



Liti da Riscossione

Lavoro della Commissione Accertamento e Contenzioso Tributario dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Genova
Coordinatore: Dott. FILIPPO SALOMONE



Il Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Genova ringrazia i membri della Commissione "Accertamento e Contenzioso Tributario" per il lavoro svolto e l'impegno profuso.



INDICE

- 1) L'AGENTE DELLA RISCOSSIONE: LEGITTIMAZIONE PASSIVA E
COMPETENZA TERRITORIALE pag. 4
a cura di FILIPPO SALOMONE
- 2) LA CARTELLA DI PAGAMENTO pag. 10
a cura di ANDREA COSENZA
- 3) L'AVVISO DI MORA pag. 19
a cura di PAOLO PICCARDO
- 4) CARTELLA DI PAGAMENTO ED ATTO PRODROMICO pag. 25
a cura di STEFANO AREZZI
- 5) SULL'IMPUGNABILITÀ DELLE COMUNICAZIONI DI IRREGOLARITÀ (C.D.
"AVVISI BONARI") pag. 31
a cura di STEFANO BAGNARA
- 6) IMPUGNAZIONE DELL'ESTRATTO DI RUOLO pag. 37
a cura di ANDREA TONCINI
- 7) LA CARTELLA DI PAGAMENTO: STRUMENTO DI DISCONOSCIMENTO
DEL CREDITO IVA RIPORTATO IN CASO DI OMESSA
DICHIARAZIONE? pag. 42
a cura di MIRKO BARALLA
- 8) SOSPENSIONE LEGALE DELLA RISCOSSIONE pag. 51
a cura di ROBERTO PISCHEDDA



L'AGENTE DELLA RISCOSSIONE: LEGITTIMAZIONE PASSIVA E COMPETENZA TERRITORIALE

(a cura di Filippo Salomone)

PREMESSA

I rapporti giuridici, patrimoniali e non tra l'ente creditore e l'agente della riscossione sono regolati dal D.Lgs. 112/1999. Secondo l'interpretazione consolidata della Corte di Cassazione l'agente della riscossione riveste la qualifica di *adiectus solutionis causa*, cioè di soggetto legittimato a ricevere il pagamento al posto del creditore e quindi meramente incaricato della riscossione del credito.

Stante tale inquadramento, **la prima questione** che si pone nella controversie contro gli atti dell'agente della riscossione riguarda la **corretta individuazione della legittimazione passiva**, cioè l'individuazione del soggetto che si deve convenire in giudizio: l'ente creditore, l'agente della riscossione od entrambi.

La seconda questione che si pone, una volta individuata la legittimazione passiva, attiene all'**individuazione della competenza territoriale** della Commissione Tributaria da adire.

LEGITTIMAZIONE PASSIVA

Gli atti di esclusiva competenza dell'agente della riscossione sono:

- la cartella di pagamento;
- l'avviso di cui all'art. 50 del d.p.r. 602/73;
- il fermo amministrativo di beni mobili e l'ipoteca su beni immobili;

Conseguentemente per gli atti di cui è autore l'agente della riscossione, la legittimazione passiva nelle liti che riguardano tali atti andrebbe normalmente riconosciuta all'agente della riscossione. Tuttavia, come è stato osservato¹, una corretta soluzione impone anche una valutazione:

- sulla duplice valenza della cartella di pagamento;
- sulla circostanza, non tanto rara, che l'atto dell'agente della riscossione venga portato a conoscenza in mancanza di notifica di precedenti atti impugnabili e diventi, quindi, strumento per il ricorrente per impugnare atti emananti dall'ente impositore, cumulativamente o alternativamente, rispetto all'atto del concessionario.

L'impugnazione della cartella di pagamento può essere strumentale a quella del ruolo, in quanto la notificazione della cartella assume anche valore di notificazione del ruolo (art. 21 D.Lgs. 546/92).

Attraverso l'impugnazione della cartella, si possono verificare tre alternative:

- (i) il ricorso è diretto solo contro la cartella e quindi per vizi propri dell'atto dell'Agente della riscossione, che attengono ad illegittimità riscontrabili successivamente alla consegna dei ruoli;** in tal caso legittimato passivo è solo l'agente della riscossione.

¹ M. BASILAVECCHIA, *L'Agente della riscossione come parte del processo tributario*, in *La riscossione dei tributi*, A. COMELLI – C. GLENDI, Milano, 2010, 198.



Sul punto conviene anche la stessa Agenzia [C.M. 12/E del 12 aprile 2012] laddove afferma che il debitore “deve invece ricorrere contro l’Agente della riscossione se contesta vizi dell’attività dello stesso, vale a dire motivi di ricorso che riguardano l’attività svolta successivamente alla consegna del ruolo. L’Agente della riscossione, quindi, è legittimato passivo nei giudizi in cui si controverte in merito a vizi relativi alla formazione della cartella, come ad esempio errori di individuazione del contribuente, vizi di notifica, mancanza della sottoscrizione o del responsabile del procedimento di emissione o di notificazione della cartella di pagamento²”.

Qualora oggetto dell’impugnazione siano atti dell’Agente della riscossione diversi dalla cartella (iscrizione di ipoteca, fermo di beni mobili registrati, ecc.), legittimato passivo è sempre l’Agente della riscossione, tranne i casi in cui nei motivi di ricorso venga contestata la mancata notifica degli atti “presupposti” o la legittimità della pretesa tributaria”.

Peraltro, se il debitore propone ricorso solo contro l’Ufficio per questioni concernenti esclusivamente la legittimità di atti dell’Agente della riscossione, l’Amministrazione Finanziaria provvederà ad eccepire il difetto di legittimazione passiva, in conformità alle istruzioni impartite con la circolare del 17 luglio 2008, n. 51/E, richiamate dalla successiva C.M. 12/E del 12 aprile 2012³.

- (ii) **il ricorso è diretto sia verso la cartella (per vizi propri) che verso il ruolo (per vizi non propri della cartella) e quindi per vizi imputabili sia all’Ufficio accertatore che al concessionario della riscossione;** in tal caso la legittimazione passiva spetta ad entrambe le parti convenute, agente della riscossione ed ufficio accertatore; sul punto potrebbe porsi unicamente una problematica afferente alla competenza per territorio, nel caso in cui l’Agente della Riscossione e l’Ufficio impositore hanno la sede in ambiti territoriali diversi.
- (iii) **il ricorso è diretto solo contro il ruolo o comunque contro gli atti dell’ufficio accertatore antecedenti alla fase di attivazione del concessionario della riscossione:** secondo l’impostazione assunta dall’Amministrazione Finanziaria, legittimato passivo sarebbe il solo Ufficio che ha emanato gli atti realmente impugnati ed il ricorso potrebbe anche non essere notificato all’agente della riscossione ma direttamente all’Ufficio. Nella C.M. 12/E del 12 aprile 2012 si precisa infatti che “Il debitore che intende impugnare dinanzi al giudice tributario un atto della riscossione deve ricorrere contro l’Ufficio dell’Agenzia se contesta vizi dell’attività della stessa, vale a dire motivi di ricorso concernenti la legittimità della pretesa.

² Peraltro la C.M. 12/E richiama la Circolare del 6 marzo 2008, n. 16/E, nella quale al punto 6 viene specificato che “Per le controversie concernenti la mancata indicazione del responsabile del procedimento di emissione e notificazione della cartella di pagamento nelle quali sia stato chiamato in causa l’ufficio dell’Agenzia delle entrate che ha iscritto a ruolo le somme contenute nella cartella di pagamento oggetto di impugnazione, l’ufficio dovrà eccepire in via pregiudiziale l’imputabilità di tale vizio all’agente della riscossione.”

³ Nella stessa C.M. 12/E del 2012 la stessa Amministrazione finanziaria precisa poi sul punto che “Ciononostante, in via prudenziale e in attesa che si consolidi al riguardo l’orientamento della giurisprudenza di legittimità, si ritiene comunque necessario che l’Ufficio chiami in causa l’Agente della riscossione in applicazione dell’articolo 14, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, così come suggerito con circolare n. 51/E del 2008”.



Tuttavia tale impostazione non viene condivisa dalla prevalente dottrina secondo cui sussisterebbe, a prescindere dai motivi per cui si impugna la cartella, sempre la legittimazione passiva dell'agente della riscossione, in quanto ha comunque emesso l'atto che si intende impugnare⁴. In tale ottica, l'eventuale chiamata in causa dell'ente creditore seguirà la strada segnata dall'art. 39 del D.Lgs. 112/1999 in forza del quale **“il concessionario, nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità e la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'ente creditore interessato; in mancanza, risponde delle conseguenze della lite”**⁵.

Secondo quanto stabilito recentemente stabilito dalla Suprema Corte⁶, il ricorso non può essere dichiarato inammissibile se il contribuente, in sede di impugnazione contro la cartella di pagamento, abbia citato in giudizio il solo Agente della riscossione avendo eccepito, quale censura, l'omessa notifica dell'atto presupposto; in tal caso, l'Agente della riscossione, se non vuole rispondere delle conseguenze della lite, ha l'onere di chiamare in causa l'ente creditore interessato.

COMPETENZA PER TERRITORIO

Ai fini della competenza territoriale il criterio base fa discendere dall'atto impugnato anche la competenza territoriale del giudice, desumendo quest'ultima dalla sede del soggetto che ha emesso l'atto impugnato.

L'art. 4 del D.lgs. 546/92 infatti precisa che **“le commissioni tributarie provinciali sono competenti per le controversie proposte nei confronti degli uffici delle entrate o del territorio del Ministero delle finanze ovvero degli enti locali ovvero dei concessionari del servizio della riscossione che hanno sede nella loro circoscrizione”**.

Tale principio è quindi anche valido per il concessionario della riscossione posto che il legislatore, pur consapevole della possibile “promiscuità” dei processi riguardanti gli atti emessi dal concessionario e della normale sovrapposizione delle questioni sul ruolo a quelle della cartella, non ha inteso derogare al criterio base.

Riconosciuta quindi la legittimazione passiva all'agente della riscossione, la competenza territoriale del giudice chiamato a deliberare sull'impugnazione dell'atto dell'Agente della Riscossione viene quindi individuato in funzione della sede del concessionario che ha

⁴ M. BASILAVECCHIA, *L'Agente della riscossione come parte del processo tributario*, in *La riscossione dei tributi*, A. COMELLI – C. GLENDI, Milano, 2010, 198.

⁵ Come ha osservato C. GLENDI, Postilla, in *GT Rivista di giurisprudenza tributaria* n. 10/2008, 910, “questa norma, solitamente ignorata ma di risalenti nobilissime ascendenze, è di cruciale importanza al fine di sciogliere i nodi problematici che ruotano sull'argomento. In base a questa norma, non vi è dubbio che l'agente della riscossione, ben qualificabile dogmaticamente quale sostituto processuale dell'ente impositore, è in ogni caso legittimato, in proprio, per le liti contro di lui promosse che riguardano esclusivamente la regolarità e la validità degli atti esecutivi ed è straordinariamente legittimato, quale sostituto processuale dell'ente impositore, per le liti che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esattivi, fermo in quest'ultimo caso l'obbligo [peraltro solo a livello di rapporti interni tra agente della riscossione ed ente impositore] da parte dello stesso agente della riscossione di chiamare in causa l'ente impositore”.

⁶ Cass. Trib. nr. 18651 del 3 settembre 2014, in *banca dati Eutekne*.



emesso l'atto⁷.

Nel caso in cui il ricorso sia proposto solo avverso la cartella di pagamento per vizi propri afferenti all'attività del concessionario, non sorgono particolari problematiche ai fini dell'individuazione della competenza territoriale.

Nel caso in cui il ricorso è diretto sia verso la cartella (per vizi propri) che verso il ruolo (per vizi non propri della cartella) e quindi per vizi imputabili sia all'Ufficio accertatore che al concessionario della riscossione, sorge un problema in quanto vi è una pluralità di atti impugnati (cartella e ruolo) e di uffici (agente della riscossione ed Ufficio impositore).

In tal caso si reputa più corretto confermare una sorta di prevalenza della cartella di pagamento, quale atto che si pone come principale obiettivo dell'attacco impugnatorio e conseguentemente impostare il problema della competenza territoriale dando prevalenza alla sede dell'agente della riscossione⁸.

Peraltro non sarebbe ipotizzabile una difesa del destinatario della cartella disancorata dalla sede dell'ufficio del concessionario da cui la cartella proviene.

Con riferimento all'impugnazione di una cartella di pagamento avente ad oggetto la TARSU iscritta a ruolo da un comune della Sardegna, emessa dal concessionario della riscossione avente sede a Milano, nella quale il contribuente eccepiva motivi che attenevano alla fondatezza del credito tributario, la Suprema Corte⁹ ha statuito la competenza territoriale della Commissione Tributaria Provinciale di Milano precisando che ***“l'individuazione della Commissione tributaria di primo grado territorialmente competente debba operarsi, come si desume dalla lettera dell'art. 4 del d.lgs. n. 546/92, con riferimento al luogo ove ha sede l'Ufficio finanziario che ha emesso il provvedimento impugnato, ovverosia - nel caso di specie - il Concessionario della riscossione per la Provincia di Milano, che ha emesso la cartella di pagamento impugnata dalla contribuente. D'altra parte, tale conclusione appare coerente con il rilievo che - in via di principio - la competenza per territorio non è determinata dalla legge sulla base di criteri contenutistici, inerenti alla specifica materia, di volta in volta, controversa, essendo, invece, normativamente individuata sulla base di criteri di collegamento tra una specifica controversia ed una determinata zona del territorio, per lo più, fondati - fatte salve tassative eccezioni previste dalla legge sull'allocazione spaziale dei soggetti in causa (residenza o domicilio della persona fisica, sede della persona giuridica)”***¹⁰.

Il criterio normativo ha infatti il grande pregio della semplicità e della facile applicazione, dato che la competenza territoriale viene desunta dalla provenienza dell'atto impugnato.

⁷ Secondo la C.M. 98/E del 23 aprile 1996, la competenza fra i giudici di prima istanza è distribuita *“in relazione al luogo ove hanno sede gli uffici delle entrate o del territorio del Ministero delle Finanze, ovvero degli enti locali ovvero dei concessionari del servizio di riscossione che hanno emesso l'atto da impugnare”*.

Analogamente l'art. 10 del D.Lgs. 546/92 stabilisce che *“sono parti nel processo tributario dinanzi le commissioni tributarie oltre al ricorrente, l'ufficio del Ministero delle finanze o l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione che ha emanato l'atto impugnato(omissis...)”*.

⁸ M. BASILAVECCHIA, *L'Agente della riscossione come parte del processo tributario*, in *La riscossione dei tributi*, A. COMELLI – C. GLENDI, Milano, 2010, 203.

⁹ Cass. Trib. nr. 4682 del 23 marzo 2012, in *banca dati Entekene*.

¹⁰ L. LOVECCHIO, *Liti sugli atti della riscossione: quale legittimazione passiva, a maggiore tutela del contribuente?*, in *Il Fisco*, 28/2014, 2777.



Peraltro, l'inderogabilità della competenza territoriale delle Commissioni Tributarie, conformemente a quanto stabilito dal comma 1 dell'art. 5 del D.Lgs. 546/92¹¹, è stata peraltro fermamente ribadita dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la sentenza n. 14815 del 4 giugno 2008 laddove è stato riconosciuto che **“la competenza delle Commissioni Tributarie, ai sensi dell'art. 4 D.lgs. n. 546/92, è ripartita sulla base del solo criterio territoriale e si radica in ragione della sede dell'Ufficio o dell'Ente contro il quale viene proposto il ricorso che si trovi nella circoscrizione del Giudice adito”**.

In dottrina si è pertanto evidenziato come l'oggetto del processo, del ricorso, della domanda, attenga esclusivamente alla situazione soggettiva azionata, ovvero all'atto impugnato ed ai relativi effetti¹².

La legittimazione passiva, di conseguenza, non si determina in ragione dei motivi, ma dell'oggetto del giudizio. Pertanto, se l'atto impugnato è atto dell'Agente della Riscossione legittimato passivo è ordinariamente l'Agente della Riscossione stesso che l'ha posto in essere, e non l'Ente impositore. Competente in ordine al solo giudizio proponibile, avente ad oggetto l'atto esattivo impugnato, sarà sempre, né potrebbe essere altrimenti, la Commissione Tributaria Provinciale nel cui ambito territoriale ha sede l'Agente della Riscossione che ha emesso tale atto e nei cui confronti in ogni caso non potrà non essere proposto il ricorso tendente al suo annullamento.

Il vantaggio derivante dal criterio normativo dell'art. 4 D.Lgs. 546/92 sarebbe infatti compromesso nel caso in cui il destinatario dell'atto impugnato fosse costretto a compiere una delicata attività interpretativa per stabilire in relazione a quale atto debba essere individuata la commissione competente. Soprattutto nella fase cautelare, che caratterizza la prima parte del processo, è importante garantire la presenza, quale parte resistente, dell'agente della riscossione la cui attività sarebbe immediatamente bloccata dal provvedimento di sospensione¹³.

E' opportuno segnalare che la competenza territoriale della commissione tributaria sia individuata non in funzione della sede legale dell'agente della riscossione ma in funzione della sede dell'ufficio dell'agente della riscossione che ha emesso l'atto.

Così come per gli atti dell'Amministrazione Finanziaria sta in giudizio l'Ufficio periferico (provinciale o regionale) dell'Agenzia delle Entrate, nel caso dell'agente della riscossione, pur stando in giudizio nella sua unitarietà il soggetto giuridico che riveste tale qualità ed in persona del legale rappresentante, ai fini della competenza territoriale è competente l'ufficio avente sede nel territorio cui si riferisce l'iscrizione a ruolo e che deve curare la riscossione coattiva, essendo affidatario della funzione in quel territorio.

L'AGENTE DELLA RISCOSSIONE NEL PROCESSO

In applicazione dei principi generali, l'Agente della riscossione sta in giudizio in persona del legale rappresentante pro tempore, ma può anche avvalersi di un procuratore

¹¹ L'art. 5, comma 1, del D.Lgs. 546/92 stabilisce che *“la competenza delle commissioni tributarie è inderogabile”*.

¹² Cfr. C. GLENDI, Postilla, in *GT Rivista di giurisprudenza tributaria* n. 10/2008, 905; id., *La competenza delle Commissioni tributarie*, in *Corr. Trib.* 15/2001, 1117

¹³ Tale rilievo è particolarmente preminente quando l'atto impugnato è un fermo amministrativo su beni mobili o un'ipoteca su immobili: in questo caso è particolarmente evidente la necessità di sviluppare e la lite in funzione della sede (dell'ufficio) dell'agente del concessionario che ha effettuato il provvedimento cautelare: M. BASILAVECCHIA, *L'Agente della riscossione come parte del processo tributario*, in *La riscossione dei tributi*, A. COMELLI – C. GLENDI, Milano, 2010, 203.



generale o speciale, come previsto dall'art. 11 D.Lgs. 546/92.

Si tratta di “parte” per la quale opera l'obbligo di assistenza tecnica, da parte di professionista abilitato (art. 12 D.Lgs. 546/92), senza possibilità di stare in giudizio di persona nelle controversie di valore inferiore ad Euro 2.582,28, dato che tale facoltà è riconosciuta alle sole parti che propongono ricorso¹⁴.

¹⁴ M. BASILAVECCHIA, *L'Agente della riscossione come parte del processo tributario*, in *La riscossione dei tributi*, A. COMELLI – C. GLENDI, Milano, 2010, 205.



LA CARTELLA DI PAGAMENTO

(a cura di Andrea Cosenza)

1. DEFINIZIONE

La cartella di pagamento è un atto per la precisione, l'atto che – per conto dei crediti vantati dagli enti impositori (Agenzia delle Entrate, Inps, Comuni, ecc.) – il Concessionario (ad oggi Equitalia) invia ai contribuenti per informarli del fatto che i suddetti Enti li hanno iscritti a ruolo. Vale la pena precisare che il Ruolo (secondo l'art.10 del DPR 602/1973 e successive modificazioni non è altro che un elenco, che ciascun Ente impositore compila indicando i contribuenti (con nominativo e codice fiscale) e le somme che l'Ente stesso sulla base della propria documentazione ritiene siano dovute. Eventuali errori contenuti nel ruolo (nei nomi, nelle omonimie, nell'errata imposizione del tributo o della somma) sono responsabilità di ciascun Ente, mentre Equitalia si limita a consegnare le cartelle. Infatti, le eventuali contestazioni contro i tributi, sia per l'annullamento totale, sia per lo sgravio parziale, devono essere indirizzate direttamente all'Ente impositore e non a Equitalia. Ciò si evince chiaramente nel testo della nuova cartella di pagamento, così come riformata dal 20.03.2010. Il compito di esigere tali importi è stato nel tempo affidato ad un ente terzo che lo adempiva a seguito del ricevimento del ruolo.

