

#58 10.2019



approfondimento
in materia di
fiscalità e diritto tributario

tributo

- › Si parla di tasse e manette e mai di difesa del contribuente
- › Natura amministrativa o giurisdizionale della fase di reclamo/mediazione: effetti sulle notifiche
- › Incertezza normativa oggettiva
- › Il calcolo del valore della rendita vitalizia ai fini dell'imposta di registro è illogico e arbitrario: i dubbi di costituzionalità
- › "Rottamazione-ter": riapertura dei termini per chi è rimasto escluso
- › Detraibile senza istanza di rimborso il credito fiscale anche se la dichiarazione è omessa
- › Le cartelle esattoriali ed i condoni fiscali



#58.2019

Approfondimento *online* - Anno 5

iltributo.it
associazione
per l'approfondimento e la diffusione
dell'informazione fiscale

Raccolta di approfondimenti e commenti liberamente curati da "iltributo.it" -
Associazione culturale per l'approfondimento e la diffusione dell'informazione fiscale.

Si rende noto che l'Associazione "iltributo.it" non ha alcun rapporto contrattuale con gli autori della raccolta che contribuiscono in forma del tutto liberale con l'invio occasionale di propri articoli o commenti. I contenuti e i pareri espressi sono da considerarsi opinioni personali degli autori e devono pertanto ritenersi estranei all'Associazione che non ne è in alcun modo responsabile. La periodicità dell'Approfondimento è funzionale alla raccolta dei contributi di interesse pervenuti.

Poiché i contributi e il lavoro di impaginazione sono effettuati da associati e da professionisti esterni su base volontaria saranno sempre gradite vostre segnalazioni qualora abbiate individuato refusi o riferimenti inesatti a giurisprudenza, prassi e dottrina.

Per inviare i vostri contributi visitateci a www.iltributo.it o contattateci al seguente indirizzo:
Via dei della Robbia, 54 - 50132 Firenze - Tel. 055.572521
E-mail: redazione@iltributo.it - info@iltributo.it



Iscriviti subito alla NOSTRA NEWSLETTER,
per leggere l'approfondimento e le *news*
gratuitamente per sempre!

Collegati su www.iltributo.it o compila qui di seguito:

Il sottoscritto
professione Via
Città C.A.P.
Tel. E-Mail

CHIEDE DI RICEVERE DEL TUTTO GRATUITAMENTE:

- l'approfondimento "iltributo" in .pdf
- la Newsletter della Associazione iltributo

RESTA INTESO CHE:

- l'Associazione non richiederà alcun pagamento per il servizio

data Firma

Consenso al trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 23 D.Lgs. 196 del 30.06.2003.

I dati forniti vengono registrati in appositi registri, predisposti su supporto cartaceo e/o elettronico dall'Associazione Culturale ILTRIBUTO con sede in Via dei Della Robbia, 54 a Firenze che ne è anche responsabile per il trattamento.

Per dati si intendono quelli forniti al momento della richiesta di invio della rivista online e le successive modifiche e/o integrazioni fornite da parte dell'utente. In conformità con l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali, desideriamo informarLa che i dati personali da Lei volontariamente forniti all'Associazione suddetta saranno trattati, da parte dell' Associazione Culturale ILTRIBUTO, adottando le misure idonee a garantirne la sicurezza e la riservatezza, nel rispetto della normativa sopra richiamata.

Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Associazione ilTRIBUTO Via dei Della Robbia, 54 Firenze, o inviando un fax al numero 055.5002282.

In conseguenza di quanto scritto sopra, all'atto della presente, si dichiara di avere ricevuto le informazioni di cui l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali.

data Firma

INVIA SUBITO QUESTA PAGINA SCANNERIZZATA VIA E-MAIL A: info@iltributo.it o collegati al ns sito

DIFESA LEGALE Filippi Broker - studiata per i Commercialisti
Scegliere il meglio sul Mercato assicurativo per PREMIO e CONDIZIONI

OGGETTO DELL'ASSICURAZIONE

- ✓ Le spese per l'intervento di un legale liberamente scelto;
- ✓ Le spese per l'intervento di un legale domiciliatario, fino ad un massimo di € 2.000,00;
- ✓ Le spese relative al contributo unificato;
- ✓ Le spese di giustizia in sede penale;
- ✓ Le spese investigative per la ricerca e l'acquisizione di prove a difesa;
- ✓ Le spese per l'intervento di un perito nominato dall'autorità giudiziaria, o dall'Assicurato previo accordo con la Società;
- ✓ Le spese di soccombenza;
- ✓ Gli oneri relativi alla registrazione di atti giudiziari entro il limite massimo di € 500,00;
- ✓ Gli oneri relativi al tentativo di conciliazione obbligatorio.

LE GARANZIE

- L'azione in sede Civile (o la costituzione di parte civile in sede penale) per ottenere il risarcimento di danni a persone o a cose subiti per fatto illecito di terzi;
- La Difesa in sede Penale nei procedimenti per reati colposi;
- La Difesa in sede Penale nei procedimenti per reati dolosi, compresi quelli derivanti da violazioni in materia fiscale ed amministrativa nei casi di assoluzione o derubricazione del titolo del reato da doloso a colposo;
- La difesa dell'Assicurato in sede Civile da richieste di risarcimento avanzate da Terzi. La garanzia opera in II° rischio rispetto alla polizza RC Professionale dopo l'esaurimento di quanto dovuto per spese di resistenza ai sensi dell'art. 1917 del C.C., o in I° rischio nel caso in cui quest'ultima non sia operante;
- Chiamata in causa della Compagnia di Responsabilità Civile Professionale nel caso in cui questa non assista con proprio legale l'Assicurato nella costituzione in giudizio;
- Controversie relative alla Proprietà o derivanti dai contratti di locazione degli immobili nei quali il Professionista svolge l'attività;
- Vertenze individuali di lavoro con i propri dipendenti e con i lavoratori parasubordinati;
- Controversie contrattuali relative a forniture di beni o prestazioni di servizi commissionate e/o ricevute dal contraente con valore in lite superiore ad € 250,00;
- Controversie contrattuali con i Clienti escluso il recupero crediti con il limite di 2 denunce per anno assicurativo;
- Difesa in sede Penale e opposizione alle relative sanzioni amministrative riguardanti: D.Lgs. 81/2008 "Sicurezza sul luogo di lavoro", D.Lgs. 193/2007 "Sicurezza alimentare", D.Lgs. 152/2006 "Tutela dell'Ambiente", D.Lgs. 196/2003 "Privacy", D.Lgs. 231/2001 "Responsabilità Amministrative";
- Opposizione alle sanzioni amministrative derivanti dalla violazione di norme previste nel D.Lds 472;
- Estensione Territoriale: Europa.
- Tre diverse ipotesi di massimale per sinistro :
€ 10.000,00 - € 25.000,00 - 50.000,00.

Fatturato		Attività base			Attività di sindaco, amministratore, revisore									
da euro	a euro	€	10.000	€	25.000	€	50.000	€	10.000	€	25.000	€	50.000	
	50.000	€	126	€	190	€	246	€	164	€	265	€	344	
50.001	100.000	€	190	€	283	€	368	€	246	€	397	€	516	
100.001	150.000	€	277	€	383	€	498	€	331	€	536	€	696	
150.001	200.000	€	319	€	479	€	622	€	414	€	670	€	871	
200.001	250.000								€	476	€	770	€	1.001

Nata nel 1963, la FILIPPI BROKER SRL costituisce l'evoluzione dell'attività di consulenza in campo assicurativo ed è oggi un'azienda di riferimento nel settore. I suoi principali Clienti sono Aziende medio- grandi e Dottori Commercialisti. L'esperienza, la serietà nel rapporto con il Cliente sono armonicamente integrate con la competenza tecnica, la specializzazione, l'aggiornamento.

CONTATTACI SENZA IMPEGNO
PER ULTERIORI INFORMAZIONI O FISSARE UN APPUNTAMENTO

FILIPPI BROKER SRL
Ufficio RC Professionale
Via Citella 65/A
37012 BUSSOLENGO (VR)
Tel.: +39 045 715 6678
Fax: +39 045 675 7232
commerciale@filippibroker.it





Si parla di tasse e manette e mai di difesa del contribuente 02

di Maurizio Villani

Approfondimento

Natura amministrativa o giurisdizionale della fase di reclamo-mediazione: effetti sulle notifiche 05

di Barbara Ianniello e Luca Mariotti

Incertezza normativa oggettiva 13

di Luca Labano

Il calcolo del valore della rendita vitalizia ai fini dell'imposta di registro è illogico e arbitrario: i dubbi di costituzionalità 20

di Maurizio Villani e Lucia Morciano

“Rottamazione-ter”: riapertura dei termini per chi è rimasto escluso 27

di Federica Attanasi

Giurisprudenza - Commento

Corte di Cassazione

Detraibile senza istanza di rimborso il credito fiscale anche se la dichiarazione è omessa

.....31

(Corte di Cassazione, Ordinanza n. 25288 del 9 ottobre 2019)

commento di Paolo Soro

Le cartelle esattoriali ed i condoni fiscali

.....34

(Corte di Cassazione, Ordinanza n. 27271 del 24 ottobre 2019)

commento di Maurizio Villani

Giurisprudenza - Fonti



Corte di Cassazione, Ordinanza n. 25288 del 9 ottobre 2019

.....37



Corte di Cassazione, Ordinanza n. 27271 del 24 ottobre 2019

.....42

Il Punto

Si parla di tasse e manette e mai di difesa del contribuente

di Maurizio Villani**



In questi giorni, in occasione della manovra finanziaria 2020, si parla tanto di combattere l'evasione fiscale, anche con la previsione di rivedere *in peius* il sistema penale -tributario.

A scanso di equivoci, faccio presente che è giusto combattere l'evasione fiscale, anche se le cifre che vengono pubblicate non mi convincono del tutto in quanto basate su generiche presunzioni.

In ogni caso, secondo me, ciò che manca nell'attuale dibattito politico e mediatico è l'approfondimento sul concetto di "evasione fiscale" e, soprattutto, l'analisi sui grossi limiti di difesa che ha l'onesto cittadino – contribuente al quale viene notificato un avviso di accertamento o una cartella esattoriale per importi non dovuti.

È bene subito chiarire che, oggi, oltre la classica evasione fiscale, che consiste nel non dichiarare o dichiarare parzialmente il reddito prodotto, esiste anche:

- l'evasione da interpretazione, causata da una normativa fiscale complessa, confusa e contraddittoria; tale tipo di evasione, per esempio, si ha quando gli uffici fiscali contestano un'agevolazione tributaria o il mancato rispetto della competenza, disconoscendo i costi di un periodo d'imposta e costringendo il contribuente a chiedere il rimborso per l'altro periodo d'imposta in cui ha dichiarato di più;
- l'evasione causata dai ritardi della pubblica amministrazione, che costringe il contribuente a pagare tempestivamente le tasse, mentre si deve attendere mesi o anni per incassare il dovuto; questa assurda situazione porta poi il contribuente ad arretrarsi con i pagamenti, con il rischio di gravi sanzioni fiscali e penali.

Chiarito che, quando si parla di evasione fiscale non si deve fare di tutta un'erba un fascio, l'altro importante tema che viene sistematicamente e pubblicamente ignorato è la grave limitazione che ha il contribuente nell'esercitare correttamente ed efficacemente il proprio diritto di difesa (art. 24 della Costituzione).

Oggi, infatti, per il principio del c.d. "doppio binario", il contribuente, in alcune particolari situazioni, con il rischio di sentenze contrastanti e contraddittorie, deve difendersi:

- in sede penale, con la possibilità di utilizzare tutti gli strumenti di difesa, come

** = *Avvocato Tributarista in Lecce - Patrocinante in Cassazione - www.studiotributariovillani.it*

la testimonianza; in ogni caso, la minaccia penale non ha mai risolto il problema dell'evasione fiscale, tanto è vero che, oggi, rispetto al totale dei detenuti presenti in carcere al 30 settembre 2019, in tutto 60.881, i detenuti per reati fiscali rappresentano lo 0,5% scarso;

- in sede tributaria, presso le Commissioni tributarie, composte da giudici a tempo parziale, nominati su proposta del Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF), che percepiscono 15 euro nette a sentenza depositata e nulla per le sospensive; inoltre, nel processo tributario, è vietato il giuramento e la testimonianza, mentre la Guardia di Finanza e gli Uffici fiscali possono raccogliere le dichiarazioni di terzi.

Oggi, in Parlamento, sono presenti sei disegni di legge per una generale ed organica riforma della giustizia tributaria, con la previsione di giudici professionali, competenti, vincitori di concorso pubblico, ben retribuiti e dipendenti dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e non più dal MEF, come ho più volte scritto nei miei articoli.

Nell'attuale caotica e complessa situazione del fisco italiano, non dobbiamo meravigliarci se poi gli imprenditori si suicidano, falliscono o trasferiscono la propria sede all'estero (in particolare, in Olanda, Lussemburgo e Irlanda), facendo perdere opportunità e posti di lavoro in Italia.

Si continua, invece, a minacciare la confisca per sproporzione e la responsabilità amministrativa delle imprese, come per i reati di mafia!

Secondo me, invece, bisogna assolutamente ridurre le imposte e semplificare gli adempimenti fiscali, incidendo fortemente sull'elefantiaca spesa pubblica.

Già oggi ci sono gli strumenti, amministrativi e penali, per combattere efficacemente e seriamente l'evasione fiscale, senza crearne dei nuovi (come per esempio gli ISA che tanti problemi stanno creando ai contribuenti) o minacciarne altri.

Soprattutto, però, bisogna consentire al contribuente di potersi veramente difendere senza lacci e laccioli davanti ad un giudice terzo ed imparziale, in condizione di parità, come prescrive l'art. 111, secondo comma, della Costituzione, sino ad oggi totalmente ignorato.

Stanco di programmi
lontani anni luce
dalla tua mentalità?



GBSOFTWARE®
L'evoluzione semplice

**Nata dall'idea di un commercialista, GBsoftware S.p.A.
porta ai professionisti l'esperienza di uno studio attivo
dal 1977.**

**Siamo specializzati in software per Contabilità,
Bilancio Europeo, Fiscale e Paghe.**

PER SAPERNE DI PIÙ:

www.gbsoftware.it - 06 97626328 - info@gbsoftware.it



Natura amministrativa o giurisdizionale della fase di reclamo/mediazione: effetti sulle notifiche

di Barbara Ianniello e Luca Mariotti

Avvocato Tributarista e Dottore Commercialista

Da qualche tempo sta assumendo rilievo nella produzione giurisprudenziale la specifica questione della natura (amministrativa o giurisdizionale) della fase introdotta con l'articolo 17-bis del Decreto 546/92 sul processo tributario.

Si tratta per la verità della prima versione della norma, giacché l'attuale testo, con l'espressa indicazione per cui il ricorso produce anche gli effetti del reclamo, lascia ben pochi dubbi sul percorso giurisdizionale nel quale si colloca questo primo tentativo di accordo.

Quando poi a porre la questione con una certa pervicacia (ad onta di una giurisprudenza della Suprema Corte di segno contrario consolidato) è l'Agenzia delle Entrate si può ragionevolmente pensare che vi sia un rilievo della materia dal punto di vista del potenziale gettito. Va detto, al riguardo, che il problema pratico più frequente, correlato

alla predetta questione teorica, attiene alle notifiche. Ovvero se la fase è solo amministrativa si potrebbero considerare valide eventuali notifiche pec effettuate ai sensi del D.lgs. n. 82 del 2005, contenente il c.d. "Codice dell'amministrazione digitale", in sintesi "C.a.d.". E dunque magari correlare a "notifiche" all'epoca irrituali nel giudizio tributario delle rituali scadenze. Poniamo ad esempio che un diniego di reclamo sia stato trasmesso a mezzo pec al difensore: possiamo considerare la predetta trasmissione alla stregua di una vera e propria notificazione o no? Parliamo ovviamente del periodo anteriore alla recente introduzione del processo tributario telematico.

