

## ATTUALITÀ

Circolare n. 48/E del 24 ottobre 2011

# Sulla condonabilità delle liti riguardanti gli avvisi di liquidazione e le cartelle esattoriali

di Arnaldo Amatucci

Le spiegazioni sulla residua contestabilità delle liti riguardanti gli atti di liquidazione e le cartelle esattoriali, improntata sul criterio della eventuale impositività di questi ultimi, pongono il problema della parzialità della definizione della controversia e, indicando la relativa casistica, appaiono dare alla stessa un contenuto rigido, quantomeno discutibile.

## 1. Ambito di definibilità delle liti

Il punto 4 della circ. n. 48/E del 24 ottobre 2011<sup>1</sup> definisce l'ambito di definibilità delle liti, precisando che queste riguardano le controversie aventi ad oggetto avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto impositivo.

Subito dopo, a consolidamento di detta definizione, richiama l'art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, indicando ad esclusione le **comunicazioni di irregolarità**, le **risposte** ricevute all'istanza di **interpello** e i **dinieghi di autotutela**. Questi provvedimenti, infatti, non sono atti impositivi veri e propri, conseguendo o precedendo quelli sopra richiamati.

Così definita l'**area del condono**, la circolare al

punto 4.4 rivolge la sua attenzione agli **avvisi di liquidazione e ai ruoli**, negando immediatamente la definibilità delle pendenze giudiziarie che li riguardano.

Si precisa, infatti, che questi sono finalizzati alla liquidazione e alla riscossione e quindi non appartengono alla categoria degli atti impositivi. Questo, in linea generale; la circolare infatti osserva subito dopo che, ai fini della identificazione delle pendenze condonabili, occorre **interpretare l'atto** non attraverso il suo *nomen*, ma evidenziandone la **sostanza**.

## 2. Imposta di registro

Nell'**imposta di registro**, il criterio che identifica il carattere impositivo, è dato dal fatto che nella rettifica dell'Ufficio è presente, per la prima volta, la **maggior pretesa** rivolta al contribuente (Cass. 6 ottobre 2010, n. 20731<sup>2</sup>), volendo evidenziare che le sole pendenze condonabili sono quelle che riguardano l'impugnazione tempestiva della **pretesa fiscale per la prima volta notificata** a quest'ultimo.

Il richiamo al dettato della Suprema Corte tende ad evidenziare la rilevanza del profilo temporale sopra richiamato e quindi la necessità che l'impugnazione **coinvolga la pretesa nella sua formulazione iniziale**, senza che possano avere rilievo impugnazioni successive, pur se riferibili alla stessa.

<sup>1</sup> In "il fisco" n. 41/2011, fascicolo n. 1, pag. 6703. A. Cissello, *Definizione delle liti pendenti: chiarimenti ufficiali*, in "il fisco" n. 41/2011, fascicolo n. 2, pag. 6731.

<sup>2</sup> In banca dati "fiscoonline".

### 3. Imposta di successione

Subito dopo, la circolare, richiamando i contenuti di quella emessa il 28 aprile 2003, n. 22/E<sup>3</sup>, affronta il problema del condono con riferimento all'**imposta di successione**, anche in questo caso con l'intento di rilevare i contenuti a carattere impositivo. La risposta identifica un criterio fondamentale, distinguendo il caso in cui l'imposizione sia ricalcata su dati enunciati dal contribuente nella denuncia, così assolvendosi alla **mera liquidazione** dell'imposta e il caso, a carattere generale, in cui quei dati vengano parzialmente o totalmente rimossi o corretti, con la conseguenza di esprimere una **valutazione diversa** da quella insita nella predetta denuncia.

Nella prima fattispecie, si è in presenza di un **atto a natura liquidativa**, trattandosi semplicemente di applicare la disciplina specifica ai dati offerti dal contribuente, condivisi in sede di verifica da parte dell'Ufficio; l'eventuale pendenza giudiziale sul punto non può essere condonata poiché involgente un atto non impositivo. Si tratta di una situazione che nel concreto deve ritenersi del tutto accidentale, presupponendo soltanto che l'Ufficio, nella determinazione dell'imposta, sia incorso in errore nell'applicazione della disciplina, così da esprimere risultanze matematicamente errate. È vero che il requisito della maggior pretesa verrebbe a determinarsi anche in questo caso, ma il relativo contenzioso, investendo esclusivamente il *modus procedendi* dell'Ufficio, secondo l'impostazione della circolare, non indurrebbe a ritenere impositiva la rettifica. Questa interpretazione **non** appare però del tutto **convincente** perché, seppure per causa diversa da quella successivamente illustrata, anche in questo caso, il provvedimento impugnato contiene una **pretesa maggiore** rispetto a quella implicita nei dati offerti dal contribuente. Da qui, una necessaria riflessione sulla presenza o meno dell'elemento impositivo in questa particolare fattispecie e quindi sulla condonabilità della pendenza giudiziale che lo riguarda.

Nel secondo caso, invece, determinando la valutazione dell'Ufficio una **maggiorazione** rispetto all'**imposta** desumibile dalla denuncia di successione, appare evidente la caratterizzazione **impositiva dell'atto** di rettifica e quindi la **condonabilità** della sua pendenza. Anche in questo caso, come nell'imposta di registro, la nota determinante è costituita dalla contestazione e dalla ripresa nei

confronti del contribuente, per cui, in definitiva, la caratterizzazione dell'impositività appare costituita dalla maggior pretesa contro il soggetto passivo d'imposta.

**La circolare osserva correttamente che la definizione degli atti propri dell'imposta di successione e di quella di registro possono assumere natura diversa, perché a contenuti di carattere impositivo possono aggiungersi contenuti meramente liquidativi. In questo caso, mentre si ha definizione della parte impositiva, il giudizio prosegue per quella liquidativa.**

L'osservazione non è del tutto condivisibile, poiché configura una pendenza giudiziale illogica e quindi praticamente di difficile verifica.