In questa sede ci occuperemo della cartella esattoriale afferente i tributi erariali pur sapendo che la cartella può essere emessa anche per la riscossione di canoni di depurazione, di contributi previdenziali di iscritti ad albi professionali ed altro.

2. FONTI NORMATIVE

La cartella, come si diceva, è solo l'atto conclusivo con il quale l'Ente impositore porta a conoscenza del destinatario del tributo, il tributo stesso.

La base normativa di questo strumento è l'art. 25 del D.P.R. 602/73 che così recita testualmente:

Art. 25 (Cartella di pagamento).

1. Il concessionario notifica la cartella di pagamento, al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre:

a) del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, ovvero a quello di scadenza del versamento dell'unica o ultima rata se il termine per il versamento delle somme risultanti dalla dichiarazione scade oltre il 31 dicembre dell'anno in cui la dichiarazione è presentata, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nonché del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta per le somme che risultano dovute ai sensi degli articoli 19 e 20 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917¹⁵;

¹⁵ Il D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, come modificato dal D.L. 17 giugno 2005, n.106, convertito con modificazioni dalla L. 31 luglio 2005, n. 156, ha disposto (con l'art. 36, comma 2) che "In deroga all'articolo 25, comma 1, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione delle dichiarazioni, la cartella di pagamento è notificata, a pena di atto prodromico può essere identificato decadenza, entro il 31 dicembre



b) del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'articolo 36-ter del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973;

c) del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio.

2. La cartella di pagamento, redatta in conformità al modello approvato con decreto del Ministero delle finanze, contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata.

2-bis. La cartella di pagamento contiene anche l'indicazione della data in cui il ruolo è stato reso esecutivo.

3. Ai fini della scadenza del termine di pagamento il sabato è considerato giorno festivo¹⁶.

Come si vede l'articolo citato ha specificatamente individuato le casistiche del ruolo e i loro termini di notifica. Questo perché il precedente testo non era così specifico e dava luogo ad interpretazioni che vedevano protrarsi il termine di prescrizione anche fino a quindici anni in relazione ai termini dettati dalle norme del codice civile.

3. FORMA E CARATTERISTICHE

Come si diceva il modello di cartella di pagamento è stato profondamente modificato con Il d.lgs. 26 febbraio 1999 n. 46 sia per quanto attiene alla natura che per il regime della cartella esattoriale, attribuendole la natura esecutiva prima svolta dall'avviso di mora. Infatti, trascorsi i 60 giorni per presentare l'eventuale ricorso, la cartella esattoriale ha forza di Titolo esecutivo ed è opponibile al contribuente ai fini delle riscossione coatta del credito con provvedimenti quali il sequestro, pignoramento o espropriazione di un bene, il fermo amministrativo di un veicolo.

Il pignoramento immobiliare può avvenire solo nel caso di debito superiore ad € 120.000,00 con esclusione nel caso l'immobile sia unico e costituisce abitazione principale.

Una volta trascritta l'ipoteca in Conservatoria, il bene viene posto all'incanto. Dopo tre incanti deserti, l'immobile viene definitivamente assegnato allo Stato se il debito è di natura erariale.

Pertanto nella forma attuale la cartella di pagamento assume le caratteristiche di richiesta di pagamento ed avviso di mora.

del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, relativamente alle dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003;

b) del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, relativamente alle dichiarazioni presentate entro il 31 dicembre 2001."

¹⁶ La Corte costituzionale con sentenza del 7 - 15 luglio 2005, n. 280 (in G.U. 1a s.s. del 20/07/2005, n. 29), ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del presente articolo, come modificato dal decreto legislativo 27 aprile 2001, n. 193, nella parte in cui non prevede un termine, fissato a pena di decadenza, entro il quale il concessionario deve notificare al contribuente la cartella di pagamento delle imposte liquidate ai sensi dell'art. 36-bis del D.p.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi).



La cartella di pagamento deve contenere tutti gli elementi necessari per controllare la correttezza della pretesa quali il periodo di imposta ecc. (vedi Cassazione n° 17351 del 17.11.2003). Tra questi c'è senza dubbio l'indicazione della data in cui il ruolo è diventato esecutivo. La trasmissione avviene in via telematica con firma digitale.

Altri elementi sono:

- 1) Il dettaglio degli addebiti
- 2) Le istruzioni per il pagamento
- 3) I dati identificativi della cartella
- 4) Le altre comunicazioni

In merito a quanto sopra si segnala una recente sentenza della Cassazione (n° n. 1128 del 21 gennaio 2014) con la quale il supremo tribunale accettava il ricorso dell'Agenzia delle Entrate nonostante la sentenza dei due gradi precedenti favorevole al contribuente che contestava la mancata indicazione nella cartella sia del responsabile del procedimento che della inesistenza della firma della stessa cartella. In realtà, in quella sentenza, si chiarisce che l'obbligo di indicazione del responsabile del procedimento nella cartella è sorto dal 2008. In questo caso la cartella era stata notificata precedentemente e, quindi, non era motivo di annullamento.

In generale è nulla la cartella di pagamento mancante degli elementi necessari per controllare la correttezza della pretesa, ad esempio, il periodo d'imposta ecc. (Cass., sentenza 17.11.2003 n. 17351).

La cartella nella forma di cui all'allegato n° 1 va, poi, notificata seguendo le disposizioni dell'art. 26 che richiama l'art. 60 del D.P.R. 600 del 29.09.1973 nonché, in quanto applicabili le disposizioni di carattere generale del c.p.c. artt da 137 a 151.

La cartella è un atto impugnabile ai sensi dell'art. 19 co. 1 lett. C) del D. Lgs. 31.12.1992 n. 546 nati la Commissione Tributaria Provinciale per vizi propri o quale primo atto dell'ente che ne richiede il pagamento qualora non siano stati notificati atti precedenti.

L'art. 26 del D.P.R. 602/73, si esprime sulla **notifica** della cartella secondo cui la stessa “ può essere notificata dagli ufficiali della riscossione o da altri soggetti abilitati dal concessionario nelle forme previste dalla legge ovvero, previa eventuale convenzione tra comune e concessionario, dai messi comunali o dagli agenti della polizia municipale. La notifica può essere eseguita anche mediante invio di raccomandata con avviso di ricevimento; in tal caso, la cartella e' notificata in plico chiuso e la notifica si considera avvenuta nella data indicata nell'avviso di ricevimento sottoscritto da una delle persone previste dal secondo comma o dal portiere dello stabile dove e' l'abitazione, l'ufficio o l'azienda.

La notifica della cartella può essere eseguita, con le modalità di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, a mezzo posta elettronica certificata, all'indirizzo risultante dagli elenchi a tal fine previsti dalla legge. Tali elenchi sono consultabili, anche in via telematica, dagli agenti della riscossione. Non si applica l'articolo 149-bis del codice di procedura civile

Notificazione a mezzo posta elettronica

Se non e' fatto espresso divieto dalla legge, la notificazione puo' eseguirsi a mezzo posta elettronica certificata, anche previa estrazione di copia informatica del documento cartaceo.

Se procede ai sensi del primo comma, l'ufficiale giudiziario trasmette copia informatica dell'atto sottoscritta con firma digitale all'indirizzo di posta elettronica



certificata del destinatario risultante da pubblici elenchi o comunque accessibili alle pubbliche amministrazioni. (2)

La notifica si intende perfezionata nel momento in cui il gestore rende disponibile il documento informatico nella casella di posta elettronica certificata del destinatario.

L'ufficiale giudiziario redige la relazione di cui all'articolo 148, primo comma, su documento informatico separato, sottoscritto con firma digitale e congiunto all'atto cui si riferisce mediante strumenti informatici, individuati con apposito decreto del Ministero della giustizia. La relazione contiene le informazioni di cui all'articolo 148, secondo comma, sostituito il luogo della consegna con l'indirizzo di posta elettronica presso il quale l'atto è stato inviato.

Al documento informatico originale o alla copia informatica del documento cartaceo sono allegati, con le modalità previste dal quarto comma, le ricevute di invio e di consegna previste dalla normativa, anche regolamentare, concernente la trasmissione e la ricezione dei documenti informatici trasmessi in via telematica.

Eseguita la notificazione, l'ufficiale giudiziario restituisce all'istante o al richiedente, anche per via telematica, l'atto notificato, unitamente alla relazione di notificazione e agli allegati previsti dal quinto comma.)

Quando la notificazione della cartella di pagamento avviene mediante consegna nelle mani proprie del destinatario o di persone di famiglia o addette alla casa, all'ufficio o all'azienda, non è richiesta la sottoscrizione dell'originale da parte del consegnatario.

Nei casi previsti dall'art. 140, del codice di procedura civile, la notificazione della cartella di pagamento si effettua con le modalità stabilite dall'art. 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e si ha per eseguita nel giorno successivo a quello in cui l'avviso del deposito è affisso nell'albo del comune. L'esattore deve conservare per cinque anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso di ricevimento ed ha l'obbligo di farne esibizione su richiesta del contribuente o dell'amministrazione.

Per quanto non è regolato dal presente articolo si applicano le disposizioni dell'art. 60 del predetto decreto ; per la notificazione della cartella di pagamento ai contribuenti non residenti si applicano le disposizioni di cui al quarto e quinto comma dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Pertanto, allo stato attuale, varie sono le forme di notifica della cartella di pagamento e tutte ritenute valide.

Tuttavia la notifica va eseguita dall'agente della riscossione in persona o da altro soggetto abilitato dall'agente alla riscossione. In mancanza può essere eseguita da un messo comunale in presenza di apposita convenzione tra comune e agente della riscossione. Gli ufficiali della riscossione hanno una competenza territoriale determinata ai sensi dell'art. 4 del D. Lgs. 13.04.1999

(1. L'estensione dei singoli ambiti, comunque non inferiore al territorio di una provincia, è determinata, con decreto del Ministero delle finanze, tenendo conto della necessità di garantire l'economicità e l'efficienza del servizio, in relazione alle caratteristiche geografiche ed alle condizioni sociali ed economiche del territorio, del numero dei residenti e dell'ammontare delle entrate iscritte a ruolo nel biennio precedente l'avvio della procedura di affidamento.

2. La durata della concessione è fissata nell'atto di indizione della gara di cui all'articolo 3 fino al termine massimo di dieci anni.)

In difetto della suddetta normativa la notifica è da considerarsi nulla.



La Cassazione, con ordinanza n° 25138 depositata l'8 novembre 2013, ha rigettato il ricorso della società che aveva eccepito la nullità della notifica in quanto la firma sull'avviso ricevimento per una cartella notificata per posta, era inintelligibile. Per i giudici di legittimità la notifica della cartella è da ritenere valida. Ed infatti, se nell'avviso di ricevimento manchino le generalità della persona cui l'atto è stato consegnato, adempimento non previsto da alcuna norma, e la relativa sottoscrizione sia addotta come inintelligibile, l'atto è pur tuttavia valido, poiché la relazione tra la persona cui esso è destinato e quella cui è stato consegnato costituisce oggetto di un preliminare accertamento di competenza dell'ufficiale postale, assistito dall'efficacia probatoria di cui all'art. 2700 Codice civile ed eventualmente solo in tal modo impugnabile, stante la natura di atto pubblico dell'avviso di ricevimento della raccomandata.

Quanto alla consegna agli addetti alla casa, tali si considerano: i domestici, i segretari, ecc.

4. PATOLOGIA DELLA CARTELLA DI PAGAMENTO

Definita per grosse linee la cartella di pagamento e chiarite le caratteristiche della stessa ci si vuole soffermare sulle patologie più comuni di questo mezzo di comunicazione dell'amministrazione finanziaria.

Alcune le abbiamo già evidenziate precedentemente.

Tra le patologie più classiche ci sono quelle afferenti la prescrizione della cartella di pagamento.

I limiti di prescrizioni sono indicati sempre dall'art. 25 che li considera ormai come perentori essendo stati dettagliatamente previsti per le varie situazioni.

Una l'abbiamo analizzata precedentemente e riguarda la presenza del responsabile del procedimento che, pur essendo considerato un elemento fondamentale, non sempre viene ritenuto come elemento di nullità dell'atto. In realtà questa previsione normativa sembrerebbe riguardare solo gli atti notificati dopo il 1° giugno del 2008 come stabilito dall'articolo 36, comma 4-ter del DI 248/2007. Questa norma aveva la sua radice nell'articolo 7, comma 2, lett. a) della legge 212/2000 secondo cui "***Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono indicare l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento***".

In questo contesto è intervenuto l'articolo 36, comma 4-ter, del DI 248/2007, in base al quale "***La cartella di pagamento di cui all'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni, contiene, altresì, a pena di nullità, l'indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo e di quello di emissione e di notificazione della stessa cartella. Le disposizioni di cui al periodo precedente si applicano ai ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1 giugno 2008. La mancata indicazione dei responsabili dei procedimenti nelle cartelle di pagamento relative a ruoli consegnati prima di tale data non è causa di nullità delle stesse***".

Con la circolare n. 16/E del 2008 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che "***La nuova disposizione conferma indirettamente che prima della sua entrata in vigore l'irregolarità di cui si tratta non comportava la nullità della cartella di pagamento***".



Tale interpretazione è stata condivisa dalla giurisprudenza di legittimità; in particolare le Sezioni unite della Cassazione, con sentenza 11722/2010 hanno ribadito che “***E’ pur vero che l’art. 7 L. n. 212 del 2000 prevede che sia indicato il responsabile del procedimento, ma siffatto adempimento non è sanzionato da nullità, come lo sono, invece, altri adempimenti previsti dal medesimo Statuto del contribuente La legge n. 212 del 2000, peraltro, non precisa gli effetti della violazione dell’obbligo indicato: essa, in particolare, a differenza di quanto fa con riferimento ad altre disposizioni, non commina la nullità per la violazione della disposizione indicata*”... deve, pertanto, escludersi che, anteriormente all’emanazione della disposizione impugnata, alla mancata indicazione del responsabile del procedimento conseguisse la nullità della cartella di pagamento”.**

La Corte costituzionale ha in seguito salvato la nuova disposizione, dichiarando la manifesta inammissibilità o infondatezza delle questioni sollevate (si vedano ad esempio le sentenze 349/2010 e 13/2010), precisando che essa non ha effetti retroattivi ma dispone solo per il futuro.

La pronuncia in commento, dunque, non fa altro che allinearsi a tale consolidato orientamento di prassi e giurisprudenza: non è casuale quindi l’adozione di una motivazione stringata che rinvia all’autorevole precedente a Sezioni unite.

Quanto alla notifica della cartella la giurisprudenza è molto ricca di casistiche attinenti la sua nullità.

Da quanto affermato nel paragrafo precedente deriva **che la nullità della notificazione si ha quando:**

- non è rispettato l’ordine preferenziale sopra indicato;
- non è specificamente indicata, nell’avviso di ricevimento, la ragione per la quale l’atto non è stato consegnato al destinatario a mani proprie o ad alcuna di quelle persone che nell’ordine tassativo precedono quella che viene indicata come consegnataria nella relazione di notifica.

L’istituto della nullità, nel caso di specie, trova fondamento negli articoli del codice di procedura civile:

Art. 159 Estensione della nullità

La nullità di un atto non importa quella degli atti precedenti, né di quelli successivi che ne sono indipendenti.

La nullità di una parte dell’atto non colpisce le altre parti che ne sono indipendenti. Se il vizio impedisce un determinato effetto, l’atto può tuttavia produrre gli altri effetti ai quali è idoneo.

Art. 160 Nullità della notificazione

La notificazione è nulla se non sono osservate le disposizioni circa la persona alla quale deve essere consegnata la copia, o se vi è incertezza assoluta sulla persona a cui è fatta o sulla data, salva l’applicazione degli artt. 156 e 157.

Altre sentenze hanno trattato l’argomento della notificazione, in particolare quella della notifica mediante consegna al portiere e nullità quella della Cassazione civile, sez. II, sentenza 11.09.2010 n. 19417, la quale sancisce che per procedere con la notifica al portiere l’ufficiale giudiziario deve dare atto del mancato reperimento del destinatario e dei suoi familiari.



Se l'ufficiale giudiziario, nell'espletamento delle proprie funzioni, non da conto di aver effettuato tutte le ricerche al fine di trovare il destinatario o i soggetti rientranti nelle categorie contemplate dal secondo comma dell'articolo 139 c.p.c. e non da, altresì, atto dell'assenza, rende nulla la notifica.

Così hanno precisato i **giudici della seconda sezione civile della Cassazione** con la sentenza 11 settembre 2010, n. 19417.

Nella sentenza de qua i giudici, dopo aver citato due pronunce delle Sezioni Unite (cfr. Sezioni Unite, sentenza 20 aprile 2005, n. 8214 e del 30 maggio 2005, n. 11332) sulla cui base è stata risolta la controversia, hanno affermato il principio secondo cui **“in caso di notifica nelle mani del portiere, l'ufficiale deve dare atto, oltre che dell'infruttuoso tentativo di consegna a mani proprie per assenza del destinatario, delle vane ricerche delle altre persone preferenzialmente abilitate a ricevere l'atto, onde nel riferire al riguardo, sebbene non debba necessariamente fare uso di formule sacramentali né riprodurre testualmente le ipotesi normative, deve, non di meno, attestare chiaramente l'assenza del destinatario e dei soggetti rientranti nelle categorie contemplate dal secondo comma dell'art. 139 c.p.c., la successione preferenziale dei quali è nella norma tassativamente stabilita”**.

In pratica, **occorre, quindi, rispettare l'elenco** di cui all'articolo 139 c.p.c.; in quanto è nulla la notifica al portiere in assenza di relata circostanziata.

Infatti l'art. 139, che norma la notificazione nella residenza, nella dimora o nel domicilio, afferma: *“Se non avviene nel modo previsto nell'articolo precedente, la notificazione deve essere fatta nel comune di residenza del destinatario, ricercandolo nella casa di abitazione o dove ha l'ufficio o esercita l'industria o il commercio.*

Se il destinatario non viene trovato in uno di tali luoghi, l'ufficiale giudiziario consegna copia dell'atto a una persona di famiglia o addetta alla casa, all'ufficio o all'azienda, purché non minore di quattordici anni o non palesemente incapace.

In mancanza delle persone indicate nel comma precedente, la copia è consegnata al portiere dello stabile dove è l'abitazione, l'ufficio o l'azienda, e, quando anche il portiere manca, a un vicino di casa che accetti di riceverla.

Il portiere o il vicino deve sottoscrivere una ricevuta, e l'ufficiale giudiziario dà notizia al destinatario dell'avvenuta notificazione dell'atto, a mezzo di lettera raccomandata.

Se il destinatario vive abitualmente a bordo di una nave mercantile, l'atto può essere consegnato al capitano o a chi ne fa le veci.

Quando non è noto il comune di residenza, la notificazione si fa nel comune di dimora, e, se anche questa è ignota, nel comune di domicilio, osservate in quanto è possibile le disposizioni precedenti”.

La notifica al portiere dello stabile può avvenire solamente quando ricorrono le circostanze indicate nell'articolo 139 del codice di procedura civile, in quanto il mancato rispetto di ciò comporta la nullità della cartella di pagamento.

E' nulla la notifica effettuata a mezzo posta con la sola consegna al portiere dello stabile, senza attestazione dell'avvenuta ricerca delle altre persone abilitate.

Questo è quanto ha stabilito la Seconda Sezione Civile della Corte di Cassazione, con la sentenza 12 aprile 2011, n. 8284 con la quale si afferma come l'attestazione possa avvenire anche con la crocettatura delle apposite caselle nel relativo modulo.

Il caso vedeva un avvocato impugnare una sentenza del Giudice di Pace di Roma che rigettava una sua opposizione avverso una cartella esattoriale, deducendo di non aver



mai ricevuto la raccomandata circa l'avvenuta notifica al portiere, *ex art.* 139, quarto comma, c.p.c..

Tale norma, infatti, dispone che, nel caso in cui la notifica sia effettuata al portiere dello stabile ove è l'abitazione, l'ufficio o l'azienda del destinatario dell'atto, il portiere medesimo debba sottoscrivere una ricevuta e l'ufficiale giudiziario debba dare notizia al destinatario dell'avvenuta notificazione dell'atto, a mezzo di lettera raccomandata.

