



NEWS Euroconference

Edizione di mercoledì 24 Gennaio 2024

RISCOSSIONE

Estratto di ruolo non autonomamente e direttamente impugnabile
di Gaetano Murano

CASI OPERATIVI

Aliquota Iva per la realizzazione di un ascensore condominiale
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Cosa fare in caso di avviso di accertamento automatizzato non preceduto da contraddittorio
di Gianfranco Antico

ACCERTAMENTO

Il termine di decadenza dell'accertamento sull'indebita compensazione
di Angelo Ginex

LA LENTE SULLA RIFORMA

I documenti di prassi nel "nuovo" Statuto del contribuente
di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

IMPOSTE SUL REDDITO

La regolarizzazione del magazzino e le criticità sollevate dagli operatori tributari
di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365



RISCOSSIONE

Estratto di ruolo non autonomamente e direttamente impugnabile

di Gaetano Murano

Circolarl e Riviste

**ACCERTAMENTO
E CONTENZIOSO**

IN OFFERTA PER TE € 136,50 + IVA 4% anziché € 210 + IVA 4%
Inserisci il codice sconto ECNEWS nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta
Offerta non cumulabile con sconto Privilige ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%

Abbonati ora

Premessa

La Corte di Cassazione, con ordinanza n. 27227/2023 è tornata nuovamente a esprimersi in merito alla possibilità per il contribuente che assuma di non aver ricevuto rituale notificazione degli atti di riscossione, e che ne scopra l'esistenza attraverso un estratto di ruolo, di impugnarli immediatamente anche insieme col ruolo stesso.

Al riguardo, come precisato dalla Suprema Corte con precedente sentenza SS.UU. n. 19704/2015, occorre *in primis* fare chiarezza sul significato da attribuire a termini quali appunto il “ruolo” e “l’estratto di ruolo”; il primo ha infatti una sua precisa definizione legislativa, posto che, per il vigente testo del D.P.R. 602/1973, articolo 10, lettera b), esso “è l’elenco dei debitori e delle somme da essi dovute formato dall’ufficio ai fini della riscossione a mezzo del concessionario” e che, per l’articolo 11, D.P.R. 602/1973, “nei ruoli sono iscritte le imposte, le sanzioni e gli interessi”.

Il “ruolo” è un atto amministrativo impositivo (fiscale, contributivo o di riscossione di altre entrate allorché sia previsto come strumento di riscossione coattiva delle stesse) proprio ed esclusivo dell’*“ufficio competente”* (cioè dell’ente creditore impositore), quindi “atto” che, in quanto espressamente previsto e regolamentato da norme legislative primarie, deve ritenersi tipico sia quanto alla forma sia quanto al contenuto sostanziale.

Il D.Lgs. 546/1992, articolo 19, elenca espressamente tra gli “*atti impugnabili*” (quindi da impugnare necessariamente per evitare la cristallizzazione irreversibile di quel determinato momento del complessivo *iter* di imposizione e/o riscossione), al comma 1, lettera d), “*il ruolo e la cartella di pagamento*”, mentre la seconda parte del medesimo D.Lgs. 546/1992, articolo 21, comma 1, dispone espressamente che “*la notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo*”.

Da tali disposizioni si evince pertanto che il ruolo è atto:

- che deve essere notificato e la sua notificazione coincide con la notificazione della



- cartella di pagamento;
- impugnabile; il termine iniziale per calcolare i “*sessanta giorni dalla data di notificazione dell’atto impugnato*” (fissati a expressa “*pena di inammissibilità*” dalla prima parte del medesimo articolo 21, Lgs. 546/1992 per l’impugnazione di qualsiasi “*atto impugnabile*”) coincide con quello della “*notificazione della cartella di pagamento*”.

Entro il suddetto termine pertanto il debitore può impugnare entrambi gli atti (“*ruolo*” e “*cartella di pagamento*”) contemporaneamente ovvero anche solo 1 dei 2 che ritenga viziato, avuto riguardo al fatto che la nullità di un atto non comporta quella degli atti precedenti né di quelli successivi che ne sono indipendenti e quindi che la nullità della cartella di pagamento non comporta necessariamente quella del ruolo mentre la nullità del ruolo determina necessariamente la nullità anche della cartella, questa essendo giuridicamente fondata su quel ruolo e, pertanto, “*dipendente*” dallo stesso.

Il “*documento*” denominato “*estratto di ruolo*”, non è invece specificamente previsto da nessuna disposizione di legge vigente. Esso – che viene formato e quindi consegnato soltanto su richiesta del debitore – costituisce semplicemente un “*elaborato informatico formato dall’esattore...sostanzialmente contenente gli... elementi della cartella...*” (in tal senso Consiglio di Stato, sentenza n. 4209/IV/2014), quindi anche gli “*elementi*” del ruolo afferente quella cartella.

In tale contesto, emerge la differenza sostanziale tra “*ruolo*” ed “*estratto di ruolo*”: il “*ruolo*” (atto impositivo espressamente previsto e regolato dalla legge, anche quanto alla sua impugnabilità e ai termini perentori di impugnazione) è un “*provvedimento*” proprio dell’ente impositore (quindi un atto potestativo contenente una pretesa economica dell’ente suddetto); l’“*estratto di ruolo*”, invece, è (e resta sempre) solo un “*documento*” (un “*elaborato informatico... contenente gli... elementi della cartella*”, quindi unicamente gli “*elementi*” di un atto impositivo) formato dai concessionario della riscossione, che non contiene (né, per sua natura, può contenere) nessuna pretesa impositiva, diretta o indiretta.