Cercheremo allora di argomentare in ordine ad alcune questioni che vorremmo qui brevemente cercare di prefigurare, ovvero:

- ✓ La natura giurisdizionale (o comunque pre-giudiziale) e non amministrativa

della fase di reclamo/mediazione

- ✓ La normativa che espressamente ricollegava, prima dell'entrata in vigore del processo tributario telematico, l'indirizzo pec del difensore alle sole comunicazioni e l'orientamento costante della Suprema Corte.
- ✓ L'intervenuta pronuncia della Corte Costituzionale sulla prima versione delle regole del reclamo/mediazione.
- ✓ La caratteristica della notifica al difensore per procura alle liti.

- Reclamo come mera fase amministrativa?

Va detto al riguardo che parte della dottrina che classifica il reclamo come un'istanza preventiva obbligatoria di autotutela. Lettura che non convince, perché evoca uno specifico istituto che non è sovrapponibile affatto al reclamo.

Non pare centrata l'opinione di chi richiama a conferma che il reclamo è *“volto all'annullamento totale o parziale dell'atto contro cui è proposto”* e dunque ha la stessa finalità dell'autotutela. Infatti la collocazione normativa e procedimentale è tutta differente¹

Peraltro, a livello più strettamente procedurale, il contribuente che intende proporre reclamo si rivolge, come per l'istanza di annullamento in autotutela, alla stessa autorità amministrativa, anche se ad un ufficio differente da quello che ha emanato l'atto impositivo. E anche in questo caso

non è lo stesso ufficio, ma un organo che nelle intenzioni del Legislatore doveva avere funzione di terzietà. Se si fosse voluto impostare un reclamo come mera istanza di autotutela di secondo grado si sarebbero percorse le strade del ricorso in via gerarchica presso la DRE.

Un'altra parte della dottrina attribuisce invece all'istituto natura giurisdizionale. Infatti il reclamo non è un atto diverso dal ricorso, ma si è **sempre** identificato con esso, seguendo le regole e il contenuto previsti dal D.Lgs. 546/92. Anche se il termine “reclamo” evoca una fase amministrativa, allora, il contenuto, la forma, le modalità di notifica e la rappresentanza con procura alle liti seguono le regole per il ricorso giurisdizionale. Inoltre la notifica del reclamo determina alcuni effetti giuridici che sono generalmente ricollegabili alla proposizione della domanda giudiziale (come l'interruzione della prescrizione del diritto dal rimborso, per esempio). Ed ancora, la vicenda processuale e quella del reclamo non sono distinte: se la revisione non avviene, infatti, ci si deve solo costituire in giudizio, visto che l'inizio della vicenda giudiziale, con la notifica del ricorso, si è **già** verificato.

Non c'è in questa sede lo spazio per un approfondimento della questione che ha coinvolto alcuni dei maggiori esperti di diritto tributario italiani, nè vogliamo citare alcuni per lasciare non menzionati altri. Va detto tuttavia che a nostro modestissimo avviso non si può collocare il reclamo in una fase di amministrazione attiva. Neppure, si badi bene, se ipotizzassimo una scissione cronologica tra una fase prodromica (reclamo/ mediazione) di natura amministrativa e una tipicamente processuale avviata con il deposito del ricorso in Commissione tributaria Provinciale.

Tale ricostruzione, infatti, non convince per più motivi. In primo luogo, la “segmentazione” predetta contrasterebbe con la cir-

¹ Il reclamante dovrà assistito da un difensore (art. 12); potrà essere rivolto solo contro gli atti impugnabili di cui all'art. 19; per l'art. 18 il reclamo deve contenere tutti gli elementi prescritti per il ricorso (motivi, causa petendi, petitum). E soprattutto il reclamo può essere notificato solo con le regole prescritte dall'art. 16 e oggi 16-bis.

costanza che il processo tributario – su modello del processo civile che inizia con la notifica dell’atto di citazione (*litis incipit a citatione*) - prende avvio con la notifica del primo atto all’ente impositore.

L’art.18, comma 1, Dlgs 546/92, infatti, testualmente dispone che *“Il processo è introdotto con ricorso alla commissione tributaria provinciale”,* ricorso che *“è proposto mediante notifica”,* ex art. 20 Dlgs cit, all’ente impositore prima della costituzione del ricorrente in segreteria.

Ebbene, il primo atto notificato all’ente impositore è il ricorso contenente l’istanza di reclamo/mediazione. Tale atto, in caso di esito negativo della mediazione, è, *come già osservato*, di per sè idoneo a dare avvio al processo con la costituzione in giudizio del ricorrente; pertanto, data l’unitarietà dell’atto e dei suoi effetti per così dire *“a formazione progressiva”,* non è ravvisabile una fase amministrativa introdotta dal reclamo distinta e precedente dalla fase giurisdizionale.

Ed infatti, nella disciplina previgente così come in quella attuale, l’istanza di reclamo trovava (e trova) ontologico fondamento nei medesimi motivi del ricorso: su tali motivi l’Amministrazione finanziaria è chiamata a svolgere le proprie valutazioni ai fini dell’eventuale mediazione e, in ipotesi di diniego, oggetto di deposito nella segreteria della Commissione tributaria Provinciale è sempre lo stesso atto iniziale ovvero il ricorso/reclamo mediazione.

Nei termini descritti, è pertanto incontrovertibile la natura giurisdizionale del ricorso e pregiurisdizionale dell’istanza di reclamo comunque ed in ogni caso volta ad ottenere da parte dell’ente impositore, *riesame volto all’annullamento totale o parziale dell’atto opposto* (oggetto di successivo contenzioso).

Ad escludere la natura amministrativa della

fase del reclamo/mediazione diretta a provocare l’annullamento dell’atto impositivo - a differenza di quanto avviene con la mera istanza di annullamento in autotutela proposta dal contribuente - sono poi i rigidi criteri formali e gli effetti giurisdizionali del primo che richiede la necessaria assistenza di un difensore (ex art.12 Dlgs 546/92) rispetto alla assoluta libertà di forme dell’istanza di autotutela proponibile personalmente dal contribuente (ma esercitabile anche di ufficio e sinanche dopo il passaggio in giudicato di una sentenza che però non abbia deciso sulla stessa questione) e produttiva unicamente di effetti amministrativi.

Coordinando per quanto possibile le due posizioni, allora, va ribadito che il reclamo si colloca (anche normativamente) nel seno delle regole sul processo tributario. Quindi non può costituire una fase meramente amministrativa. La stessa Corte Costituzionale, più incline a valutare gli aspetti amministrativi del procedimento ha del resto *ritenuto legittimo il differimento della possibilità di agire in giudizio in presenza di specifiche necessità, escludendo però che, anche in tali casi, il diritto di azione possa essere eccessivamente compresso e, comunque, che l’ammissibilità stessa dell’azione possa essere condizionata al previo esperimento di un rimedio amministrativo.*

Ciò a dimostrazione che, anche qualora volessimo leggere la dialettica ricorrente/notificante e ente impositore in chiave amministrativa non si può dimenticare che siamo collocati già (e non lo diventeremo dopo) in un procedimento di carattere giurisdizionale.

Dunque se anche non volessimo leggere la fase del reclamo in un contesto (solo) giurisdizionale dovremmo almeno vederla come un *“modulo”* che realizza un contraddittorio normalmente da considerare amministrativo in ambito pregiurisdizionale.

- Una lettura costituzionalmente orientata della disciplina

A fornire ulteriore e decisiva conferma di quanto sin qui dedotto è la stessa Corte costituzionale.

Con sentenza n. 98 del 16 aprile 2014 (Pres. G. Silvestri - Rel. S. Mattarella), i giudici della Consulta hanno infatti affermato espressamente che il reclamo e la mediazione tributari sono volti <<...a favorire la definizione delle controversie (che rientrano nel menzionato ambito di applicazione dei due istituti) nella fase **pregiurisdizionale** introdotta con il reclamo>>; e ciò, a differenza di concorrenti istituti deflattivi (questi sì di chiara natura amministrativa), quali l'autotutela, l'obbligo del preventivo contraddittorio, l'accertamento con adesione.

La citata sentenza ha peraltro dichiarato incostituzionale il comma 2 dell'articolo 17-bis del D.Lgs. 546/92 sulla scorta del seguente ragionamento: "La giurisprudenza di questa Corte, nell'affermare la legittimità di forme di accesso alla giurisdizione condizionate al previo adempimento di oneri quando questi siano finalizzati al perseguimento di interessi generali, ha tuttavia precisato che, anche là dove ricorra tale circostanza, il legislatore «è sempre tenuto ad osservare il limite imposto dall'esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa» (sentenza n. 154 del 1992; in termini analoghi, sentenze n. 360 del 1994, n. 406 del 1993, n. 530 del 1989), «deve contenere l'onere nella misura meno gravosa possibile» (sentenze n. 233 del 1996 e n. 56 del 1995), deve operare un «congruo bilanciamento» tra l'esigenza di assicurare la tutela dei diritti e le altre esigenze che il differimento dell'accesso alla stessa intende perseguire (sentenza n. 113 del 1997). In linea con tale prospettiva,

questa Corte ha più volte dichiarato l'illegittimità, per violazione dell'art. 24 Cost., di disposizioni che comminavano la sanzione della decadenza dall'azione giudiziaria in conseguenza del mancato previo esperimento di rimedi di carattere amministrativo (sentenze n. 296 del 2008, n. 360 del 1994, n. 406 e n. 40 del 1993, n. 15 del 1991, n. 93 del 1979). Coerentemente con tali precedenti, deve quindi affermarsi che la previsione, di cui al censurato comma 2 dell'art. 17-bis del d.lgs. n. 546 del 1992 - secondo cui l'omissione della presentazione del reclamo da parte del contribuente determina l'inammissibilità del ricorso (rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio) - comportando la perdita del diritto di agire in giudizio e, quindi, l'esclusione della tutela giurisdizionale, si pone in contrasto con l'art. 24 Cost."

Non solo.

La Corte Costituzionale ravvisa una evidente discontinuità dell'articolo 17-bis del D.Lgs. 546/92 prima e dopo le novità introdotte dalla Legge 147/2013. Tale Legge ha fortemente modificato le regole del reclamo e della mediazione non prevedendo decadenze di sorta né per chi non presenta l'istanza di reclamo (comma 2) né per chi non si costituisca nei 30 giorni dal diniego di accordo da parte dell'Ufficio (comma 9, la norma di cui parliamo). Testualmente "le modificazioni introdotte dall'art. 1, comma 611, lettera a), della legge n. 147 del 2013, non sono tali da potere indurre questa Corte a estendere le questioni sollevate anche alla nuova formulazione dell'art. 17-bis".

Sappiamo allora che esiste, secondo la Corte Costituzionale il dovere del Giudice di ricercare sempre, quando possibile, una interpretazione conforme a Costituzione.

Ci si riferisce in particolare a quella serie di pronunce attraverso le quali la Corte,

muovendo dall'assunto – espresso, perlomeno in modo chiaro e netto, a partire dalla sentenza n. 356 del 1996 – secondo il quale “le leggi non si dichiarano costituzionalmente illegittime perché è possibile darne interpretazioni incostituzionali (e qualche giudice decida di darne), ma perché è impossibile darne interpretazioni costituzionali”, dichiara l'inammissibilità della questione di costituzionalità sollevata in quanto il giudice ha omesso di ricercare – o ha ricercato in modo inadeguato – l'interpretazione conforme a Costituzione.

Queste decisioni, che si fondano sul principio della “centralità dell'interpretazione conforme alla Costituzione come compito dei giudici” (G. Zagrebelsky 2004) e sono state adottate in misura esponenziale, in particolare negli ultimi quindici anni, dalla Corte Costituzionale.

Orbene nel caso di cui parliamo, se si dovesse accogliere la tesi dell'Agenzia si giungerebbe alla palese violazione del dettato costituzionale che garantisce e tutela il diritto di difesa (e il diritto a che l'esercizio di esso non sia reso troppo complicato, conformemente all'interpretazione vista sopra della Corte Costituzionale).

E non solo. Opinando nel senso sostenuto dall'Amministrazione finanziaria, si verrebbe illegittimamente a determinare, in vigore della normativa precedente, prima dell'intervento della Corte, una decadenza per il contribuente nel contesto di un procedimento obbligatorio e regolarmente attivato, con una costituzione in giudizio regolare entro 30 giorni dalla fine dei 90 previsti per il reclamo, decadenza basata su un mezzo di notifica all'epoca dei fatti non consentito dal testo normativo (il D.Lgs. 546/92) che regola il processo tributario e la procedura di reclamo e mediazione.

Una interpretazione adeguatrice rispetto

ai Principi Costituzionali, dunque, non può che condurre al rigetto delle tesi di parte avversa con conseguente conferma della sentenza oggetto di odierno gravame.

- La assoluta ininfluenza della natura del reclamo nelle regole sulle notificazioni

L'idea che se il reclamo fosse da considerare una vicenda amministrativa pura si applichino in questa fase delle regole di notificazione diverse da quelle del giudizio tributario va poi decisamente disattesa.

Nel D.Lgs. 546/92 l'articolo 17-*bis* che regola il reclamo e la mediazione è collocato dopo l'articolo 16 rubricato “Comunicazioni e notificazioni” e dopo l'articolo 17 rubricato “Luogo delle comunicazioni e notificazioni”.

Dunque, la fase del reclamo mediazione, anche solo a voler considerare la sua collocazione sistematica all'interno del tessuto normativo che regola il processo tributario, non può che soggiacere alle medesime prescrizioni dettate dagli articoli 16 e 17 per le comunicazioni e notificazioni successive alla costituzione in giudizio del ricorrente.

Ciò premesso, nel vigore della disciplina applicabile prima dell'avvento del processo tributario telematico non era ancora prevista la possibilità di notificazioni degli atti di cui al D.Lgs. 546/92 tra le parti a mezzo PEC o strumenti elettronici.

Dopo la previsione del D.L. 6 luglio 2011, n. 98 all'ottavo comma dell'articolo 39 e l'emaneazione del decreto attuativo 26 aprile 2012 del Ministero dell'Economia e delle Finanze la spedizione a mezzo PEC veniva utilizzata infatti solo per le comunicazioni delle cancellerie, come è ben noto.

Solo con Decreto 23 dicembre 2013 n. 163 del Ministero dell'economia e delle Finanze, in Gazzetta Ufficiale del 27 febbraio 2014 n. 44 parte prima (quindi dopo i fatti in contestazione), è stato dettato il "Regolamento recante la disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario in attuazione delle disposizioni contenute nell'articolo 39, comma 8, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111".

Ed è con l'art. 16 del d.m. 4 agosto 2015, emanato in attuazione dell'art. 3 comma 3 del d.m. n. 163/2013, che si è previsto l'entrata in vigore delle disposizioni relative al processo tributario telematico in via sperimentale per i ricorsi dinanzi alle Commissioni tributarie provinciali e regionali dell'Umbria e della Toscana a partire dal primo giorno del mese successivo al decorso del termine di 90 giorni dalla pubblicazione dello stesso d.m. 4 agosto 2015, vale a dire dal 1° dicembre 2015. Processo tributario telematico, oramai a regime ed obbligatorio su tutto il territorio nazionale a decorrere dal 1° luglio 2019.