Secondo l'interpretazione sostenuta dalle Sezioni unite della Corte di Cassazione, per principio generale, **in caso di notifica nelle mani del portiere, l'ufficiale giudiziario deve dare atto, oltre che dell'assenza del destinatario, delle vane ricerche delle altre persone preferenzialmente abilitate a ricevere l'atto**, onde il relativo accertamento, sebbene non debba necessariamente tradursi in forme sacramentali, deve, nondimeno, attestare chiaramente l'assenza del destinatario e dei soggetti rientranti nelle categorie contemplate dal secondo comma dell'art. 139 c.p.c., secondo la successione preferenziale tassativamente stabilita da tale norma, con conseguente nullità della notificazione eseguita nelle mani del portiere quando la relazione dell'ufficiale giudiziario non contenga l'attestazione del mancato rinvenimento delle persone di cui sopra (Sez. un., 30 maggio 2005, n. 11332; confermato anche da Cass. civ., 20 novembre 2009, n. 24536).

E' bene ricordare come, in tema di notificazione nelle mani del portiere, sussista un contrasto giurisprudenziale, del quale si intende qui di seguito dare nota. Secondo un primo orientamento, nell'ipotesi di consegna al portiere dell'atto da notificare, con contestuale spedizione della prescritta raccomandata, la spedizione di quest'ultima non si configura come elemento costitutivo della fattispecie notificatoria, in quanto tale ipotesi di notificazione si perfeziona con la modalità e nel momento della consegna dell'atto al portiere (Cass. civ., 5 luglio 2006, n. 15315).

In senso contrario altra giurisprudenza di legittimità secondo la quale **l'omessa spedizione** della raccomandata prescritta dal quarto comma dell'art. 139 c.p.c., non costituisce una mera irregolarità, ma un vizio dell'attività dell'ufficiale giudiziario che determina, fatti salvi gli effetti della consegna dell'atto dal notificante all'ufficiale giudiziario medesimo, la nullità della notificazione nei confronti del destinatario (Cass. civ., 30 giugno 2008, n. 17915).

I giudici della Seconda Sezione Civile della Corte di Cassazione, nell'aderire all'orientamento da ultimo citato, ritengono **nulla la notificazione eseguita al portiere dello stabile**, non seguita dalla spedizione della raccomandata al destinatario originario dell'atto, e non accompagnata dall'attestazione dell'avvenuta ricerca degli altri soggetti abilitati.

In entrambe le sentenze esaminate, si fa esplicito riferimento all'art. 139 c.p.c., colgo questo *imput* per analizzare alcune considerazioni, come il luogo di residenza, che viene individuato basandosi sull'effettiva ed abituale presenza del soggetto in un dato luogo, poiché l'iscrizione anagrafica ha più che altro un mero valore presuntivo a causa di ritardi nelle operazioni di variazioni di tali registri.

Da non sottovalutare che la norma in esame indica un ordine tassativo che l'ufficiale giudiziario deve seguire per individuare il luogo in cui procedere alla notifica, ovvero prima di tutto quello di residenza, poi di dimora ed infine di domicilio. Una volta individuato uno di tale luogo, la norma lascia libero il notificatore di cercare indifferentemente il destinatario in uno qualsiasi dei tre luoghi previsti, ovvero casa, ufficio o luogo dove esercita l'industria o il commercio.



Come avviene per i luoghi in cui ricercare il destinatario, che sono esplicitamente indicati e perentoriamente **la norma individua anche l'ordine delle persone successivamente previste al secondo e terzo comma risulta tassativo**. Pertanto, sarà possibile passare da una categoria all'altra solo in caso di assenza, incapacità o rifiuto del consegnatario precedente. La norma, inoltre, specifica che il portiere o il vicino devono sottoscrivere una ricevuta che attesti l'avvenuta notifica, e l'ufficiale giudiziario deve comunicare al destinatario dell'atto l'avvenuta notificazione a mezzo di lettera raccomandata. In mancanza di tali adempimenti la notifica si deve considerare nulla.

Appare opportuno precisare che l'elaborazione giurisprudenziale ha consacrato il principio della c.d. scissione del momento notificatorio per il notificante e per il destinatario dell'atto, proprio al fine di evitare che venisse addebitato a quest'ultimo l'esito intempestivo del procedimento notificatorio per la parte sottratta alla sua disponibilità. Pertanto, risulta che mentre per il notificante il procedimento si perfeziona nel momento in cui consegna l'atto all'ufficiale giudiziario, per il destinatario quando riceve l'atto notificatogli.

In conclusione porto l'analisi dell'ordinanza n.9277 del 07/06/2012 con cui la Corte di cassazione ha ribadito il principio generale secondo cui, l'art.139 c.p.c., consentendo la consegna della copia dell'atto da notificare a persona di famiglia (o addetta alla casa, all'ufficio o all'azienda, purché non minore di quattordici anni), non impone all'ufficiale giudiziario notificatore, nell'ipotesi in cui non sia stata possibile la consegna nelle mani di quest'ultimo, di svolgere ricerche in ordine al rapporto di convivenza indicato dalla persona che abbia ritirato l'atto, con dichiarazione della quale viene dato atto nella relata di notifica.

Sul punto, la Corte, uniformandosi ai precedenti giurisprudenziali in materia (Cass. 6953/06, 322/07, 8306/11), ha precisato che, incombe a chi contesta la veridicità di siffatta dichiarazione fornire la prova del contrario.

Detta prova può essere fornita solo **provando che il familiare era presente per ragioni occasionali e momentanee** nel luogo di abitazione del destinatario mentre non è sufficiente la produzione di un certificato anagrafico attestante che il familiare abbia altrove la propria residenza.



INTIMAZIONE DI PAGAMENTO (C.D. “AVVISO DI MORA”)

(a cura di Paolo Piccardo)

PREMESSA

Il sistema di riscossione attuale contempla che, nell'ipotesi in cui, decorso un anno dalla notifica della cartella di pagamento, l'espropriazione non abbia avuto inizio, l'Agente della Riscossione è tenuto a notificare al contribuente o al coobbligato un'intimazione ad adempiere (c.d. “avviso di mora”).

Tale avviso è necessario anche nel sistema degli accertamenti “esecutivi”, ove entro un anno dalla notifica dell'avviso di accertamento l'espropriazione non abbia avuto inizio.¹⁷

Il suddetto avviso:

- contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo o dall'accertamento entro 5 giorni;
- è redatto in conformità con il modello approvato dall'apposito decreto ministeriale;
- costituisce atto impugnabile dinanzi alle Commissioni tributarie;
- deve essere notificato nel rispetto delle forme previste dall'art. 26 del DPR 602/73.

L'avviso di mora perde efficacia qualora, decorsi 180 giorni dalla data della sua notifica, l'espropriazione non abbia avuto inizio.

In tal caso, la legittimità dell'espropriazione è subordinata alla notifica, da parte dell'Agente della Riscossione, di un'ulteriore intimazione ad adempiere.

AVVISO DI MORA E RIFORMA DELLA RISCOSSIONE EX D.LGS. 46/99

Antecedentemente alla riforma della riscossione apportata dal D. Lgs. 46/99, l'avviso di mora era disciplinato dall'ormai abrogato art. 46 del DPR 602/73¹⁸, e costituiva un atto che il concessionario della riscossione doveva adottare prima dell'inizio dell'espropriazione.

Ora l'avviso di mora, disciplinato dall'art. 50 del DPR 602/73¹⁹, non è più un atto che deve necessariamente precedere l'espropriazione, posto che, come rilevato, è obbligatorio solo ove il pignoramento non sia stato notificato decorso un anno dalla notifica della cartella di pagamento.

Tuttavia, allorché viene emessa, l'intimazione ex art. 50 del DPR 602/73 “*finisce con lo svolgere la stessa identica funzione già assolta dall'avviso di mora, che è quella di costituire l'indispensabile presupposto legale per l'espropriazione disciplinata dal D.p.r. n. 602 del 1973*”²⁰.

¹⁷ Art. 29 del D.l. 78/2010

¹⁸ Il comma primo della norma recitava: “L'esattore prima di iniziare l'espropriazione forzata nei confronti del debitore moroso deve notificargli un avviso contenente l'indicazione del debito, distintamente per imposte, soprattasse, pene pecuniarie, interessi, indennità di mora e spese, e l'invito a pagare entro cinque giorni”.

¹⁹ Art. 50, comma 2 del D.p.R. 602/73 prevede infatti “se l'espropriazione non è iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, l'espropriazione stessa deve essere preceduta dalla notifica, da eseguirsi con le modalità previste dall'art. 26 di un avviso che contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni”.

²⁰ Cfr. Voglino A. Il regime degli atti impugnabili? in Codice del processo Tributario a cura di V. Ukmar e Tundo F.



NESSI TRA AVVISO DI MORA, PREAVVISO DI FERMO DI BENI MOBILI REGISTRATI E ISCRIZIONE DI IPOTECA

L'art. 50 co. 2 del DPR 602/73 stabilisce che se l'espropriazione non è iniziata entro un anno dalla notifica della cartella di pagamento, l'Agente della Riscossione è tenuto a notificare, prima di dare inizio alla procedura esecutiva, un'intimazione ad adempiere.

Secondo parte della giurisprudenza, la norma è applicabile anche nel caso dell'ipoteca e del fermo: così, se l'ipoteca venisse iscritta decorso un anno dalla cartella, occorrerebbe la previa notifica dell'avviso di mora²¹.

Con la Risoluzione 24.4.2002 n. 128, l'Agenzia delle Entrate, invece, ha specificato che, nel caso dell'ipoteca e del fermo, non è necessaria la notifica dell'intimazione, posto che l'art. 50 co. 2 del DPR 602/73 concerne la sola espropriazione, e non le misure cautelari.

LEGITTIMITÀ

L'intimazione ad adempiere deve essere redatta secondo criteri predeterminati, in conformità al modello approvato con l'apposito decreto del Ministro delle Finanze²².

Per ciò che concerne la notificazione, occorre il rispetto dell'art. 26 del DPR 602/73.

OBBLIGHI DI INDICAZIONE E DI CONTENUTO

L'avviso di mora deve contenere, così come disposto dall'art. 50 co. 2 del DPR 602/73, *“l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro cinque giorni”*.

Oltre a ciò, esso è un atto impositivo, per cui devono essere presenti le indicazioni previste dall'art. 7 della L. 212/2000 (c.d. “Statuto dei diritti del contribuente”)²³, ovvero:

- l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni in merito all'atto notificato;
- l'organo amministrativo presso cui è possibile sollecitare un riesame nel merito della pretesa;
- l'organo giurisdizionale cui proporre il ricorso²⁴;
- l'indicazione del responsabile del procedimento.

OMESSA INDICAZIONE DEL RESPONSABILE DEL PROCEDIMENTO

Gli atti dell'Agente della Riscossione devono “tassativamente” contenere l'indicazione del responsabile del procedimento (art. 7 della Legge 212/2000).

Il precetto deve ritenersi applicabile anche alle intimazioni di pagamento, posto che concerne gli atti impositivi in generale, per cui l'assenza di ciò inficia la validità del provvedimento²⁵.

²¹ Per l'ipoteca C.T. Prov. Roma 13.11.2008 n. 392, C.t. Prov. Treviso 15.12.2008 n. 90; per il fermo C.T. Prov. Cosenza 28.05.2003 n. 397.

²² Attualmente il decreto di riferimento è stato approvato il 28.06.1999 “decreto di approvazione modelli della cartella di pagamento e dell'avviso di intimazione ai sensi degli articoli 25 e 50 del D.p.R. 602/1973”

²³ La disposizione per espressa disposizione normativa è applicabile anche agli atti degli agenti della riscossione.

²⁴ L'omissione di tale indicazione, secondo la giurisprudenza non causa la nullità del provvedimento ma al massimo giustifica la rimessione in termini per impugnarlo, se la tardività dell'impugnazione è stata causata dalle erronee indicazioni contenute nell'atto stesso (Cass. 15.05.2003 n. 7558; C.T.C. 14.03.2003 n. 1818).

²⁵ C.T. Prov. Cosenza 6.4.2009 n. 257.



Per contro, alle intimazioni non è applicabile l'art. 36 co. 4-ter del DL 248/2007, secondo cui la mancata indicazione del responsabile del procedimento non è causa di nullità dell'atto se il ruolo è stato consegnato all'Agente della Riscossione in data antecedente l'1.6.2008, in quanto norma riferita alle sole cartelle di pagamento.

SOTTOSCRIZIONE DELL'INTIMAZIONE AD ADEMPIERE

Parte della giurisprudenza ha stabilito che in virtù dell'assimilazione tra avviso di mora e precetto che anche il primo debba essere sottoscritto dal funzionario competente così come dispone l'art. 125 c.p.c.²⁶.

MOTIVAZIONE

Tutti gli atti tributari devono, a pena di nullità, essere motivati in relazione ai presupposti di fatto e di diritto che li hanno determinati (art. 7 della L n. 212/2000). Ovviamente, l'avviso di mora è un provvedimento riproduttivo di atti presupposti, quindi non deve contenere una parte motiva particolarmente corposa. È comunque necessario che il contribuente sia, quantomeno, reso edotto:

- del credito per cui si procede;
- della cartella di pagamento o dell'avviso di accertamento che ha comportato la notifica dell'intimazione ad adempiere.

In armonia con ciò, C.T. Reg. Roma 5.7.2007 n. 93, nel disporre l'annullamento di un avviso di mora, ha affermato che è privo di motivazione un avviso che:

- citi la previa cartella di pagamento con i suoi dati numerici, senza riprodurne il contenuto;
- quali indicazioni delle poste debitorie, si limiti ad evidenziare il "cod. trib.", l'anno di riferimento e altri minuti dati di significato scarsamente comprensibile²⁷.

OMESSA NOTIFICA DELLA CARTELLA O DELL'AVVISO DI ACCERTAMENTO

Il procedimento di imposizione postula il rispetto della sequenza procedimentale predeterminata dal legislatore, per cui l'avviso di mora deve, a pena di nullità, essere preceduto dalla regolare notifica della cartella di pagamento, o dell'avviso di accertamento nel caso degli accertamenti "esecutivi".

La Corte di Cassazione a Sezioni Unite, infatti, con la sentenza 25.7.2007 n. 16412²⁸, ha affermato che l'atto "successivo" è di per sé nullo se non preceduto dalla notifica dell'atto "presupposto".

In tale fattispecie il contribuente può, alternativamente:

- chiedere l'annullamento dell'avviso di mora sulla sola base dell'omessa previa notifica della cartella/accertamento;

²⁶ C.T. Provinciale di Cosenza 6.4.2009 n. 257; art 125 c.p.c. "Salvo che la legge disponga altrimenti, la citazione, il ricorso, la comparso, il controricorso, il precetto debbono indicare l'ufficio giudiziario, le parti, l'oggetto, le ragioni della domanda e le conclusioni o l'istanza, e, tanto nell'originale quanto nelle copie da notificare, debbono essere sottoscritti dalla parte, se essa sta in giudizio personalmente, oppure dal difensore [disp. att. 170] (6) (7) (8) che indica il proprio codice fiscale. (...)".

²⁷ I giudici evidenziano che "in relazione alla formulazione dell'avviso di mora i termini così sintetici ed ellittici la riferibilità ad esso ad una materia del contendere determinata appare del tutto aleatoria, non solo per il contribuente, ma anche per il giudice chiamato a dirimere la controversia. Nessuna indicazione si rinvia infatti sulle clausole dell'imposizione tributaria al contenuto dell'atto che la ha preceduta, ai criteri di quantificazione dell'imposizione."

²⁸ Le Sezioni Unite nella sentenza n. 5791 del 4.3.2008 hanno espressamente stabilito che il principio vale anche nell'ipotesi di irrituale notifica dell'atto presupposto.



- impugnare, cumulativamente all'avviso di mora, anche l'atto presupposto non notificato²⁹.

PERDITA DI EFFICACIA

L'avviso di mora perde efficacia se, decorsi 180 giorni dalla data della sua notifica, non viene iniziata l'espropriazione, ovvero la notifica del pignoramento non sia avvenuta.

Al riguardo la dottrina ha precisato che, analogamente a quanto avviene nel processo civile,³⁰ *“l'eventuale inutile decorso del termine non comporta il venire meno del diritto di escutere ma esige la notifica di un nuovo avviso di mora”*³¹.

TUTELA PROCESSUALE

La legittimità dell'intimazione ad adempiere può essere censurata dinanzi alla Commissioni Tributarie, sebbene valga anche in tal caso il principio di autonomia degli atti impugnabili, che circoscrive l'impugnazione ai vizi propri del provvedimento.

Nel corso di Telefisco 2014 è stato chiesto all'Agenzia delle Entrate come il contribuente possa difendersi nei giudizi avverso avvisi di accertamento esecutivi (per i quali non c'è iscrizione a ruolo e notifica della cartella di pagamento) nel caso in cui ritenga che l'Ufficio abbia sbagliato a chiedere le somme in pendenza di giudizio. L'amministrazione ha risposto che la riscossione di quanto dovuto avviene notificando al contribuente un intimazione di pagamento contro la quale è possibile presentare ricorso alla commissione tributaria per vizi propri dell'atto preceduto dal procedimento di mediazione tributaria in caso di controversia di valore non superiore a 20.000 euro. Inoltre precisa l'Agenzia è anche possibile chiedere il riesame in via di autotutela anche se ciò non interrompe i termini per l'impugnazione.

Occorre effettuare alcune precisazioni sulla natura dell'avviso e sulla tutela del contribuente.

IMPUGNABILITÀ

L'avviso di mora (intimazione ad adempiere) risulta ai sensi dell'art. 19 del D.Lgs 546/1992 un atto autonomamente impugnabile.

Tuttavia, l'impugnabilità dell'intimazione ad adempiere contemplata ora dall'art. 50 del D.P.R 602/73 è stata implicitamente ammessa dal legislatore che, con la modifica apportata all'art. 2 del D.Lgs. 546/92 dalla L. 448/2001, ha stabilito che *“restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'art. 50 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602”* (nel senso dell'impugnabilità Cass. 201.12.2011 n. 27882).

²⁹ Nella maggior parte dei casi il contribuente ha tutto l'interesse a limitarsi ad eccepire la nullità dell'intimazione ad adempiere sulla base della sola mancata previa notifica dell'atto presupposto.

³⁰ L'art. 481 del c.p.c. prevede infatti che il precetto perde efficacia se entro 90 giorni non comincia l'esecuzione. In tale caso è pacifico che il decorso del termine non comporta la perdita del diritto all'esecuzione; per procedere è possibile notificare un ulteriore atto di precetto.

³¹ Giorgetti M. “Profili dell'espropriazione forzata tributaria” Diritto e pratica tributaria 4, parte I, 2006 p. 782. La tesi contraria sarebbe dotata di scarsa persuasività in quanto sebbene il disposto dell'abrogato art. 46 del D.p.R. 602/73 secondo cui “ qualora l'esattore non abbia iniziato l'esecuzione entro centottanta giorni dalla notificazione dell'avviso e voglia successivamente iniziarla dovrà notificare un altro avviso”, non sia stato riprodotto nell'odierno art. 50 del D.p.R. 602/73, la giurisprudenza sembra ritenere pacifico che il decorso dei 180 giorni non comporti la perdita del diritto alla riscossione (Cass. N. 17.02.2005 n. 3231).



Il riferimento, nell'art. 2 del D.lgs 546/1992 all'avviso di mora di cui all'art. 50 del D.p.r 602/73 è indice della volontà del Legislatore di ritenere impugnabile anche l'avviso di mora stesso.

In tale senso si è espressa ad esempio C.T. Prov. Torino 15.02.2011 n. 24 (relativa al caso di sollecito di pagamento per l'importo iscritto a ruolo che poi era stato oggetto di parziale sgravio: visto che erano ormai decorsi i sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento emergeva la necessità di impugnazione del successivo sollecito al fine di rilevare il minore debito).

L'Agente della Riscossione potrebbe denominare l'intimazione di cui all'art. 50 del D.p.r. 602/73 nelle maniere più svariate (avviso bonario, intimazione di pagamento, sollecito di pagamento), omettendo ogni riferimento alla norma da ultimo citata, ma la sua impugnabilità non viene comunque meno.

Contrariamente a quanto ritenuto da C.T. Prov. Bari 30.09.2005 n.123, è assolutamente irrilevante il nomen iuris attribuito all'atto dall'Agente della riscossione ai fini della sua impugnabilità.

Infatti, qualora decorso in anno dalla notifica della cartella/accertamento l'Agente della riscossione provveda a notificare un ulteriore atto che preannuncia la prossima espropriazione questo atto è da ritenersi impugnabile³².