Il caso esaminato

La Corte in dettaglio esamina il ricorso presentato da una contribuente (Srl), avverso la sentenza emessa in sede regionale, con la quale la competente Commissione Tributaria – in controversia su impugnazione dell’invito al pagamento di vari tributi risultanti da 10 estratti di ruolo, in relazione ai quali altrettante cartelle di pagamento erano state emanate – ha dichiarato, in parte, l’inammissibilità e, in parte, l’improcedibilità del ricorso originario.

Le doglianze addotte dalla società istante vertono in particolare su 5 motivi distinti, riconducibili rispettivamente alla:

1. nullità della sentenza impugnata per violazione dell’articolo 112, c.p.c. atteso che,



secondo la parte, il giudice di II grado avrebbe omesso di pronunciarsi sulla censura relativa alla violazione e alla falsa applicazione degli articoli 25 e 26, D.P.R. 602/1973, nonché dell'articolo 2697, cod. civ., con riguardo all'assolvimento dell'onere probatorio circa la notifica delle cartelle di pagamento mediante la produzione delle medesime e non anche delle copie degli estratti di ruolo e delle relate di notifica (con attestazione del funzionario della concessionaria della riscossione);

2. violazione delle richiamate disposizioni in tema di cartella di pagamento e relativa notificazione, nonché delle norme civilistiche previste sempre in tema di notificazione e nullità dell'atto, in quanto lo stesso giudice avrebbe erroneamente ritenuto eseguita, con le modalità di rito, la notificazione delle prefate cartelle di pagamento, anche se non risultano esser state comunicate le raccomandate informative dopo la consegna dei plichi al portiere dello stabile ove la contribuente aveva sede;
3. violazione dell'articolo 360, comma 4, c.p.c., (che disciplina la proposizione del ricorso per cassazione nel caso in cui la pronuncia di appello confermi la decisione di I grado, per le medesime ragioni inerenti i medesimi fatti che sono posti alla base della decisione impugnata) in quanto – in sede di appello – il giudice adito non avrebbe espresso alcuna motivazione in ordine all'obbligatorietà dell'instaurazione del contraddittorio preventivo con la contribuente^[1];
4. violazione e falsa applicazione in particolare dell'articolo 2697, cod. civ., in tema di onere della prova in quanto – in sede regionale – erroneamente è stata ritenuta regolarmente notificata, nei termini e modalità di rito, una delle cartelle di pagamento in contestazione, anche in assenza di prova da parte dell'agente della riscossione;
5. violazione e falsa applicazione delle norme di diritto sia sull'intangibilità della cosa passata in giudicato e/o del giudicato interno^[2] e contestuale omessa pronuncia, sia sull'impugnabilità^[3] anche in via anticipata del ruolo e della cartella di pagamento, mediante l'impugnazione dell'estratto di ruolo; ciò in quanto in sede regionale, il ricorso originario è stato erroneamente dichiarato improcedibile in relazione a una delle cartelle emesse, avendo la contribuente dichiarato, peraltro, l'espressa intenzione di non proporre appello in ordine alla medesima con la conseguente formazione, sul punto, del giudicato interno.

La decisione della Suprema Corte

La Suprema Corte, nel ritenere il ricorso presentato inammissibile con riferimento alla totalità delle censure prospettate dalla parte, ha richiamato nello specifico il contenuto di analoga, recente, sentenza (Cassazione SS.UU., sentenza n. 26283/2022), laddove il *thema decidendum* verte, come detto, sulla possibilità per il contribuente, che assuma di non aver ricevuto rituale notificazione di atti di riscossione, e che ne scopra l'esistenza, di impugnarli immediatamente, anche insieme al ruolo.

La Corte, al riguardo, rimarca come in relazione a tale possibilità sia intervenuto il Legislatore tributario attraverso la previsione ex articolo 3-bis, D.L. 146/2021 che ha introdotto nel *corpus*



dell'articolo 12, D.P.R. 602/1973 (recante “*Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito*”) il comma 4-bis.

In funzione di tale disposizione, si:

- a) statuisce sin da subito che l'estratto di ruolo non è impugnabile;
- b) limita la diretta impugnazione del ruolo e della cartella di pagamento, che si assume invalidamente notificata, a specifiche condizioni per le quali il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli:
 1. pregiudizio per la partecipazione a procedura di appalto;
 2. blocco di pagamenti da parte della P.A.;
 3. perdita di un beneficio nei rapporti con una P.A..

La suddetta disposizione ha dunque limitato l'accesso alla tutela immediata, che era stata configurata, invece, come alternativa, e rimessa alla facoltà della parte, rispetto a quella differita prevista dall'articolo 19, comma 3, ultima parte, D.Lgs. 546/1992^[4].

Peraltro, come rimarcato dalla Suprema Corte, è “*ammissibile l'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata (validamente) notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario senza che a ciò sia di ostacolo il disposto dell'ultima parte del prefato articolo 3 del D.Lgs. 546/92*”.

Ciò nella considerazione, prosegue la Corte, che una lettura costituzionalmente orientata di tale norma impone di ritenere che la ivi prevista impugnabilità dell'atto precedente, non notificato, unitamente all'atto successivo notificato non costituisca l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque legittimamente venuto a conoscenza e pertanto non escluda la possibilità di far valere tale invalidità anche prima, nel doveroso rispetto del diritto del contribuente a non vedere senza motivo compresso, ritardato, reso più difficile ovvero più gravoso il proprio accesso alla tutela giurisdizionale quando ciò non sia imposto dalla stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione (in tal senso, principio espresso dalla Suprema Corte con la già citata sentenza SS.UU. n. 19704/2015).

