

CONTENZIOSO

Diniego liti fiscali pendenti legittimo nel caso di cartelle di pagamento che “assolvono a funzione impositiva”

di Massimo Conigliaro

Alla **cartella di pagamento** va negata natura di **atto impositivo autonomo**, direttamente impugnabile come tale, allorchè essa faccia seguito ad un avviso di accertamento, ma **non** anche nei casi in cui essa costituisca **l'unico atto** che consente al contribuente di mettere in discussione la debenza del tributo: in tali casi, infatti, l'atto deve essere qualificato, a prescindere dalla sua formale definizione, come **atto di imposizione** e dunque **definibile** ai sensi del comma 12 dell'art. 39 del D.L. 98/2011. Tale importante principio è stato ribadito dalla [Corte di Cassazione con la sentenza n. 20251 del 4 settembre 2013](#) (Pres. Cappabianca, Rel. Iofrida).

Peraltro, se il contribuente ha impugnato la cartella di pagamento eccependo la mancata notifica dell'atto presupposto, la successiva **definizione della lite fiscale pendente è legittima** a prescindere dalla concreta verifica delle tesi sostenute in giudizio dal ricorrente (così **Commissione Tributaria Regionale di Palermo**, Sezione Staccata di Siracusa n. 16, con la sentenza **n. 187/16/13**).

Due pronunce importanti che consentono di fare il punto sulla delicata questione della definibilità delle liti fiscali pendenti relative a cartelle di pagamento.

Come si ricorderà, il comma 12 dell'art. 39, del D.L. n. 98/2011 convertito con la L. 15 luglio 2011 n. 111, aveva concesso la possibilità ai contribuenti di **definire le liti fiscali** pendenti al 1° maggio 2011 (termine poi prorogato al 31.12.2011 dall'art. 29, comma 16-bis del D.L. 216/2011), relative ad **atti emessi dall'Agenzia delle Entrate di valore inferiore a 20 mila euro**, effettuando il pagamento del dovuto e perfezionando poi l'adesione alla sanatoria mediante la trasmissione telematica dell'istanza entro il 2 aprile 2012.

Il costo della definizione era il seguente:

- un importo fisso di **€ 150** per le liti di valore **fino a 2.000 euro**, a prescindere dal grado in cui pendeva la lite e dall'esito di eventuali giudizi precedenti;
- un importo pari al **10% del valore della lite** per le controversie di importo superiore a 2.000 euro e per le quali nell'ultima pronuncia giurisdizionale (non cautelare) resa fosse risultata **soccombente l'amministrazione finanziaria**;
- un importo pari al **50% del valore della lite** per le controversie di importo superiore a 2.000 euro e per le quali nell'ultima pronuncia giurisdizionale (non cautelare) resa fosse risultato **soccombente il contribuente**;

- un importo pari al **30%** per le di importo superiore a 2.000 euro e per le quali la **lite pendeva in primo grado** e non fosse stata resa alcuna pronuncia giurisdizionale ovvero per quelle pendenti in sede di rinvio.

Le controversie interessate dalla definizione erano tutte quelle in cui era parte l'Agenzia delle Entrate, riguardanti gli avvisi di accertamento, i provvedimenti di irrogazione delle sanzioni ed ogni altro atto di imposizione.

La prassi amministrativa (Circolare 24/E/2011) , aveva chiarito che erano inoltre definibili le liti attinenti a **ruoli emessi a seguito di rettifica delle dichiarazioni** in sede di controllo formale ex artt. 36-bis, 36-ter del DPR 600/73 e 54-bis del DPR 633/72 se diversi dai ruoli che avessero la funzione di mero recupero delle imposte dichiarate e non versate (si pensi, ad esempio, alla riduzione o all'esclusione di deduzioni e detrazioni).

Inoltre, nelle ipotesi in cui la **cartella** di pagamento costituisse il **primo atto emesso** a carico del contribuente (in quanto lo stesso non ha mai ricevuto il precedente avviso di accertamento), la lite era definibile se nel ricorso avverso la cartella di pagamento si fosse **eccepito il vizio di notifica del propedeutico atto impositivo**.

Su tale ultimo punto la giurisprudenza di merito è stata più volte sollecitata.