Da segnalare che in caso ad esempio di tardiva notifica della cartella di pagamento, tale vizio non può essere eccepito con l'impugnazione della successiva intimazione di pagamento. Infatti "gli atti impugnabili possono essere impugnati solo per vizi propri mentre i vizi degli atti ad essi prodromici possono essere fatti valere con l'impugnazione dell'atto conseguente soltanto nell'ipotesi di omessa notifica dell'atto prodromico, ipotesi alla quale non è ovviamente equiparabile quella della notifica tardiva".

Dunque la tardività della notifica dell'atto prodromico può essere fatta valere solo con la tempestiva impugnazione di tale atto (Cass. N. 14072 del 27.6.2011).

DIFESA DEL CONTRIBUENTE

L'avviso di mora può essere censurato solo per vizi propri, quindi, in linea di principio, non può essere messa in discussione la debenza del tributo³³.

In virtù di ciò, il ricorso potrà essere basato su:

- su vizi inficianti direttamente l'avviso di mora quali:
 1. il difetto di motivazione;
 2. l'omessa sottoscrizione;
 3. l'omessa indicazione del responsabile del procedimento;
 4. l'irregolarità della notifica;
- sull'omessa o irrituale notifica della cartella di pagamento o dell'avviso di accertamento presupposti (nel qual caso potrebbe essere necessario in luogo del ricorso il reclamo ex art. 17 bis del D.Lgs 546/92).
- sull'estinzione medio tempore dell'obbligazione;

³² D. CARNIMEO, "L'autonoma impugnabilità degli avvisi di pagamento" Bollettino Tributario 2 2006 p. 160

³³ Invero vi è una ipotesi in cui potrebbe ritenersi ammissibile il sindacato sulla pretesa. Si pensi al caso in cui siano stati irritualmente notificati sia l'avviso di accertamento sia la cartella di pagamento, oppure la sola cartella di pagamento nelle attività di liquidazione automatica e di controllo formale. In sede di ricorso contro la successiva intimazione ad adempiere qualora il contribuente optasse per l'impugnazione cumulativa, potrebbe sindacare la debenza del tributo.



- sulla non conformità dei dati rispetto a quelli contenuti nella cartella di pagamento.

EFFETTI DEL GIUDICATO DI ANNULLAMENTO

Occorre interrogarsi sugli effetti del giudicato di annullamento dell'avviso di mora.

In linea di principio il giudicato di annullamento comporta:

- L'impossibilità di riemanare l'atto, se basato sull'infondatezza della pretesa;
- La possibilità di riemanare l'atto, se la caducazione è stata disposta per un vizio formale (ad esempio mancanza dell'indicazione del responsabile del procedimento).

Nel caso dell'avviso di mora, la questione è però più complessa, posto che il suddetto provvedimento:

- da un lato, costituisce l'ultimo atto impugnabile in sede tributaria prima dell'espropriazione, quindi non consente quasi mai il sindacato sulla debenza del tributo;
- dall'altro, a differenza degli altri atti impositivi, non deve essere notificato entro termini previsti a pena di decadenza, salvo il rispetto del termine di prescrizione.

Quanto esposto è vero altresì nel sistema degli accertamenti esecutivi anche se in tal caso oltre all'accertamento pure il pignoramento deve sottostare a termini decadenziali e non prescrizionali (infatti, esso va disposto a pena di decadenza entro il 31.12 del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo).

In base a quanto esposto, è possibile affermare che il giudicato di annullamento impedisce la reiterazione della pretesa solo ove basato sull'omessa notifica della cartella di pagamento/avviso di accertamento, atto che deve essere notificato entro termini previsti a pena di decadenza³⁴.

Per contro, nel caso di annullamento dovuto a vizi formali dell'atto, si ritiene che il giudicato non osti alla riemanazione dell'intimazione, ovviamente priva del vizio che ne ha causato l'annullamento stesso, fermi restando, ovviamente, i termini decadenziali per il pignoramento nel caso degli accertamenti "esecutivi".

³⁴ In questa ipotesi, l'Agente della Riscossione, potrebbe provvedere alla notifica della cartella di pagamento solo ove non fossero spirati i termini di cui all'art. 25 del D.p.r. 602/73.



CARTELLA DI PAGAMENTO ED ATTO PRODROMICO

(a cura di Stefano Arezzi)

La presente relazione, per quanto sintetica ed inevitabilmente non esaustiva, suggerisce alcune considerazioni sul tema, al fine di delineare le opportune strategie di impugnazione e di predisposizione del ricorso introduttivo.

L'argomento potrebbe essere esteso, più in generale, a tutti i casi in cui vi sia un rapporto di pregiudizialità (temporale, giuridica, logica e funzionale) dell'atto presupposto (a titolo di esempio non esaustivo, avviso di accertamento, atto di irrogazione sanzioni, avviso di liquidazione, cartella di pagamento), nei confronti dell'atto consequenziale (rispettivamente, cartella di pagamento, avviso di mora).

Con riferimento alla cartella di pagamento, in particolare, viene di seguito affrontata la fattispecie di omessa notifica dell'atto prodromico. Tutti quei casi, in concreto, ove il contribuente, per il tramite della sintetica portata testuale della cartella di pagamento, venga a conoscenza per la prima volta dei contenuti quantitativi della pretesa erariale, riferibili ad un atto impositivo asseritamente divenuto definitivo.

In concreto, nei casi più diffusi:

- cartella di pagamento emessa in assenza della previa notifica dell'avviso di accertamento,
- cartella di pagamento emessa in assenza di previa notifica di un atto di irrogazione sanzioni,
- cartella di pagamento emessa nei confronti del liquidatore di società di capitali senza la previa notifica dell'atto ai fini dell'art. 36 del D.P.R. n. 602/73.

Il vizio dell'atto consequenziale, nel caso, rappresentando un difetto genetico ben più grave di un semplice "vizio proprio", costituisce un vero e proprio errore di sistema sul piano procedurale, senz'altro censurabile anche alla luce dei principi di conoscibilità, trasparenza e contraddittorio posti dallo Statuto dei Dritti del Contribuente.

Attualmente, è implicito inquadrare tali situazioni in un ambito ulteriore rispetto all'attuale assetto degli atti impositivi, in riferimento ad annualità pregresse, particolarmente, per II.DD. ed IVA, tenendo conto del raddoppio dei termini decadenziali, in presenza di risvolti penali contestati.

Sotto il profilo processuale tributario, la descrizione della fattispecie viene agevolmente proposta dall'ultima parte del terzo comma dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/92: *"La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo"*.

La ratio della norma corrisponde infatti ad una logica di garanzia, con l'obiettivo di permettere una piena ed effettiva difesa, declinata ed articolata in più fasi; corrispondente, ciascuna, ad un diverso ed indipendente passaggio del processo di segmentazione del prelievo secondo lo schema di legge.

E' in tale prospettiva, infatti, che deve essere intesa l'opzione consentita dall'art. 19 citato, ove l'impugnazione congiunta costituisce una mera scelta processuale del



ricorrente, anziché un suggerimento, un onere o addirittura un obbligo.³⁵

Pertanto, l'impostazione del ricorso, volto alla rimozione (*rectius*: declaratoria di nullità) della cartella illegittima oppure anche alla parallela contestazione radicale della pretesa fiscale dovrà essere coerente con gli obiettivi fissati e funzionale alla tipologia di vizi che si intendono eccepire.

Analogamente, in considerazione delle scelte concretamente operate dal ricorrente, particolare rilievo assume l'individuazione del soggetto resistente, legittimato passivo, con le conseguenze che ne derivano sul piano della competenza territoriale della commissione tributaria adita. Tale aspetto fondamentale è stato oggetto (e lo è tuttora) di acceso dibattito in dottrina ed in giurisprudenza.

In passato, a fronte di un articolato panorama di casi differenti, la giurisprudenza, anche di Cassazione, non ha saputo fornire risposte chiare ed univoche alla soluzione del problema.

Ci si interroga, in particolare, circa gli effetti che l'impugnazione dell'atto consequenziale poteva riverberare sull'atto impositivo, sull'istituto della sanatoria per raggiungimento dello scopo, sulla individuazione del legittimato passivo e sulle questioni di competenza territoriale.

Ad oggi, puntuali spunti esegetici sulla norma citata di cui al terzo comma dell'art. 19 del D. Lgs n. 546/92 trovano convincente enunciazione sistematica, in particolare, in alcune sentenze della Corte di Cassazione a Sezioni Unite;³⁶ tali decisioni, ancorché risalenti agli anni 2007 e 2008, ciclicamente riproposte dalla Corte³⁷ pur con alcune eccezioni discordanti,³⁸ costituiscono la base di partenza dell'indagine.

Come chiaramente evidenziato in Cass. SS. UU. n. 16412/2007 *“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, 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 realizzi una ipotesi di litisconsorzio necessario, essendo rimessa alla sola volontà del concessionario, evocato in giudizio, la facoltà di chiamare in causa l'ente creditore”*.

Dunque, a parere dei Giudici di legittimità, l'ultima parte del terzo comma dell'art. 19 citato, in un contesto di assimilazione ai caratteri del processo civile ed in ottica di

³⁵ Contra: C.T.P. Caltanissetta, sentenza n. 528/03/14, C.T.P. Genova, sentenza n. 153/5/12.

³⁶ Cass. SS. UU. n. 16412/2007 e Cass. SS. UU. n. 5791/2008.

³⁷ Cass. n. 5791/2008, Cass. n. 1532/2012, Cass. n. 18651/2014.

³⁸ Cfr. Cass. n. 24927/2011, Cass. n. 6721/12.



assoluto riequilibrio delle posizioni delle parti in causa, permette la scelta strategica dell'impugnazione congiunta ai fini dell'ottenimento di una pronuncia che non esaurisca i propri effetti nella dichiarazione di annullamento all'atto successivo, ma investa invece radicalmente e per intero la pretesa tributaria.³⁹

E' indubbio che il mancato esercizio della facoltà, con impugnazione del solo atto consequenziale eccependone la nullità per omessa (o irrituale) notifica dell'atto prodromico non possa che essere privo di conseguenze. Ragionare altrimenti equivarrebbe, per assurdo, a sterilizzare la lettera ed il significato dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/92 sul piano processuale, privilegiando irragionevolmente l'Amministrazione Finanziaria responsabile della mancanza procedurale e vanificando così anche norme di diritto sostanziale.

Ciò premesso, la direzione dell'approfondimento non può che indirizzarsi verso l'inquadramento concreto delle possibili alternative di cui il ricorrente dispone, alla luce del prevalente orientamento giurisprudenziale citato.⁴⁰

La scelta, nel caso vi sia stata omessa notificazione dell'atto prodromico (avviso di accertamento), deve essere ragionevolmente fondata, in prima analisi, sui termini di decadenza.

Situazione n. 1 - Omessa notifica dell'avviso di accertamento presupposto, con ente impositore già decaduto dal potere di accertamento

Nella particolare fattispecie descritta, sebbene sia tecnicamente possibile e riconosciuto dal citato art. 19, l'impugnazione congiunta di cartella ed avviso di accertamento non comporta particolari benefici.

La scelta più lineare ed incisiva pare invece corrispondere alla proposizione del ricorso avverso la cartella di pagamento, semplicemente eccependone la nullità per omessa/inesistente notifica dell'avviso di accertamento presupposto (vizio procedurale per interruzione della sequenza ordinata della progressione di atti).

Il giudice adito dovrà a questo punto (oltre che pronunciarsi sulla nullità della cartella di pagamento) pronunciarsi anche sull'estinzione eventuale della pretesa tributaria.

Per quanto al resistente, nonostante la riconosciuta assoluta fungibilità tra ente impositore ed agente della riscossione proposta dalla Cassazione,⁴¹ si ritiene prudenzialmente preferibile individuare il legittimato passivo esclusivamente nell'agente della riscossione,⁴² secondo le considerazioni che seguono.

In primo luogo, sia il ruolo, sia la menzione dell'avviso di accertamento asseritamente notificato sono contenuti e trasfusi nella cartella di pagamento, atto innegabilmente predisposto ed emanato dall'agente della riscossione.

³⁹ Cass. SS.UU. n. 5791/2008.

⁴⁰ Cfr. Circolari nn. 51/E del 17/07/08 e 12/E del 12/04/12.

⁴¹ Recentemente, in senso conforme al principio di diritto espresso a sezioni unite, Cass. n. 18651/2014.

⁴² Cfr. Circ. n. 51/E del 17/07/08: "nel caso in cui il ricorrente evochi in giudizio esclusivamente l'agente della riscossione, rilevando l'esistenza di vizi riferibili alla pretesa tributaria, è onere dell'agente della riscossione chiamare in causa l'ufficio competente ai sensi dell'art. 39 del decreto legislativo n. 112 del 1999, al fine di evitare gli effetti pregiudizievoli di una condanna; per la questione delle controversie nelle quali sia stata chiamata in causa sia l'Agenzia delle entrate sia l'agente della riscossione, per vizi imputabili solo a quest'ultimo, l'ufficio può limitarsi ad eccepire il proprio difetto di legittimazione passiva; nei casi in cui il ricorrente faccia valere sia vizi ascrivibili all'agente della riscossione sia questioni relative all'esercizio del potere impositivo dell'Amministrazione, l'ufficio legittimato passivo predispone adeguate controdeduzioni con riferimento agli atti di propria competenza".



In secondo luogo, la cartella di pagamento di cui si eccepisce la nullità, veicolando il contenuto del ruolo nei confronti del destinatario, assolve altresì funzione di precetto. Infine, ai sensi dell'art. 39 del D.Lgs. n. 112/99 costituisce onere dell'agente della riscossione chiamare in causa l'ufficio (e non viceversa), ancorché il primo curi gli interessi con rilevanza esterna del secondo, in esecuzione del mandato conferito. Ciò premesso non si ritiene che la notifica del ricorso ad entrambi i soggetti, dipanate eventuali questioni di competenza territoriale, possa costituire causa di inammissibilità.

Situazione n. 2 - Omessa notifica dell'avviso di accertamento presupposto, con ente impositore non ancora decaduto dal potere di accertamento

A differenza del caso precedente, ipotizzando in questa specifica ipotesi ancora aperti i termini per l'emanazione e la notificazione dell'atto impositivo, può corrispondere all'interesse del ricorrente proporre impugnazione cumulativa della cartella di pagamento (eccependone la nullità per omessa notifica dell'avviso di accertamento) unitamente all'avviso di accertamento medesimo (chiedendo al giudice di dichiararne la nullità per omessa/inesistente notifica).

Tale impostazione, del tutto conforme allo spirito ed alla testuale formulazione dell'art. 19, consentirebbe di ottenere l'eliminazione sia della cartella, sia dell'avviso di accertamento non ritualmente notificato, mediante la pronuncia di nullità. Si ritiene che la sanatoria per raggiungimento dello scopo non possa qui operare in riferimento all'atto impositivo prodromico, trattandosi di un atto ulteriore e diverso rispetto a quello conseguente ed, in ogni caso, ritenendosi l'istituto limitato ai soli atti processuali e non applicabile agli atti sostanziali (destinati, cioè, ad incidere sui diritti soggettivi del contribuente).

Inoltre, in presenza di eventuali "fattispecie ad efficacia permanente" riproducibili in diversi periodi di imposta (ed esempio trattamento fiscale delle quote di ammortamento), potrebbe essere vantaggioso sfruttare l'ultrattività di un giudicato favorevole.⁴³

In ultimo, merita di essere menzionato il caso particolare (tutt'altro che raro) in cui l'innescò dell'attività accertativa sia riconducibile a reati tributari con invio di notizia di reato. A prescindere dalla fase in cui è giunta l'istruttoria penale (indagini preliminari o rinvio a giudizio), non può essere trascurata l'opportunità di organizzare e coltivare una difesa (anche) in sede tributaria, fermo restando il principio del "doppio binario".

Da un punto di vista meramente operativo, vale la pena soffermarsi sull'opportunità di effettuare o meno una integrazione dei motivi ex art. 24 del D.Lgs. n. 546/92, con eccezioni nel merito.

La memoria integrativa potrebbe essere volta, in ipotesi, a contestare, in fatto o in diritto, i contenuti dell'atto non ritualmente notificato, qualora esso sia prodotto in giudizio dalla controparte (spontaneamente o per disposizione del giudice). Ciò in via subordinata, rispetto alla domanda principale di nullità (da ritenersi assorbente) formulata nel ricorso introduttivo.

Riportare la materia del contendere sul piano degli aspetti quantitativi della pretesa impositiva, sebbene cautelativamente apprezzabile, presenta il rischio tangibile di focalizzare la lettura del ricorso su questioni di minor rilievo, consentendo inoltre alla controparte di replicare efficacemente sul punto specifico.

⁴³ Cfr. Cass. SS.UU. n. 13916/2006



In effetti, una contestazione nel merito dell'accertamento equivarrebbe, probabilmente, all'accettazione di una posizione processuale di svantaggio, quasi che il procedimento di formazione ed esternazione della pretesa impositiva possa appiattirsi sullo schema di una *provocatio ad opponendum*. In tale prospettiva, si potrebbe ritenere preferibile ripartire equamente l'onere processuale della prova, cedendo con discrezione alla controparte il compito di dimostrare di avere ritualmente posto in essere tutti i corretti passaggi della sequenza di notifica, non distogliendo così l'attenzione dall'essenza dell'impugnazione.⁴⁴ Diversamente da quanto sopra, l'integrazione dei motivi con riguardo alla sola procedura di notifica dell'atto presupposto prodotto in giudizio da controparte o su richiesta del giudice, qualora puntualmente argomentata, non può che rafforzare la *causa petendi* indicata nel ricorso introduttivo.

Nel caso in esame, scartata l'ipotesi di limitare l'impugnazione all'atto consequenziale, eccependone la nullità per difetto dell'atto presupposto ed esercitata la scelta di operare l'impugnazione cumulativa di cartella di pagamento ed atto prodromico, la corretta individuazione del resistente dovrebbe logicamente riconoscere la legittimazione passiva sia all'agente della riscossione sia all'ente impositore, con conseguente necessità di notificare il ricorso ad entrambi.

In vero, secondo la posizione della Cassazione a sezioni unite *“potrebbe dirsi in prima approssimazione, che l'individuazione del legittimato passivo dipende dalla scelta in concreto effettuata dal contribuente”*.⁴⁵ E se la scelta prevede l'impugnazione cumulativa di cartella di pagamento ed atto impositivo, sembra pacifico concludere che la legittimazione passiva deve essere riconosciuta ad entrambi. Tuttavia, prosegue la Corte, *“in ogni caso l'aver il contribuente individuato nell'uno o nell'altro il legittimato passivo nei cui confronti dirigere la propria impugnazione non determina l'inammissibilità della domanda, ma può comportare la chiamata in causa dell'ente creditore nell'ipotesi svolta attraverso il concessionario, onere che, tuttavia, grava su quest'ultimo, senza che il giudice adito possa ordinare l'integrazione del contraddittorio. La risposta non può essere diversa per il caso in cui il contribuente, a fondamento dell'atto consequenziale, abbia dedotto l'omessa notificazione dell'atto presupposto”*.⁴⁶

Sembrirebbe dunque possibile, secondo l'impostazione proposta dalla Corte, notificare il ricorso al solo agente della riscossione, gravando su quest'ultimo ogni onere difensivo (eventuale produzione documentale relativa all'atto di accertamento compresa), ove non ritenesse di chiamare in causa l'ente impositore.⁴⁷

Paradossalmente, secondo l'orientamento giurisprudenziale citato, sarebbe anche possibile concepire la celebrazione del giudizio in assenza dell'agente della riscossione; senza che la notifica del ricorso al solo ente impositore possa comportare sanzione di inammissibilità. Desta non poche perplessità la circostanza innegabile che

⁴⁴ Cass. SS. UU. n. 16412/2007: *“Il giudice tributario investito dell'impugnazione, per conseguenza, dovrà verificare la scelta operata dal contribuente, interpretandone la domanda. Ove questi, impugnando l'atto successivo notificatogli, abbia contestato la pretesa dell'Amministrazione finanziaria, la pronuncia del giudice dovrà riguardare l'esistenza, o no, di tale pretesa. Al contrario, se il contribuente abbia fatto valere il vizio della procedura consistito nell'omessa notifica dell'atto presupposto (e tale vizio risulti effettivamente sussistente in esito all'istruttoria processuale), per questo solo vizio l'atto consequenziale impugnato dovrà essere annullato. A tale annullamento potrà (o meno) conseguire la definitiva estinzione della pretesa tributaria a seconda se i termini di decadenza (eventualmente) previsti dall'ordinamento siano già decorsi o siano ancora pendenti: in questo secondo caso, infatti, l'Amministrazione potrà rinnovare la procedura secondo la corretta sequenza procedimentale e provvedere alla notifica dell'atto precedentemente omessa”*.