Ai fini della impugnazione, peraltro, non è, tuttavia, sufficiente il fatto in sé dell'invalidità o dell'omissione della notificazione, che non vizia la cartella, ma attiene al merito della controversia, perché, oltre a essere rilevante ai fini della prescrizione, ridonda sulla stessa sussistenza della pretesa, potendone determinare l'eventuale decadenza (sui veda, al riguardo, Cassazione SS.UU., sentenza n. 16412/2007).



Tale omissione, per altro verso, assume valenza neutra, potendo essere attribuita tanto a inerzia del concessionario quanto a mancata o ritardata trasmissione del ruolo all'esattore, ancor più in mancanza della prospettazione di specifiche responsabilità del concessionario, le quali, in ogni caso, non assumono rilevanza nei rapporti tra destinatario della pretesa contributiva ed ente titolare del credito, in ragione dell'estranità dell'obbligato al rapporto (di responsabilità) tra l'esattore e l'ente impositore (in tal senso, cfr. Cassazione SS.UU., sentenza n. 7514/2022).

In tema di imposizione tributaria, peraltro, la notificazione non è un requisito di giuridica esistenza e perfezionamento, ma una condizione integrativa di efficacia, sicché la sua inesistenza o invalidità non determina in via automatica l'inesistenza dell'atto, quando ne risulti inequivocabilmente la piena conoscenza da parte del contribuente entro il termine di decadenza concesso per l'esercizio del potere all'Amministrazione finanziaria, su cui grava il relativo obbligo (in tal senso, cfr. Cassazione SS.UU., sentenza n. 40543/2021)

Nel sistema della riscossione coattiva a mezzo ruolo, disciplinato dal D.P.R. 602/1973, peraltro, la notificazione della cartella di pagamento costituisce atto preliminare indefettibile per l'effettuazione di un pignoramento da parte dell'agente della riscossione, atteso che la cartella di pagamento, a mente dell'articolo 25, D.P.R. 602/1973, assolve *uno actu* le funzioni svolte, ex articolo 479, c.p.c., dalla notificazione del titolo esecutivo e del preceitto nella espropriazione forzata codicistica, e che il disposto dell'articolo 50, D.P.R. 602/1973, depone univocamente in tal senso (si veda, in merito, Cassazione SS.UU., sentenza n. 7822/2020).

Come, altresì, già statuito in materia dalla Corte di Cassazione, nel caso in cui il contribuente contesti il ruolo e/o la cartella ovvero l'intimazione di pagamento che si assumono non notificate o invalidamente notificate, e conosciute perché risultanti dall'estratto di ruolo, l'esercizio della pretesa tributaria non emerge da alcun atto giuridicamente efficace; *“sicché qualora non emerge, mediante un atto concreto (e quindi giuridicamente efficace) di esercizio della pretesa tributaria, la volontà impositiva dell'Amministrazione nei confronti di un determinato soggetto di imposta, deve ritenersi improponibile l'azione di accertamento negativo. Quest'ultima, infatti, non può che rapportarsi (trovandovi fondamento) ad una specifica (e concretamente esigibile) pretesa erariale che giustifichi l'interesse ad agire del contribuente: con la conseguenza che in materia tributaria, anche di fronte al giudice ordinario, un'azione di accertamento negativo in via preventiva della pretesa erariale – senza, cioè, che sussista un effettivo esercizio della pretesa stessa – è improponibile”* (in tal senso cfr. Cassazione SS.UU., sentenza n. 24011/2007).

Inoltre, l'impugnazione della cartella esattoriale, la cui esistenza risulti da un estratto di ruolo rilasciato dal concessionario per la riscossione su richiesta del debitore è ammissibile, soltanto se il contribuente alleghi di non aver mai avuto conoscenza in precedenza della cartella per un vizio di notifica, e quindi solo in funzione recuperatoria: diversamente, e cioè ammettendo l'azione di mero accertamento negativo del credito, risultante dalla cartella o dal ruolo, tutte le volte in cui il contribuente si prociri un estratto di ruolo in cui essa sia riportata, si produrrebbe l'effetto distorto di rimettere in termini il debitore rispetto alla possibilità d'impugnare la cartella anche in tutti i casi in cui egli fosse già stato a conoscenza, in



precedenza, della sua esistenza (si veda, al riguardo, Cassazione, sentenza n. 7353/2022).

La inidoneità dell'estratto di ruolo a contenere qualsivoglia (autonoma e/o nuova) pretesa impositiva, diretta o indiretta (essendo, peraltro, l'esattore carente del relativo potere) comporta indiscutibilmente la non impugnabilità dello stesso in quanto tale, innanzitutto per la assoluta mancanza di interesse (ex articolo 100, c.p.c.) del debitore a richiedere e ottenere il suo annullamento giurisdizionale, non avendo infatti alcun senso l'eliminazione dal mondo giuridico del solo documento, senza incidere su quanto in esso rappresentato.

Peraltro, anche l'eventuale contestazione dell'attività certificativa del concessionario in sé considerata – ad esempio in relazione alla non corrispondenza tra quanto certificato nell'estratto e quanto risultante dal ruolo – avrebbe un senso solo in un ipotetico giudizio risarcitorio per aver confidato nella corrispondenza delle notizie riportate nell'estratto alle iscrizioni risultanti dal ruolo, non in un giudizio impugnatorio conducente esclusivamente a un “*annullamento*” della certificazione.