Così ricostruito il sistema normativo, ne deriva che le notifiche a mezzo posta elettronica certificata nel processo tributario sono consentite solo laddove è operativa la disciplina del c.d. processo tributario telematico. Il che non era certamente in molte situazioni oggi all'esame degli organi della Giustizia Tributaria e della stessa Cassazione, nelle quali l'Agenzia perora la tesi opposta.

Ancora, se già non fosse risolutivo l'elenco delle norme fin qui citate va ulteriormente sottolineato che l'articolo 2 del D.M. 23 dicembre 2013 n. 163, rubricato "Ambito di applicazione" precisa al comma 1: "*Gli atti e i provvedimenti del processo tributario, nonché quelli relativi al procedimento attivato con l'istanza di reclamo e*

mediazione possono essere formati come documenti informatici sottoscritti con firma elettronica qualificata o firma digitale secondo le modalità disciplinate nel presente regolamento".

La previsione, da parte del Decreto attuativo, di un richiamo specifico alla procedura di reclamo e mediazione non può che avere un preciso significato: quello per cui fino all'emanazione del decreto e alla sua entrata in vigore non erano possibili notificazioni in via telematica di atti tra le parti, in seno ai procedimenti previsti dal D.Lgs. 546/92. Non può infatti avere altro senso il riferimento specifico nel Decreto attuativo agli atti "relativi al procedimento attivato con l'istanza di reclamo e mediazione".

Di questo avviso è la stessa Corte di Cassazione. Al riguardo si vedano:

- **Cassazione Ordinanza N. 8560/5 del 27 marzo 2019** secondo cui è inesistente la notifica dell'atto di appello effettuata a mezzo PEC dal difensore del contribuente in epoca in cui tale forma di notifica non era ancora prevista nel processo tributario.

- **Ordinanza n. 25713 dell' 11 ottobre 2019** nella quale si ricorda come secondo l'orientamento della Cassazione, in tema di contenzioso tributario, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 16 bis, comma 3, che richiama il D.M. 23 dicembre 2013, n. 163, le notifiche tramite Pec degli atti del processo tributario sono previste in via sperimentale solo a decorrere dal 10 dicembre 2015 ed esclusivamente dinanzi alle commissioni tributarie della Toscana e dell'Umbria, come precisato dal D.M. 4 agosto 2015, art. 16, (Cass. n. 17941 del 2016). Successivamente, con D.M. 14 dicembre 2016, il processo tributario telematico è entrato in vigore nelle altre regioni secondo varie cadenze.

- **Ordinanza n. 9430 del 17 aprile 2018** per cui nel processo tributario le notifiche a mezzo posta elettronica certificata sono consentite solo laddove è operativa la disciplina del cosiddetto processo tributario telematico. Al di fuori delle ipotesi consentite, la notificazione deve ritenersi giuridicamente inesistente ed, in quanto tale, non sanabile” (Cass. ord. n. 18321/17, 17941/16).

- **Ordinanza n. 18321 del 25 luglio 2017** secondo cui all’epoca dei fatti era previsto che le sole comunicazioni di segreteria potessero essere effettuate mediante l’utilizzo della posta elettronica certificata. Dopo la ricostruzione cronologica dell’entrata in vigore delle regole sul PTT la Corte ricorda che le notifiche a mezzo posta elettronica certificata nel processo tributario sono consentite solo laddove è operativa la disciplina del c.d. processo tributario telematico.

- **Ordinanza n. 17941 del 12 settembre 2016** per cui, nel caso specifico, alla data del 5 dicembre 2014, la notifica tramite PEC effettuata dal difensore della contribuente all’amministrazione finanziaria della sentenza resa dalla CTR della Campania tra le parti, non è idonea a far decorrere il termine breve per la proposizione del ricorso per cassazione ai sensi del combinato disposto del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 51, comma 1, in relazione all’art. 38, che a sua volta richiama l’art. 16 del decreto medesimo, norma che non contemplava la previsione della notifica del ricorso a mezzo PEC, viceversa prevista dal nuovo art. 16-bis, il cui comma 3, non è ancora applicabile, se non dal 1 dicembre 2015 per le sole notifiche tramite PEC degli atti nel processo tributario telematico sperimentale dinanzi alle commissioni tributarie della Toscana e dell’Umbria.

- La “notifica” alla pec del difensore

In taluni giudizi la parte pubblica, nel voler qualificare come notificazione la risposta al reclamo inviata per pec, non dimentica di far notare come, in definitiva, la pec sia stata inviata proprio all’indirizzo pec indicato dal difensore. A dimostrazione del fatto che la modalità di “notificazione” prescelta è quella che lo stesso ricorrente, tramite la persona che lo assiste, ha ritenuto di precisare.

Ma se si evoca il fatto che la “notificazione” è stata effettuata alla p.e.c. del difensore costituito del non si fa che confermare la instaurata dialettica tra parti processuali già in fase di reclamo (e dunque in una fase di natura non meramente amministrativa). Infatti per le Sezioni Unite della Corte di Cassazione la procura alle liti costituisce *“l’atto formale con il quale si attribuisce al difensore lo ius postulandi, il “ministero” di rappresentare la parte nel processo”*, ed ha natura di *“negoziato unilaterale processuale, formale ed autonomo (...)”*, che investe della rappresentanza in giudizio il difensore” (Cass. Civ., SS. UU, 14/03/2016, n. 4909).

Inoltre, va detto che l’indicazione della posta elettronica certificata è diventata obbligatoria ben prima dell’istituzione del PTT (visto che tale obbligo era stato inserito all’articolo 18, comma 2, del D.Lgs. 546/1992 tra gli elementi che devono essere contenuti nel ricorso) in virtù dell’articolo 2, comma 35-quater, lettera a), D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148.

Tale obbligo era funzionale però alle comunicazioni della segreteria in virtù dell’articolo 1-bis dell’articolo 16 D.Lgs. 546/1992, il quale testualmente prevedeva che *“le comunicazioni sono effettuate anche median-*

te l'utilizzo della posta elettronica certificata, ai sensi del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, e successive modificazioni". Niente di analogo era invece previsto per le notificazioni.

Anche se volessimo seguire la tesi dell'Amministrazione per la quale la fase del reclamo si colloca in un contesto amministrativo, notifiche incluse, a nostro giudizio si dovrebbe infine arrivare a conclusioni diverse da quelle affermate dalla parte pubblica.

Se la notifica va fatta con le regole amministrative ci si deve riferire, ancora, al decre-

to legislativo 7 marzo 2005, n. 82. Il quale all'articolo 6 individua il cosiddetto "domicilio digitale". E lo identifica con la pec del contribuente presente in alcuni pubblici registri (quello delle imprese per i soggetti iscritti).

Si deve allora concludere che non alla pec del difensore (in giudizio) avrebbe dovuto essere notificato, poniamo, un diniego di reclamo, se fossimo in ambito amministrativo puro. Ma alla pec del contribuente risultante dal registro delle imprese o da altro pubblico registro.



Incertezza normativa oggettiva

di Luca Labano

Dottore Commercialista

Il giudice dispone della possibilità di avvalersi di una serie di fatti sintomatici della potenziale sussistenza di una situazione di incertezza normativa oggettiva.

Tali fatti indice, che necessitano, dunque, di un procedimento logico di deduzione ad opera del giudice, sono stati catalogati dalla Suprema Corte in un elenco non tassativo.

La Corte di cassazione, con sentenza n. 18405 del 12 luglio 2018, ha ravvisato in una lite fiscale in cui la ripresa a tassazione era derivata dalla contestata violazione, da parte di una Spa contribuente, dell'articolo 60, comma 2, ultimo periodo, del D.P.R. n. 917/1986, vigente *ratione temporis*, in materia di valutazione delle rimanenze finali delle opere, forniture e servizi di durata ultra annuale.

I giudici di Piazza Cavour, accogliendo lo specifico rilievo sollevato dalla società ricorrente, hanno considerato che, nella fattispecie, sussistessero le obiettive condizioni di incertezza nell'applicazione dell'articolo 60 richiamato, idonee ad escludere la funzionalità della condotta.

Da un lato, la norma è stata considerata in sé poco chiara in quanto non consentiva di pervenire alla distinzione basata su dati obiettivi dei pagamenti effettuati a seguito di stati di avanzamento e di quelli effettuati al titolo di acconto; dall'altro, sussisteva incertezza sia in ordine alla prassi indicata dall'amministrazione finanziaria con circolari e note, sia in ordine all'interpretazione dottrinale e giurisprudenziale delle norme.

Costituisce, in definitiva, causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ossia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso la sua interpretazione.

Presupposto essenziale di questa tematica è comunque un'ipotesi, che gli operatori del diritto, ed in primo luogo il legislatore, debbono tenere conto. Cioè che l'interpretazione della legge possa giungere a risultati univoci¹, ed almeno in un gran numero di casi, a risultati evidenti.

Il legislatore afferma dunque che esistono disposizioni di legge la cui interpretazione è "evidente"; o per lo meno lo diventa a seguito dell'intervento della giurisprudenza della Corte di Cassazione (art. 360 bis c.p.c); ma ammette anche che vi sono norme la cui interpretazione evidente non è. Saggiamente poi con saggio realismo, a ciò spinto e confortato da una sentenza della Corte Costituzionale (n. 364 del 24 marzo 19883), che vi sono norme la cui interpretazione è talmente oscura ed incerta, da scusare (e quindi esentare da pena) il soggetto che violi la norma stessa, adeguandosi ad una interpretazione diversa rispetto a quella vera; o per meglio dire qualificata come vera dal giudice o dalla amministrazione. In questo filone si colloca l' art. 8 del D. Lgs. 546/1992 che recita: "la commissione tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce".

A queste disposizioni che consentono al giudice, e riterrei anche alla Amministrazione di escludere la applicazione delle sanzioni in caso di "obbiettiva incertezza" sulla portata della norma (quindi sembrerebbe a fronte di un "modo di essere" della norma stessa), se ne affiancano altre in cui questa possibilità poggia su una circostanza di fatto: essersi il contribuente "conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima", o "il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti diretta-

mente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa", oppure l'errore del contribuente sia stato cagionato da "indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento". Ed ancor più incisive sono le conseguenze che derivano dalla risposta data dalla Amministrazione ad uno specifico "interpello" che con la sanzione processuale della inammissibilità ha specificato che il ricorso "quando il provvedimento impugnato ha deciso le questioni di diritto in modo conforme alla giurisprudenza della Corte e l'esame dei motivi non offre elementi per confermare o mutare l'orientamento della stessa" che ha dichiarato illegittimo, per violazione degli art. 2, 3 1° e 2° comma, 25 2° comma, 27 1° e 3° comma cost., l'art. 5 c.p., nella parte in cui dichiarava inescusabile anche l'ignoranza inevitabile della legge penale.

Il contribuente che a tale risposta si adegui non sfugge soltanto alle sanzioni; è posto al riparo anche dai possibili avvisi di accertamento. In questo secondo gruppo di ipotesi il contribuente si giova non della difficoltà interpretativa della norma bensì della indicazione favorevole della Amministrazione, anche quando quest'ultima sia incorsa in un plateale errore a danno dell'Erario (di cui magari il funzionario dovrà rispondere in sede disciplinare o avanti alla Corte dei Conti).

Abbiamo dato atto che le norme cui si è accennato nel precedente paragrafo possono essere collocate in due distinti filoni: vi sono quelle che escludono le sanzioni in quanto la norma violata è di interpretazione incerta; e quelle che "scusano" il contribuente in quanto sia incorso nella infrazione a seguito di una errata o confusa informazione proveniente dal Fisco. La distinzione è apparentemente netta, l'incertezza interpretativa parrebbe una caratteristica obbiettiva delle norme applicabili valutabile dalla Cassazione ai sensi dell'art. 360 n.3 c.p.c.

mentre la sussistenza di un comportamento della amministrazione tale da giustificare il contribuente è frutto di una valutazione in cui hanno largo spazio elementi di fatto, e le considerazioni in proposito del giudice di merito possono essere contestate in Cassazione solo nei termini e nei limiti di cui all'art. 360 n.5) c.p.c (vizio di motivazione).

La Corte perciò emana, per un verso, talvolta pronunce che arrogano a se stessa il potere di decidere in ordine alla applicazione della predetta normativa, affermando in primo ed unico grado la non debenza delle sanzioni. Mentre, sotto altro profilo la Cassazione, sembra talvolta sostenere che la valutazione di scusabilità della violazione tributaria emessa dal giudice di merito è sindacabile in sede di legittimità per difetto di motivazione (Cass. 30 ottobre 2003, n. 16338) l'errore di diritto disciplinato dall'art. 8 d.lgs n.546/1992, è rilevante solo quando venga fornita una prova delle obiettive condizioni di incertezza esegetica della norma; tuttavia la scriminante può essere applicata anche d'ufficio dal giudice, almeno in primo grado (Cass. n. 19848 del 12 ottobre 2005).

È infatti ragionevole ritenere che in sede di prima applicazione di una legge appena emanata le "condizioni obbiettive di incertezza" vadano ricercate esclusivamente nel contesto della norma, nella imprecisione della terminologia legislativa (Cass. 29 settembre 2003, n. 14476), ritiene l'esimente sussista «quando la disciplina normativa si articoli in una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per l'equivocità del loro contenuto derivante da elementi di confusione. E dunque non vi è incertezza quando la legge sia di chiara e piana lettura.

Perciò il giudice non può escludere l'applicazione delle sanzioni ove il ricorso introduttivo non contenga la deduzione dell'incertezza del dato normativo, elemen-

to costitutivo del beneficio, dovendosi escludere che il giudice tributario possa decidere di applicare l'esimente ricercandone d'ufficio i presupposti (sentenza della Cassazione n. 18434 del 26 ottobre 2012). E tale condizione sicuramente manca ove il contribuente impugni l'atto impositivo deducendo la insussistenza di una valida notifica, o un qualche vizio formale dell'atto stesso; e non una più favorevole interpretazione della norma impositiva.

Tuttavia mi pare di constatare una certa ritrosia dei giudici, ed in particolare della Cassazione, a prendere in esame il tema della incertezza normativa ove essa non sia stata articolatamente dedotta dalla difesa del contribuente. Si tratta, in verità, di una questione che viene sovente dedotta dai difensori solo marginalmente e quasi distrattamente; e che il giudice, dopo aver deciso le lunghe e complesse questioni centrali sulla debenza del tributo, tende a scartare.

Specificare in sede di legittimità la norma soggetta ad incertezza normativa garantisce una maggiore celerità dei processi evitando gli ulteriori anni necessari per la riassunzione avanti al giudice di rinvio.. Infatti la Cassazione talvolta applica la scriminante facendo discendere la incertezza della norma da elementi in fatto estranei alla norma stessa; e che dunque potrebbero richiedere una valutazione riservata al giudice di merito.

L'opportunità di simile intervento decisorio della Corte è in particolar modo evidente quando l'incertezza derivi da contrasti giurisprudenziali all'interno della Corte stessa (Cass., 3 luglio 2003, n. 10495) si dà luogo alla configurabilità di un errore sulla norma tributaria rilevante, ai sensi dell'art. 8 d.lgs.. 31 dicembre 1992 n. 546, ai fini di escludere l'applicazione delle sanzioni nelle ipotesi in cui le obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di appli-

cazione della disposizione stessa dipendano dalla presenza di un orientamento giurisprudenziale. .

Secondo l'art. 10 Legge del 27/07/2000 n. 212 (Statuto del contribuente) i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede. Non sono irrogate sanzioni ne' richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorche' successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa. Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto.