La sentenza della Corte di Cassazione n. 20251 del 4 settembre 2013

La Suprema Corte ha affrontato e risolto, con motivazione condivisibile, la questione della definibilità delle **cartelle di pagamento** derivanti da liquidazione delle dichiarazioni ex art. 36-Bis D.P.R. 600/73. Nella fattispecie affrontata, la cartella aveva ad oggetto la **liquidazione di imposte** calcolate sui dati forniti dallo stesso contribuente, in forza di una procedura che difetta sì della natura di accertamento, ma che tuttavia costituisce **l'unico mezzo** con il quale si porta a conoscenza il contribuente della pretesa fiscale dell'Agenzia. In tali casi, precisa la Cassazione, ne consegue che "*il contribuente deve necessariamente impugnarla ove intenda contestare l'ingiunzione del fisco, e che ciò può fare non solo denunciando vizi propri della cartella o della notifica della stessa, ma anche per questioni che attengono all'esercizio del diritto da parte dell'Ufficio (ad esempio per violazione dei termini di decadenza) o direttamente al merito della pretesa (ad esempio, eccependo di avere già pagato o di avere errato nella dichiarazione)*", il che "comporta che la cartella, non preceduta da altro atto autonomamente impugnabile, ha natura di per sé necessariamente **impositiva**, a prescindere dall'attività che documenta", con l'effetto che la controversia rientra tra quelle **definibili**.

La sentenza della CTR Sicilia n. 187/16/13

Merita attenzione anche una recente pronuncia della giurisprudenza di merito, che affronta un altro aspetto del medesimo tema. Nel caso affrontato dalla **Commissione Tributaria Regionale di Palermo**, Sezione Staccata di Siracusa n. 16, con la [sentenza n. 187/16/13](#) depositata il 27.5.2013, un contribuente vittorioso in primo grado aveva definito la controversia – in pendenza dell'appello dell'Agenzia delle Entrate - con il pagamento del 10 per cento del valore della lite. Da notare che nell'atto di appello la difesa erariale aveva insistito sulla presunta **inammissibilità** del ricorso introduttivo avverso la cartella di pagamento, assumendo per notificati gli atti prodromici.

Pur tuttavia, il diniego alla definizione della lite pendente era così motivato: “*Non sono definibili le liti fiscali aventi ad oggetto i ruoli emessi per imposte indicate dai contribuenti nelle dichiarazioni presentate, ma non versate. 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 nella dichiarazione.*”

Avverso tale diniego si opponeva la parte contribuente – con **atto di integrazione dei motivi di ricorso** ai sensi dell’art. 24 del D. Lgs. 546/92 –rilevando che in casi del genere, la stessa Amministrazione Finanziaria con la [Circolare 48/E del 24.10.2011](#) (par. 4.4) aveva chiarito che *il contribuente può avvalersi dell’articolo 39, D.L. n. 98/2011, qualora abbia impugnato il ruolo, assumendo di non aver ricevuto una valida notifica dell’avviso di accertamento*, cosa che era avvenuta nel caso di specie.

In tali circostanze, la cartella costituisce il primo atto attraverso il quale il contribuente è venuto a conoscenza della pretesa impositiva, essendo in contestazione l’asserita inesistenza o nullità della notifica dell’atto impositivo, che, se confermata dal giudice, determina la declaratoria di nullità del ruolo. Ai fini della definibilità della lite, non è necessario che nell’atto introduttivo del giudizio avverso la cartella sia stato richiesto espressamente anche l’annullamento dell’avviso di accertamento, ma è sufficiente che sia stata contestata la validità della relativa notifica, seppure al limitato fine di ottenere l’annullamento del ruolo.

La sentenza dei giudici siciliani, valorizzando proprio tale ultimo aspetto, ha accolto la tesi del contribuente evidenziando che sin dall’atto introduttivo del giudizio la parte aveva eccepito la **mancata notifica** degli atti presupposti. *Tale affermazione – si legge nella sentenza – può anche risultare infondata, ma la definizione ai sensi del citato art. 39, comma 12, non può dipendere dall’esito della lite che si intende definire e deve prescindere quindi dalla concreta verifica delle tesi sostenute in giudizio dal contribuente. E’ sufficiente aver riguardo a quanto il contribuente (quantunque le affermazioni dello stesso non corrispondano ai fatti), in ragione della finalità deflattiva della norma, che intende evitare la prosecuzione della lite e, in conseguenza, il concreto accertamento in ordine alla fondatezza o meno del ricorso del contribuente.*

La CTR ha quindi accolto il ricorso per motivi aggiunti avverso il diniego di definizione della lite e, per l’effetto, dichiarato la cessata materia del contendere.