Escluso, sulla base di quanto si è fin qui esposto, l'interesse del richiedente a impugnare il documento “*estratto di ruolo*”, può ovviamente sussistere un interesse del medesimo a impugnare il “*contenuto*” del documento stesso, ossia gli atti che nell'estratto di ruolo sono indicati e riportati.

I suddetti atti (iscrizione del richiedente in uno specifico “*ruolo*” di un determinato ente impositore per un preciso “*credito*” di quest'ultimo; relativa cartella di pagamento fondata su detta iscrizione; notificazione della medesima – e del ruolo – al richiedente nella data indicata nell'estratto di ruolo ricevuto) risultano univocamente impugnabili per espressa previsione del combinato disposto dei già richiamati articoli 19, lettera d) e 21, comma 1, D.Lgs. 546/1992.

E, ovviamente, nessun problema in ordine alla impugnabilità dei medesimi si pone quando essi sono stati (validamente) notificati, sussistendo il diritto e l'onere dell'impugnazione con decorrenza dal momento della relativa notificazione, momento che per il ruolo e la cartella, come rilevato, è il medesimo ai sensi dell'articolo 21, D.Lgs. 546/1992 (si veda, in merito, Cassazione SS.UU., sentenza n. 19704/2015).

Conclusioni

In via generale, come da tempo statuito dalla Suprema Corte, la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti, con le relative notificazioni, destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile per questi ultimi un efficace esercizio del diritto di difesa.



Nella predetta sequenza, l'omissione della notificazione di un atto presupposto costituisce vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato e tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta o di impugnare, per tale semplice vizio, l'atto consequenziale notificatogli – rimanendo esposto all'eventuale successiva azione dell'Amministrazione finanziaria, esercitabile soltanto se siano ancora aperti i termini per l'emanazione e la notificazione dell'atto presupposto – o di impugnare cumulativamente anche quest'ultimo (non notificato) per contestare radicalmente la pretesa tributaria: con la conseguenza che spetta al giudice di merito – la cui valutazione se congruamente motivata non sarà censurabile in sede di legittimità -interpretare la domanda proposta dal contribuente al fine di verificare se egli abbia inteso far valere la nullità dell'atto consequenziale in base all'una o all'altra opzione.

L'azione può essere svolta dal contribuente indifferentemente nei confronti dell'ente creditore o del concessionario e senza che tra costoro si realizzzi una ipotesi di litisconsorzio necessario, essendo rimessa alla sola volontà del concessionario, evocato in giudizio, la facoltà di chiamare in causa l'ente creditore (cfr. Cassazione SS.UU., sentenza n. 16412/2007).

Il bisogno di tutela immediata scaturisce, dunque, dalla necessità di evitare che il danno derivante dall'esecuzione divenga irreversibile, se non in termini risarcitorii.

Peraltro, la stessa Corte di Cassazione SS.UU., con la già citata sentenza n. 26283/2022, chiamata a interpretare il disposto normativo in commento, ha affermato che la *“contestazione del ruolo e/o delle cartelle è una azione di accertamento negativo”*, cioè volta a richiedere al giudice di accertare che il debito a ruolo è decaduto.

Il processo tributario, invece, ha in sé una azione impugnatoria (precisamente è un'azione costitutiva, estintiva o modificativa), pertanto quella di accertamento è improponibile in tale sede. In buona sostanza, il modello del giudizio tributario si fonda sull'esistenza di un atto del Fisco da impugnare, l'estratto di ruolo non è un atto impugnabile e il ruolo, in esso contenuto, non ha una sua realtà materiale se non nella cartella.

Da questo ragionamento discende che *“nel caso di impugnazione dell'estratto del ruolo difetta l'interesse ad agire (inteso come il vantaggio concreto ed attuale che vuole conseguire il contribuente)”*.

È ammissibile tale interesse ad agire solo se vi sia un pregiudizio, come una notifica di una intimazione ad agire oppure un pignoramento in corso (oppure, per i processi non tributari, che sia maturata la prescrizione dopo la notifica della cartella).

In questo caso, però, già vi è la tutela postuma: impugnare l'atto successivo alla notifica della cartella per contestare la non notifica della cartella stessa.



[1] Più in dettaglio, la parte, in tale motivo addotto ha lamentato la violazione e la falsa applicazione delle norme recate rispettivamente, dall'articolo 6, L. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) a mente del quale, tra l'altro *“l'A.F. deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati”*, e dall'articolo 36-bis, D.P.R .600/1973 secondo cui, per quanto qui di specifico interesse, *“l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali. Qualora a seguito di tale comunicazione il contribuente o il sostituto di imposta rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, lo stesso può fornire i chiarimenti necessari all'A.F. entro i 30 giorni successivi al ricevimento della comunicazione”*.

[2] In tal caso, le previsioni normative sollevate dalla parte ineriscono, rispettivamente, al dettato ex articolo 324, c.p.c. secondo cui si intende passata in giudicato la sentenza che non è più soggetta né a regolamento di competenza, né ad appello, né a ricorso per cassazione, né a revocazione per i motivi di cui ai numeri 4 e 5 dell'articolo 395, disciplinante quest'ultimo appunto i casi di impugnazione per revocazione delle sentenze pronunciate in appello o in un unico grado, nonché alle previsioni ex articolo 2909, cod. civ. a mente del quale *“l'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato fa stato a ogni effetto tra le parti, i loro eredi o aventi causa”*.

[3] Le motivazioni sostenute dalla parte attengono in particolare agli articoli 19 e 21, L. 546/1992, regolanti rispettivamente gli atti impugnabili e l'oggetto del ricorso nel processo tributario nonché il termine per la proposizione del ricorso (che tra l'altro deve essere proposto – a pena di inammissibilità – entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato).

