei fatti di causa.

Il quarto deduceva la mancanza di motivazione della cartella esattoriale.

Chiedeva, poi, la sospensione dell'atto impugnato.

Si costituiva Equitalia, la quale, in via preliminare, eccepiva la carenza di legittimazione passiva poiché, avendo il contribuente chiesto la nullità della cartella di pagamento nonché dell'iscrizione a ruolo il suo contraddittore era l'Ente impositore e, a sostegno della propria tesi, citava sentenze e di merito e di legittimità.

In ordine alla decadenza *ex art. 25 D.P.R. 602/73*, evidenziava che la notifica della cartella esattoriale era subordinata al procedimento impositivo del recupero del credito, per il che detta eccezione l'interlocutore legittimo era l'Ente impositore.

In ogni caso, alcuna decadenza si era verificata poiché il ruolo era stato consegnato in data 17.11.2014 e la notifica della cartella era avvenuta entro i due anni da detta data.

All'udienza fissata per il 18.1.2016, non veniva concessa la sospensione della riscossione.

La vertenza viene discussa in pubblica udienza alla fine della quale il contribuente ha depositato le proprie conclusioni.

MOTIVI DELLA DECISIONE

2. La sas ..., della quale il contribuente era socio, aveva avuto notificati avvisi di accertamento che venivano definiti.

A seguito di tale definizione, al contribuente, in data 15.6.2010, l'Agenzia notificava atti di definizione per rettificare le dichiarazioni presentate.

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

€ 81.461 in luogo di € 62.568 per il 2006;

€ 191.344 in luogo di € 80.671 per il 2007;

€ 204.201 in luogo di € 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. 546/92; il ricorrente proponeva appello e la CTR della Lombardia, con sentenza del 27.1.12 / 6.4.12, determinava i redditi in € 62.568 per il 2006, in € 80.671 per il 2007 ed in € 95.846 per il 2008.

In data 9.1.2015 veniva notificata cartella di pagamento che veniva impugnata poiché tardiva e perché mancante di motivazione e la CTP respingeva il ricorso con sentenza n. 7675/25/15.

Avverso quest'ultima sentenza il contribuente ha proposto appello.

Osserva questa commissione l'eccezione di tardività della cartella *ex art. 25, c. 1, D.P.R. n. 602/73*, in ragione dell'*excursus* processuale della vertenza, ha generato equivoci.

Infatti.

L'art. 25, c. 1, del D.P.R. n. 602/73 stabilisce che *“il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre...c) del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo per le somme dovute in base ad accertamenti d'ufficio”*.

Orbene, nella presente fattispecie, il contribuente ha ritenuto che la contestazione avverso gli atti di definizione avesse ad oggetto solo la parte di accertato superiore a quello dichiarato e quindi l'iscrizione a ruolo avrebbe dovuto essere effettuata entro il 31.12.2012.

Tale argomentazione non merita accoglimento.

Ad avviso di questa commissione occorre distinguere il caso in cui l'atto impositivo divenga definitivo per “acquiescenza” da parte del contribuente ossia per l'inutile decorso del termine per impugnare, da quello in cui la definitività venga acclarata a seguito di contenzioso.

In quest'ultima ipotesi, infatti, l'atto non assume la qualifica di atto definitivo non contestato poiché è il provvedimento del giudice che definisce la lite a riconoscere la legittimità della pretesa erariale.

Il che val quanto dire che l'instaurazione del contenzioso avanti il giudice tributario fa sì che il titolo in base al quale l'Agenzia possa far valere, *iure executionis*, la pretesa fiscale non sia più l'atto amministrativo, ma la pronuncia del giudice che può essere ben diversa dall'originaria pretesa fiscale e che, in ragione di un'eventuale nullità assoluta non eccepita dalle parti ma rilevabile, d'ufficio, in ogni stato e grado di giudizio, potrebbe essere annullata.

Di conseguenza, anche in materia tributaria, nell'ipotesi in cui la legge prescrive una prescrizione più breve di dieci anni, una volta formatosi il giudicato, proprio perché non ha più rilievo giuridico rilievo il titolo originario del credito riconosciuto, i relativi diritti si prescrivono con il decorso di dieci anni (Cfr. Cass. 13544/99, n. 1339/2001 e n. 25790/09 a S.U.).