A fronte dell'**atto "misto"** ipotizzato dalla circolare, l'impugnazione del contribuente deve ritenersi riferita alla sola parte impositiva, atteso che quella liquidativa, riflettendo i dati enunciati dallo stesso contribuente, non può indurre alla sua impugnazione.

A meno che si dia rilievo, ai fini della impositività, come si è precedentemente notato, ad **errori nell'applicazione della disciplina fiscale**, che però la circolare parrebbe non ricomprendere nella definizione di atto impositivo.

### 4. Cartella di pagamento

In ultimo, la circolare richiama le pendenze relative alla **cartella di pagamento**, negando la sua condonabilità, stante la sua natura **non impositiva**: questa, infatti, costituisce atto di riscossione o della somma dovuta in base all'avviso non impugnato o di quella diversa determinata in sede giudiziale.

**La lite promossa con l'impugnazione della cartella è ritenuta definibile solo nelle controversie che oppongono i ruoli quando la cartella non sia stata preceduta da atti impositivi e cioè quando essa prospetti al contribuente una pretesa precedentemente a lui non nota. È il caso in cui l'avviso di accertamento non risulti essere correttamente notificato ovvero non sia stato passato a notifica, in conseguenza di che il contribuente abbia proposto impugnazione contro la stessa cartella volendo, attraverso questa, sentir riconoscere l'inesistenza della pretesa portata nello stesso avviso.**

Ciò verificandosi, il contribuente che impugni la cartella e il ruolo sul quale essa è fondata, eser-

<sup>3</sup> In banca dati "fisconline".

cita del tutto legittimamente la contestazione sulla ripresa fiscale, precedentemente non attivata per **legittima ignoranza** o **inesistenza della notifica**.

A fronte di queste due situazioni, il contribuente che, ricevuta la cartella esattoriale, intenda opporre la pretesa tributaria e quindi l'atto non notificato o mal notificato sulla base del quale è stato costituito il ruolo, svolge una contestazione nei confronti di un atto che, anche in questo caso per la prima volta, perviene alla sua conoscenza attraverso la notifica della cartella, peraltro nei suoi soli estremi. Da qui, attraverso l'impugnazione di quest'ultima, il sorgere della pendenza anche relativamente alla pretesa fiscale.

**La circolare precisa che, ai fini del condono, è indispensabile che l'impugnazione abbia riguardato la notifica dell'atto impositivo, essendosene contestata l'esistenza o la legittimità, non avendo alcuna rilevanza la questione di merito introdotta con il ricorso.**

Ciò che è sufficiente ai fini della definibilità della pendenza è il fatto che questa sia incardinata in modo corretto e quindi che si possa considerare recuperato il diritto all'impugnazione della pretesa fiscale, anche se solo in via assertiva, non pretendendosi che sul punto sia intervenuta pronuncia conforme della Commissione tributaria.

**Non valgono** invece le impugnazioni per **vizi della cartella esattoriale** e del **ruolo**, poiché il loro esito positivo non verrebbe ad incidere negativamente nei confronti dell'avviso di accertamento, sia che si tratti di ruolo fondato sulla sua mancata impugnazione, sia che esso attinga ad una pronuncia giudiziale definitiva. L'illegittimità del ruolo si rifletterebbe sulla cartella esattoriale, non consentendo pertanto l'azione esecutiva che questa annuncia, senza però realizzare la condizione che la normativa in esame richiama come fondamentale, in quanto la pretesa tributaria resterebbe incontestata ed incontestabile.

Anche qui, torna il problema della **maggior pretesa impositiva**. L'ipotesi è quella in cui la car-

tella esattoriale autonomamente o per riflesso del ruolo, esponga alla ricorrente un **importo errato** e cioè maggiore rispetto a quello esposto nell'avviso definitivo; è evidente che in questo caso l'impugnazione della cartella riguarda il **merito della pretesa** in esso esposta e, contestandone la sua parziale illegittimità, oppone una pretesa precedentemente non conosciuta e quindi, per tornare al dettato richiamato nella stessa circolare, pone all'esame della Commissione tributaria una questione di merito. È vero che in tal modo il tema non è più quello della correttezza della pretesa portata nell'avviso di accertamento, ma è pur sempre una pretesa di pagamento che il contribuente ritiene ingiusta e quindi legittimamente contestabile. Non si vede pertanto ragione per cui non si possa affermare che, anche in questo caso, si è in presenza di un **atto misto**, perché liquidativo nella parte in cui richiama la debenza consacrata nella pronuncia giudiziale definitiva ovvero nell'atto di accertamento non impugnato, ma impositivo nella parte aggiunta in sede di formazione della cartella esattoriale.

Infine, la circolare richiama il caso in cui essendo stato impugnato l'avviso di accertamento sul rilievo della **tardività della sua notifica**, il contribuente abbia contestato la cartella esattoriale per lo stesso motivo. In questo quadro, pendendo **due ricorsi** aventi la **medesima motivazione** ma riguardanti atti diversi, la pendenza estinguibile non è quella riguardante l'impugnazione della cartella esattoriale, ma quella precedente relativa all'avviso di accertamento. La diversità tra le due fattispecie è evidente:

- nel primo caso, non esiste un'autonoma pendenza relativa all'avviso di accertamento, essendo questa recuperata e quindi inclusa nell'impugnazione della cartella esattoriale;
- nel secondo, il condono agisce nei confronti della pendenza sull'impugnazione dell'avviso di accertamento, anche perché la sua definizione provoca in via automatica quella stessa della pendenza introdotta con l'impugnazione della cartella esattoriale.