[4] Gli atti diversi da quelli indicati al comma 1 dello stesso articolo 19, D.Lgs. 546/1992 *“non sono impugnabili autonomamente”*. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo.

Si segnala che l'articolo è tratto da [“Accertamento e contenzioso”](#).



CASI OPERATIVI

Aliquota Iva per la realizzazione di un ascensore condominiale

di Euroconference Centro Studi Tributari



La realizzazione di un impianto di ascensore condominiale, nell'ambito di una ristrutturazione edilizia, sconta un'aliquota Iva del 4% o del 10%, in ragione del fatto che la realizzazione dell'impianto è stata eseguita in "deroga" alla L. 13/1989, così come risulta dalla relativa concessione edilizia, più precisamente i lavori eseguiti non soddisfano i requisiti minimi di cui al D.M. 236/1989.

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...](#)



FiscoPratico



GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Cosa fare in caso di avviso di accertamento automatizzato non preceduto da contraddittorio

di Gianfranco Antico

Seminario di specializzazione

Riforma fiscale: le novità del contenzioso

Gestire il nuovo contenzioso, come delineato dal D.Lgs. 220/2023

Scopri di più

L'accertamento con adesione del contribuente, di cui al **D.Lgs. 218/1997**, è lo strumento che permette – in contraddittorio – di giungere ad una **definizione concordata** della pretesa fiscale e – “*a regime*” – ha segnato l'inizio di un profondo e radicale **cambio d'indirizzo** nei rapporti fra Fisco e contribuente, consentendo, altresì, di gestire il **gettito fiscale** a carattere continuativo.

La norma contenuta nel **secondo comma, dell'articolo 6, D.Lgs. 218/1997**, ai fini reddituali ed Iva, consente al contribuente – nei confronti del quale sia stato notificato un avviso di accertamento o di rettifica (per i quali **non trova applicazione il contraddittorio preventivo**) – di proporre autonomamente istanza di accertamento con adesione, **chiedendo l'instaurazione del contraddittorio** in ordine alle **violazioni contestate** con l'atto notificato.

L'istanza, redatta in carta libera, deve contenere **il riferimento all'atto** avverso il quale è proposta e l'indicazione del **recapito** (anche telefonico) del contribuente e può essere indifferenemente **consegnata o spedita all'Ufficio** che ha emesso l'atto impositivo.

In ordine alle modalità di presentazione dell'istanza, la **circolare n. 28/E/2002** considera tempestiva la domanda spedita per posta **entro il termine di 60 giorni** dalla notifica dell'atto di accertamento, purché vengano rispettate dal contribuente le modalità prescritte **dall'articolo 20, D.Lgs. 546/1992** (plico raccomandato senza busta, con avviso di ricevimento).

Le istanze di accertamento con adesione disciplinate dall'**articolo 6, D.Lgs. 218/1997**, possono essere presentate anche **mediante PEC** alla Direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate che ha emesso l'atto impositivo.

Nonostante la disciplina dell'accertamento con adesione non preveda eccezioni, la possibilità di avanzare istanza di adesione – ad oggi – **non è contemplata nelle istruzioni** poste in calce agli **accertamenti parziali automatizzati**, di cui all'**articolo 41-bis, D.P.R. 600/1973**, fondati sull'incrocio dei dati ed informazioni in possesso dell'anagrafe tributaria, che consentono di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato o il maggior ammontare di un reddito



parzialmente dichiarato, che avrebbe dovuto concorrere a formare il reddito imponibile (es. **l'omessa dichiarazione di redditi di fabbricati** derivanti dal possesso di immobili; **l'omessa dichiarazione di redditi** di partecipazione da parte del socio di società di persone; **l'omesso cumulo di più redditi** di lavoro dipendente o di pensione, rilevabile dalla **presenza di più modelli CU** rilasciati a favore di uno stesso soggetto).

Per tali atti, generalmente basati su elementi certi risultanti dal sistema informativo dell'anagrafe tributaria, **pur se sia difficilmente ipotizzabile una valutazione**, in contraddittorio con il contribuente, l'Amministrazione finanziaria ha, tuttavia, riconosciuto che **“non può escludersi, in via di principio, che a seguito di notifica degli avvisi di accertamento parziale automatizzati i contribuenti presentino, anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi la commissione tributaria provinciale, istranza di accertamento con adesione”** (circolare n. 258/E/1998). Resta fermo, in ogni caso, che in assenza di procedura automatizzata, l'Ufficio **debba procedere manualmente**.



ACCERTAMENTO

Il termine di decadenza dell'accertamento sull'indebita compensazione

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

Termini di notifica e di decadenza delle cartelle esattoriali

Scopri di più

Sovente accade che il contribuente chieda il **rimborso dell'Iva** esposta nella **dichiarazione** di un determinato anno di imposta e che l'amministrazione finanziaria richieda la **documentazione contabile** relativa all'anno in questione, onde verificare la **legittimità del rimborso**.

È noto, infatti, come, da un lato, i **soggetti passivi Iva** possano chiedere il **rimborso dell'eccedenza detraibile d'imposta** risultante dalla **dichiarazione annuale Iva**, ai sensi dell'[articolo 38-bis, comma 1, D.P.R. 633/1972](#), in presenza delle **condizioni** previste dall'[articolo 30, D.P.R. 633/1972](#), e, dall'altro, l'Agenzia fiscale emetta **provvedimento di diniego**, ogni qualvolta **non vi sia prova dell'esistenza del credito** chiesto a **rimborso**.