Nel caso di specie, il “rapporto tributario” si era concluso con la sentenza della CTR del 27.1.21/6.4.12 e da quella data decorrevano i dieci anni perché venissero iscritte a ruolo le conseguenti imposte.

Nella presente vertenza, la cartella esattoriale è stata notificata il 9.1.2015 quindi entro il termine prescrizione previsto dalla legge.

Sotto questo profilo, pertanto, la notifica è legittima.

Tuttavia, anche a voler considerare che l'iscrizione a ruolo avrebbe dovuto essere effettuata entro i due anni dalla data in cui l'accertamento era divenuto definitivo, orbene la cartella evidenzia che il ruolo è stato consegnato dall'Ufficio all'Esattore in data 17.11.2014 e quest'ultimo ha provveduto alla notifica della cartella in data 9.1.2015.

La lamentela del contribuente in ordine alla mancata motivazione della cartella esattoriale non può essere condivisa.

La cartella esattoriale, infatti, deve essere predisposta secondo il modello, approvato con decreto del Ministero delle Finanze e l'identificazione del

numero di codice per la causale del pagamento costituisce valido elemento di motivazione.

Osserva, infine, questa commissione che il diritto alla ragionevole durata del processo trovava già riconoscimento non solo nell'art. 6 CEDU ma anche da parte della giurisprudenza della Corte Costituzionale che lo desumeva dall'art. 24 della Costituzione, la quale nella sentenza n. 388/1999 precisava: *"il diritto di agire in giudizio a tutela dei propri diritti ed interessi, garantito dall'art. 24 della Cost., implica una ragionevole durata del processo..."*, per il che la vertenza è stata decisa.

La commissione,

P.Q.M.

(Omissis)

Termini di notifica della cartella per imposte definite (di DAVIDE GRASSELLI) (*)

1. La vicenda processuale.

Il caso riguarda i soci di una società in accomandita semplice che si era vista notificare un processo di constatazione della Guardia di Finanza, che accertava, con riferimento a tre periodi d'imposta, maggiori ricavi, ma anche maggiori costi non dedotti; il contribuente accoglieva i rilievi dei finanziari e, sulla base di tale accoglimento, perveniva ad una definizione in via amministrativa con l'Agenzia delle entrate.

A seguito di tale definizione la s.a.s., in data 15.6.2010, riceveva dall'Agenzia delle entrate un avviso di liquidazione sulla base dell'imputazione dei maggiori ricavi e non dei maggiori costi. La s.a.s. impugnava tempestivamente tale avviso chiedendo solo il riconoscimento dei maggior costi e, al termine del contenzioso, la sua domanda era accolta dalla Commissione regionale della Lombardia. La Commissione regionale, infatti, con sentenza del 6 aprile 2012, determinava i redditi per i tre anni nella stessa misura già definita per acquiescenza ⁽¹⁾.

Il socio della s.a.s. riceveva quindi una carella di pagamento nella quale era iscritta a ruolo l'irpef calcolata sul maggior reddito di partecipazione

(*) L'Autore ha patrocinato nella controversia dalla quale è scaturita la sentenza qui annotata.

⁽¹⁾ La consunzione del potere di impugnare può derivare, oltre che dall'inutile decorso dei termini perentori entro i quali l'impugnazione deve essere proposta, dalla prestata acquiescenza. L'acquiescenza è l'atto mediante il quale la parte, in tutto o parzialmente soccombente, manifesta l'inequivoca volontà di non impugnare la sentenza. Essa si configura quale atto unilaterale irretrattabile non condizionato dall'accettazione dell'altra parte, e si distingue, ai sensi dell'art. 329 c.p.c., in totale o parziale.

rettificato per l'imputazione dei maggiori ricavi, sui quali la s.a.s aveva prestato acquiescenza.

In particolare i redditi irpef erano così rettificati:

- € 81.461 in luogo di € 62.568 per il 2006;
- € 191.344 in luogo di € 80.671 per il 2007;
- € 204.201 in luogo di € 95.846 per il 2008.

Il socio della s.a.s. presentava ricorso eccependo la decadenza della notifica della cartella oltre il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui era intervenuta la definizione dell'avviso di liquidazione per acquiescenza. Infatti il contribuente non aveva mai contestato i maggiori ricavi derivanti dall'avviso notificato alla società.