L'incertezza normativa oggettiva non ha quindi il suo fondamento nell'ignoranza giustificata, ma nell'impossibilità, abbandonato lo stato d'ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria.

E ove il giudice di merito faccia applicazione della norma di cui all'art. 8 del D. Legs. 546/1992 (mancata applicazione delle sanzioni in caso di incertezza normativa oggettiva) senza provvedere ad una specifica motivazione non è necessario per la ammissibilità del ricorso per Cassazione che il

ricorrente indichi quali sono i procedimenti d'interpretazione normativa adottati e quali siano le norme contrastanti che ne hanno costituito i risultati e la denuncia della violazione delle norme regolative del fenomeno è sufficientemente e fondatamente esposta con l'indicazione della norma di diritto lesa.

L'errore scusabile dipendente da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria – previsto dall'articolo 10, terzo comma, della legge 212/00 quale presidio del principio di collaborazione e di buona fede al quale sono improntati rapporti tra contribuente amministrazione finanziaria (e che, peraltro, rileva ai soli fini della non irrogazione delle sanzioni) – presuppone una incertezza normativa oggettiva, vale a dire una condizione di dubbio non evitabile sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ovvero sia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento d'interpretazione normativa, riferibile non già ad un generico contribuente, o a quei contribuenti che per la loro perizia professionale siano capaci di interpretazione normativa qualificata (studiosi, professionisti legali, operatori giuridici di elevato livello professionale), e tanto meno all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (ordinanza n. 11880 del 27 maggio 2014; sentenza n. 2339 del 31 gennaio 2013; sentenza della Cassazione n. 4683 del 23 marzo 2012; sentenza della Cassazione n. 3113 del 12 febbraio 2014; sentenza della Corte di Cassazione n. 17985 del 19 ottobre 2012; sentenza della Cassazione n. 208 del 9 gennaio 2014).

L'accertamento di uno stato di incertezza normativa è censurabile in sede di legittimità per violazione di legge, non implican-

do un giudizio di fatto, riservato all'esclusiva competenza del giudice di merito, ma una questione di diritto, nei limiti in cui la stessa risulti proposta in riferimento a fatti già accertati e categorizzati nel giudizio di merito (Ordinanza della Cassazione n. 4394 del 24 febbraio 2014; sentenza n. 11452 del 23 maggio 2014; sentenza della Corte di Cassazione n. 17985 del 19 ottobre 2012)

Alla luce dei principi di economia processuale e della ragionevole durata del processo come costituzionalizzato nell'art. 111, comma 2, Cost., qualora i giudici di merito non si siano pronunciati su una questione di mero diritto, ossia non richiedente nuovi accertamenti di fatto, la Corte può decidere la questione purché su di essa si sia svolto il contraddittorio, dovendosi ritenere che l'art. 384, secondo comma, cod. proc. civ., come modificato dall'art. 12 della legge n. 40 del 2006, attribuisca alla Corte di cassazione una funzione non più soltanto rescindente ma anche rescissoria e che la perdita del grado di merito resti compensata con la realizzazione del principio di speditezza. Quindi la Corte può valutare se sussistano i presupposti per dichiarare non applicabili le sanzioni, ai sensi del citato art. 6, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997; nonché dell'art. 8 del d.lgs. n. 546 del 1992 e dell'art. 10, comma 3, della legge n. 212 del 2000 (sentenza della Cassazione n. 208 del 9 gennaio 2014).

Quando il giudice di merito abbia omesso qualsiasi motivazione per giustificare la sua decisione di accertamento dell'incertezza normativa oggettiva, la denuncia della violazione delle norme regolative del fenomeno è sufficientemente esposta con l'indicazione della norma di diritto lesa (ordinanza della Cassazione n. 6190 del 12 marzo 2013).

Perciò la sentenza viene cassata in unto la Corte di Cassazione h escluso la "sanzionabilità nella fattispecie, caratterizzata da un comportamento del contribuente sicura-

mente dipendente da una situazione di non conoscenza della norma e quindi di incertezza in ordine alla portata ed al suo ambito di applicazione". Senza che risultasse accertato - né, del resto, vi era stata una richiesta in tal senso, che la pretesa ignoranza della normativa in esame fosse stata "inevitabile" (sentenza della Cassazione n. 3113 del 12 febbraio 2014)

Con sentenza n.10126 dell'11 aprile 2019 la suprema Corte, consolidando l'orientamento giurisprudenziale h deciso che «*L'incertezza normativa oggettiva tributaria che consente di non applicare le sanzioni è la situazione giuridica oggettiva, che si crea nella normazione per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto, tra cui in primo luogo, ma non esclusivamente, la produzione normativa, e che è caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sé ed accertata dal giudice, di individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie ultima o, se si tratta del giudice di legittimità, del fatto di genere già categorizzato dal giudice di merito, quindi in "senso oggettivo" (con conseguente esclusione di "qualsiasi rilevanza sia delle condizioni soggettive individuali sia delle condizioni soggettive categoriali" atteso che "l'incertezza normativa, in quanto esiste in sé, opera nei confronti di tutti")*: l'incertezza normativa oggettiva, pertanto, non ha il suo fondamento nell'ignoranza giustificata, ma nell'impossibilità, abbandonato lo stato di ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria».

Con la sentenza n. 10313 del 12.04.2019, la Corte di Cassazione ha precisato che per "incertezza normativa oggettiva tributaria" deve intendersi la situazione giuridica oggettiva caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sé ed accertata dal giudice, d'indi-

viduare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie.

Nella fattispecie in esame, una società aveva impugnato un avviso di accertamento Ici limitatamente alle sanzioni, lamentando un problema nella determinazione della base imponibile.

La CT di primo grado aveva rigettato il ricorso, tuttavia la CT di secondo grado riformava la sentenza sul rilievo che le sanzioni non erano dovute in quanto, anche per il periodo immediatamente successivo l'entrata in vigore dell'articolo 1 quinquies D.L. 44/2005, convertito dalla L. 88/2005, che aveva precisato gli elementi che concorrono alla determinazione della rendita catastale, sarebbe residua incertezza in ordine all'individuazione delle parti dell'impianto che dovevano essere considerate ai fini della determinazione della rendita.

La sentenza è stata quindi impugnata avanti alla Cassazione per violazione di legge ed omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5; in particolare, secondo la parte pubblica ricorrente, la commissione di secondo grado aveva erroneamente annullato le sanzioni relative al mancato pagamento della maggiore imposta Ici dovuta per il periodo successivo all'entrata in vigore dell'articolo 1 quinquies D.L. 44/2005, convertito dalla L. 88/2005, che, in via di interpretazione autentica, aveva disposto nel senso che, con riguardo alle centrali elettriche, nella determinazione della base imponibile deve tenersi conto anche degli impianti connessi con i fabbricati e destinati alla produzione dell'energia.

Ciò in quanto, secondo la tesi della ricorrente, non assumeva rilievo la circostanza che sussistessero condizioni di incertezza in or-

dine alla determinazione del valore da attribuire ai fini catastali, posto che, nell'attesa della attribuzione della rendita, la contribuente, trattandosi di fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, avrebbe dovuto corrispondere l'imposta sulla base dei valori contabili ai sensi dell'articolo 5, comma 3, D.Lgs. 504/1992.

La Corte di Cassazione ha rigettato il ricorso, precisando che l'incertezza normativa oggettiva costituisce una situazione diversa rispetto alla soggettiva ignoranza incolpevole del diritto, come emerge dalla lettura dell'articolo 6 D.Lgs. 472/1997, che distingue in modo netto le due figure, pur ricollegandovi i medesimi effetti e perciò l'accertamento di essa è esclusivamente demandata al giudice e non può essere operato dalla amministrazione; l'incertezza normativa oggettiva, infatti, non ha il suo fondamento nell'ignoranza giustificata, ma nell'impossibilità, abbandonato lo stato d'ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria.

Secondo quanto precisato dalla Suprema Corte, l'essenza del fenomeno dell'incertezza normativa oggettiva si può rilevare attraverso una serie di fatti indice, che spetta al giudice accertare e valutare, individuati a titolo di esempio:

- ✓ nella difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative, dovuta magari al difetto di esplicite previsioni di legge;
- ✓ nella difficoltà di formulazione della norma giuridica;
- ✓ nella difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata;
- ✓ nella mancanza di informazioni amministrative o nella loro contraddittorietà;

- ✓ nella mancanza di una prassi amministrativa o nell'adozione di prassi amministrative contrastanti;
- ✓ nella mancanza di precedenti giurisprudenziali;
- ✓ nella formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, magari accompagnati dalla sollecitazione, da parte dei Giudici comuni, di un intervento chiarificatore della Corte costituzionale;
- ✓ nel contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale;
- ✓ nel contrasto tra opinioni dottrinali;
- ✓ nell'adozione di norme di interpreta-

zione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente.

In seguito a questo elenco non tassativo, la Cassazione chiarisce infine che *“Tali fatti indice devono essere accertati, esaminati ed inseriti in procedimenti interpretativi della formazione che siano metodicamente corretti e che portino inevitabilmente a risultati tra loro contrastanti ed incompatibili. Costituisce, quindi, causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ossia l'insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso la sua interpretazione”*.



Il calcolo del valore della rendita vitalizia ai fini dell'imposta di registro è illogico e arbitrario: i dubbi di costituzionalità

di Maurizio Villani e Lucia Morciano
Avvocati Tributaristi

- La norma di riferimento

Il dato normativo di riferimento per il calcolo del valore della base imponibile ai fini dell'imposta di registro è l'art. 46 D.P.R. n.131/1986(TUIR).

Precisamente, al comma 1, l'art. 46 citato prevede che *“ la base imponibile degli atti costitutivi di rendite è costituita dalla somma pagata o dal valore dei beni ceduti dal beneficiario ovvero, se maggiore, dal valore della rendita”*.

Invece, il **comma 2** statuisce come si determina il secondo termine del confronto richiesto dal comma precedente (ovvero il **“valore della rendita”**), prevedendo **tre casi differenti**:

- 1) quello della rendita perpetua;
- 2) quello della rendita a tempo determina-

to;

- 3) quello della **rendita vitalizia**.

Nel contributo *de quo*, appare opportuno soffermarsi sul caso d'irrazionalità più rilevante, ovvero quello relativo al calcolo del **“valore della rendita”** nel caso di **rendita vitalizia, poiché il parametro utilizzato (lo stesso per l'usufrutto vitalizio) e la nebulosità del calcolo fanno emergere dei profili d'incostituzionalità**.

Giova a questo punto, dapprima dare definizione agli istituti della rendita vitalizia e dell'usufrutto vitalizio.

- La rendita vitalizia

La rendita vitalizia è disciplinata dall'**art. 1872 c.c.** che, individuandone i modi di

costituzione, distingue la rendita costituita a titolo oneroso da quella a titolo gratuito, in modo simile alla rendita perpetua. Orbene, *“la rendita vitalizia può essere costituita a titolo oneroso, mediante alienazione di un bene mobile o immobile, o mediante cessione di un capitale. La rendita vitalizia può essere costituita anche per donazione o per testamento, e in questo caso si osservano le norme stabilite dalla legge per tali atti”*.

Pertanto, anche il succitato tipo di rendita è di due tipi: tipica e atipica. La prima, quando la fattispecie è tipizzata dal codice civile o da un'altra fonte legislativa; di converso, la rendita atipica non è contemplata in alcun modo dal codice o altra fonte normativa.

Per quanto riguarda la natura della rendita si afferma che è un contratto consensuale, a prestazioni corrispettive, di scambio e di durata e indubbio è anche il carattere personale del diritto del vitaliziato.

Quando il vitaliziante non riceve alcuna controprestazione abbiamo un contratto a titolo gratuito. In alcuni casi il vitaliziato riceve una rendita molto inferiore al reddito che si ricaverebbe dal cespite ceduto; in tal caso, avremo un *negotium mixtum cum donatione*, oneroso per quanto concerne lo scambio delle prestazioni e, invece, gratuito per quella parte di prestazione del vitaliziante che eccede il valore di quella del vitaliziato.

A differenza della rendita perpetua, quella vitalizia onerosa è considerata da parte della dottrina e dalla prevalente giurisprudenza un **contratto aleatorio**; difatti, poiché la prestazione è commisurata alla vita di una persona rende impossibile sapere a quanto ammonterà la somma finale versata dal debitore e, quindi, rende impossibile prevedere in anticipo quale contraente riceverà un vantaggio economico dall'operazione.

Di converso, quando la rendita è a **titolo gratuito** il debitore sa già in anticipo che subirà un depauperamento, essendo incerto solo l'effettivo ammontare della somma che verserà; di conseguenza, tale contratto non ha natura aleatoria.

In riferimento all'oggetto della rendita appare opportuno fare un distinguo tra la prestazione del vitaliziato e quella del vitaliziante.

La prestazione del **vitalizante** è un **diritto di credito classificato come frutto civile** (art. 820 comma 3).

L'**oggetto** di essa può consistere in denaro o altre cose fungibili. Si ammette che possa avere ad oggetto una quota dei frutti del fondo alienato, oppure di altro di fondo ben determinato.

La prestazione del vitaliziato può consistere nella cessione di un bene mobile immobile, o nella cessione di un capitale.

Si ritiene che, oltre al trasferimento della proprietà, sia idoneo anche il trasferimento di un diritto reale limitato o il trasferimento del diritto patrimoniale d'autore. Qualora il vitaliziato ceda un diritto personale di godimento si configura, invece, un contratto atipico.

In riferimento alla forma di tale contratto è richiesta la forma scritta a pena di nullità (**art. 1350 n° 10 c.c.**).

Ovviamente, al contrario, sarà necessaria una forma diversa se la fonte della rendita richiede particolari requisiti formali (come accade per la donazione o il testamento).

Si precisa, inoltre, che che **la rendita vitalizia costituita a favore di un terzo**, qualunque importi per questo una liberalità, **non richiede le forme stabilite per la donazione (art. 1875 c.c.)**

La durata della rendita può essere commisurata alla durata della vita del beneficiario o di altra persona (art. 1873 c.c.). Essa può costituirsi, anche, per la durata della vita di più persone” (articolo 1873) e, in tal caso, abbiamo la cosiddetta **rendita congiuntiva**. Nella rendita congiuntiva la durata è commisurata a quella delle persona che risulterà più longeva; una particolarità di tale tipo di rendita è che alla morte di uno dei beneficiari sussiste il diritto di accrescimento nei confronti degli altri (salvo patto contrario: art. 1874).

Se la rendita è commisurata alla durata della vita di una persona non nata, il contratto si considera sottoposto alla condizione sospensiva della nascita.

Se manca l’indicazione della persona a cui ci si deve riferire **per la durata del contratto**, taluno sostiene che la rendita sarebbe nulla per mancanza di un elemento essenziale; altra parte della dottrina, al contrario, osserva che, in tal caso, si applica il principio di conservazione del contratto e, quindi, si dovrà presumere che la durata della rendita sia riferita alla vita del beneficiario.

L’articolo **1876 c.c.** stabilisce che: *“Il contratto è nullo se la rendita è costituita per la durata della vita di una persona che, al tempo del contratto aveva già cessato di vivere”*.

Nonostante qualche opinione contraria, non sembra debba ammettersi il vitalizio successivo, per il divieto della sostituzione fedecommissaria (art. 698); di conseguenza, alla morte del testatore la rendita avrà effetto solo a favore di coloro che sono i primi chiamati. La norma è applicabile solo alle disposizioni *mortis causa*, mentre sarebbe ammissibile il vitalizio successivo costituito per atto *inter vivos*.