In caso di **contenzioso** a seguito di impugnazione del **diniego di rimborso**, una delle **questioni** maggiormente affrontate dalla giurisprudenza di legittimità, è quella concernente la possibilità o meno dell'Amministrazione finanziaria di **contestare il credito esposto** dal contribuente nella **dichiarazione Iva** di un determinato anno di imposta, **anche oltre la scadenza del termine di decadenza dell'accertamento**.

Sul punto, le **Sezioni Unite** della Corte di cassazione ([sentenza n. 5069/2016](#)), hanno affermato che: *“In tema di rimborso d'imposte, l'amministrazione finanziaria può contestare il credito esposto dal contribuente nella dichiarazione dei redditi anche qualora siano scaduti i termini per l'esercizio del suo potere di accertamento, senza che abbia adottato alcun provvedimento, atteso che tali termini decadenziali operano limitatamente al riscontro dei suoi crediti e non dei suoi debiti, in applicazione del principio quae temporalia ad agendum, perpetua ad excepiendum”*.

Siffatto **principio**, successivamente, è stato **ribadito**, sempre dalle **Sezioni Unite** ([sentenza n. 21765/2021](#)), laddove, in motivazione, dopo averlo richiamato e fatto proprio, esse hanno ulteriormente precisato che: *“il credito che nasca (...) dal coacervo delle poste detraibili che prevalgano sul debito, e che quindi eccedano l'imposta liquidata, esiste in quanto ne sussistano i fatti generatori, sicché non è sufficiente che sia esposto in dichiarazione, né è necessario che sia*



accertato dall'amministrazione finanziaria”.

Detto in altri termini, **incombe sul contribuente**, il quale invochi il **riconoscimento** di un **credito d'imposta**, **l'onere di provare i fatti costitutivi dell'esistenza del credito** e, a tal fine, non è sufficiente l'esposizione della pretesa nella dichiarazione, poiché il credito fiscale non nasce da questa, ma dal meccanismo fisiologico di applicazione del tributo (**Cassazione n. 27580/2018**).

Al riguardo, è stato altresì precisato che, ai fini sopra indicati, il contribuente **non** può limitarsi ad addurre il **furto** della **documentazione contabile**, senza attivarsi per la **ricostruzione** e “*a fortiori*” per la **produzione** della stessa, in quanto **l'inottemperanza all'onere probatorio** finisce per legittimare il provvedimento di **diniego** (Cassazione n. 34440/2023).

Quindi, deve ritenersi ormai **pacifico** che l'Amministrazione finanziaria possa **contestare il credito Iva** esposto dal contribuente in dichiarazione, **anche qualora siano scaduti i termini per l'esercizio del suo potere di accertamento**, senza che abbia adottato alcun provvedimento, in quanto tali **termini di decadenza** operano limitatamente al riscontro dei suoi **crediti e non** dei suoi **debiti**.

Sotto il **profilo processuale**, poi, è d'uopo precisare che, nella ipotesi in cui il contribuente impugni il diniego di rimborso e l'amministrazione finanziaria prospetti la questione del **non avere questi provato l'esistenza del credito Iva chiesto a rimborso**, il **giudice tributario** non potrà fare altro che rilevare il **mancato assolvimento dell'onere probatorio** gravante in capo al contribuente, laddove **non** abbia presentato la **documentazione contabile** espressamente richiesta dall'Ufficio.

Al riguardo, è stato altresì precisato che **l'inammissibilità dell'istanza di rimborso per tardività**, ancorché rappresenti **l'unica esplicitazione** nel dispositivo del provvedimento di diniego, **non offusca** il rilievo, laddove svolto **in motivazione**, **dell'inottemperanza all'onere probatorio**: tale rilievo, quand'anche **compresso** nella prospettazione dell'agenzia fiscale, **non** può essere ritenuto **superato** dal vizio originario dell'inammissibilità, specie se **correttamente coltivato in giudizio** (**ordinanza n. 34440/2023**).

Peraltro, secondo costante giurisprudenza, nelle liti originate dalla **negazione** del credito chiesto a **rimborso**, è sempre **consentito** all'Amministrazione prospettare in giudizio finanche **argomentazioni giuridiche ulteriori** rispetto a quelle espresse nella motivazione del **provvedimento negativo** (Cassazione n. 18427/2012 e Cassazione n. 22567/2004).

In definitiva, quindi, il **Giudice tributario**, in una siffatta ipotesi, è tenuto ad addentrarsi nel **merito** della controversia, affrontando il tema della **esistenza, legittimità e quantificazione del credito azionato**, in quanto propriamente **controverso** tra le parti in causa.



LA LENTE SULLA RIFORMA

I documenti di prassi nel “nuovo” Statuto del contribuente

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Seminario di specializzazione

Novità introdotte dalla riforma fiscale allo statuto del contribuente

[Scopri di più](#)

Con l'entrata in vigore lo scorso 18.1.2024, del D.Lgs. 219/2013, recante le **modifiche allo statuto dei diritti del contribuente** contenuti nella L. 212/2000, sono divenute operative le disposizioni attuative della L. 111/2023 (Legge delega per la riforma fiscale).

Il nuovo articolo 10-sexies, [L. 212/2000](#), prevede che l'Amministrazione finanziaria fornisce **supporto ai contribuenti** nell'interpretazione e nell'applicazione delle **norme tributarie**, mediante **i seguenti documenti di prassi**:

- **circolari interpretative e applicative** (nuovo articolo 10-septies, L. 212/2000);
- **consulenza giuridica** (nuovo articolo 10-octies, L. 212/2000);
- **interpello** (articolo 11, L. 212/2000 – interamente sostituito);
- **consultazione semplificata** (nuovo articolo 10-nonies, L. 212/2000).