La sentenza qui annotata innanzi tutto riporta con precisione i fatti di causa, sia con riferimento alla definizione in capo alla s.a.s., sia con riferimento alla successiva attività giurisdizionale.

I giudici di appello danno atto, inoltre, nella parte *svolgimento del processo*, che il ricorrente ha 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 24.9.2010, 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 DPR n. 602/73”*.

“Il contribuente ha ritenuto che la contestazione avverso gli atti di definizione avesse ad oggetto solo la parte di accertato superiore a quello dichiarato e quindi l'iscrizione a ruolo avrebbe dovuto esser effettuata entro il 31.12.2012”.

Il Giudice, nel respingere l'appello, osserva che *“nel caso di specie, il « rapporto tributario » si era concluso con la sentenza della CTR del 27.1.12/6.4.12 e da quella data decorrono i dieci anni perché venissero iscritte a ruolo le conseguenti imposte”*.

“Tuttavia, anche a voler considerare che l'iscrizione a ruolo avrebbe dovuto essere effettuata entro i due anni dalla data in cui l'accertamento era divenuto definitivo, orbene la cartella evidenzia che il ruolo è stato consegnato dall'Ufficio all'Esattore in data 17.11.2014 e quest'ultimo ha provveduto alla notifica della cartella in data 9.1.2015”.

2. *L'inquadramento del termine di decadenza dettato dall'art. 25, D.P.R. 602/73.*

La sentenza non può essere condivisa.

I crediti erariali accertati da un atto amministrativo si definiscono per la

parte di essi che non è oggetto d'impugnazione ⁽²⁾. La materia del contendere è pertanto delimitata dalla domanda del ricorrente (art. 112 cod. proc. civ.) e la sentenza dà atto che: "Gli atti venivano impugnati poiché i redditi erano stati rettificati in: € 81.461 in luogo di € 62.568 per il 2006; € 191.344 in luogo di € 80.671 per il 2007; € 204.201 in luogo di € 95.846 per il 2008".

Il fatto che la CTR della Lombardia abbia accolto la domanda della s.a.s., e determinato i redditi nella misura non oggetto d'impugnazione, non rende "decisi" quegli imponibili a partire dal passaggio in giudicato della sentenza ⁽³⁾, in quanto quegli imponibili non erano materia del contendere; essi si erano resi già definitivi col decorso del termine di decadenza d'impugnazione degli accertamenti notificati il 15.6.2010 ⁽⁴⁾, né un giudice può decidere su materia decisa da altro giudice, con sentenza passata in giudicato, ancorché si pronunci confermando l'avvenuta statuizione.

La Cassazione, Sez. trib., 4 aprile 2013, n. 8318, infatti, aveva già fissato il principio che segue: *"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 le somme non contestate possono, dall'Amministrazione, essere immediatamente iscritte a ruolo a sensi dell'art. 14, lett. b), D.P.R. cit. [il n. 602/73] ... L'art. 17, co. 3, cit., deve quindi trovare applicazione, con la conseguente decadenza"* ⁽⁵⁾.

Certamente il giudice è soggetto solo alla legge e può disattendere la Cassazione, ma, per non vanificare il principio nomofilattico che presiede la

⁽²⁾ Lo Statuto del Contribuente (L. 27.7.2000 n. 212) all'art. 3 ha previsto che i termini di prescrizione e decadenza per gli accertamenti d'imposta non possono essere prorogati.

⁽³⁾ Cass. civ. Sez. V, 9 agosto 2016, n. 16730 secondo cui *"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 l'inapplicabilità del termine di decadenza di cui all'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, 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"*.

⁽⁴⁾ Secondo Cass. civ. Sez. V, 20 febbraio 2013, n. 4172, *"a norma dell'art. 14 del d.P.R. 29 settembre 1972, n. 602, possono essere iscritte a ruolo solo le imposte basate su accertamenti definitivi, con la conseguenza che, qualora sia impugnato l'avviso di accertamento, si deve fare riferimento alla sua definitività per la decorrenza del corrispondente termine decadenziale di cui all'art. 17 del d.P.R. citato"*.