⁴⁵ Cass. SS. UU. n. 16412/2007.

⁴⁶ Cass. SS. UU. n. 16412/2007.

⁴⁷ Cfr. Circ. n. 12/E del 12/04/12 con disposizioni operative nei rapporti interni.



l'impugnazione cumulativa ai fini dell'annullamento abbia evidentemente ad oggetto (anche) la cartella emessa e predisposta proprio dall'agente della riscossione (la cui legittimazione viene peraltro indirettamente riconosciuta). Vi sono poi ulteriori motivi di incertezza in tema di competenza territoriale, debitamente evidenziati in dottrina e nella stessa prassi ministeriale.⁴⁸

⁴⁸ Cfr. Circ. n. 51/E del 17/07/08.



SULL'IMPUGNABILITÀ DELLE COMUNICAZIONI DI IRREGOLARITÀ (CD. "AVVISI BONARI")

(a cura di STEFANO BAGNARA)

PREMESSA

La cartella di pagamento costituisce normalmente il primo atto della riscossione, in quanto attraverso di essa per la prima volta l'agente della Riscossione si sostituisce in qualche modo all'ente impositore nei rapporti con il contribuente, destinatario della pretesa impositiva.

Tale pretesa era già stata resa nota al contribuente dagli enti impositori attraverso specifici atti: a seguito di attività di indagine, attraverso gli atti impositivi (avvisi di accertamento, avvisi di liquidazione dell'imposta, avvisi di recupero del credito di imposta etc); a seguito invece delle liquidazioni automatiche ex art. 36-bis del d.p.r. n. 600 del 1973, o dei controlli formali ex art. 36-ter del d.p.r. n. 600 del 1973, attraverso le comunicazioni di irregolarità, i cd. "avvisi bonari".

La differenza tra queste due casistiche è rilevante, per quanto qui interessa: infatti, gli avvisi di accertamento e gli altri atti impositivi sono atti impugnabili a norma dell'art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992. Ne consegue che la successiva cartella di pagamento potrà essere impugnata autonomamente soltanto per vizi propri, ma non per ragioni afferenti il merito della pretesa fiscale.

Diversamente, l'art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992, che contiene l'elenco, ritenuto "tassativo" degli atti autonomamente impugnabili, non fa cenno degli avvisi bonari, i quali dunque, secondo un orientamento consolidato di generale accettazione, sono stati considerati atti non impugnabili. In questo caso, la successiva cartella di pagamento potrà essere impugnata non soltanto per vizi propri, ma anche per contestare il merito della pretesa fiscale.

IL QUADRO DI RIFERIMENTO

Come accennato in precedenza, gli avvisi bonari (*rectius* "comunicazioni di irregolarità") sono disciplinati dagli artt. 36-bis e 36-ter del d.p.r. n. 600 del 1973, per quanto riguarda le imposte sui redditi, e dagli analoghi art. 54-bis e 54-ter del d.p.r. n. 633 del 1972 in materia di IVA.

Anche lo Statuto del contribuente (legge 212 del 2000), all'art. 6, comma 5, fa riferimento a tali atti, laddove stabilisce che "*prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta ... Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma*".

Dalla lettura di quanto sopra, nonché dalla prassi operativa che si è consolidata negli anni, si evince che gli avvisi bonari sono delle semplici comunicazioni, emesse dall'Amministrazione finanziaria prima dell'iscrizione a ruolo, che non hanno efficacia autonoma, nel senso che non sono passibili di consolidare, in via definitiva, la pretesa erariale.



Tant'è che la mancata attivazione del contribuente comporta l'iscrizione a ruolo delle somme dovute e la successiva notifica della cartella di pagamento.

La *ratio* dell'avviso bonario, infatti, è quella di evitare la reiterazione degli errori, consentire la regolarizzazione degli aspetti formali (favorita dalla riduzione ad un terzo delle sanzioni), nonché scongiurare il rischio di iscrizioni a ruolo indebite laddove il contribuente fornisca i chiarimenti necessari, ovvero quei dati ed elementi non valutati dall'Ufficio.

In questo contesto, la non impugnabilità degli avvisi bonari era confermata anche da numerose pronunce della Suprema Corte (si vedano, *ex multis*, SS.UU. n. 16293 e n. 16428 del 2007; e più recentemente sent. n. 14373 del 15 giugno 2010; n. 25699 del 9 dicembre 2009).

LA SENTENZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE 11 MAGGIO 2012 N. 7344

Tale inquadramento è stato messo in discussione recentemente dalla sentenza in epigrafe della Suprema Corte, la quale ha affermato il principio della autonoma impugnabilità degli avvisi bonari, in quanto provvedimenti che concretizzano una compiuta e definita pretesa tributaria.

In particolare, i principi espressi dai Giudici di legittimità nella citata pronuncia sono i seguenti:

- *«l'elencazione degli atti impugnabili davanti al giudice tributario, di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, non esclude l'impugnabilità di atti non compresi in tale novero ma contenenti la manifestazione di una compiuta e definita pretesa Tributaria (Cass. 8.10.2007, n. 21045).*
- *«Va, quindi, riconosciuta la possibilità di ricorrere alla tutela del giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, con l'esplicazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, porti comunque a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa Tributaria, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è naturaliter preordinato, si vesta della forma autoritativa propria di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili*
- *«Si deve, quindi, riconoscere la ricorribilità di provvedimenti davanti al giudice tributario ogni qual volta vi sia un collegamento tra atti della Amministrazione e rapporto tributario, nel senso che tali provvedimenti devono essere idonei ad incidere sul rapporto tributario, dovendosi ritenere possibile una interpretazione non solo estensiva ed anche analogica della categoria degli atti impugnabili previsti dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19. «Costituisce, ormai, principio affermato" che con la L. 28 dicembre 2001, n. 448, art. 12, comma 2, (secondo cui "appartengono alla giurisdizione Tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie") la giurisdizione Tributaria è divenuta - nell'ambito suo proprio - una giurisdizione a carattere generale, competente ogni qual volta si controverta di uno specifico rapporto tributario, o di sanzioni inflitte da uffici tributari.*
- *«Pertanto, nonostante l'elencazione tassativa degli atti impugnabili, contenuta nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, il contribuente può impugnare anche atti diversi da quelli contenuti in detto elenco, purchè espressione di una compiuta pretesa Tributaria. La mancata ricorribilità di tali atti davanti al giudice tributario comporterebbe una lacuna di tutela giurisdizionale, in violazione dei principi contenuti negli artt. 24 e 113 Cost., Pertanto*



anche la comunicazione di irregolarità, D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis, comma 3, che ha tali caratteristiche, portando a conoscenza del contribuente una pretesa impositiva compiuta, è immediatamente impugnabile».

LE CONSEGUENZE DELLA SENTENZA 7344 DEL 11 MAGGIO 2012

Tale pronuncia, sicuramente innovativa, ha generato dubbi e perplessità interpretative, anche perché non è priva di conseguenze pratiche.

Infatti, un contribuente destinatario di un avviso bonario, nel caso in cui il tentativo di definizione con l'Ufficio non andasse a buon fine, sarebbe costretto, in via prudenziale, ad impugnarlo, per non rischiare di vedersi dichiarato inammissibile il ricorso avverso la successiva cartella di pagamento che gli venisse notificata.

Non solo, molti degli avvisi bonari inviati dall'amministrazione finanziaria contengono la contestazione di importi inferiori ad € 20.000,00: ciò costringerà il contribuente che volesse impugnarli davanti all'autorità giudiziaria ad esperire, a pena di improcedibilità (e non più inammissibilità, come era in precedenza) del ricorso, la procedura di reclamo prevista dall'art. 17 bis, D. Lgs. n. 546/1992.

L'Agenzia delle Entrate, dal canto suo, ha reagito con prontezza a tale sentenza, con un comunicato stampa del 23 maggio 2012, nel quale ha sostenuto quanto segue:

«L'Agenzia delle Entrate conferma la propria adesione all'orientamento prevalente della giurisprudenza di legittimità, ribadito dalle sentenze a Sezioni Unite della Cassazione (SS.UU.) n.16293/2007 e n.16428/2007, secondo cui è esclusa l'impugnabilità degli avvisi bonari, con i quali si invitano i contribuenti a fornire eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di liquidazione delle dichiarazioni.

L'emanazione della sentenza della Corte di Cassazione n.7344/2012, peraltro emessa in relazione a controversia riguardante anche il ruolo che solo incidentalmente si è occupata dell'impugnabilità degli avvisi bonari, di per sé non giustificerebbe, infatti, un'eventuale modifica dell'orientamento fin qui costantemente tenuto dall'Agenzia.

Gli Uffici, pertanto, continueranno a sostenere l'inammissibilità dei ricorsi eventualmente proposti contro gli avvisi bonari.

La tutela giudiziale delle ragioni del contribuente potrà comunque essere esercitata in sede di impugnazione del ruolo: solo con la notifica della cartella di pagamento, infatti, l'effettiva pretesa tributaria viene portata a conoscenza del contribuente.

Coerentemente con questo orientamento, gli Uffici dell'Agenzia si asterranno dal chiedere l'inammissibilità del ricorso contro il ruolo per mancata impugnazione dell'avviso bonario».

Tale presa di posizione dell'Amministrazione finanziaria, peraltro condivisibile nel merito sotto diversi aspetti, si è resa probabilmente necessaria anche per le conseguenze pratiche, nell'operatività degli uffici, che l'impugnabilità degli avvisi bonari porterebbe con sé.

Innanzitutto, l'atto impositivo – quale dovrebbe essere considerato l'avviso bonario in quanto “autonomamente impugnabile” – deve essere portato a conoscenza del contribuente mediante la notificazione (art. 42 del d.p.r. n. 600 del 1973), sia per garantire la conoscibilità dell'atto al contribuente, sia per certificare il *dies a quo* per il computo dei 60 giorni per l'eventuale impugnazione. E' noto che invece normalmente gli avvisi bonari sono invitati per posta ordinaria, o trasmessi direttamente in via telematica all'intermediario che ha curato l'invio della dichiarazione dei redditi.

Inoltre, sempre secondo l'art. 42 del d.p.r. n. 600 del 1973, gli accertamenti devono essere sottoscritti dal capo dell'Ufficio (*i.e.* il Direttore Provinciale) o da altro impiegato



della carriera direttiva da lui delegato. Anche su questo punto, normalmente gli avvisi bonari non rispettano il dettato normativo, per cui ciò imporrebbe un cambio di operatività degli Uffici.

Non solo, ma lo Statuto del contribuente, all'art. 7, prevede, oltre all'obbligo di motivazione già analizzato in precedenza, che gli atti dell'amministrazione finanziaria debbano "tassativamente" indicare le seguenti informazioni:

«a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;

b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;

c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili».

Anche su questi punti, l'equiparazione dell'avviso bonario ad un atto impositivo comporterebbe la necessità per gli Uffici di modificare radicalmente il contenuto degli avvisi bonari stessi.

Anche la giurisprudenza di merito, successivamente alla sentenza della Suprema Corte, si è espressa sul punto, non aiutando però a consolidare un orientamento, in quanto ha manifestato posizioni divergenti.

Infatti, la Commissione Tributaria Regionale di Roma, con la sentenza 3 aprile 2013 n. 190 ha affermato che *«l'avviso bonario, invero, è impugnabile a titolo proprio. Si tratta, infatti, di un atto con cui l'amministrazione finanziaria comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definitiva: consta, in sostanza, di un atto da qualificare come avviso di accertamento e di liquidazione di un tributo e, quindi, impugnabile anche se non ricompreso nell'elenco di cui all'art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992»*

Di opposto parere la Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, sez. Catania, la quale, con la sentenza 12 aprile 2013 n. 183, dopo aver precisato di non aderire alle conclusioni contenute nella sentenza della Suprema Corte n. 7344/2012, ha affermato, richiamando precedenti sentenze di legittimità, che gli avvisi bonari *«non manifestano una pretesa tributaria compiuta e non condizionata (...) ma costituiscono un invito a fornire eventuali dati o elementi considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi. Quindi manifestano una volontà impositiva ancora in itinere e non formalizzata in un atto cancellabile solo in via di autotutela (...) La comunicazione di che trattasi rappresenta quindi un invito al contraddittorio che pone il destinatario della stessa su un piano di parità con l'A.F. in quanto gli consente di avviare un confronto ... senza obbligarlo ad intraprendere un contenzioso».*

IL COMPORTAMENTO DEL CONTRIBUENTE

In questo scenario, ci si chiede come debba comportarsi il contribuente che si vede recapitare un avviso bonario.

Sicuramente si prenderà contatto con l'Ufficio per fornire i chiarimenti necessari e cercare in via, appunto, bonaria di annullare la richiesta di pagamento, o quanto meno di ridurla nella misura ritenuta corretta.

Ma se ciò non avviene? E' necessario impugnare l'avviso bonario per evitare di consolidare la pretesa impositiva? Oppure si attende l'iscrizione a ruolo, col rischio di non poter più impugnare la successiva cartella di pagamento, salvo che per vizi propri?



Come riportato in precedenza, all'indomani della pubblicazione della sentenza in commento, l'Agenzia delle Entrate ha comunicato di non condividere la posizione dei giudici della Suprema Corte, con la conseguenza che *«continueranno a sostenere l'inammissibilità dei ricorsi eventualmente proposti contro gli avvisi bonari»* e che quindi *«gli Uffici dell'Agenzia si asterranno dal chiedere l'inammissibilità del ricorso contro il ruolo per mancata impugnazione dell'avviso bonario»*.

Viene spontaneo però chiedersi quale valenza abbia, e quale garanzia per il contribuente possa avere, un "comunicato stampa": in altre parole, di fronte all'eccezione formulata da un Ufficio locale di inammissibilità del ricorso avverso una cartella di pagamento, in ossequio ai principi enunciati dalla Suprema Corte, il contribuente potrebbe invocare con successo davanti al giudice tributario il contenuto di un comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate?

In tale circostanza, la prudenza potrebbe consigliare al contribuente di percorrere un'altra strada: ad esempio, a seguito della ricezione di un avviso bonario, potrebbe inviare all'Ufficio un'istanza di annullamento in autotutela della pretesa in esso contenuta.

In caso di mancato accoglimento dell'istanza, il contribuente potrebbe impugnare il diniego, espresso o tacito, di annullamento in autotutela da parte dell'Ufficio.

Infatti il diniego di annullamento in autotutela, secondo l'orientamento giurisprudenziale consolidato della Suprema Corte, rientra certamente tra gli atti autonomamente impugnabili dinnanzi alle Commissioni Tributarie (si veda, in tal senso, Cass., sez. un., 29 dicembre 2010, n. 26313).

Se poi, a seguito di iscrizione a ruolo dei medesimi importi, al contribuente venisse notificata anche la relativa cartella di pagamento, si dovrebbe impugnare anche quest'ultima. Infatti, la stessa Suprema Corte, nella sentenza in commento, ha stabilito che *«l'emissione della cartella di pagamento integra una pretesa Tributaria nuova rispetto a quella originaria che sostituisce l'atto precedente e ne provoca la caducazione d'ufficio, con la conseguenza carenza di interesse delle parti nel giudizio avente a oggetto il relativo rapporto sostanziale, venendo meno l'interesse a una decisione relativa a un atto - comunicazione di irregolarità - sulla cui base non possono essere più avanzate pretese tributarie di alcun genere, dovendosi avere riguardo unicamente alla cartella di pagamento che lo ha sostituito integralmente.»*

Quindi, con l'impugnazione della cartella di pagamento si instaura un nuovo procedimento afferente la medesima pretesa tributaria, con la conseguente cessazione della materia del contendere nel procedimento di impugnazione dell'avviso bonario (o del relativo diniego di annullamento in autotutela)

Si tratta sicuramente di una procedura un po' complessa, ma che mette al riparo il contribuente dai rischi di consolidamento della pretesa fiscale contenuta nell'avviso bonario.



IMPUGNAZIONE DELL'ESTRATTO DI RUOLO

(a cura di ANDREA TONCINI)

PREMESSA

Il decreto legislativo DPR 602/73, successivamente riformato dal decreto legislativo 46/1999, contiene gran parte della disciplina relativa ai ruoli.

I ruoli⁴⁹ consistono in elenchi dei debitori e delle somme da costoro dovute che gli uffici finanziari erariali (o da altri organi degli altri enti impositori) formano periodicamente (entro certi termini prefissati normativamente) ai fini della riscossione mediante l'agente della riscossione (il cd. "concessionario"). In base alla competenza territoriale di ciascun concessionario vengono formati più ruoli, cioè somme iscritte e dovute dai contribuenti residenti in quel determinato ambito⁵⁰. Fino a non molto tempo fa⁵¹ i ruoli erano cartacei, mentre da qualche tempo hanno assunto formato digitale.

Dal punto di vista giuridico i ruoli si inquadrano negli atti amministrativi di tipo collettivo (nel senso che coinvolgono più contribuenti) costituiti non solo da imposte, ma anche da sanzioni e interessi talvolta singolarmente considerati (solo imposte o solo sanzioni, mai solo interessi), talvolta aggregati (imposte+sanzioni+interessi).

Con la riforma che ha portato alla luce la nascita degli atti impto-esattivi⁵² (concentrando in un solo momento la fase dell'accertamento con quella della riscossione), l'iscrizione a ruolo è venuta meno essendo tali atti già legittimi senza iscrizione a ruolo e senza notifica della cartella di pagamento. L'iscrizione a ruolo è invece rimasta e continua ad essere utilizzata negli altri casi e cioè in quei casi in cui il pagamento del contribuente non sia avvenuto o sia stato effettuato in modo insufficiente o ancora tardivamente^{53 54}.

Fatta eccezione dei casi di cui all'art.29 D.L. 78/2010⁵⁵, il ruolo svolge il compito di titolo esecutivo cioè fa nascere il diritto di riscuotere anche coattivamente somme vantate dall'ente impositore in caso di inadempimento del debitore. In altri casi svolge anche la funzione di atto di riscossione

IL RUOLO E L'ESTRATTO DI RUOLO

Fatta la doverosa premessa di cui al punto precedente, nella prassi si osserva la presenza

⁴⁹ Si distinguono vari tipi di ruolo: ruoli *principali* (per le partite non contestate), *suppletivi* (per le partite contestate o accertate in ritardo), *straordinari* e *speciali*. La compilazione del ruolo è affidata alle autorità competenti dell'amministrazione titolare del diritto d'imposizione. Per essere efficace, il ruolo deve riportare il *visto* d'esecutività

⁵⁰ Artt.10 e 11 del DPR 602/73

⁵¹ Il termine ruolo etimologicamente deriva dal francese *rôle* contrazione di *rôtle* e questo a sua volta dal latino *ròtulus* o *ròtula* diminutivo di *ròta* che vuol dire ruota, disco, giro. Nel medioevo e nei primi secoli seguenti, significò, in alcune città italiane, il ruolo dei contribuenti o il libro dell'estimo: era il supporto fisico di forma rotonda sul quale venivano inseriti i debiti erariali nominativamente distinti.

⁵² L'art. 29 del D.L. 78/2010 in materia di imposte dirette e iva pone il 01 Ottobre 2011 il termine a partire dal quale tali atti impto-esattivi vengono notificati al contribuente

⁵³ Si pensi all'iscrizione a ruolo in cartella di pagamento a seguito di invio di preavviso di irregolarità conseguente a controllo ex.art. 36-bis del DPR 600/73

⁵⁴ Residualmente il ruolo viene impiegato anche per la riscossione c.d. spontanea: in questo caso è l'ente impositore che interviene spontaneamente con iscrizione a ruolo anziché su iniziativa del contribuente (si pensi ad esempio al caso dei redditi assoggettati a tassazione separata)

⁵⁵ E cioè quei casi riguardanti i cd. atti impto-esattivi



del ruolo sia sulle consuete cartelle di pagamento che gli agenti della riscossione territorialmente competenti inviano ai contribuenti, sia sull'estratto di ruolo, che consiste nella certificazione che gli sportelli dell'agente della riscossione consegnano a mani del contribuente e che si possono ottenere anche in via telematica e che descrive sinteticamente le ragioni della pretesa impositiva. Appare quindi doveroso individuare nel solo ruolo (e non nell'estratto di ruolo) l'atto autonomamente impugnabile (opportunosamente documentato dalla produzione in giudizio dell'estratto di ruolo).