Tramite le **circolari**, l'Amministrazione finanziaria fornisce:

- la **ricostruzione del procedimento formativo** delle nuove norme tributarie ed i primi chiarimenti;
- gli approfondimenti e gli **aggiornamenti interpretativi** conseguenti agli orientamenti legislativi e della giurisprudenza;
- gli inquadramenti sistematici su **tematiche di particolare complessità**;
- agli Uffici **le istruzioni operative**.

È interessante osservare che, secondo quanto previsto dal comma 2, dell'articolo 10-septies, L. 212/2000, nei casi di maggiore interesse l'elaborazione delle circolari avviene **previa interlocuzione con soggetti istituzionali** e con **ordini professionali o associazioni di categoria**, oppure possono essere **oggetto di pubblica consultazione** prima della loro pubblicazione (come avvenuto anche in passato tramite la pubblicazione di documenti in bozza).

A differenza delle circolari, con la **consulenza giuridica**, di cui al nuovo articolo 10-octies, L. 212/2000, l'Amministrazione finanziaria fornisce ad **alcuni soggetti “istituzionali”** (associazioni di categoria, ordini professionali regioni, enti locali e amministrazioni dello Stato) che ne



facciano richiesta, assistenza per **fornire chiarimenti interpretativi di norme tributarie** nei casi di rilevanza generale che non riguardano singoli contribuenti. Con Decreto del MEF saranno adottate **disposizioni attuative della consulenza giuridica**.

Per quanto riguarda le **modifiche della disciplina dell'interpello**, si evidenzia che, con la riforma fiscale, il **servizio diviene a pagamento**, anche se si dovrà attendere un decreto del MEF che dovrà stabilire la misura e la modalità di pagamento, tenuto conto:

- della **tipologia del contribuente**;
- del suo **volume d'affari o dei ricavi**;
- della **particolare rilevanza e complessità della questione** oggetto di istanza.

Le tipologie di interpello previste sono le seguenti: **interpretativo, qualificatorio, antiabuso, disapplicativo, probatorio** e, infine, una particolare fattispecie riservata ai soggetti di cui all'[**articolo 24-bis, Tuir**](#), che producono redditi all'estero per **la richiesta di applicazione dell'imposta sostitutiva**.

Il nuovo istituto della consultazione semplificata, di cui al nuovo articolo 10-nonies, L. 212/2000, è riservato alle **persone fisiche**, anche non residenti, ed a tutte le società Irpef di cui all'articolo 5, Tuir (società semplici, società in nome collettivo, società in accomandita semplice, e società equiparate) che applicano il **regime di contabilità semplificata**. Il servizio è fruibile gratuitamente dai predetti soggetti, avvalendosi dei **servizi telematici dell'Amministrazione finanziaria**, anche tramite intermediari specificamente delegati, e deve riguardare **casi concreti**. Operativamente, il contribuente **accede ad un'apposita banca dati che contiene**, nel rispetto della normativa sulla privacy, **tutti i documenti di prassi dell'Amministrazione stessa** (circolari, risposte di consulenza giuridica e interpelli), nonché **le risoluzioni e ogni altro atto interpretativo**. Secondo quanto stabilito dal comma 3, dell'articolo 10-nonies, L. 212/2000, la consultazione della banca dati dovrebbe consentire al contribuente di **individuare la soluzione al proprio quesito** interpretativo o applicativo. Qualora dalla consultazione il contribuente non riesca ad individuare la soluzione al proprio quesito, è prevista la **possibilità di presentare istanza di interpello**.



IMPOSTE SUL REDDITO

La regolarizzazione del magazzino e le criticità sollevate dagli operatori tributari

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Convegno di aggiornamento

Legge di Bilancio e novità 2024

Scopri di più

L'analisi e l'approfondimento della tematica della **regolarizzazione del magazzino**, di cui all'[articolo 1, commi 78](#) e seguenti, L. 213/2023, anche con l'aiuto delle **questioni sollevate nel corso della giornata del MB Euroconference**, fa emergere diverse **questioni critiche**, che occorre considerare prima di avviare la procedura. Su questi punti critici non è sempre di aiuto la [circolare n. 115/E/2000](#), emanata a commento della precedente normativa di cui all'[articolo 7, L. 488/1999](#), sia perché alcuni spunti normativi **non sono sovrapponibili** tra la norma attuale e quella di allora, sia per il **mutato scenario tributario** generale, in cui si colloca la scelta della regolarizzazione.

Vediamo di approfondire **le singole questioni**.

Ambito soggettivo: i semplificati di cassa

Dal punto di vista soggettivo, l'articolo 1, [comma 78, L. 213/2023](#), marca una differenza sostanziale rispetto alla norma del 1999. Infatti, all'epoca, la regolarizzazione del magazzino era **destinata ad imprese medie piccole, assoggettabili ad accertamento con Studi di settore o Parametri**, mentre la norma attuale prevede, quale unico elemento necessario, la circostanza **di non applicare gli las**, bensì i principi **contabili nazionali**. In realtà, questa ultima precisazione **non è presente nell'ambito soggettivo**, essendo esso delimitato solo a contrario; quindi, le imprese che **non applicano** i principi las **sono comprese nell'ambito soggettivo**. In questa ampia previsione normativa, si discute se siano inseribili anche **le imprese in regime semplificato di cassa**, per le quali le rimanenze non influenzano direttamente il reddito imponibile (ancorché siano indicate nel modello redditi). Sul piano letterale, non sono ritraibili elementi ostativi alla regolarizzazione, ma, ovviamente, il nodo centrale consiste nelle **conseguenze che tale scelta potrebbe comportare**. In altri termini, se venisse incrementato il magazzino all'1.1.2023, pagando l'imposta sostitutiva del 18%, tale scelta avrebbe come riflesso il **riconoscimento del maggior costo dei beni**, maggior costo che ridurrebbe il **reddito nel periodo d'imposta 2023**? Un approccio sistematico alla questione porterebbe ad una