La vita contemplata non può essere quella di una persona giuridica; ciò non esclude che una persona giuridica possa stipulare

un contratto di rendita in qualità di vitaliziato o vitalizzante, purché, però, la vita contemplata cui commisurare la rendita sia quella di una persona fisica.

Il pagamento della rendita è dovuta al creditore in proporzione al numero dei giorni vissuti da colui sulla vita del quale è costituita.

Se, di converso, è stato convenuto di pagarla a rate anticipate, ciascuna rata si acquista dal giorno in cui è scaduta (art. 1880 c.c.).

Tale norma è considerata derogabile e, pertanto, le parti possono stabilire modalità diverse di pagamento.

- L’usufrutto vitalizio

L’usufrutto è un **diritto reale** e, in particolare, un diritto reale limitato che convive assieme ad un distinto diritto di proprietà su un bene determinato.

Per usufrutto s’ intende il diritto di godere di un bene rispettandone la destinazione economica.

Il codice civile, all’articolo 981, cita: *“L’usufruttuario ha diritto di godere della cosa, ma deve rispettarne la destinazione economica. Egli può trarre dalla cosa ogni utilità che questa può dare, fermi i limiti stabiliti in questo capo”*.

Non c’è, quindi, una vera e propria **definizione** di usufrutto, piuttosto la relazione dei **diritti dell’usufruttuario**.

L’usufrutto vitalizio è, dunque, un istituto di legge che consente di godere della proprietà altrui o, in altre parole, il diritto di utilizzare un bene determinato come se fosse proprio, fino alla fine naturale della vita.

In sostanza l’**usufruttuario** può godere del

bene, e trarne ogni tipo di utilità, secondo la lettera della legge.

L'usufruttuario può utilizzare la cosa, sia che si tratti di una casa (per esempio, sfruttandone il canone di locazione) sia che si tratti di un altro bene (per esempio un campo del quale egli coltiva e utilizza o vende i frutti); ossia, l'usufruttuario gode dei frutti civili e/o naturali del bene.

L'usufrutto può costituirsi per legge; per esempio, l'usufrutto legale sui beni dei figli da parte dei genitori (purché utilizzati per il mantenimento della famiglia).

Si ha, inoltre, l'usufrutto per **usucapione**, in questo caso si tratta di un acquisto a titolo originario, oppure l'usufrutto per **volontà** dell'uomo.

L'usufrutto per volontà umana è sicuramente quello più frequente, che si ha qualora un soggetto trasferisca l'usufrutto del bene tramite contratto o tramite testamento. L'usufrutto vitalizio può quindi costituirsi anche per **successione**.

Come abbiamo detto, il trasferimento dell'usufrutto a un soggetto lascia in capo al proprietario del bene la mera "nuda proprietà".

Anche laddove costituito per **testamento**, l'usufrutto vitalizio ha necessariamente durata **temporanea**: non può, quindi, superare la **durata della vita** dell'usufruttuario altrimenti, in buona sostanza, il proprietario perderebbe ogni diritto in assoluto di trarre utilità dal bene.

Il *de cuius* potrà, quindi, aver fissato nel testamento un termine per l'usufrutto; se non l'ha fatto, e parliamo allora di usufrutto vitalizio, al termine della vita dell'usufruttuario tale diritto reale si estingue necessariamente.

Per **successione**, l'usufrutto può anche essere costituito a favore di più soggetti,

cosa che spesso viene specificata nel testamento stesso.

Laddove con la morte di colui che abbia costituito testamento venga a crearsi un diritto di usufrutto in capo a un soggetto, giova sottolineare che il diritto di usufrutto è soggetto a tassazione indiretta.

- Illegittimi e arbitrari i coefficienti per il calcolo del valore della rendita vitalizia del prospetto allegato al TUR

Come anzidetto, l'art. 46, co. 2, lett. c) del TUR stabilisce che **il valore della rendita si determina, in questo caso, "moltiplicando l'annualità" per il coefficiente indicato nel prospetto allegato al testo unico «applicabile in relazione all'età della persona alla cui morte la rendita deve cessare».**

Precisamente, il prospetto allegato al Testo Unico citato rappresenta un rinvio operato da parte dell'art. 46, co. 2, lett. c) ed è il complesso di questa disciplina (costituita dalla norma richiamante e dal prospetto richiamato) che appare censurabile per i motivi che verranno di seguito esposti.

Appare opportuno mettere in evidenza che nessuna norma stabilisce esplicitamente come il "prospetto" debba essere elaborato; a ogni buon conto, esistono due elementi rilevanti a tal proposito.

Il primo elemento, di carattere meramente logico, attiene al fatto che il valore della rendita non può essere altro che il risultato di **due elementi: 1) la stima del numero di annualità** che, in relazione all'aspettativa di vita di colui alla cui morte la rendita cessa, il beneficiario della rendita avrà verosimilmente diritto ad avere; **2) la differenza** esistente fra la percezione immediata di

una somma (quello che si definisce **“valore presente”**) e la sua **percezione in futuro**.

Per quanto riguarda il primo elemento, dovrebbe essere di lettura immediata il fatto che per stimare la differenza fra valore presente e valore futuro si deve utilizzare un metodo tale per cui si riconduce al momento presente (ossia quello in cui si effettua la valutazione) un certo numero di pagamenti futuri.

Tale criterio trova conferma nel secondo elemento cui si faceva cenno e ha, di converso, rilevanza normativa.

L'art. 46, co. 2, lett. *b*) pone come criterio di determinazione della rendita a tempo determinato **“il valore attuale”** dell'annualità. Tale norma fa, infatti, espresso riferimento alla formula matematica dell'**attualizzazione** la quale costituisce proprio il metodo matematico utilizzato per ricondurre al momento presente una serie di *N* pagamenti futuri effettuati a intervalli costanti.

Pertanto, se si tiene in considerazione l'elemento logico e quello normativo summenzionati, si dovrebbe concludere che il “prospetto” sulla cui base si deve determinare il valore presente della serie di annualità future **dovrebbe riflettere puntualmente la formula matematica dell'attualizzazione**.

Giova, a tal proposito, mettere in evidenza che **il problema dell'intelligibilità degli algoritmi** è stato affrontato di recente anche dal Presidente nazionale ANTI, Prof. Ragucci, che ha ribadito che **l'esercizio effettivo del diritto di difesa è legato alla possibilità di vagliare gli algoritmi**.

Questo problema non è oramai futuribile e, difatti, recentemente è stato soggetto al vaglio del **Consiglio di Stato con una recente sentenza, la n. 2370/2019**.

Nella suddetta pronuncia, i giudici di legittimità hanno precisato che il procedimento amministrativo deve essere caratterizzato

dal principio della trasparenza e deve essere analizzabile in fase di giudizio, anche quando sia basato sull'uso di **un algoritmo** (nel caso esaminato dal Consiglio di Stato la *quaestio iuris* attiene a una selezione pubblica di docenti fatta attraverso software).

Quanto detto, si attaglia anche al caso in questione, in materia del calcolo attuariale per la determinazione del coefficiente indicato nel citato prospetto allegato per il calcolo dell'imposta di registro per la rendita vitalizia, che non è evincibile e che non permette di esercitare in maniera adeguata il diritto di difesa.

Alla luce di tali considerazioni, occorre analizzare le due questioni di legittimità costituzionale dell'art. dell'art. 46, comma 2, lett. c) del D.P.R. n. 131/1986.

L'illegittimità costituzionale dell'art. 46, comma 2, lett. c) del D.P.R. n. 131/1986, in relazione agli articoli 3 e 53 della Costituzione.

L'art. 46, comma 2, lett. c) del D.P.R. n. 131/1986 è una norma incostituzionale, in quanto viola gli articoli 3 e 53 della Costituzione, nella misura in cui subordina il calcolo della base imponibile a un coefficiente, applicabile in funzione della sola età e, quindi, alle aspettative di vita legate alla stessa.

Orbene, tanto:

- crea **un'ingiustificata disparità di trattamento fiscale** tra contribuenti che versano in uno stato di salute “normale” e contribuenti per i quali, invece, è stata accertata una lesione dell'integrità psicofisica grave (a esempio del 90%) e che, indubbiamente, non possono avere le stesse aspettative di vita, in palese violazione del principio di uguaglianza costituzionalmente garantito dall'**art. 3 della Costituzione**;
- **prescinde dall'effettiva capacità con-**

tributiva, di cui all'art. 53, data la non corrispondenza tra i valori determinati dal suddetto coefficiente e quelli reali, ad esempio, per una persona affetta da una grave lesione all'integrità psicofisica, legati all'aspettativa di vita di 10-12 anni, accertata dal CTU in sede di giudizio civile .

L'illegittimità costituzionale dell'art. 46, comma 2, lett. c) del D.P.R. n. 131/1986 in relazione all'art. 3 della Costituzione, nella parte in cui fa riferimento e rinvia al prospetto allegato al TUR, in violazione del principio di uguaglianza e di ragionevolezza.

A ciò si aggiunga, altresì, che l'art. 46, comma 2, lett. c) del TUR, nella parte in cui fa riferimento e rinvia al prospetto allegato al TUR, viola ulteriormente l'art. 3 della Costituzione, sotto il profilo sia del principio di eguaglianza, sia del principio di ragionevolezza.

Per quanto attiene al principio di eguaglianza, si rileva come del tutto irragionevolmente il prospetto allegato al TUR, a cui fa espresso rinvio l'art. 46 citato, che stabilisce i coefficienti da utilizzare per il calcolo del valore della **rendita vitalizia**, viene preso a riferimento anche dal successivo art. 48 in relazione al calcolo dell'**usufrutto vitalizio**, con la conseguenza che **vengono considerate uguali e disciplinate allo stesso modo due situazioni completamente diverse tra loro.**

Al riguardo, peraltro, **non è dato comprendere come il legislatore abbia ritenuto di utilizzare un identico prospetto sia per il calcolo della rendita vitalizia sia per il calcolo dell'usufrutto vitalizio, tenuto conto che sono innegabilmente differenti i punti di partenza da cui si deve muovere per giungere a determinare il valore dell'imponibile da sottoporre a tassazione, ovvero:**

- ✓ nel caso dell'usufrutto vitalizio, al valore imponibile si giunge partendo dal valore del capitale (vale a dire dal valore del bene sul quale l'usufrutto è impresso);
- ✓ nel caso della rendita vitalizia, al valore imponibile si giunge partendo dal valore della rendita periodicamente dovuta e operando la sua capitalizzazione mediante la sua attualizzazione.

Ebbene, se si parte dal valore del capitale (e cioè dal valore del bene che dall'usufrutto viene gravato), per ricavare il valore dell'usufrutto vitalizio su detto capitale, il "prospetto" allegato al T.U.R., attualmente vigente, che si prende ad esempio e che di seguito si riporta, funziona abbastanza bene.

Età	Coefficiente
0-20	317,50
21-30	300
31-40	282,50
41-45	265
46-50	247,50
51-53	230
54-56	212,50
57-60	195
61-63	177,50
64-66	160
67-69	142,50
70-72	125
73-75	107,50
76-78	90
79-82	72,50
83-86	55
87-92	37,50
93-99	20

Ed infatti, dato un capitale di euro 500.000:
 - l'usufrutto vitalizio di un 50enne è pari a euro (500.000 x 0,30 x 247,50 =) 371.250 (contro un valore di nuda proprietà pari a euro 128.750);

- l'usufrutto vitalizio di un 60enne è pari a euro (500.000 x 0,30 x 195=) 292.500 (contro un valore di nuda proprietà pari a euro 128.750);

- l'usufrutto vitalizio di un 70enne è pari a euro (500.000 x 0,30 x 125 =) 187.500 (contro un valore di nuda proprietà pari a euro 312.500); mentre, se si ragiona "al contrario", ovvero si parte dal valore della rendita che approssimativamente si può ricavare dividendo il valore dell'usufrutto per il numero di anni di presunta permanenza in vita dell'usufruttuario (371.250:50; 292.550:40; e 187.500:30), ipotizzandolo longevo fino a 100 anni, si ha che l'imponibile diventa assurdamente pari a :

- ✓ euro 7.425 x 247,50 = 1.837.687,50 nel caso del vitaliziando 50enne;
- ✓ euro 7.314 x 195 = 1.426.230 nel caso del vitaliziando 60enne;
- ✓ euro 6.250 x 125 = 781.250 nel caso del vitaliziando 70enne.

Orbene, i coefficienti di moltiplicazione, così come previsti nel prospetto allegato al Testo Unico dell'imposta di registro, mentre appaiono accettabili nel momento in cui si tratta di calcolare il valore dell'usufrutto vitalizio, viceversa appaiono completamente illegittimi, per illogicità ed arbitrarietà, quando si tratta di calcolare il valore della rendita vitalizia.

Parimenti, l'irragionevolezza e l'irrazionalità dei coefficienti di calcolo, previsti dal suddetto prospetto, appare evidente se gli stessi vengono applicati per il calcolo della rendita a tempo determinato piuttosto che per il calcolo della rendita vitalizia.

Invero, applicando le regole di determinazione della base imponibile della rendita a tempo determinato (una rendita annua di euro 10.000 vale - ipotizzando la vigenza del tasso di interesse legale dello 0,30% [10.000 x 9,837=] **euro 98.370** se dura **10**

anni; [10.000 x 19,384=] **euro 193.384** se dura **20 anni** e [10.000 x 28,649=] **euro 286.490** se dura **30 anni**) fuoriescono valori imponibili che, anche "a prima vista", appaiono senz'altro plausibili, invece applicando le regole che la legge impone per il calcolo della rendita vitalizia fuoriescono risultati assolutamente inspiegabili.

Ed infatti, ipotizzando un'annualità di euro 10.000, il valore imponibile della rendita vitalizia è pari: a (10.000 x 247,50 =) **euro 2.475.000**, se il vitaliziato sia **50enne**, a (10.000 x 195=) **euro 1.950.000**, se il vitaliziato sia **60enne**, a (10.000 x 125=) **euro 1.250.000**, se il vitaliziato sia **70enne**.

Paradossalmente, una rendita annua di euro 10.000 costituita per 40 anni a favore di un 70enne vale invece (10.000 x 37,640=) euro 376.400.

Alla luce di tanto, è indiscutibile come non sia dato comprendere in che modo vengano stabiliti i coefficienti di moltiplicazione, soprattutto per quanto attiene al calcolo della rendita vitalizia.

Pertanto, sulla base di quanto sopra rilevato, tale calcolo è illogico e irrazionale e contrasta con l'articolo 3 della Costituzione.



“Rottamazione-ter”: riapertura dei termini per chi è rimasto escluso

di Federica Attanasi

Avvocato Tributarista

La bozza di decretolegge fiscale (ancora in fase di definizione) approvata dal Governo, ha riaperto i termini per aderire alla “rottamazione-ter” delle cartelle e per pagare la prima (o unica) rata già scaduta lo scorso luglio.

Di fatto, la norma sposta dal 31 luglio al 30 novembre la data per il primo versamento (per chi ha scelto di pagare a rate) o per il saldo (per chi ha optato per il pagamento in un’unica soluzione). La rimesmissione in termini riguarda anche i soggetti che avevano presentato istanza di rottamazione-bis rimanendo poi inadempienti.

- Premessa

L’art. 36 della bozza di decreto legge fiscale, ha riaperto i termini della rottamazione 3.0. Il testo della norma in esame prevede, infatti, che il debitore rimasto escluso per non aver assolto al pagamento della prima rata prevista per lo scorso 31 luglio, possa ancora aderire alla terza edizione della rottamazione **ottemperando al pagamento entro il prossimo 30 novembre.** Sono ammessi anche tutti coloro i quali abbiano presentato istanza di rottamazione-bis, senza

poi provvedere al pagamento nei termini.