SULLA IMPUGNABILITÀ DEL RUOLO

L'art.19 lett. d) del D.LGS. 542/96 prevede distintamente come atto impugnabile il ruolo (e la cartella di pagamento). Spesso nel linguaggio comune (anche tecnico) ruolo e cartella di pagamento si accompagnano, ma in realtà si tratta di due fatti distinti.

Sinteticamente si può affermare che il ruolo contiene l'ordine di pagamento di cui la cartella di pagamento ne intima la soddisfazione.

Occorre quindi avere concettualmente chiari questi due distinti elementi: ruolo e cartella di pagamento.

In relazione al titolo in base al quale il ruolo è formato (impositivo o sanzionatorio), sono diversi i vizi che possono essere dedotti:

- può essere eccepita la difformità del ruolo rispetto all'atto presupposto (⁵⁶ fra tutti in tema di riscossione frazionata per iscrizione a ruolo del terzo d'imposta)
- possono essere eccepite la condizioni e i termini per l'iscrizione (come nei provvedimenti liquidatori ai sensi degli artt.36 bis⁵⁷ e 36 ter⁵⁸ DPR 600/73)

⁵⁶Art.15 DPR 602/73: le imposte, i contributi ed i premi corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi, nonché i relativi interessi, sono iscritti a titolo provvisorio nei ruoli, dopo la notifica dell'atto di accertamento, per un terzo degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati.

⁵⁷Art.36 bis DPR 600/73:

1. Avvalendosi di procedure automatizzate, l'amministrazione finanziaria procede, entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo, alla liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta.

2. Sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, l'Amministrazione finanziaria provvede a:

- a) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili, delle imposte, dei contributi e dei premi;
- b) correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze delle imposte, dei contributi e dei premi risultanti dalle precedenti dichiarazioni;
- c) ridurre le detrazioni d'imposta indicate in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;
- d) ridurre le deduzioni dal reddito espone in misura superiore a quella prevista dalla legge;
- e) ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni;
- f) controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta.

2-bis. Se vi è pericolo per la riscossione, l'ufficio può provvedere, anche prima della presentazione della dichiarazione annuale, a controllare la tempestiva effettuazione dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta.



- possono essere eccepite la misura, gli importi e i requisiti formali (ai sensi dell'art.12 DPR 602/73⁵⁹)

3. Quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, ovvero dai controlli eseguiti dall'ufficio, ai sensi del comma 2-bis, emerge un'imposta o una maggiore imposta, l'esito della liquidazione e' 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 della comunicazione il contribuente o il sostituto di imposta rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, lo stesso puo' fornire i chiarimenti necessari all'amministrazione finanziaria entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione.

4. I dati contabili risultanti dalla liquidazione prevista nel presente articolo si considerano, a tutti gli effetti, come dichiarati dal contribuente e dal sostituto d'imposta.

⁵⁸ Art.36 ter DPR 600/73:

1. Gli uffici periferici dell'amministrazione finanziaria, procedono, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione, al controllo formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta' sulla base dei criteri selettivi fissati dal Ministro delle finanze, tenendo anche conto delle capacita' operative dei medesimi uffici.

2. Senza pregiudizio dell'azione accertatrice a norma degli articoli 37 e seguenti, gli uffici possono:

a) escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta, dalle comunicazioni di cui all'articolo. 20, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, o dalle certificazioni richieste ai contribuenti ovvero delle ritenute risultanti in misura inferiore a quella indicata nelle dichiarazioni dei contribuenti stessi;

b) escludere in tutto o in parte le detrazioni d'imposta non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi di cui all'articolo 78, comma 25, della legge 30 dicembre 1991, n. 413;

c) escludere in tutto o in parte le deduzioni dal reddito non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti o agli elenchi menzionati nella lettera b);

d) determinare i crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti ai contribuenti;

e) liquidare la maggiore imposta sul reddito delle persone fisiche e i maggiori contributi dovuti sull'ammontare complessivo dei redditi risultanti da piu' dichiarazioni o certificati di cui all'articolo 1, comma 4, lettera d), presentati per lo stesso anno dal medesimo contribuente;

f) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta.

3. Ai fini dei commi 1 e 2, il contribuente o il sostituto d'imposta e' invitato, anche telefonicamente o in forma scritta o telematica, a fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione e ad eseguire o trasmettere ricevute di versamento e altri documenti non allegati alla dichiarazione o difformi dai dati forniti da terzi.

4. L'esito del controllo formale e' comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili, delle imposte, delle ritenute alla fonte, dei contributi e dei premi dichiarate, per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione.

⁵⁹Art.12 DPR.602/73: Il ruolo e' formato dall'ufficio delle imposte per ciascun comune del distretto e per ciascuna imposta ed e' sottoscritto dal capo dell'ufficio medesimo o da chi lo sostituisce.

Per l'imposta locale sui redditi il ruolo e' formato in ogni caso dall'ufficio nella cui circoscrizione il reddito e' prodotto. Il ruolo contiene i nomi dei contribuenti per ordine alfabetico e indica, per ciascuno di essi, le generalità, il domicilio fiscale, il periodo d'imposta, l'imponibile, l'aliquota applicata, l'ammontare della relativa imposta, l'ammontare dei versamenti di acconto eseguiti ai sensi dell'art. 3, primo comma, n. 2), l'ammontare dell'imposta dovuta nonché quello degli interessi, delle soprattasse delle pene pecuniarie.

Per i soggetti diversi dalle persone fisiche, in luogo delle generalità, il ruolo deve contenere la denominazione o la ragione sociale.

Con decreto del Ministro per le finanze puo' essere autorizzata la formazione dei ruoli con sistemi meccanografici, adattando al mezzo meccanografico le prescrizioni contenute nei precedenti commi.



Nemmeno nei casi il cui il ruolo non è preceduto da alcun provvedimento impugnabile⁶⁰ (cd. riscossione spontanea a mezzo ruolo) perché fondato da dichiarazione tributaria da cui (anche in seguito a provvedimenti di correzione di errori materiali e/o di calcolo ed alle rettifiche automatiche ex art.36 bis e ter del DPR 600/73 e 54 bis DPR 633/72) risulti una imposta non versata, potranno essere eccepiti vizi formali o sostanziali riguardanti il presupposto del potere impositivo, la sussistenza del debito o l'ammontare dell'importo richiesto: trattasi di vizi propri del ruolo (e non della cartella di pagamento). Si noti altresì che parte della dottrina⁶¹ e della giurisprudenza di legittimità⁶², in caso di versamento di imposta ritenuto insufficiente rispetto all'importo dovuto, qualora tale importo sia superiore all'obbligazione tributaria, ritiene che sia possibile correggere l'errore compiuto dal contribuente a proprio danno correggendo la dichiarazione mediante impugnazione del ruolo; questa azione naturalmente inibisce una successiva richiesta di rimborso anche giudiziale.

E' di tutta attualità l'iscrizione di importi a ruolo da parte dell'amministrazione finanziaria per il recupero di somme indebitamente rimborsate al contribuente e a questi comunicate tramite semplice lettera: anche in questo caso si parla di impugnabilità del ruolo e non della lettera di comunicazione.

RUOLO E CARTELLA DI PAGAMENTO

La cartella di pagamento risulta essere lo strumento più comune e conosciuto per portare a conoscenza del contribuente il ruolo reso esecutivo. In questa sede non si approfondiscono gli aspetti procedurali relativi all'impugnazione della cartella di pagamento, già oggetto di separato intervento.

Occorre solo ricordare che a seguito della riforma di cui al D.Lgs. n.46/99, la cartella di pagamento ha sostanzialmente assunto il ruolo dell'avviso di mora e quindi spesso rappresenta il primo atto di cui il contribuente viene a conoscenza. Con l'impugnazione della cartella di pagamento (e del ruolo) è possibile pertanto far valere sia i vizi propri della cartella (si pensi al caso delle cartelle esattoriali inviate ai coobbligati solidali in tema di imposta di registro) sia i vizi del ruolo (cioè possono essere eccepiti contestazioni che attengono la pretesa tributaria): così facendo occorre procedere alla notifica del ricorso sia al titolare della pretesa tributaria sia all'agente della riscossione.

Qualora dalla lettura dell'estratto di ruolo non sia possibile determinare con certezza l'ente impositore titolare del ruolo la cui soddisfazione è intimata nella cartella, sarà possibile impugnare la cartella di pagamento solamente nei confronti dell'agente della riscossione tenendo a mente la previsione di cui all'art.39 del DLGS 112/1999⁶³. In tal

⁶⁰ Nel caso di tassazione separata dell'Irpef (come nel caso del Trattamento di Fine Rapporto) possono essere eccepiti errori propri del ruolo concernenti l'aliquota applicata, le ritenute subite o non corrispondenza degli importi erogati, rispetto a quelli erroneamente tassati

⁶¹ Moschetti, Rass.Trib.01,1069; Menchini, in Proc. Trib. Baglione – Menchini - Miccinesi I ed.,87

⁶² Cassazione 11/26512 Cassazione 11/2725 Cassazione 11/2226 Cassazione 06/22021 Cassazione 98/5818 Cassazione 09/21749 Cassazione 00/13173

⁶³ Art.39 D.Lgs..112/99: *Chiamata in causa dell'ente creditore*

1. Il concessionario, nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l'ente creditore interessato; in mancanza, risponde delle conseguenze della lite.



caso sia la giurisprudenza, sia la prassi, sembrano poi concordare sul fatto che la chiamata in causa dell'ufficio impositore non sia affidata al giudice, ma costituisca onere dell'agente.

EVOLUZIONE GIURISPRUDENZIALE

In ambito giurisprudenziale la querelle circa l'impugnabilità del ruolo è tutt'altro che pacifica. Numerose sono le sentenze di merito (anche recenti ⁶⁴) che consentono l'impugnabilità del ruolo.

In estrema sintesi occorre dare notizia che (purtroppo) la Corte di Cassazione con la sentenza n°6610 del 13/11/2012 depositata il 15/3/2013 è intervenuta a gamba tesa sulla questione stabilendo che *“ è possibile impugnare il ruolo soltanto a seguito di notifica di un atto impositivo, perché diversamente mancherebbe un interesse concreto ed attuale, ex art.100 c.p.c., ad impugnare un'imposizione mai venuta ad esistenza e poiché il ruolo è un semplice atto interno dell'Amministrazione”*. La Corte di Cassazione, poi, motiva ancora che *“la declaratoria di inammissibilità dell'impugnazione del solo ruolo per mancanza dell'interesse processuale ex art.100 c.p.c., prescinde dalla circostanza che la cartella sia stata o meno notificata o sia stata notificata in modo inesistente. Ex art.384, comma 1 c.p.c., i principi da enunciarsi son perciò quelli appresso: 1. "L'estratto di ruolo, che è atto interno dell'Amministrazione, non può essere oggetto di autonoma impugnazione davanti al giudice tributario....."*.

Con ordinanza n.2248 del 18/12/2013 depositata il 3/2/2014, la Corte di Cassazione con un clamoroso *revirement* ha ribaltato la propria tesi dando ragione al contribuente che aveva impugnato l'iscrizione a ruolo, poiché *“il ruolo ancorché atto interno dell'Amministrazione, costituisce lo strumento fondamentale della riscossione, poiché contiene l'indicazione del periodo d'imposta, cui l'iscrizione si riferisce, dell'imponibile, dei versamenti e dell'imposta effettivamente dovuta, oltreché degli interessi e delle sanzioni pecuniarie eventualmente irrogabili al contribuente; tale iscrizione costituisce il valido e legittimo titolo per la riscossione del tributo, mentre la cartella esattoriale costituisce lo strumento mediante il quale la pretesa esattoriale viene portata a conoscenza del debitore d'imposta.*

Ne deriva che il momento determinante per l'instaurazione del rapporto giuridico di riscossione è quello della formazione del ruolo e non già quello della notifica della cartella esattoriale ai sensi del D.P.R. n.602 del 1973, art.25”.

La Cassazione infine stabilisce nella medesima ordinanza, in forza anche della propria funzione nomofilattica, che *“la circostanza che il contribuente era stato portato a conoscenza dell'iscrizione a ruolo del carico tributario direttamente dal dipendente addetto all'Ufficio, che aveva consegnato copia dell'estratto dei ruoli, piuttosto che attraverso la notifica della cartella, non precludeva l'impugnazione, che trovava legittimazione, proprio nell'avvenuta formazione del ruolo, atto con cui l'Amministrazione concretizza nei confronti del contribuente una pretesa tributaria definita, compiuta e non condizionata.”*

Il sopravvissuto *revirement* consente di trarre un respiro di sollievo al contribuente/ricorrente perché inibire il ricorso contro il ruolo di cui si è avuta casuale conoscenza (attraverso ad esempio la richiesta di un estratto di ruolo) significa in buona sostanza limitare fortemente il diritto alla difesa con grave pregiudizio del cittadino prima ancora del contribuente. A questo punto qualora il contribuente si trovasse già nella fase

⁶⁴ Fra tutte si veda Comm. Trib. Prov. Frosinone n.65/05/14 deposito del 13/01/2014; Comm. Trib. Prov. Reggio Calabria n.855/7/14 deposito del 26/02/2014



dell'esecuzione (e il cui giudice non potrebbe pronunciarsi sul merito della pretesa) e, quindi, non potesse esperire alcuna azione di tutela nei confronti dell'ente impositore, ci troveremmo di fronte al principio del *solve et repete* (con inimmaginabili e spesso irreparabili danni patrimoniali).

Le stesse nefaste conseguenze potrebbero rivelarsi in tutta la loro iniquità oltreché nel caso delle cartelle di pagamento appena citate, anche nel caso degli atti improprio-esattivi dato che con la riforma di cui all'art.29 D.L. n.78/2011, la fase della riscossione e dell'accertamento sono concentrate in un unico atto e l'esecuzione coattiva non è preceduta da alcun atto (fatto salvo il caso previsto dall'art.50 comma 2 DPR 602/73 allorquando, decorso un anno senza che sia iniziata alcuna espropriazione coattiva, venga notificato un avviso di mora).

Giova ricordare infatti che nella fase della riscossione coattiva, giudice competente è il giudice ordinario dell'esecuzione, senza alcuna possibilità di adire il giudice tributario competente sul merito della pretesa erariale. E se il giudice adito nella fase della riscossione è il giudice dell'esecuzione, a mente dell'art.57 DPR 602/73 egli non potrà decidere sulle opposizioni regolate dall'art.615 CPC, fatta eccezione per quelle concernenti la pignorabilità dei beni, né tantomeno potrà decidere sulle opposizioni regolate dall'art.617 CPC attinenti alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo.

Da ultimo la VI sezione della Suprema Corte con ordinanza n°16055 dell'11/7/2014 ha trasmesso gli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite del ricorso sulla questione concernente l'autonoma impugnabilità dell'estratto di ruolo tributario, di cui il contribuente abbia acquisito conoscenza tramite qualsiasi mezzo informale, in difetto o in attesa della notifica della cartella esattoriale.

La Cassazione, valutata la complessità e la inesistenza di un orientamento uniforme nella giurisprudenza di legittimità, ha deciso di rimettere la questione alle Sezioni Unite.



LA CARTELLA DI PAGAMENTO: STRUMENTO DI DISCONOSCIMENTO DEL CREDITO IVA RIPORTATO IN CASO DI OMESSA DICHIARAZIONE?

(a cura di MIRKO BARALLA)

PREMESSA

Da un punto di vista operativo, nel caso in cui un contribuente riporti in dichiarazione un credito d'imposta maturato nel precedente periodo d'imposta per il quale la relativa dichiarazione risulta omessa, in sede di controllo automatizzato delle dichiarazioni (ex art. 54-bis D.P.R. n. 633/1972, ai fini IVA, ovvero ex art. 36-bis D.P.R. n. 600/1972, ai fini delle imposte sui redditi ed IRAP) il sistema intercetta la detrazione del credito rinveniente dal precedente periodo d'imposta non riconoscendo il suddetto credito in quanto non ha in memoria la corrispondente dichiarazione annuale.

La conseguenza di tale anomalia registrata dal sistema è l'emissione di una comunicazione di irregolarità (cosiddetto avviso bonario) che contesta l'omesso versamento con l'invito a pagare l'importo del credito disconosciuto in detrazione, gli interessi e la sanzione⁶⁵ pari al 30% del maggior debito d'imposta o della minore eccedenza detraibile, ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 [1].

Con la Circolare 34/E del 6 agosto 2012, l'Agenzia delle Entrate ha confermato la legittimità dell'operato degli uffici nell'ambito della procedura di controllo automatizzato delle dichiarazioni (ex art. 54-bis D.P.R. n. 633/1972 ovvero 36-bis D.P.R. n. 633/1972), ovvero del disconoscimento del riporto nella dichiarazione dell'anno successivo dell'eccedenza di imposta maturata in un anno in cui sia stata omessa la dichiarazione⁶⁶ [2].

Con tale posizione, l'Agenzia delle Entrate risulta non aver recepito quanto previsto dalla Corte di Cassazione in casi pressoché similari.

Con Sentenza n. 5318 del 3 aprile 2012, la Corte di Cassazione ha, infatti, affermato in un caso pressoché simile a quello oggetto di analisi nella Circolare 34/E che il disconoscimento dell'eccedenza d'imposta **non può avvenire mediante liquidazione automatica essendo necessaria la notifica di un avviso di accertamento.**

La procedura automatizzata di cui agli artt. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 e 54-bis del D.P.R. n. 633/1972 può, infatti, essere adottata solo ove sia necessario un controllo meramente cartolare della dichiarazione, sulla base dei dati forniti dal contribuente, o quando sia necessaria una semplice correzione di errori materiali o di calcolo. Per contro, è necessario procedere mediante avviso di accertamento qualora sorga la necessità di risolvere questioni giuridiche o esaminare atti diversi dalla dichiarazione stessa.

Per questo motivo, nell'ipotesi in cui, in un anno, la dichiarazione IVA (ma analogo ragionamento potrebbe essere fatto per quella dei redditi o IRAP) sia stata omessa, e il credito derivante da detta dichiarazione sia stato riportato nella dichiarazione relativa all'anno successivo, in riferimento a quest'ultima annualità non può trovare applicazione

⁶⁵ Detta sanzione è ridotta a un terzo nel caso di pagamento delle somme dovute entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione, ai sensi dell'art. 2, comma 2, del D.Lgs. n. 462/1997.

⁶⁶ Ai sensi dell'art. 2, comma 7, del D.P.R. n. 322/1998, si considera omessa anche la dichiarazione presentata con un ritardo di oltre 90 giorni.



la liquidazione automatica, non vertendosi in tema di semplice controllo cartolare della dichiarazione.

Si tratta di una questione pregiudiziale molto importante: infatti, se la liquidazione automatica viene utilizzata in casi non previsti dalla legge, la cartella di pagamento, solo per questo motivo, è nulla.

Gli artt. 36-bis del D.P.R. n. 600/73 e 54-bis del D.P.R. n. 633/1972 sanciscono, rispettivamente, che la procedura automatica può essere utilizzata qualora vi sia bisogno di «ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalla dichiarazione», (lett. e) e per «correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze di imposta risultanti dalle precedenti dichiarazioni» (lett. b).

A ben vedere, per disconoscere il credito d'imposta che deriva da una precedente dichiarazione omessa, non è sufficiente un mero controllo cartolare, poiché nonostante la dichiarazione sia omessa, il credito d'imposta, se esistente e debitamente documentato, non viene meno.

Al riguardo, la citata sentenza afferma, molto chiaramente, che «la negazione della detrazione nell'anno in verifica di un credito dell'anno precedente, per il quale la dichiarazione era stata omessa, non può essere ricondotta al mero controllo cartolare, in quanto implica verifiche e valutazioni giuridiche, dovendo ritenersi che il disconoscimento dei crediti e l'iscrizione della conseguente maggiore imposta dovevano, pertanto, avvenire previa emissione di motivato avviso di accertamento».

Alle medesime conclusioni è pervenuta ancora più recentemente la Corte di Cassazione con la Sentenza n. 17754 del 16 ottobre 2012.

Inoltre, si evidenzia che la stessa Amministrazione Finanziaria, con la precedente Circolare 17 aprile 1997, n. 114, aveva affermato che «non si ritiene, invece, possano rientrare nel concetto di errore materiale o di calcolo i casi in cui il contribuente (...) abbia portato in detrazione in un determinato anno l'eccedenza a credito dell'anno precedente, per il quale la dichiarazione era stata omessa, o era stata presentata con un ritardo superiore a 30 giorni o priva di sottoscrizione. In tali evenienze, infatti, la non spettanza della detrazione non risulta *ictu oculi* dalla correzione di un mero errore materiale, ma deve essere motivata con adeguate argomentazioni giuridiche (per esempio, adducendo la decadenza) . Di qui la necessità dell'avviso di rettifica».