risposta positiva, posto che il magazzino incrementato, una volta ceduto a terzi, determina un **componente positivo di reddito** che necessariamente dovrebbe interfacciarsi con il componente negativo relativo all'acquisto o, nel caso in questione, **conseguenza della regolarizzazione**. È chiaro, tuttavia, che un intervento in tal senso da parte della Agenzia delle entrate è necessario, poiché **il tema dei semplificati di cassa è del tutto nuovo in relazione alla regolarizzazione del magazzino**.

Le conseguenze sul patrimonio netto

Mentre l'eliminazione del magazzino determina una **riduzione del patrimonio netto** da imputare prioritariamente alle **riserve di utili**, l'**incremento dello stesso magazzino** comporta la genesi di **una riserva di utili**. Entrambe le situazioni presentano implicazioni fiscali e dichiarative oltre che, ovviamente, conseguenze **sull'ammontare del patrimonio netto** ai fini del bilancio. La riduzione di riserve di utili va collocata nel **prospetto delle riserve nella colonna decrementi** ed è possibile che questa impostazione provochi qualche **conseguenza accertativa** o, comunque, **di controllo dichiarativo in tema di dividendi non tassati dai soci** delle società di capitali. Dal tenore della norma, non emerge la necessità di ritenere tassabile il dividendo che emergerebbe quale conseguenza della riduzione della riserva, ma certamente una conferma in tal senso aiuterebbe ad affrontare con **maggior tranquillità l'intera procedura di regolarizzazione**. Sul punto, è stato segnalato, da più parti, il tema dello scenario che si manifesta nel caso in cui **la riduzione del patrimonio netto sia superiore rispetto al patrimonio netto esistente all'1.1.2023**. La conseguenza di tale situazione non può che essere, a parere di chi scrive, **l'emersione di una causa di scioglimento** per riduzione del capitale sociale al di sotto del limite legale, risolvibile **solo con l'apporto di capitale da parte dei soci** o con l'avvio della **liquidazione volontaria**.

La scelta contraria, incremento del magazzino all'1.1.2023, fa emergere **una riserva di utili**. Nel contesto della società di capitali, tale riserva **non può essere considerata in sospensione di imposta**, poiché un tale status non può che derivare da una esplicita previsione normativa che non esiste nella ipotesi in commento. Detto ciò, va rimarcato che, trattandosi di riserva di utili, deve ritenersi che un'eventuale distribuzione futura non possa che **essere considerata tassabile come dividendo in capo ai soci percettori**. Inoltre, questa riserva, come ogni altra riserva di utili, va tenuta in considerazione ai fini **della presunzione di cui all'articolo 47, comma 1, Tuir**, secondo cui, in caso di distribuzione di riserve ai soci, vanno prioritariamente **assunte quelle di utili, in luogo di quelle di capitale**.

Discorso diverso se siamo di fronte a **società di persone o imprese individuali**. Gli utili che emergono sono assoggettati ad imposta del 18%, che sostituisce **le imposte sul reddito e l'Irap**. Ciò porta a ritenere che la riserva **vada imputata ad incremento del costo della partecipazione**, poiché essa subisce un prelievo sostitutivo che esaurisce l'obbligazione tributaria per lo stesso ammontare incrementato, e così, in caso di futura distribuzione, **l'effetto è nullo**, poiché il costo della partecipazione verrebbe ridotto essendo, però, stato



precedentemente **incrementato del medesimo ammontare**.

Da più parti emerge il problema dell'eventuale effetto previdenziale della regolarizzazione, ma sul punto va messo in risalto che **l'imposta del 18% non sostituisce l'Inps dei soci** e, peraltro, la genesi della riserva di utili **non comporta un incremento reddituale diretto**, ma solo il riconoscimento di un **maggior importo di rimanenze iniziali all'1.1.2023**.

Gli aspetti dichiarativi

L'articolo 1, [**comma 82, L. 213/2023**](#), statuisce che l'adeguamento **deve essere richiesto nel modello redditi**, verosimilmente nel **quadro RQ**. È possibile che un soggetto debba compilare il **modello redditi 2023**, in luogo del modello nuovo 2024. Basti pensare al caso della società di persone che si è trasformata dopo il 30.9.2023, ad esempio il 15.12.2023, in società di capitali e, quindi, adegua le rimanenze iniziali all'1.1.2023. **Il modello dichiarativo** per il periodo d'imposta dell'adeguamento (1.1.2023 – 14.12.2023) **sarà quello vecchio che non contiene il riquadro del RQ**, necessario per inserire la scelta di regolarizzazione. Questa situazione, comune a molte altre (si veda la [**risoluzione n. 54/E/2017**](#)) è stata risolta nel passato dalla Agenzia delle entrate dando risalto al **comportamento concludente** (quindi versamento dell'imposta sostitutiva nei termini di legge) e suggerendo di compilare un **prospetto extracontabile**, sostitutivo del quadro dichiarativo, **da esibire a richiesta dell'organo verificatore**.