In buona sostanza, la disposizione in commento parifica la totalità dei debitori che versano nelle situazioni anzidette, **fissando per tutti il termine di pagamento della prima o unica rata al 30 novembre 2019.**

Tuttavia, la disciplina di fondo resta quella originaria, pertanto **dalla riapertura dei termini continuano a risultare esclusi i ruoli affidati all’agente della riscossione successivamente al 31 dicembre 2017.**

- “Rottamazione-ter”: disciplina generale

Al fine di operare un’accurata analisi dell’argomento in esame, occorre inquadrare la disciplina di fondo della sanatoria e chiarire, in primis, che **l’art. 3 del D.L. n. 119/2018** (convertito con modifiche in legge 17/12/2018, n. 136 - G.U. n. 293 del 18 dicembre 2018), **ha riproposto in un’ottica generale di “pacificazione fiscale”, la terza edizione della c.d. “rottamazione” delle cartelle.**

Il provvedimento, sulla falsa riga delle precedenti edizioni (disciplinate dall’art. 6, D.L. n. 193/2016 e dall’art. 1, D.L. n. 148/2017), ha previsto la possibilità di definire i carichi affidati all’agente della riscossione nel periodo compreso tra il 2000 e il 2017. Di fatto, è stata riproposta anche in questo caso la possibilità di provvedere all’estinzione di un proprio debito con il Fisco, senza dover versare al contempo gli importi relativi alle sanzioni e agli interessi di mora.

Una delle novità di maggior rilievo è da rinvenirsi nella tempistica dei versamenti delle somme dovute; il decreto legge n. 119/2018 ha, infatti, previsto **un numero massimo di 18 rate** (per un massimo di cinque annualità) da versare:

- ✓ le prime due (pari ciascuna al 10%) entro il **31 luglio** e il **30 novembre 2019**;
- ✓ le restanti 16, di pari importo, scadenti il **28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre** di ciascun anno a decorrere dal 2020.

Il tasso di interesse per fruire della dilazione è stato fissato nella misura del 2% annuo, calcolato a partire dal 1° agosto 2019.

Inoltre, nel caso di pagamento tardivo, è stata prevista al massimo una tolleranza di cinque giorni; si tratta della c.d. misura del

“lieve inadempimento”, in base alla quale la sanatoria continuerà a ritenersi efficace, solo laddove il ritardo nel pagamento delle rate non superi i 5 giorni.

- Bozza di decreto fiscale e la riapertura dei termini

Come noto, il 30 aprile 2019 è scaduto il termine ultimo per aderire alla “rottamazione-ter” delle cartelle e il 31 luglio è scaduto il termine per provvedere al pagamento della prima o unica rata.

A ogni modo, **per la terza versione della rottamazione, la procedura di adesione non è realmente spirata.**

Come già rilevato in premessa, **l’art. 36 della bozza del decreto fiscale (ancora in fase di definizione), ha riaperto i termini per accedere alla sanatoria *de qua*.**

Più nel dettaglio, **l’art. 36 cit. ha, di fatto, disposto la “Riapertura del termine di pagamento della prima rata della definizione agevolata di cui all’articolo 3 del decreto-legge n.119 del 2018”** e, in particolare, ha previsto che:

<<1. La scadenza di pagamento del 31 luglio 2019 prevista dall’articolo 3, comma 2, lettere a) e b), 21, 22, 23 e 24, del decreto-legge 23 ottobre 2018, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, è fissata al 30 novembre 2019. >>

La bozza di decreto legge fiscale rimette, quindi, in termini non solo tutti i debitori che hanno presentato istanza di rottamazione-ter entro la fine dello scorso mese di aprile, ma anche i soggetti che avevano presentato istanza di rottamazione-bis rimanendo poi inadempienti entro il 7 dicembre 2018. A tale riguardo, si ricorda che i debitori della rottamazione-bis che han-

no versato entro quest'ultima data le rate in origine in scadenza a luglio, settembre e ottobre 2018, rientrano *ope legis* nella rottamazione-ter, con diritto a pagare le somme residue in 10 rate, con scadenza il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno. I soggetti che, invece, non hanno rispettato la scadenza del 7 dicembre 2018 hanno comunque potuto presentare la domanda di rottamazione-ter, con pagamento della prima rata sempre alla fine dello scorso mese di luglio. Anche in questi casi, dunque, in caso di mancato pagamento della prima rata entro il termine originario, si ha la possibilità di rientrare nella procedura agevolata effettuando il versamento entro il prossimo mese di novembre. L'importo da pagare non cambia e si può, dunque, utilizzare il bollettino iniziale.

Di contro, però, il differimento del termine di pagamento al 30 novembre (originariamente fissato al 31 luglio), di certo comporterà un aggravio dal punto di vista finanziario, alla luce del fatto che sempre per il 30 novembre è previsto il saldo della seconda rata. Precisamente, la prima e la seconda rata scadranno contemporaneamente il prossimo 30 novembre (salvo che il legislatore non disponga altrimenti) e per far fronte alla doppia rata i contribuenti dovranno certamente reperire importanti disponibilità liquide di denaro (non potendo, peraltro, operare compensazioni se non che con crediti certificati verso la p.a. per appalti e forniture).

Ciò posto, occorre anche chiarire che si tratta di una riapertura dei termini su cui è stato fissato un vero e proprio perimetro. **In primo luogo, non è stata prevista nessuna estensione ai carichi affidati alla riscossione nel 2018 - detto in altri termini, saranno rottamabili solo le cartelle consegnate dagli enti impositori tra il 2000 e il 2017 - e, inoltre, il numero delle rate per il pagamento della rottamazione ter non**

sarà più di 18 e spalmato su cinque anni (come per chi ha aderito entro il 30 aprile e ottemperato al pagamento entro il 31 luglio), bensì di 17 rate con un piano di ammortamento del debito ridotto a circa quattro anni.

- Conclusioni

In definitiva, a seguito del grande successo ottenuto con le precedenti edizioni della rottamazione dei ruoli, si è ora chiamati ad assistere a una **nuova e ulteriore riapertura dei termini** (la rottamazione-ter aveva, infatti, già subito una riapertura dei termini ex art. 16-bis della Legge n. 58/2019, di conversione del D.L. n.34/2019 - c.d. "Decreto Crescita).

La norma, così come indicato nella relazione illustrativa della bozza del decreto fiscale, avrebbe come finalità quella di << ... evitare disparità di trattamento tra i debitori che hanno tempestivamente presentato la propria dichiarazione di adesione alla c.d. "rottamazione-ter" entro il 30 aprile 2019 – ovvero che provengono dalla c.d. "rottamazione-bis" o siano stati colpiti dagli eventi sismici verificatisi nel 2016 nell'Italia Centrale – e quelli che hanno fruito della riapertura del termine di relativa presentazione alla data al 31 luglio 2019. Infatti, per i primi il pagamento delle somme dovute avrebbe dovuto essere effettuato in unica soluzione, entro il 31 luglio 2019, ovvero nel numero massimo di rate consecutive prescelte, la prima delle quali scadente alla stessa data. I secondi, viceversa, pur avendo aderito successivamente alla definizione agevolata, pagheranno la prima o unica rata entro il 30 novembre 2019 ...>>.

In conclusione, c'è tempo sino al 30 novembre 2019 e si tratta, di certo, di un'occasione che dovrà essere attentamente valutata da ogni singolo contribuente coin-

volto, che dovrà essere consapevole del fatto che lo “sconto” previsto dalla riapertura dei termini della rottamazione-ter sarà lo stesso delle precedenti edizioni e che, di

contro, per chi rateizza, il tasso d’interesse sarà del 2 % e che **il pagamento potrà essere dilazionato in circa 4 anni mediante un piano di ammortamento di 17 rate.**

Detraibile senza istanza di rimborso il credito fiscale anche se la dichiarazione è omessa

Commento a Corte di Cassazione, Ordinanza n. 25288 del 9 ottobre 2019



di Paolo Soro
Dottore Commercialista

Nell'ipotesi in cui il contribuente abbia omesso la presentazione della dichiarazione e l'Amministrazione abbia provveduto all'iscrizione a ruolo a seguito di controllo formale, il contribuente può opporre direttamente alla cartella l'esistenza del credito fiscale, senza necessità di procedere in separata sede con una specifica istanza di rimborso.

Questo è l'importante principio di diritto espresso dalla S.C., la quale, peraltro, non fa altro che ribadire il precedente consolidato orientamento (anche in ossequio a quanto affermato in ripetute occasioni dalla stessa Corte di Giustizia UE): la dichiarazione è emendabile in sede contenziosa e, se il credito esiste, la sostanza prevale sulla forma.

Come noto, allorquando il contribuente intenda far valere i crediti tributari da lui vantati nei confronti dello Stato al fine di compensare (totalmente o parzialmente) delle pretese impositive in sede contenziosa, l'Agenzia delle entrate, in modo del tutto ingiustificato, pretende che vengano prima corrisposte le somme accertate, obbligando detto contribuente a procedere semmai con l'istanza di rimborso per quanto a lui dovuto dall'Erario. Questo modus operandi è stato in più occasioni cassato dalla Giurisprudenza di Legittimità (si veda per tutte: Cassaz. SS.UU. 13378/2016: "In caso di errori od omissioni nella dichiarazione dei redditi, il contribuente può, in ogni caso, opporsi, in sede contenziosa, alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria").

Del resto, così come è legittimo per il Fisco (anche se decaduto dalla potestà accertativa) contestare un proprio debito se è destinatario di una richiesta di rimborso di un credito di imposta, non si comprende perché lo stesso diritto non debba – a parti invertite – essere

riconosciuto analogamente pure in capo al contribuente, il quale sia in grado di documentare la certezza dei propri crediti.

Laddove, infatti, il contribuente si attenga agli obblighi formali-contabili prescritti dalla normativa interna, grava sull'Amministrazione fiscale (che intenda disconoscere il diritto a detrazione, negando la corrispondenza della realtà effettuale a quella rappresentata nelle scritture contabili) l'onere della relativa contestazione e della consequenziale prova. Solo nel caso in cui detto contribuente non si sia attenuto a tali prescrizioni formali e contabili disciplinate dall'ordinamento interno, l'onere della prova, a fronte della contestazione di omissioni o irregolarità, farà carico allo stesso contribuente.

In base alle norme di diritto comunitario, ciò che conta ai fini della detraibilità è solo il carattere sostanziale ed effettivo del credito: ossia, l'effettività degli acquisti da un soggetto passivo e l'utilizzazione di detti beni per finalità proprie (operazioni imponibili).

Altra questione è la violazione formale derivante dall'omessa dichiarazione IVA, che però non implica l'impossibilità di detrazione nel caso in cui vi siano ulteriori prove a sostegno della concreta esistenza del credito. Il giudice tributario dovrà pertanto riconoscere il credito IVA se il contribuente dimostra che sostanzialmente ha diritto alla detrazione.

In definitiva, il contribuente deve dimostrare che, in quanto destinatario di transazioni commerciali, è debitore dell'IVA e dunque titolare del diritto di detrarre l'imposta (Cass., Sez. 5, n. 7576 del 2015).

Inoltre, tali precetti non possono che essere parimenti recepiti e applicati anche in materia di imposte dirette, e non solo con espresso riguardo ai tributi armonizzati.

In conclusione, quindi, da un lato, in caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA, è consentito all'Ufficio di iscrivere a ruolo l'imposta detratta ed emettere la cartella di pagamento mediante le usuali procedure automatizzate, sulla base del mero controllo formale che non tocchi la posizione sostanziale della parte contribuente e non comporti profili valutativi e/o estimativi, né specifici atti d'indagine diversi dal solo raffronto con dati ed elementi dell'anagrafe tributaria (ex artt. 54-bis e 60, DPR 633/1972). Da altro verso, il contribuente, nel successivo giudizio di impugnazione della cartella, ha ogni possibilità di dimostrare che la deduzione d'imposta, eseguita entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, riguardi acquisti fatti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati a IVA e finalizzati a operazioni imponibili; e che, pertanto, trattasi di credito certo che può essere opposto in parziale o totale decurtazione delle pretese dell'Ufficio, senza necessariamente essere obbligati a presentare al riguardo un'apposita separata istanza di rimborso.

Ciò ribadito, rispetto però alle precedenti decisioni, la pronuncia in argomento risulta particolarmente rilevante poiché, in accoglimento del ricorso incidentale presentato dal contribuente, enuncia taluni ulteriori fondamentali principi di diritto che, fino a oggi, non avevano mai trovato concreta considerazione.

Innanzitutto, se il credito esiste, non hanno ragion d'essere né le sanzioni e né i relativi interessi. D'altronde, gli interessi sul debito tributario, in ipotesi di compensazione con un credito del contribuente, possono essere imputati soltanto fino al momento della nascita del credito stesso.

Inoltre, se il credito può essere utilizzato, va da sé che non possono essere richieste nemmeno le sanzioni da omesso versamento, ex art. 13, DLGS 471/1997.

Su tali basi, il Collegio giudicante ha deciso la controversia anche sul merito, procedendo ad annullare direttamente la cartella in contestazione.

Le cartelle esattoriali ed i condoni fiscali



di Maurizio Villani
Avvocato Tributarista

Commento a Corte di Cassazione, Ordinanza n. 27271 del 24 ottobre 2019

Ad ogni provvedimento di “condono” riguardante anche la definizione delle liti fiscali pendenti si ripropone sistematicamente la questione se sia ammissibile definire anche gli atti di semplice liquidazione. La normativa per la verità nel tempo è mutata, arrivando negli anni più recenti a definire un principio per cui anche l’impugnazione di atti di riscossione, quando essi costituiscono il primo atto impositivo, possa rientrare nella definizione delle liti.

La Corte di Cassazione, nella ordinanza 24 ottobre 2019, n. 27271 della Sezione Tributaria (che trovate nelle Fonti di questo numero), conferma questa lettura, riferita stavolta al decreto n. 98 del 2012, ma secondo autorevoli commenti applicabile anche ai provvedimenti successivi e più recenti.

Pochi giorni prima del deposito dell’ordinanza appena menzionata ci è pervenuto l’articolo che segue che si riferisce al filone giurisprudenziale nel quale si colloca la pronuncia. Con un’operazione redazionale che i nostri lettori e l’Autore ci perdoneranno, colleghiamo allora l’articolo sull’argomento predetto alla recente ordinanza sullo stesso tema.

(N.d.R.)

In tema di condoni fiscali, spesso viene dibattuto il problema se la cartella esattoriale rientra tra gli atti condonabili.

A tal proposito, è intervenuta una costante giurisprudenza della Corte di Cassazione, che, soprattutto per il condono del 2011, ha stabilito i seguenti principi.

L’art. 39, comma 12, D.L. n. 98 del 2011 così recita:

“Al fine di ridurre il numero delle pendenze giudiziarie e, quindi, concentrare gli impegni

amministrativi e le risorse sulla proficua e spedita gestione del procedimento di cui al comma 9, le liti fiscali di valore non superiore a 20.000 Euro in cui è parte l'Agenzia delle Entrate, pendenti alla data del 31 dicembre 2011 dinanzi alle Commissioni Tributarie o al Giudice Ordinario in ogni grado del giudizio e anche a seguito di rinvio, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio, con il pagamento delle somme determinate ai sensi della L. 21 dicembre 2002, n. 289, art.16. A tale fine, si applicano le disposizioni di cui al citato art. 16, con le seguenti specificazioni:

- a) le somme dovute ai sensi del presente comma sono versate entro il 31 marzo 2012 in unica soluzione;
- b) la domanda di definizione è presentata entro il 31 marzo 2012;
- c) le liti fiscali che possono essere definite ai sensi del presente comma sono sospese fino al 30 giugno 2012 (...)."