⁽⁵⁾ Ulteriormente, la sentenza richiamata dispone che *"sono soggette all'iscrizione a ruolo secondo la disciplina dell'accertamento divenuto definitivo anche quelle relative alla parte dell'accertamento non impugnato dal contribuente per le quali l'esigibilità non è sottoposta ulteriormente al vaglio del sindacato giurisdizionale"*. Sul punto si richiama anche Cass. civ. Sez. V, 14 gennaio 2015, n. 432 secondo cui *"in tema di riscossione delle imposte dirette, l'iscrizione a ruolo ex art. 14 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, deve fondarsi su un accertamento definitivo ed è, pertanto, legittima quando, al momento della stessa, i termini per l'impugnazione siano decorsi e non sia stato proposto alcun ricorso avverso il sottostante accertamento"*.

giurisprudenza di legittimità, lo deve fare impegnandosi con una appropriata motivazione.

Orbene l'art. 17, co. 3, diventato art. 25, co. 1, D.P.R. 602/1973, nel testo in vigore dal luglio 2005, stabilisce che "Il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre ... c) del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio". Quindi una parte delle somme era dovuta sulla base dell'accertamento dell'Ufficio, a nulla influendo che gli imponibili, non oggetto di contenzioso alcuno, fossero stati ripetuti nella sentenza che aveva annullato le maggiori pretese. La sentenza quindi non appare condivisibile in quanto affetta da disapplicazione dell'art. 25, co. 1, D.P.R. 602/1973 ⁽⁶⁾.

3. *Il non condivisibile utilizzo della prescrizione decennale.*

Non condivisibile è inoltre l'affermazione secondo cui dalla definizione giudiziale della pretesa tributaria inizia a decorrere la prescrizione decennale per l'iscrizione a ruolo. Si confonde infatti il termine di prescrizione decennale per far valere il credito portato da una cartella di pagamento col termine biennale di decadenza per la notifica della cartella di cui al citato art. 25.

In buona sostanza, non vi è dubbio che a seguito di una pronuncia giurisdizionale gli Uffici abbiano tempo dieci anni per notificare le cartelle ed i successivi atti dell'esecuzione come statuito dalla Suprema Corte con le sentenze n. 8380 del 5 aprile 2013 e n. 16354 del 17 luglio 2014, le quali ribadiscono che il termine è decennale quando la pretesa erariale si fonda su una sentenza passata in giudicato; in tal caso, infatti, la cartella esattoriale, avendo ad oggetto un credito definitivamente accertato al termine di un contenzioso, ha come titolo la sentenza e non un atto amministrativo. Nel caso di specie invece sulla parte riguardante i ricavi ottenuti dalla s.a.s. non vi è mai stato giudizio alcuno ed ovviamente nessuna pronuncia giurisdizionale ⁽⁷⁾.

Il Giudice tuttavia ha ritenuto di applicare il termine decennale per la notifica della cartella derivante dall'instaurazione di un contenzioso ad una fattispecie inesistente visto che il contribuente, sulla parte relativa ai ricavi, non aveva mai ricorso alla giustizia tributaria.

La sentenza termina con una considerazione che non pare pertinente in quanto non esiste un termine di decadenza, posto a carico dell'Ufficio per

⁽⁶⁾ Solo quanto accade dopo l'iscrizione a ruolo dell'imposta e la notifica della cartella entra nell'ambito della prescrizione, e in particolare della prescrizione decennale ex art. 2946 c.c.

⁽⁷⁾ L'art. 25, cit., vale per le imposte sui redditi e per l'IVA, e per le sole iscrizioni a ruolo a titolo definitivo, con esclusione, quindi, delle iscrizioni a ruolo a titolo provvisorio ossia quelle iscrizioni effettuate dall'amministrazione finanziaria laddove è emesso un avviso di accertamento non ancora divenuto definitivo.

l'iscrizione a ruolo e la sua consegna all'agente per la riscossione ⁽⁸⁾, né un termine per il concessionario per la notifica della cartella a partire dalla iscrizione a ruolo e dalla sua consegna: trattasi in ogni caso di *interna corporis* fra Agenzia e suo concessionario.

Il termine di decadenza — ripetesi — è posto solo dal citato art. 25 fra definitività dell'accertamento e notifica dell'imposta dovuta.

⁽⁸⁾ L'Ufficio, ai sensi dell'art. 24 d.P.R. 602/73 coordinato con il D.M. 3/9/1999 n. 321, consegna in via telematica il ruolo al concessionario per la riscossione il quale, a sua volta, notifica la cartella di pagamento al debitore.