Alla luce di quanto sopra esposto, ove si riconosca l'inapplicabilità della procedura di controllo automatizzato (ex 36-bis D.P.R. n. 600/1973 e 54-bis del D.P.R. n. 633/1972) l'Agenzia delle Entrate, al fine di disconoscere, nella dichiarazione dell'anno successivo, l'eccedenza di imposta maturata in un anno in cui sia stata omessa la dichiarazione dovrebbe procedere mediante ordinario avviso di accertamento.

Il contribuente, a seguito della notifica dell'avviso di accertamento, può, come prevede l'art. 6, comma 1, D.Lgs. n. 218/1997, presentare istanza di adesione, istituto che consente di definire la vertenza senza la necessità che il contribuente prima corrisponda le somme e poi ne domandi il rimborso.

In merito al regime sanzionatorio, in caso di notifica da parte dell'Agenzia delle Entrate dell'avviso di accertamento, si ritiene possa applicarsi la sanzione minima di 258 Euro per omessa presentazione della dichiarazione in assenza di debito d'imposta.



DETRAIBILITÀ DEL CREDITO IVA MATURATO NELL'ANNO PER IL QUALE LA DICHIARAZIONE È RISULTATA OMESSA. ORIENTAMENTO DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In ambito IVA, l'Amministrazione Finanziaria si era precedentemente espressa con la C.M. n. 222 del 30 novembre 2000 e con la più recente Risoluzione n. 74/E del 19 aprile 2007. In tali occasioni, l'Amministrazione Finanziaria aveva affermato che «l'eccedenza del credito IVA maturata in un anno in cui la dichiarazione annuale risulta omessa potrà essere computata in detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo in cui il diritto alla detrazione è sorto - fermo restando il potere/dovere dell'ufficio (...) di accertare l'esistenza del credito medesimo maturato nell'anno in cui la dichiarazione annuale è stata omessa a norma del richiamato articolo 55 del D.P.R. n. 633 del 1972».

Tale chiarimento portava a ritenere che qualora il contribuente avesse regolarmente annotato tutte le fatture dalle quali è scaturito il credito d'imposta e avesse operato la detrazione nella liquidazione periodica, l'omessa presentazione della dichiarazione annuale non precludeva il diritto al credito, fermo restando il potere/dovere dell'Ufficio di accertare l'esistenza del credito maturato.

Con la Circolare 34/E, l'Amministrazione Finanziaria assume una posizione più rigida, affermando che:

- la lettura dell'art. 30, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972 porta ad escludere il diritto del contribuente di computare in detrazione, nella dichiarazione del periodo d'imposta successivo, il credito maturato in un periodo d'imposta per il quale non è stata presentata la dichiarazione annuale IVA. Con la conseguente:

- a) legittimità dell'operato degli uffici nell'ambito delle contestazioni effettuate, ai sensi dell'art. 54-bis del D.P.R. n. 633/1972 che è volta tra l'altro a «correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze di imposta risultanti dalle precedenti dichiarazioni»;
- b) inutilizzabilità del credito d'imposta, maturato nell'anno in cui è stata omessa la dichiarazione, in detrazione del debito d'imposta in una dichiarazione successiva, a nulla rilevando che lo stesso sia effettivamente maturato;
- c) legittimità dell'irrogazione della sanzione, ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, pari al 30 per cento del maggior debito d'imposta o della minore eccedenza detraibile⁶⁷;

- tuttavia, il principio di neutralità dell'IVA porta al riconoscimento del credito IVA (benché attinente una dichiarazione omessa), se effettivamente esistente e spettante, tramite la procedura del cosiddetto rimborso anomalo ai sensi dell'art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992, entro due anni dal pagamento degli esisti della liquidazione ovvero dell'esito del contenzioso relativo alla cartella di pagamento conseguente alla liquidazione stessa favorevole all'Agenzia. In tal caso, il rimborso sarà erogato solo dopo aver riscontrato l'effettiva spettanza del credito.

Al riguardo, è opportuno evidenziare che i requisiti per l'esercizio delle detrazioni ai fini IVA sono definiti dall'art. 178 della Direttiva 2006/112/CE. La Corte di giustizia UE ha avuto, al riguardo, più volte modo di chiarire che il diritto alla detrazione non può essere limitato, in ragione dell'inosservanza di taluni obblighi formali, qualora sussistano i

⁶⁷ Detta sanzione è ridotta ad un terzo nel caso di pagamento delle somme dovute entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione, ai sensi dell'art. 2, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 462.



requisiti sostanziali per la detrazione. Le misure adottate dagli Stati membri per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare le frodi non devono eccedere quanto necessario a tale scopo e non devono pregiudicare la neutralità dell'imposta⁶⁸; principio quest'ultimo che non pare essere pienamente rispettato dalla posizione assunta dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 34/E, anche alla luce delle tempistiche italiane necessarie per ottenere il rimborso del credito d'imposta.

Come puntualmente evidenziato dalla stampa specializzata⁶⁹, se il contribuente non rischia, secondo l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate, la perdita del credito, alquanto gravosa tuttavia si profila la procedura di riconoscimento dello stesso (quantomeno in occasione dell'attivazione della liquidazione automatica): il contribuente dovrebbe, infatti, prima versare quanto richiesto mediante avviso bonario, con aggiunta degli interessi e delle sanzioni nella misura del 30% del maggiore debito d'imposta o della minore eccedenza detraibile, per poi domandare a rimborso il credito nel termine biennale prescritto dall'art. 21 D.Lgs. n. 546/1992 che decorrerà dal giorno del pagamento.

Ove, invece, il contribuente non definisca l'avviso bonario, riceverà la cartella di pagamento e dovrà decidere se impugnare l'atto⁷⁰.

L'Agenzia delle Entrate evidenzia che la controversia potrebbe essere risolta attraverso l'istituto della mediazione di cui all'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992 (qualora ne sussistano i relativi presupposti) o l'istituto della conciliazione giudiziale di cui all'art. 48 dello stesso decreto.

In merito, la Circolare 34/E ammette la possibilità di addivenire ad un accordo che preveda «di scomputare dalla somma originariamente richiesta in pagamento al contribuente, l'eccedenza di IVA detraibile riconosciuta spettante» (fermo restando la debenza degli interessi e della sanzione ridotta al 40% come previsto dalle disposizioni che regolano gli istituti deflattivi della mediazione e della conciliazione). L'Agenzia delle Entrate ha cioè riconosciuto la possibilità al contribuente, in tale sede, di scomputare dalla somma originariamente chiesta i crediti d'imposta, con l'applicazione delle sanzioni ridotte al 40% (fatto salvo il potere dell'Amministrazione Finanziaria di esercitare l'attività di controllo sull'annualità per la quale la dichiarazione risulta omessa). Tuttavia si deve considerare che l'operatività di tale scenario (che sulla carta sembra preferibile per il contribuente rispetto a quello ordinario esposto nella Circolare 34/E) è subordinata alla possibilità da parte del contribuente di fruire di un provvedimento di sospensione della riscossione che gli consenta di non pagare le somme iscritte a ruolo.

A seguito delle citate critiche provenienti dalla dottrina in merito alla gravosità finanziaria della procedura di riconoscimento del credito, quantomeno in occasione dell'attivazione della liquidazione automatica, l'Agenzia delle Entrate è ulteriormente intervenuta sul tema. Con tale intervento, l'Agenzia delle Entrate, dopo aver osservato che l'omissione della presentazione della dichiarazione da parte del contribuente rappresenta una violazione, appositamente sanzionata dall'ordinamento tributario, che

⁶⁸ Cfr. Sentenze 1 marzo 2012, causa C-280/10; 12 luglio 2012, causa C-284/11; 8 maggio 2008, causa C-95/07 e C-96/07.

⁶⁹ S. Morina, T. Morina, dell'8 agosto 2012 in *Il Sole-24Ore*.

⁷⁰ In merito, invece, all'impugnabilità delle comunicazioni di irregolarità si veda da ultimo P. Accordino, «Riconosciuta l'autonoma impugnabilità delle cosiddette comunicazioni di irregolarità - Nota a sentenza Corte Cass. 11.5.2012, n. 7344» in *Bollettino Tributario* n. 21/2012 ed il comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate del 23 maggio 2012.



non consente all'Amministrazione Finanziaria di venire a conoscenza del credito nel momento in cui è sorto e di attivare, nel caso, gli opportuni riscontri, creando un obiettivo ostacolo all'attività di accertamento, ha affermato che «la Circolare 34/E ammette ora la possibilità di riconoscere questo credito sulla base di un semplice riscontro contabile e non più di un accertamento induttivo rimesso all'iniziativa eventuale dell'ufficio», mettendo, di fatto «tutti i contribuenti nella condizione di chiedere e, qualora esistano i presupposti, ottenere il riconoscimento del credito in tempo reale, previo pagamento della sanzione comunque dovuta, per indebita utilizzazione del credito esposto in dichiarazione».

Con la più recente circolare n. 21/E del 2013 l'Agenzia compie un ulteriore passo in avanti e riconosce la possibilità per il contribuente, al quale sia recapitato un avviso di rettifica ex art. 54-bis, di definire, ancora prima dell'instaurazione del contenzioso o della mediazione, la spettanza del credito non indicato in dichiarazione previo incontro con i funzionari dell'ufficio territoriale nel quale il contribuente dimostri con supporto documentale la spettanza di tale credito.

In caso di esito positivo della verifica, l'Agenzia provvede all'emissione di un nuovo avviso di rettifica ove è operata direttamente la compensazione tra l'importo inizialmente richiesto ed il credito dell'annualità con dichiarazione omessa. In tale modo diviene applicabile la sanzione al 10% (riduzione ad 1/3 della sanzione del 30%) in luogo del 12,5% (riduzione al 40%) altrimenti prevista in sede di adesione all'esito della mediazione.

In sostanza la comunicazione di irregolarità verrebbe a sanzionare una sorta di ritardato versamento del debito già compensato con il credito IVA relativo alla dichiarazione omessa, credito che diverrebbe utilizzabile solo a seguito dell'esito positivo del controllo da parte dell'Agenzia delle Entrate.

La soluzione appare come un compromesso, per certi versi anomalo, che sintetizza un calcolo di rischio e opportunità a carico sia dell'Agenzia che del Contribuente, entrambe non interessate a dar vita ad un contenzioso davanti alle Commissioni Tributarie. La possibilità di compensare debiti e crediti tributari è prevista anche dall'art. 8 dello Statuto del Contribuente e non rappresenterebbe di per sé una particolare novità; la novità deriva dalla possibilità che il contribuente possa dimostrare l'esistenza di un credito d'imposta al di fuori di un'attività formale di accertamento e che venga sanzionato anche in caso di esito positivo della procedura con un'aliquota propria degli omessi versamenti d'imposta.

Sarebbe legittimo chiedersi se tale procedura possa esser attivata dal contribuente anche in assenza di un avviso di rettifica, al fine di definire un'omissione dichiarativa o addirittura per evitare le sanzioni: si ponga il caso che il contribuente si accorga dell'omissione, attenda ad effettuare la detrazione del credito da dichiarazione omessa e tempestivamente si rivolga all'Agenzia per il riconoscimento del credito, senza attendere l'arrivo dell'avviso di rettifica che usualmente giunge nell'anno successivo a quello di compimento dell'omissione.

DETRAIBILITÀ DEL CREDITO IVA MATURATO NELL'ANNO PER IL QUALE LA DICHIARAZIONE È RISULTATA OMESSA. IL PUNTO SULLA GIURISPRUDENZA

Di particolare importanza risulta essere la recentissima Ordinanza della Suprema Corte di Cassazione (n. 22902 del 29/10/2014) con la quale, in merito alla necessità o meno -



per il disconoscimento del credito da dichiarazione omessa – dell'emissione del c.d. avviso bonario ovvero di un vero e proprio avviso di accertamento e rettifica, vengono individuati contrasti giurisprudenziali in seno alla stessa Corte di Cassazione e rimessi gli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione della vertenza alle Sezioni Unite al fine di dirimere le evidenziate divergenze.

L'esame dell'ordinanza è di estremo interesse in quanto la stessa compie un interessante *excursus* delle due correnti di pensiero che si sono sviluppate nelle varie Sentenze dei Supremi Giudici:

Il primo orientamento - riferibile in via esemplificativa alle decisioni del 22 aprile 2009, n. 9564, e del 4 maggio 2010, n. 10674, sui limiti operativi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54 bis, ritiene che "allorquando il credito portato in detrazione non risulti dalla dichiarazione annuale, sia perché diverso sia, più radicalmente, perché la stessa non è stata presentata, è pienamente legittimo il ricorso alla procedura del controllo automatico prevista dal citato art 54bis del D.P.R. 633/1972 " (implicitamente anche Cassazione, 16 ottobre 2012, n. 17754).

Il secondo orientamento - riferibile, sullo stesso tema, alla decisione del 3 aprile 2012, n. 5318, nonché a quella del 15 febbraio 2013, n. 3755 (con rinvii alla: Corte costituzionale, 7 aprile 1988, n. 430; Cassazione. 27 maggio 2011, n. 11712; Cassazione. 21 aprile 2011, n. 9224; Cassazione. 23 luglio 2010, n. 27396; Cassazione. 8 maggio 2007, n. 13591) - ritiene che "la negazione della detrazione nell'anno in verifica di un credito dell'anno precedente, per il quale la dichiarazione è stata omessa, non può essere ricondotta al mero controllo cartolare, in quanto implica verifiche e valutazioni giuridiche, dovendo ritenersi che il disconoscimento dei crediti e l'iscrizione delle conseguente maggiore imposta dovevano, pertanto, avvenire previa emissione di motivato avviso di rettifica".

Il secondo indirizzo, nel delineare il perimetro da assegnare al procedimento di controllo automatizzato nonché ai poteri conferiti al Fisco in seno ed in esito a questo, rileva che l'iscrizione a ruolo è consentita soltanto allorquando sia rilevato un errore materiale o di calcolo manifestamente evidente, ovvero risultino vizi di forma nella compilazione della dichiarazione o, ancora, emergano indicazioni oggettivamente contraddittorie, qualora, peraltro, tali vizi ed irregolarità siano intrinseci alla dichiarazione del contribuente.

La mancanza della dichiarazione annuale concernente l'esercizio in cui il credito d'imposta si assume maturato non consentirebbe di svolgere quel mero riscontro cartolare che la legge richiede. Di qui la necessità di procedere ad autonomo accertamento, presidiato dalle ordinarie garanzie difensive; non sarebbe prospettabile, in questo caso, una mera attività esecutiva con la quale l'Ufficio finanziario si limiti a dare attuazione alla dichiarazione sottoscritta dal contribuente, come espressamente stabilito dalla legge allorquando dispone che "i dati contabili risultanti dalla liquidazione prevista dal presente articolo si considerano, a tutti gli effetti come dichiarati dal contribuente e dal sostituto di imposta".

Riguardo al contrapposto primo indirizzo, favorevole alla posizione del Fisco, l'ordinanza prosegue osservando che - sulla base dei dati indicati nella dichiarazione ovvero in possesso dell'anagrafe tributaria - il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54 bis, comma 2, riconosce in capo all'amministrazione finanziaria il potere di: a) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dal dichiarante riguardo alla determinazione del



volume d'affari e alla liquidazione dell'imposta; b) correggere gli errori materiali riscontrati nel riporto delle eccedenze d'imposta derivanti da precedenti dichiarazioni; c) controllare la tempestività dei versamenti dell'imposta (acconto, conguaglio, liquidazione periodica) e la loro coerenza con le risultanze della dichiarazione annuale.

Si tratta, dunque, di controllo formale che avviene attraverso quelle procedure automatizzate che non comportano alcuna verifica della posizione sostanziale della parte contribuente.

La dottrina ha affermato che il controllo formale attraverso procedure "automatizzate" attiene a questioni liquidative dell'imposta sulla scorta di quanto dichiarato dal contribuente, pertanto il controllo resta appunto "formale", non contrapponendosi una diversa ricostruzione sostanziale dei dati da parte dell'amministrazione finanziaria.

Nella giurisprudenza di legittimità è stato affermato che, nel momento in cui il Fisco procede a una vera e propria interpretazione e valutazione dei dati indicati in dichiarazione, non si può più parlare di controllo automatizzato della dichiarazione, bensì di autentico accertamento (Cassazione., 6 agosto 2008, n. 21176; Cassazione., 26 gennaio 2007, n. 1721; Cassazione, 16 settembre 2005, n. 18415; Cassazione, 17 marzo 2000, n. 3119); da ciò discende che, in questi casi, la relativa pretesa dell'amministrazione finanziaria dovrebbe essere fatta valere con l'emanazione di avviso, quale atto impositivo, e non con la diretta iscrizione a ruolo seguita da cartella di pagamento.

In proposito, la Relazione accompagnatoria al D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, che ha definito il perimetro degli omologhi controlli automatizzati disciplinati dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36 bis, e D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54 bis, chiarisce che si tratta di una procedura che "tende a rimuovere gli errori e le inesattezze risultanti in modo obiettivo dalla dichiarazione e che non comportano giudizi di valutazione ed estimazione delle componenti positive e negative del reddito".

Entrambe le disposizioni introdotte dal D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, stabiliscono che, "avvalendosi di procedure automatizzate", l'amministrazione provvede "sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni fiscali presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria".

Il senso di una normativa di tal genere parrebbe essere, prosegue l'ordinanza, quello di un controllo fatto grazie all'utilizzo di quei mezzi informatici che consentono di correlare i dati esposti nelle dichiarazioni e le informazioni sul contribuente reperibili nell'anagrafe tributaria (regolata dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605, e dal D.P.R. 2 novembre 1976, n. 784). Si tratta di un sistema informativo nel quale sono immagazzinate principalmente quelle notizie essenziali risultanti dalle dichiarazioni fiscali.

Nella mancata presentazione di una dichiarazione annuale IVA potrebbe ben ravvisarsi una di quelle notizie che rilevano come mero dato storico dal quale derivano per legge conseguenze giuridiche. Non vi sarebbe, pertanto, ragione per la quale non sia consentita la lavorazione con procedura automatizzata di un dato omissivo, dovendo l'amministrazione provvedere, appunto, "sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni fiscali presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria".

Nel proseguire nell'analisi della complessa fattispecie, l'ordinanza di rimessione alle Sezioni Unite, pone anche l'accento sul fatto che, benché anche la Corte costituzionale, con l'ordinanza del 7 aprile 1988, n. 430, abbia affermato che la liquidazione D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ex art. 36 bis, è operata sulla base delle dichiarazioni presentate



mediante un mero riscontro cartolare, nei casi eccezionali e tassativamente indicati dalla legge, vertenti su errori materiali e di calcolo immediatamente rilevabili, senza la necessità quindi di alcuna istruttoria; osserva, però, correttamente, che all'epoca della pronuncia della Consulta, il testo vigente dell'art. 36-bis non faceva cenno al potere per l'amministrazione di provvedere con procedura automatizzata "sulla base dei dati... in possesso dell'anagrafe tributaria".

Nel caso specifico - secondo il combinato disposto di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 30 e 55, come applicato da ampia giurisprudenza di legittimità (però recentemente messa in discussione) - l'inottemperanza del contribuente all'obbligo della dichiarazione annuale esclude la possibilità di recuperare il credito maturato in ordine al relativo periodo d'imposta attraverso il trasferimento della detrazione nel periodo d'imposta successivo (tra le tante, Cassazione, 20 agosto 2004, n. 16477; vedasi però Cassazione 11 luglio 2014, n. 16053, ordinanza interlocutoria di rimessione della questione alle sezioni unite). Dunque, il controllo automatizzato del dato della detrazione per pregresso credito d'imposta inserito nella dichiarazione annuale IVA non può che essere fatto in correlazione con il dato presente nell'anagrafe tributaria sulla presentazione o meno della dichiarazione annuale IVA nell'anno di maturazione del menzionato credito d'imposta ed è uno dei casi più tipici e semplici di controllo meramente formale, atteso che esso non tocca la posizione sostanziale della parte contribuente ed è scevro da profili valutativi e/o estimativi e da atti d'indagine diversi da quel mero raffronto tra la dichiarazione fiscale e l'anagrafe tributaria esplicitamente consentito dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54 bis.