Occorrendo, dunque, fare riferimento all'ambito della procedura di definizione della lite fiscale pendente di cui all'art. 16 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, deve osservarsi che, in base al comma 3, lett. a), di tale disposizione "per lite pendente" si intende "quella in cui è parte l'Amministrazione Finanziaria dello Stato avente ad oggetto avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione".

Sul punto l'Agenzia delle Entrate, con circolare n. 48 del 2011, ha ritenuto che non possano essere ricondotti alla categoria degli atti impositivi, e non siano pertanto suscettibili di definizione agevolata, ai sensi della disciplina in esame, "l'avviso di liquidazione" ed "il ruolo", in considerazione della loro natura, non essendo riconducibili nella categoria degli "atti impositivi" in quanto finalizzati alla (mera) riscossione dei tributi e degli accessori (paragrafo 4.2).

"In linea generale, non sono definibili le liti fiscali aventi ad oggetto i ruoli emessi per imposte e ritenute indicate dai contribuenti e dai sostituti di imposta nelle dichiarazioni presentate, ma non versate.

I controlli su tali versamenti sono disciplinati espressamente dalla lettera f) del comma 2 dell'art. 36 bis del DPR 29.9.1973 n. 600.

Al recupero delle imposte non versate non si provvede, infatti, mediante atto impositivo che presupponga la rettifica della dichiarazione, ma con atto di mera riscossione, ricognitivo di quanto indicato dal contribuente o dal sostituto nella dichiarazione". Secondo l'Agenzia delle Entrate, pertanto, rientrano nella categoria degli atti suscettibili di definizione agevolata quelli che assolvono alla funzione di accertamento, oltre che di riscossione.

Tanto premesso, è orientamento consolidato e condivisibile, invece, della Corte di Cassazione che, in caso di cartella di pagamento emessa ai sensi del DPR n. 600 del 1973, art. 36 bis, l'atto non rappresenta la mera richiesta di pagamento di una somma definita con precedenti atti di accertamento, autonomamente impugnabili e non impugnati, ma riveste anche natura di atto impositivo, trattandosi del primo ed unico atto mediante il quale la pretesa fiscale è esercitata nei confronti del dichiarante, conseguendone la sua impugnabilità, ex art. 19 del DPR n. 546 del 1992, anche per contestare il merito della pretesa impositiva (cfr. Cass. 4.12.2015, n. 24772, 22.1.2014, n. 1263 e, da ultimo, Corte di Cassazione – Quinta Sezione Civile – con l'ordinanza n. 27271 depositata in cancelleria il 24/10/2019).

L'impugnazione della cartella di pagamento, con cui l'Amministrazione liquida le imposte calcolate sulla base dei dati forniti dallo stesso contribuente, origina comunque una controversia definibile in forma agevolata, ai sensi della L. n. 289 del 2002, art. 16, in quanto detta cartella, essendo l'unico atto portato a conoscenza del contribuente con cui si rende nota la pretesa fiscale e non essendo preceduta da avviso di accertamento, è impugnabile non solo per vizi propri della stessa ma anche per questioni che attengono direttamente al merito della pretesa fiscale ed ha, quindi, natura di atto impositivo (cfr. ex multis, Cass. n. 31055 del 2017; Cass. n. 28611 del 2017; Cass. n. 1296 del 2016; Cass. n. 1295 del 2016; Cass. n. 26997 del 2014; Cass. n. 22672 del 2014).

La Corte di Cassazione, del resto, con giurisprudenza costante, non ha mancato di chiarire che risulta, di per sé, irrilevante la circostanza che la cartella esattoriale contenga la liquidazione di imposte dichiarate e non versate, una volta che, da un lato, la cartella di pagamento rappresenta il primo atto con cui l'Amministrazione ha esercitato la propria pretesa tributaria, e dall'altro occorre comunque riconoscere al contribuente di poter impugnare la cartella, anche al fine di esercitare il proprio diritto alla emendabilità, pure in sede contenziosa, della propria dichiarazione (cfr. Cass. n. 22672 del 2014; Cass. n. 23269 del 2018).

Pertanto, la motivazione del provvedimento di diniego opposto dall'Amministrazione finanziaria al condono, ai sensi dell'art. 39, comma 12, del D.L. n. 98 del 2011, deve pertanto giudicarsi non conforme a diritto.

In definitiva, la costante e corretta giurisprudenza della Corte di Cassazione deve ritenersi applicabile in tutti i casi di condoni o definizioni delle liti pendenti.

Corte di Cassazione, Ordinanza n. 25288 del 9 ottobre 2019

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CHINDEMI Domenico – Presidente –

Dott. DEMASI Oronzo – Consigliere –

Dott. FASANO Anna Maria – Consigliere –

Dott. CAVALLARI Dario – rel. Consigliere –

Dott. TADDEI Margherita – Consigliere –

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso 29250-2014 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

– ricorrente –

contro

P.C.;

– intimata –

nonchè da:

P.C., (omissis) ;

– controricorrente incidentale –

avverso la sentenza n. 4554/2014 della COMM.TRIB.REG. di NAPOLI, depositata il 09/05/2014;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 23/05/2019 dal Consigliere Dott. DARIO CAVALLARI.

Fatto

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

P.C. ha proposto ricorso contro la cartella di pagamento n. (OMISSIS) con la quale le era stato chiesto il pagamento di un importo complessivo di Euro 11.938,27 con riferimento all'annualità 2007, di cui Euro 192,00 per IRAP, Euro 7.681,00 per IRPEF ed Euro 727,00 per IVA.

La CTP di Napoli, nel contraddittorio delle parti, con sentenza n. 78/01/2013, ha respinto il ricorso.

P.C. ha appellato la decisione.

La CTR di Napoli, nel contraddittorio delle parti, con sentenza n. 4554/17/14, ha in parte accolto l'appello.

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione sulla base di un motivo.

P.C. ha resistito con controricorso e ha proposto ricorso incidentale fondato su un motivo.

La sola P.C. ha depositato memoria ex art. 380 bis 1 c.p.c..

Diritto

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con un unico motivo l'Agenzia delle Entrate lamenta la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 7, D.P.R. n. 602 del 1973, artt. 30, 54 bis e 55, D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 36 bis e 38 poichè la sentenza gravata avrebbe errato nell'affermare che la contribuente poteva fare valere in sede di opposizione alla pretesa tributaria il suo credito di imposta risultante dalla sua dichiarazione per il 2006, tardivamente presentata e, quindi, da considerare omessa.

La doglianza è infondata.

Nella specie, P.C. sostiene che dalla sua dichiarazione per i redditi del 2006 emergeva un suo credito complessivo di Euro 7.982,00 per IRPEF, IVA ed IRAP e che, non essendo stata detta dichiarazione presentata nei tempi di legge detto credito era stato portato in detrazione nella dichiarazione del 2008 per l'anno 2007.

L'Agenzia delle Entrate, peraltro, non ha riconosciuto il credito della contribuente, sostenendo che essa, avendo comunque omesso la dichiarazione per il 2006, avrebbe dovuto chiedere il relativo rimborso con le modalità previste, dopo avere versato il dovuto.

Il motivo va respinto.

In tema di IVA, si è affermato che la neutralità dell'imposizione armonizzata sul valore aggiunto comporta che, pur in mancanza di dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, l'eccedenza d'imposta, che risulti da dichiarazioni periodiche e regolari versamenti per un anno e sia dedotta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, va riconosciuta dal giudice tributario se il contribuente abbia rispettato tutti i requisiti sostanziali per la detrazione, sicchè, in tal caso, nel giudizio d'impugnazione della cartella emessa dal fisco a seguito di controllo formale automatizzato non può essere negato il diritto alla detrazione se sia dimostrato in concreto, ovvero non sia controverso, che si tratti di acquisti compiuti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati ad IVA e finalizzati ad operazioni imponibili (Cass., SU, n. 17757 dell'8 settembre 2016).

Inoltre, si è precisato che "In caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA, è consentita l'iscrizione a ruolo dell'imposta detratta e la consequenziale emissione di cartella di pagamento, potendo il fisco operare, con procedure automatizzate, un controllo formale che non tocchi la posizione sostanziale della parte contribuente e sia scevro da profili valutativi e/o estimativi nonchè da atti di indagine diversi dal mero raffronto con dati ed elementi dell'anagrafe tributaria, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 54-bis e 60, fatta salva, nel successivo giudizio di impugnazione della cartella, l'eventuale dimostrazione, a cura del contribuente, che la deduzione d'imposta, eseguita entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, riguardi acquisti fatti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati ad IVA e finalizzati ad operazioni imponibili" (Cass., S.U., n. 17758 dell'8 settembre 2016).

Infatti, deve ritenersi che, in presenza di una violazione formale intesa come inadempimento di un obbligo distinto dalle condizioni essenziali previste dalle direttive IVA per l'esercizio della detrazione – la questione da risolvere è esclusivamente di natura probatoria.

L'infrazione è da ritenersi emendabile sul piano del rapporto impositivo laddove si disponga ugualmente delle informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo (Cass., Sez. 5, n. 3586 del 2016), in quanto

acquirente, ha il diritto di recuperare l'imposta pagata a titolo di rivalsa (Cass., Sez. 5, n. 25871 del 2015), semprechè non risulti in concreto impedita la prova dell'adempimento dei requisiti sostanziali (Cass., Sez. 5, n. 4612 del 2016).

Sulla scorta di tali conclusioni generali, si è affermato nella giurisprudenza di legittimità che, se il contribuente si attiene agli obblighi formali-contabili prescritti dalla normativa interna grava, sull'Amministrazione fiscale che intenda disconoscere il diritto a detrazione negando la corrispondenza della realtà effettuale a quella rappresentata nelle scritture contabili l'onere della relativa contestazione e della consequenziale prova. Diversamente, se il contribuente non si attiene alle prescrizioni formali e contabili disciplinate dall'ordinamento interno, è onere dello stesso, a fronte della contestazione di omissioni o irregolarità, fornire adeguata prova dell'esistenza delle condizioni sostanziali cui la normativa comunitaria ricollega l'insorgenza del diritto alla detrazione (Cass., Sez. 5, n. 11168 del 2014; Cass., Sez. 5, n. 18924 del 2015).

Il contribuente, quindi, deve dimostrare che, in quanto destinatario di transazioni commerciali, è debitore dell'IVA e titolare del diritto di detrarre l'imposta (Cass., Sez. 5, n. 7576 del 2015).

Il relativo accertamento è riservato, però, al giudice di merito (Cass., Sez. 5, n. 5072 del 2015).

Queste considerazioni, che riguardano l'IVA, possono essere estese pure all'IRPEF ed all'IRAP.

Le Sezioni Unite di questa Corte (Cass., S.U., n. 13378 del 30 giugno 2016) hanno affermato che "In caso di errori od omissioni nella dichiarazione dei redditi, la dichiarazione integrativa può essere presentata non oltre i termini di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 se diretta ad evitare un danno per la P.A. (D.P.R. n. 322 del 1998, art. 2, comma 8), mentre, se intesa, ai sensi del successivo comma 8 bis, ad emendare errori od omissioni in danno del contribuente, incontra il termine per la presentazione della dichiarazione per il periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante, fermo restando che il contribuente può chiedere il rimborso entro quarantotto mesi dal versamento ed, in ogni caso, opporsi, in sede contenziosa, alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria".

La giurisprudenza pone in evidenza che la dichiarazione dei redditi, nei limiti in cui costituisca dichiarazione di scienza, non è un elemento intangibile ma, di fronte alle richieste del Fisco, è suscettibile di emenda e ritrattazione, così da influire sulla pretesa dell'erario. L'emendabilità degli errori di fatto o di diritto, anche omissivi e pure non meramente materiali o di calcolo, commessi dal contribuente nelle dichiarazioni fiscali (come gli errori di calcolo o liquidazione degli importi dei componenti positivi e negativi del reddito, l'inesatta qualificazione giuridica dei componenti di reddito, l'errata collocazione delle singole poste nelle voci del modello di dichiarazione ecc.), laddove da essi possano derivare oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli imposti dalla legge, rappresenta l'espressione di un principio generale del sistema tributario, ispirato all'art. 53 Cost. (Cass. n. 11396 del 2015). Ciò non solo nei limiti temporali in cui la legge prevede il diritto al rimborso, ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, ovvero la dichiarazione integrativa nel termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, D.P.R. n. 322 del 1998, ex art. 2, comma 8-bis, ma, altresì, in sede contenziosa, per opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria (Cass. n. 3574 del 2014), fatti salvi i limiti temporali derivanti dall'esaurimento della fattispecie per trascorrere del tempo, o dal sopravvenire di scadenze (Cass., Sez. 5, 27562 del 2018, non massimata).

Tale possibilità per il contribuente è stata pacificamente riconosciuta anche nei casi di diretta iscrizione a ruolo a seguito di mero controllo automatizzato, quando l'opposizione miri a limitare o contrastare la pretesa fiscale che si sia tradotta nell'emissione di una cartella esattoriale o di altro atto impositivo, ma non per introdurre una nuova e contrapposta richiesta di rimborso ovvero per far valere un credito da parte del contribuente (Cass. n. 21730 del 20 settembre 2017; Cass. n. 21242 del 13 settembre 2017).

Infatti, dinanzi alla posizione del contribuente quale titolare di diritti soggettivi perfetti derivanti dalla legge nazionale e dal diritto dell'UE, è il processo tributario il contesto privilegiato nel quale l'esigenza della giusta imposizione trova la sua armonica realizzazione a prescindere da moduli procedurali diretti a garantire ed agevolare l'azione amministrativa.

Questa conclusione è rafforzata dal fatto che la giurisdizione sul rapporto fiscale è piena ed esclusiva (Cass., S.U., n. 6315 del 2009), trattandosi di un giudizio di impugnazione-merito (Cass. Sez. 5, n. 21759 del 2011), dai principi costituzionali di capacità contributiva e legislativi di collaborazione e buona fede nei rapporti tra contribuente e fisco, nonché dai principi eurounitari sulla primazia dei requisiti sostanziali del diritto di deduzione e della neutralità fiscale.

Si tratta, in sostanza, di porre rimedio a errori e omissioni del contribuente, in presenza di situazioni legali e veritiere, in via di eccezione direttamente nel processo tributario in sede di impugnazione dell'atto di controllo

formale dell'Amministrazione finanziaria, così come pure il fisco può contestare in giudizio l'esistenza di un credito anche laddove siano decorsi i termini per l'accertamento (Cass., S.U., n. 5069 del 2016).

L'Agenzia delle Entrate afferma nel suo ricorso che la contribuente non avrebbe dimostrato la sussistenza del suo credito.

Tale doglianza è, però, inammissibile per difetto di specificità poichè parte ricorrente non ha indicato, a fronte dell'affermazione, contenuta nella sentenza di appello, della non contestazione del credito in esame, in quale grado ed atto del giudizio avrebbe sollevato la relativa censura.

2. Deve essere esaminato, quindi, il ricorso incidentale.

Con un unico motivo la contribuente lamenta l'omesso esame di alcune doglianze da essa sollevate in appello, finalizzate ad ottenere l'annullamento dell'atto impositivo e del ruolo.

Tale doglianza, prospettata ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, va intesa come volta a criticare l'omessa motivazione della CTR di Napoli in ordine al non accoglimento dell'appello con riferimento alla richiesta di annullamento dell'atto impositivo e del ruolo.

Il motivo è fondato.

Al riguardo, si deve precisare che il riconoscimento del diritto della contribuente a vedere scomputato il proprio credito, riconosciuto dalla CTR di Napoli, ha effetto pure sui profili concernenti gli interessi e le sanzioni.

Infatti, nell'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria recuperi, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 bis, un credito esposto nella dichiarazione oggetto di liquidazione, maturato in una annualità per la quale la dichiarazione risulti omessa, il contribuente può dimostrare, mediante la produzione di idonea documentazione, l'effettiva esistenza del credito non dichiarato, ed in tale modo viene posto nella medesima condizione in cui si sarebbe trovato (salvo sanzioni ed interessi) qualora avesse presentato correttamente la dichiarazione, atteso che, da un lato, il suo diritto nasce dalla legge e non dalla dichiarazione e, da un altro, in sede contenziosa, ci si può sempre opporre alla maggiore pretesa tributaria del Fisco, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria (Cass., Sez. 5, n. 31433 del 5 dicembre 2018).

Per l'esattezza, quando, come nella specie, gli interessi sono stati richiesti per il mancato pagamento di una somma con riferimento alla quale la contribuente vanta un credito d'imposta fatto valere in compensazione, il giudice del merito, qualora riconosca la sussistenza del credito de quo, non può limitarsi a questo accertamento, ma deve valutare se l'atto impositivo concerna anche tali interessi.

Infatti, per la giurisprudenza di legittimità detto credito assume valore dal momento in cui è sorto e siffatto momento va individuato non nella presentazione della dichiarazione, ma in quello di verifica dei suoi presupposti.

Più precisamente, a norma dell'art. 1242 c.c., comma 1, la compensazione produce il suo effetto estintivo dal giorno della coesistenza dei due debiti, mentre a questo fine sono indifferenti il momento in cui essi sono sorti (Cass., Sez. 3, n. 4983 dell'11 marzo 2004) e la dichiarazione della parte, limitandosi la pronuncia del giudice che accerti detta coesistenza a dare atto dell'avvenuta estinzione dei contrapposti debiti e crediti con effetto ex tunc (Cass., Sez. 1, n. 2037 del 5 giugno 1976).

Se ne ricava che gli interessi sul debito tributario, in ipotesi di compensazione con un credito del contribuente, sono dovuti solo fino al momento della nascita di quest'ultimo credito.

Analoghe considerazioni vanno svolte quanto alle sanzioni, dovendosi tenere conto che, nel presente giudizio, queste sono state inflitte D.Lgs. n. 471 del 1997, ex art. 13, disposizione che concerne gli omessi versamenti o le ipotesi nelle quali siano offerti in compensazione crediti inesistenti.

Pertanto, la CTR di Napoli avrebbe dovuto valutare se, avendo accertato che il credito opposto in compensazione esisteva sin dal 2006, fosse configurabile un omesso versamento, considerato che l'effetto estintivo della compensazione opera retroattivamente.

Nella presente controversia, invece, la CTR di Napoli ha del tutto omesso di spiegare il rigetto dell'appello nella parte in cui erano domandati l'annullamento dell'atto impositivo e del ruolo, nonostante al riconoscimento del diritto della contribuente a scomputare il suo credito conseguisse, in linea di principio, il venire meno pure della pretesa del Fisco agli interessi ed alle sanzioni.

Ne consegue l'accoglimento del ricorso incidentale.

3. Se ne ricava che il ricorso principale va respinto, mentre quello incidentale è accolto.

All'accoglimento del ricorso incidentale consegue la cassazione della decisione della CTR di Napoli.

Poichè non sono necessari ulteriori accertamenti di fatto, la causa va decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., dovendosi accogliere, alla luce dell'esito del ricorso principale e di quello incidentale, l'originario ricorso della contribuente.

4. Le spese dei gradi di merito vanno compensate ex art. 92 c.p.c., in ragione dello sviluppo della vicenda processuale.

Le spese di legittimità, invece, seguono la soccombenza in virtù dell'art. 91 c.p.c. e sono liquidate come in dispositivo.

Non sussistono, a carico dell'Agenzia delle Entrate, trattandosi di amministrazione statale, le condizioni per dare atto, ai sensi della L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, che ha aggiunto il D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, dell'obbligo di versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per l'impugnazione integralmente rigettata.

P.Q.M.

La Corte:

- rigetta il ricorso principale;
- accoglie il ricorso incidentale, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso della contribuente;
- compensa le spese dei gradi di merito;
- condanna l'Agenzia delle Entrate a rifondere le spese in favore della contribuente, che liquida in Euro 2.300,00, oltre accessori di legge e spese generali nella misura del 15%.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della 5 Sezione Civile, il 23 maggio 2019.

Depositato in Cancelleria il 9 ottobre 2019

Corte di Cassazione, Ordinanza n. 27271 del 24 ottobre 2019

Fatti di causa

in data 4.10.2012 veniva notificato all'odierna ricorrente, A.L., il decreto di diniego opposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sua istanza di definizione agevolata di lite tributaria pendente, trasmessa dalla contribuente in via telematica il 27.3.2012 e proposta in relazione alla cartella di pagamento n. 097 2004 0274257382.

Il diniego veniva opposto dall'Ufficio sul presupposto che alla lite in questione non fosse applicabile l'art. 39, comma 12, D.L. n. 98 del 2011, trattandosi di una controversia relativa "all'iscrizione a ruolo di sanzioni ed interessi per carenti, omessi e tardivi versamenti d'imposta Iva, Irpef, Irap relative all'annualità 2000" (sent. CTR, p. 2).

La contribuente impugnava il provvedimento di diniego innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma, la quale affermava però l'impossibilità di valutare la fattispecie concreta per "carenza assoluta di documentazione idonea a supportare le ragioni prospettate" dall'appellante, ed osservando che, ai fini della definibilità, occorreva distinguere i casi in cui l'Amministrazione avesse esercitato un mero potere di controllo formale relativo alla riscossione di quanto dichiarato, dalle ipotesi di "rettifica cartolare" delle risultanze della dichiarazione, perché nel primo caso la lite pendente non sarebbe risultata suscettibile di definizione agevolata.

La sentenza di primo grado era confermata in sede d'appello. Avverso la decisione assunta dalla Commissione Tributaria Regionale capitolina ha proposto ricorso per cassazione L. A., affidandosi ad un unico motivo di impugnazione.

L'Agenzia delle Entrate si è costituita tardivamente, invocando il disposto di cui all'art. 370, comma primo, cod.proc. civ., al solo fine dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione della causa.

La ricorrente ha pure depositato memoria.

Ragioni della decisione

1.1. - La contribuente contesta con il suo unico motivo di impugnazione, formulato ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, cod. proc. civ., la violazione o falsa applicazione dell'art. 39, comma 12, del D.L. n. 98 del 2011, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, in quanto l'adita CTR "si è limitata ad affermare con motivazione stereotipa che possono essere definite, ai sensi dell'art. 16, comma 3, della Legge n. 289/2002, cui rinvia il richiamato art. 39, comma 12, del D.L. n. 98/2011, solo le controversie aventi ad oggetto avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione, salvo poi dichiarare che non era definibile in via agevolata la cartella di pagamento della contribuente, perché avente valore di semplice atto di riscossione, laddove avrebbe dovuto sincerarsi della natura impositiva di detta cartella, derivante dal fatto che essa non risultava preceduta da alcun avviso di accertamento (ciò con riguardo soprattutto all'IRAP) ed era comunque irrogativa di sanzioni" (ric. p. 19).

2.1. - Mediante il suo motivo di ricorso la contribuente si duole della violazione di legge in cui ritiene sia incorsa la Commissione Tributaria Regionale impugnata, per aver reputato che "nella fattispecie in esame, la cartella di pagamento non è un atto impositivo, ma un mero atto di riscossione ricognitivo delle imposte

dichiarate dalla contribuente, liquidate e non versate (dalle risultanze del controllo automatizzato)” (sent. CTR p. 3). Nello specifico, la ricorrente afferma che l’art. 39, comma 12, del D.L. n. 98 del 2011, avrebbe dovuto essere interpretato nel senso di estendere la definibilità a tutte le liti fiscali riguardanti atti impositivi emessi dall’Agenzia delle Entrate, come tali dovendo intendersi: “cartelle di pagamento non precedute da avvisi di accertamento, avvisi di accertamento ed atti d’irrogazione di sanzioni ...

La Commissione Tributaria Regionale di Roma non poteva difatti ignorare che nel caso di specie il ruolo era stato emesso a seguito di rettifica ex artt. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis del del D.P.R. n. 633 del 1972 di alcuni dati indicati nella dichiarazione, con iscrizione a ruolo delle imposte dovute in misura superiore rispetto a quella dichiarata e liquidata dal contribuente e che la stessa circolare ministeriale (n. 48E del 24 ottobre 2011 paragrafo 4.2.) invocata dall’Agenzia delle Entrate non autorizzava in realtà alcun diniego” (ric. p. 18).

Il giudice del merito, ribadiva la ricorrente, avrebbe errato nel negare natura di atto impositivo alla cartella di pagamento per cui è causa, non essendo stata preceduta da alcun avviso di accertamento e costituendo essa stessa (per tale ragione) atto impositivo di tributi maggiori rispetto a quelli da lei stessa già dichiarati e liquidati. La doglianza è fondata. L’art. 39, comma 12, D.L. n. 98 del 2011 così recita: “12. Al fine di ridurre il numero delle pendenze giudiziarie e quindi concentrare gli impegni amministrativi e le risorse sulla proficua e spedita gestione del procedimento di cui al comma 9 le liti fiscali di valore non superiore a 20.000 Euro in cui è parte l’Agenzia delle entrate, pendenti alla data del 31 dicembre 2011 dinanzi alle commissioni tributarie o al giudice ordinario in ogni grado del giudizio e anche a seguito di rinvio, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l’atto introduttivo del giudizio, con il pagamento delle somme determinate ai sensi della L. 21 dicembre 2002, n. 289, art. 16. A tale fine, si applicano le disposizioni di cui al citato art. 16, con le seguenti specificazioni: a) le somme dovute ai sensi del presente comma sono versate entro il 31 marzo 2012 in unica soluzione; b) la domanda di definizione è presentata entro il 31 marzo 2012; c) le liti fiscali che possono essere definite ai sensi del presente comma sono sospese fino al 30 giugno 2012 (...)”.

Occorrendo, dunque, fare riferimento all’ambito della procedura di definizione della lite fiscale pendente di cui all’art. 16 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, deve osservarsi che, in base al comma 3, lett. a), di tale disposizione “per lite pendente” si intende “quella in cui è parte l’Amministrazione Finanziaria dello Stato avente ad oggetto avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione”. Sul punto l’Agenzia delle Entrate, con circolare n. 48 del 2011, ha ritenuto che non possano essere ricondotti alla categoria degli atti impositivi, e non siano pertanto suscettibili di definizione agevolata ai sensi della disciplina in esame, “l’avviso di liquidazione” ed “il ruolo” in considerazione della loro natura, non essendo riconducibili nella categoria degli “atti impositivi” in quanto finalizzati alla (mera) riscossione dei tributi e degli accessori (paragrafo 4.2).

“In linea generale, non sono definibili le liti fiscali aventi ad oggetto i ruoli emessi per imposte e ritenute indicate dai contribuenti e dai sostituti di imposta nelle dichiarazioni presentate, ma non versate. I controlli su tali versamenti sono disciplinati espressamente dalla lettera f) del comma 2 dell’art. 36 bis del DPR 29.9.1973 n. 600. Al recupero delle imposte non versate non si provvede, infatti, mediante atto impositivo che presupponga la rettifica della dichiarazione, ma con atto di mera riscossione, ricognitivo di quanto indicato dal contribuente o dal sostituto nella dichiara- zione”). Secondo l’Agenzia delle Entrate, pertanto, rientrano nella categoria degli atti suscettibili di definizione agevolata quelli che assolvono alla funzione di accertamento, oltre che di riscossione.

Tanto premesso, è orientamento consolidato e condivisibile di questa Corte che, in caso di cartella di pagamento emessa ai sensi del Dpr n. 600 del 1973, art. 36 bis, l’atto non rappresenta la mera richiesta di pagamento di una somma definita con precedenti atti di accertamento, autonomamente impugnabili e non impugnati, ma riveste anche natura di atto impositivo, trattandosi del primo ed unico atto mediante il quale la pretesa fiscale è esercitata nei confronti del dichiarante, conseguendone la sua impugnabilità, ex art. 19 del Dpr n. 546 del 1992, anche per contestare il merito della pretesa impositiva (cfr. Cass. 4.12.2015, n. 24772, 22.1.2014, n. 1263).

L’impugnazione della cartella di pagamento, con cui l’Amministrazione liquida le imposte calcolate sulla base dei dati forniti dallo stesso contribuente, origina comunque una controversia definibile in forma agevolata, ai sensi della L. n. 289 del 2002, art. 16, in quanto detta cartella, essendo l’unico atto portato a conoscenza del contribuente con cui si rende nota la pretesa fiscale e non essendo preceduta da avviso di accertamento, è impugnabile non solo per vizi propri della stessa, ma anche per questioni che attengono direttamente al merito della pretesa fiscale ed ha, quindi, natura di atto impositivo (cfr. ex multis, Cass. n. 31055 del 2017; Cass. n. 28611 del 2017; Cass. n. 1296 del 2016; Cass. n. 1295 del 2016; Cass. n. 26997 del 2014; Cass. n. 22672 del 2014).

Questa Corte, del resto, non ha mancato di chiarire che risulta, di per sé, irrilevante la circostanza che la cartella esattoriale contenga la liquidazione di imposte dichiarate e non versate, una volta che, da un lato, la cartella

di pagamento rappresenta il primo atto con cui l'Amministrazione ha esercitato la propria pretesa tributaria, e dall'altro occorre comunque riconoscere al contribuente di poter impugnare la cartella, anche al fine di esercitare il proprio diritto alla emendabilità, pure in sede contenziosa, della propria dichiarazione (cfr. Cass. n. 22672 del 2014; Cass. n. 23269 del 2018).

La motivazione del provvedimento di diniego opposto dall'Amministrazione finanziaria al condono richiesto il 27.3.2012 dalla contribuente, ai sensi dell'art. 39, comma 12, del d.l. n. 98 del 2011, deve pertanto giudicarsi non conforme a diritto. L'Agenzia delle Entrate infatti, per le ragioni innanzi esposte, ha errato nell'escludere la pendenza tra le parti di una lite effettiva, come tale suscettibile di definizione agevolata ai sensi del disposto di cui all'art. 39, comma 12, del d.l. n. 98 del 2011.

Il motivo di ricorso proposto dalla contribuente risulta in definitiva fondato e deve, pertanto, essere accolto.

La Corte deve perciò cassare la pronuncia della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, senza rinvio, posto che la causa può essere decisa nel merito, non occorrendo ulteriori accertamenti di fatto, ex art. 384, comma secondo, cod. proc. civ., e ne consegue che il provvedimento di diniego di accesso alla definizione agevolata della lite deve essere annullato.

Le spese di lite seguono la soccombenza e vengono liqui a e spositivo. Le spese di lite seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P. Q. M.

La Corte accoglie il ricorso proposto da L. A., cassa la decisione impugnata e, decidendo nel merito, dispone l'annullamento del provvedimento di diniego di definizione agevolata della lite, emesso dall'Agenzia delle Entrate, che condanna al pagamento, in favore della ricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in complessivi Euro 1.400,00.

itributo.it
associazione
per l'approfondimento e la diffusione
dell'informazione fiscale