Né rileverebbe, prosegue l'ordinanza, che ciò comporta l'applicazione di norme giuridiche, quali quelle derivanti dal combinato disposto del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 30 e 55.

Il tema dell'applicazione diretta e immediata di norme giuridiche in sede di controllo automatizzato è stato approfondito dalla Corte di cassazione in tema di oneri, affermandosi - ad esempio - che il recupero degli oneri non contemplati dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 10, è consentito quando sia desumibile *ictu oculi*, dal controllo formale della dichiarazione e dell'allegata documentazione, che il titolo è diverso da quello previsto dalla lettera della legge, e non anche quando tale ineducibilità sia ricavabile dall'interpretazione di detta documentazione o della norma giuridica (Cassazione, 15 giugno 2007, n. 14019; conforme Cassazione, 8 luglio 1996, n.6193; Cassazione, 29 febbraio 2008, n. 5460). Dunque, se manca una diversa valutazione nell'*an* o nel *quantum* del presupposto impositivo ovvero una diversa valutazione della esistenza di crediti o oneri, l'amministrazione può liquidare quanto rilevato nel controllo formale ed effettuare l'iscrizione a ruolo e la notifica della cartella, senza necessariamente dover emettere un previo avviso di accertamento in rettifica (Cassazione, 21 aprile 2011, n. 9224).

Da quanto detto deriverebbe, in materia di IVA (articoli 30 e 55 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), la correttezza della tesi giurisprudenziale secondo cui "allorquando il credito portato in detrazione non risulti dalla dichiarazione annuale, sia perché diverso sia, più radicalmente, perché la stessa non è stata presentata, è pienamente legittimo il ricorso alla procedura automatizzata" (così Cassazione, 2 aprile 2009, n. 9564).

Si tratterebbe, seguendo la logica dell'indirizzo in esame, di mera attività esecutiva con la quale l'Ufficio finanziario si limiterebbe a dare attuazione al precetto legale rispetto ai dati di dichiarazione, come chiaramente evidenziato dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633,



art. 54 bis, comma 4, secondo cui "i dati contabili risultanti dalla liquidazione prevista dal presente articolo si considerano, a tutti gli effetti come dichiarati dal contribuente".

Quest'ultimo, sulla base del principio dell'onere e della prossimità della prova, potrebbe poi esercitare il proprio diritto di difesa, documentando in giudizio l'avvenuta presentazione della dichiarazione annuale ritenuta omessa dal Fisco sulla scorta dell'anagrafe tributaria.

Conclude, in definitiva l'ordinanza, che considerata la duplice chiave di lettura che può avere la questione sollevata e tenuto conto della particolare rilevanza dei principi sottesi alla soluzione del contrasto giurisprudenziale (sia per la diretta incidenza sull'azione del Fisco nel definire il perimetro da assegnare al procedimento di controllo automatizzato in materia di IVA, sia per le possibili ricadute in collegamento con le problematiche di diritto sostanziale sollevate dalla citata ordinanza 11 luglio 2014, n. 16053) risulta oltremodo opportuna la rimessione degli atti al Primo Presidente per le sue determinazioni in ordine alla eventuale assegnazione del ricorso alle Sezioni Unite.



SOSPENSIONE LEGALE DELLA RISCOSSIONE

(a cura di ROBERTO PISCHEDDA)

1. PREMESSA

L'art. 1 co. 537 - 543 della L. 228/2012 ha introdotto una specifica procedura che, al ricorrere di determinate condizioni, può condurre all'annullamento automatico delle cartelle di pagamento e dei crediti "affidati" all'Agente della Riscossione, nel caso di accertamenti "esecutivi".

Si premette che tale procedura è destinata a sovrapporsi ad istituti già presenti nel sistema primo fra tutti l'ordinario ricorso.

Equitalia, con la direttiva 6.5.2010 n. 10, aveva, con riferimento ai casi di pagamento/sgravio/sospensione, già approvato un'autodichiarazione tramite la quale il contribuente, dopo ad esempio la sospensiva della Commissione tributaria, avrebbe potuto cagionare il blocco immediato delle attività esecutive e cautelari.

Peraltro, una procedura simile, per il caso degli intervenuti sgravi e pagamenti, è già prevista dall'art. 49 del DPR 602/73 così come modificato dal DL 40/2010, ma la norma avrebbe dovuto essere attuata da un decreto ministeriale, mai approvato. Ai sensi del citato art. 49 del DPR 602/73, l'effetto esecutivo del ruolo viene meno se il contribuente, mediante apposita documentazione, dimostra l'avvenuto pagamento delle somme o l'avvenuto sgravio di queste ultime ad opera dell'ente creditore. Viene, inoltre, chiarito che i pagamenti del contribuente successivi all'iscrizione a ruolo delle somme o il riconoscimento dello sgravio devono essere tempestivamente comunicati, a cura dell'ente creditore, all'Agente della Riscossione. L'ente creditore, a tal fine, deve rilasciare al debitore, in triplice copia, una dichiarazione attestante l'avvenuto pagamento o lo sgravio. Tale dichiarazione è opponibile al concessionario della riscossione. La norma prevede, altresì, che con decreto del Ministro delle Finanze, che avrebbe dovuto essere emanato entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del DL 40/2010, sarebbero state stabilite le modalità di attuazione e approvato il modello di dichiarazione attestante lo sgravio o l'avvenuto pagamento.

Con la direttiva 11.1.2013 n. 2, Equitalia ha chiarito che, per effetto della L. 228/2012, devono intendersi superate le specificazioni della precedente direttiva 10/2010 e che il relativo modello di autodichiarazione non è più utilizzabile, essendo stato sostituito con uno nuovo riportato in calce alla direttiva medesima.

2. MOTIVI PER IL BLOCCO DELLA RISCOSSIONE

Gli agenti della riscossione sono tenuti a sospendere immediatamente ogni attività esecutiva (fase che dovrebbe riguardare le operazioni espropriative) e cautelare (fermi, ipoteche) sulla sola base della dichiarazione presentata dal debitore ove venga dimostrato documentalmente che il credito è stato interessato da:

- prescrizione o decadenza intervenute in data antecedente a quella in cui il ruolo è stato reso esecutivo (si tratta, principalmente, del mancato rispetto del termine di decadenza previsto per gli atti impositivi. Va tuttavia segnalato che l'istanza per il blocco della riscossione, non sospende i termini per l'impugnazione. Ne consegue che in ogni caso è necessario presentare ricorso sollevando l'intervenuta decadenza e parallelamente



presentare l'istanza. Qualora quest'ultima venisse accolta dall'Agente della riscossione, si potrà chiedere la cessazione della materia del contendere pendente in commissione tributaria. In caso contrario, il giudizio procederà regolarmente. Va da sé che in assenza dell'eccezione sulla decadenza o prescrizione nel ricorso, il Giudice non potrà decidere sul punto e pertanto l'atto non potrà essere dichiarato illegittimo per tale ragione);

- provvedimento di sgravio emesso dall'ente creditore;
- sospensione amministrativa comunque concessa dall'ente creditore;
- sospensione giudiziale;
- sentenza che abbia annullato in tutto o in parte il credito in un processo in cui l'Agente della Riscossione non ha preso parte;
- pagamento effettuato in data antecedente alla formazione del ruolo;
- qualsiasi altra causa di non esigibilità del credito (si ritiene che in tale fattispecie siano ricompresi i vizi di notifica dell'atto impositivo, gli errori materiali e di calcolo, le omesse sottoscrizioni e, secondo parte della dottrina, i vizi di merito, in quanto un

Con l'eccezione delle cause di decadenza e delle altre "cause di non esigibilità" del credito, i motivi che comportano il "blocco" della riscossione sono in sostanza i medesimi rispetto alla precedente direttiva 10/2010, per cui non sorgono particolari questioni. Il contribuente deve allegare alla dichiarazione la prova di ciò che sostiene, quindi, ad esempio, copia dell'ordinanza di sospensiva della Commissione tributaria provinciale o del modello F24/F23, per certificare l'avvenuto pagamento.

3. PROCEDURA

L'avvio del procedimento si ha mediante la presentazione, ad opera del contribuente o, più in generale, del debitore, del modello di dichiarazione approvato con la direttiva Equitalia 2/2013.

Detta dichiarazione, dal punto di vista della sua compilazione, non presenta particolari problemi, e può essere inoltrata tramite spedizione a mezzo posta, consegna diretta, fax o posta elettronica anche non certificata.

Gli indirizzi utili per l'invio dell'autodichiarazione sono indicati nelle bozze messe a disposizione dei contribuenti sul sito Internet di Equitalia, predisposte separatamente per Equitalia Nord, Centro e Sud.

Inoltre, Equitalia, con comunicato stampa del 5.2.2014, ha reso noto che è anche possibile proporre la domanda anche in via telematica: "Il nuovo canale telematico è disponibile sul sito internet www.gruppoequitalia.it, senza la necessità di registrazione e con un percorso guidato. Basta entrare nel box 'Sospendere la riscossione' e inserire nell'apposito modulo online i propri dati e quelli dell'atto per cui si presenta la domanda. È indispensabile allegare tutta la documentazione che giustifica la richiesta di sospensione (ad esempio ricevuta di pagamento, copia della sentenza) e copia di un documento di riconoscimento valido".

Successivamente alla presentazione della dichiarazione:

- entro il termine di dieci giorni, l'Agente della Riscossione la trasmette all'ente creditore unitamente alla documentazione allegata, per avere conferma della fondatezza delle doglianze del debitore;
- decorso il termine di ulteriori sessanta giorni, l'ente creditore è tenuto, con propria comunicazione inviata al debitore a mezzo raccomandata a/r o PEC, a confermare la correttezza della documentazione prodotta, provvedendo, in tal caso:



- a trasmettere all'Agente della Riscossione il relativo provvedimento di sgravio,
- oppure ad avvertire il debitore dell'inidoneità della documentazione a cagionare l'annullamento della pretesa, dandone immediata notizia all'Agente della Riscossione;
- se la comunicazione di cui al punto precedente non viene inviata entro 220 giorni dalla data di presentazione della dichiarazione ad opera del contribuente, il credito è annullato di diritto e l'Agente della Riscossione è automaticamente scaricato.

Pertanto, la L. 228/2012 attribuisce all'inerzia dell'ente impositore il valore di "silenzio-assenso".

La formulazione della disposizione induce ad affermare che una volta decorsi i 220 giorni, la pretesa non possa più essere fatta valere.

Questo punto deve però essere visto alla luce del motivo per cui viene domandata la sospensione ad opera del contribuente. In altri termini, se si verte in ipotesi di pagamento, decadenza e altre cause di non esigibilità, ciò è vero, ma se il "blocco" è determinato da sospensione giudiziale o anche da annullamento con sentenza non definitiva, il discorso non può che essere diverso.

Per le pretese ancora sub *judice*, sarebbe inammissibile sostenere che l'inerzia dell'ente impositore blocchi in modo definitivo l'esecutività del credito, nella misura in cui successivamente alla sospensiva giudiziale la Commissione abbia poi rigettato il ricorso, oppure quando il giudice di appello abbia riformato la decisione favorevole al contribuente della Commissione tributaria provinciale.

La formulazione della norma obbliga, senza eccezioni non rinvenibili nemmeno nell'urgenza per la riscossione, a sospendere immediatamente ogni attività di esecuzione o cautelare da parte dell'Agente della riscossione.

L'Agenzia delle Entrate, non a caso, ha specificato che il "blocco" della riscossione non presuppone né il *fumus boni iuris* né il *periculum in mora* (nota Direzione centrale accertamento Agenzia delle Entrate 16.1.2013).

Inoltre, l'Agenzia delle Entrate, ha espressamente invitato gli uffici al puntuale rispetto dei termini indicati dalla L. 228/2012, stante il pericolo per la riscossione, "che potrà divenire attuale solo ove il debitore, utilizzando strumentalmente la possibilità che la legge in commento mette a sua disposizione ed approfittando, contemporaneamente, dell'eventuale ritardo dei competenti uffici, sottragga i propri beni alla riscossione" (nota Direzione centrale accertamento Agenzia delle Entrate 16.1.2013).

L'Agente della riscossione deve vagliare solo il contenuto estrinseco della dichiarazione e dei documenti allegati.

Come specificato da Equitalia nella direttiva 2/2013, gli Agenti della Riscossione devono astenersi da ogni tipo di valutazione sul merito, dovendo limitarsi a controllare:

- la corretta compilazione del modello di autodichiarazione;
- la presenza materiale della documentazione giustificativa del "blocco";
- l'allegazione di copia dei documenti richiesti in tema di autocertificazione.

In ipotesi di istanze incomplete, Equitalia afferma che l'istante verrà invitato all'integrazione dei documenti, e la protocollazione avverrà al momento della presentazione di tutta la documentazione necessaria.

L'ente impositore è l'organo deputato al vaglio sulla correttezza di quanto viene affermato dal contribuente.

Pertanto, in sede di esame della dichiarazione, verrà analizzata la documentazione di supporto e prese in considerazione le ragioni che, per la parte privata, sarebbero idonee a giustificare l'abbandono della pretesa.



Ai sensi del co. 538 dell'art. 1 della L. 228/2012, il contribuente deve inviare l'autodichiarazione "entro novanta giorni dalla notifica, da parte del concessionario della riscossione, del primo atto di riscossione utile o di un atto della procedura cautelare ed esecutiva".

Ad avviso di Equitalia, il termine è perentorio, sicché le dichiarazioni tardive rimarranno prive di effetto, ergo non comporteranno alcun "blocco" delle azioni esecutive e cautelari (direttiva Equitalia 11.1.2013 n. 2).

Il "primo atto di riscossione utile" sembra essere la cartella di pagamento: allora, il contribuente "deve", entro i consueti 60 giorni, proporre il ricorso, e "può", entro novanta giorni sempre decorrenti dalla notifica, dare il via alla procedura di annullamento automatico.

In questa ipotesi, l'autodichiarazione, fondata o meno che sia, inibisce sia il fermo che l'ipoteca e, a maggior ragione, le attività espropriative.

Se la domanda non viene presentata entro 90 giorni dalla notifica della cartella e si intende il relativo termine come decadenziale, occorre attendere il primo atto cautelare successivo.

Anche se in questa sede sarebbe difficile fondare la dichiarazione su decadenze antecedenti al ruolo e su altre "cause di non esigibilità" del credito.

Qualora si verta in ipotesi di accertamenti "esecutivi", come sostenuto dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 15.2.2013 n. 1, § 2.3, è necessario aspettare che il credito sia stato affidato all'Agente della Riscossione, quindi almeno 90 giorni dopo la notifica dell'atto.

I 90 giorni entro cui occorre inviare l'autodichiarazione dovrebbero pertanto decorrere dal giorno in cui il contribuente riceve, ex art. 29 del DL 78/2010, la raccomandata di Equitalia con cui viene notiziato dell'avvenuta consegna delle somme. Su tale punto, però, è prudente attendere ulteriori chiarimenti ufficiali.

La locuzione "notifica [...] di un atto della procedura cautelare" sembra riferirsi alla notifica della comunicazione di imminente iscrizione ipotecaria e al preavviso di fermo, quindi il contribuente che voglia inibire l'iscrizione ipotecaria e il fermo dovrà presentare la dichiarazione entro trenta giorni o venti giorni dalle menzionate comunicazioni, termini decorsi i quali le misure cautelari, rispettivamente, possono essere adottate.

Se ad esempio nel caso dell'ipoteca, il contribuente attende 50 giorni e l'ipoteca è già iscritta, l'autodichiarazione inibisce ulteriori attività esecutive e cautelari, ma non intacca quelle precedenti.

Un ultimo problema riguarda gli atti che, per disposizione di legge, non devono essere notificati né comunicati al contribuente, come il pignoramento presso terzi ex art. 72-bis del DPR 602/73, che avviene mediante l'ordine al terzo debitore di versare le somme nelle mani dell'Agente della Riscossione.

In queste ipotesi, il dies a quo dovrebbe rinvenirsi nel momento in cui il contribuente ha avuto effettiva conoscenza dell'atto.

4. NESSI CON IL RICORSO AVVERSO L'ATTO IMPOSITIVO

È palese che la procedura indicata dalla L. 228/2012 mal si presta ad un sistema, quale il nostro, caratterizzato dalla possibilità, o meglio dalla necessità, di rivolgersi al giudice tributario per censurare i vizi relativi all'accertamento o altro atto impositivo e alla cartella di pagamento.

Se il Legislatore si fosse limitato a prevedere tale procedura per gli intervenuti sgravi,



pagamenti e sospensioni, le perplessità sarebbero minori, ma, come visto, essa concerne anche la decadenza dell'atto "presupposto" alla cartella di pagamento e ogni altra "causa di non esigibilità" del credito.

Come evidenziato, stante l'assoluta vaghezza delle "cause di non esigibilità" del credito, è possibile affermare che il contribuente può "bloccare" la riscossione sollevando, con qualche eccezione, i medesimi motivi eccipienti nel ricorso contro l'atto impositivo.

Il procedimento indicato dall'art. 1 della L. 228/2012 non può, mai e in nessuna ipotesi, considerarsi un surrogato del normale ricorso, solo perché il contribuente ha diritto a far valere in sostanza qualsiasi vizio della pretesa.

Ragionare diversamente significherebbe sostenere che la procedura in questione abbia addirittura abrogato implicitamente l'art. 19 del DLgs. 546/92, nella parte in cui sancisce il principio di "autonomia degli atti impugnabili", almeno limitatamente al vizio di decadenza, ma ciò, oltre che infondato, sarebbe oltremodo rischioso.

Dal punto di vista del contribuente, l'art. 1 della L. 228/2012 deve essere visto come uno strumento aggiuntivo che il Legislatore ha messo a disposizione e nulla di più.

Entro i termini indicati dall'art. 1 della L. 228/2012, l'ente impositore deve comunicare al contribuente l'esito della valutazione circa la dichiarazione.

Sebbene la norma non parli di "notificazione" ma di semplice "comunicazione", l'Agenzia delle Entrate ha specificato che saranno adottate cautele idonee ad assicurare la conoscibilità del provvedimento (nota Direzione centrale accertamento Agenzia delle Entrate 16.1.2013).

Detto ciò, è spontaneo chiedersi se il diniego dell'ente impositore costituisca atto impugnabile di fronte alle Commissioni tributarie, e la risposta non può che essere positiva, trattandosi di atto che ha l'effetto di inibire le conseguenze del "silenzio-assenso" e che, seppure in senso lato, contiene o consolida una pretesa fiscale definita.

Se, però, verrà confermato quando sostenuto dalla dottrina, cioè che il diniego dell'ente possa, in sostanza, inquadrarsi come un diniego di autotutela, la tutela giurisdizionale può ritenersi garantita solo in astratto.

Infatti, tornerebbero applicabili i principi giurisprudenziali in materia, quindi il giudice non potrà, in linea di massima, censurare il merito della pretesa, ma solo la legittimità dell'atto.

A tal proposito nella Circolare CNDCEC 22.5.2013 n. 31 si legge che "tale conclusione meriterebbe tuttavia un approfondimento tenuto conto che la procedura in parola, a differenza di quella tradizionale di autotutela, si caratterizza per l'obbligo che la legge impone all'ente creditore di dare risposta al debitore e per la previsione dell'estinzione ex lege del credito, in caso di inerzia dell'ente creditore stesso. Fermo restando che in presenza di una tempestiva comunicazione di inidoneità tale effetto estintivo del credito non è suscettibile di prodursi, è evidente che detta comunicazione, se resa in violazione dei presupposti di legge, deve ritenersi impugnabile quanto meno per far valere dinanzi al giudice quelle cause giustificative normativamente previste e illegittimamente non accolte dall'ente creditore nella precedente fase amministrativa".

5 SANZIONI AMMINISTRATIVE

L'eventualità che le dichiarazioni possano essere presentate dai contribuenti con intento dilatorio sembra scongiurata dall'introduzione di una specifica sanzione amministrativa. Infatti, ferma restando la responsabilità penale del caso, il debitore è punito con la



sanzione dal 100% al 200% dell'ammontare delle somme dovute, con un minimo di 258,00 euro, se la documentazione prodotta è falsa.

Come visto, però, la sanzione è irrogabile solo in caso di documenti falsi, quindi non, ad esempio, se il debitore dimostra, magari producendo giurisprudenza favorevole "scordandosi" quella contraria, che il raddoppio dei termini non si applica nel suo caso, o qualora sollevi una "causa di non esigibilità" chiaramente infondata. In altri termini, la sanzione opera se il debitore dimostri falsamente che è intervenuto un pagamento o uno sgravio.