

La rottamazione non si applica agli avvisi di accertamento non esecutivi

di Leda Rita Corrado (*)

La Corte di cassazione, con **sentenza n. 5951/2017**, **esclude** che possano essere oggetto di **definizione agevolata** in pendenza di giudizio le somme pretese mediante un **avviso di accertamento non esecutivo**. Tale soluzione, suffragata da una motivazione quantomeno apodittica, **non** pare **condivisibile** per due ragioni. La prima concerne l'ampia portata applicativa del concetto di **"carico affidato"**. La seconda si desume dall'impianto normativo della **riscossione coattiva**: è infatti ben possibile che anche le somme pretese con i "vecchi" avvisi di accertamento siano state iscritte a ruolo straordinario ovvero a titolo provvisorio in sede amministrativa o in pendenza di giudizio.

Con la sentenza n. 5951/2017 (1) la Corte di cassazione rigetta la richiesta di rinvio formulata dal contribuente: il Collegio ritiene che al giudizio non sia applicabile la disciplina della definizione agevolata dei carichi affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2016, riguardando esso un avviso di accertamento non esecutivo giacché emesso anteriormente al 1° ottobre 2011 (2). La motivazione di tale statuizione non pare argomentata: viene infatti richiamato soltanto il comma 3-ter dell'art. 6, D.L. n. 193/2016, a mente del quale entro il 28 febbraio 2017 l'agente della riscossione, con posta ordinaria, avvisa il debitore dei carichi affidati nell'anno 2016 per i quali, alla data del 31 dicembre 2016, gli risulta non ancora notificata la cartella di pagamento ovvero inviata

la comunicazione di presa in carico (3) ovvero notificato l'avviso di addebito (4).

A parere di chi scrive tale richiamo non sembra pertinente, perché la norma *de qua* disciplina unicamente un *sub*-procedimento volto a garantire al contribuente la conoscenza di debiti in relazione ai quali non gli sia stato ancora notificato alcun atto, né da parte dell'ente creditore, né da parte dell'agente della riscossione (5). Al contrario, occorre individuare la portata applicativa della definizione agevolata cercando di limitare la latitudine della locuzione "carichi affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2016" *ex* art. 6, comma 1, D.L. n. 193/2016, alla luce dell'impianto normativo complessivo della riscossione coattiva (6).

(*) *Dottore di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca, Giornalista pubblicista, Avvocato in Genova*

(1) Il testo della sentenza è riportato a seguire.

(2) In base all'art. 29, D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122, gli avvisi di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto e i connessi provvedimenti di irrogazione delle sanzioni, emessi a partire dal 1° ottobre 2011 e relativi ai periodi d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e successivi, divengono esecutivi decorso il termine utile per la proposizione del ricorso.

(3) L'agente della riscossione, con raccomandata semplice o posta elettronica, informa il debitore di aver preso in carico le somme per la riscossione: così dispone l'art. 29, comma 1, lett. b), ultimo periodo, D.L. n. 78/2010.

(4) *Ex* art. 30, comma 1, D.L. n. 78/2010.

(5) La data di consegna del ruolo non è contemplata nel contenuto minimo della cartella di pagamento *ex* art. 6, Decreto interministeriale del 3 settembre 1999, n. 321.

(6) Cfr. in particolare il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, recante disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito, il D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, che ha riordinato la disciplina della riscossione mediante ruolo anche in materie diverse rispetto alle imposte sui redditi, e il D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112, con il quale è stato riorganizzato il servizio nazionale della riscossione. Ai fini della procedura di riscossione contemplata per gli avvisi di accertamento esecutivi *ex* art. 29, D.L. n. 78/2010 i riferimenti normativi al ruolo e alla cartella di pagamento si intendono effettuati a tali atti, mentre quelli alle somme iscritte a ruolo si intendono effettuati alle somme affidate agli agenti della riscossione; analoghe previsioni valgono, *mutatis mutandis*, per gli avvisi di addebito *ex* art. 30, D.L. n. 78/2010.

I carichi affidati agli agenti di riscossione

La prima questione esegetica concerne il significato da attribuire al termine "carico": secondo la circolare 8 marzo 2017, n. 2/E, per singolo carico deve intendersi la singola partita di ruolo, vale a dire l'unità non frazionabile da riferire a ciascun procedimento di controllo conclusosi con un atto impositivo, di liquidazione o di riscossione.

La seconda problematica interpretativa riguarda la delimitazione temporale dei carichi definibili in maniera agevolata e ruota attorno alla procedura di loro affidamento da parte degli enti creditori all'agente della riscossione per il recupero coattivo. Di agevole individuazione è il termine finale dell'intervallo individuato nel comma 1 dell'art. 6, D.L. n. 193/2016.

Per i carichi iscritti a ruolo, l'ente creditore consegna il ruolo all'agente della riscossione mediante trasmissione telematica (7). Esiste uno iato tra trasmissione e consegna, giacché

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Carichi affidati agli agenti di riscossione

Per individuare la portata applicativa della definizione agevolata di cui al D.L. n. 193/2016, occorre limitare la latitudine della locuzione "carichi affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2016" alla luce dell'impianto normativo complessivo della riscossione coattiva. La prima questione esegetica concerne il significato da attribuire al termine "carico": secondo la circolare n. 2/E/2017, per singolo carico deve intendersi la **singola partita di ruolo**, vale a dire l'**unità non frazionabile** da riferire a ciascun procedimento di controllo conclusosi con un atto impositivo, di liquidazione o di riscossione. Per "carichi affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2016", devono intendersi i **ruoli trasmessi entro il 31 dicembre 2016**, anche se la consegna si intende effettuata entro il 10 gennaio 2017.

per i ruoli trasmessi fra il giorno 1 e il giorno 15 del mese la consegna si intende effettuata il giorno 25 dello stesso mese, mentre per i ruoli trasmessi fra il giorno 16 e l'ultimo giorno del mese la consegna si intende effettuata il giorno 10 del mese successivo (8). Secondo la circolare 8 marzo 2017, n. 2/E (9) per "carichi affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2016" devono intendersi i ruoli trasmessi entro il 31 dicembre 2016, anche se la consegna si intende effettuata entro il 10 gennaio 2017.

Per i carichi relativi ad avvisi di accertamento esecutivi ex art. 29, D.L. n. 78/2010 (10), la riscossione delle somme richieste, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo (11), è affidata in carico agli agenti della riscossione mediante trasmissione telematica con cadenza giornaliera (12), decorsi sessanta giorni dalla notifica degli atti e trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento (13). L'affidamento formale

(7) In base all'art. 24, D.P.R. n. 602/1973, le modalità di consegna del ruolo sono indicate nel Decreto interministeriale 3 settembre 1999, n. 321. Per l'ipotesi in cui l'ente creditore non possa utilizzare la procedura telematica, l'art. 3, Decreto interministeriale n. 321/1999, disciplina la procedura di formazione dei c.d. ruoli non telematici: anche ad essi devono intendersi riferite le considerazioni sviluppate nel testo.

(8) Art. 4, Decreto interministeriale n. 321/1999.

(9) In armonia con quanto già sostenuto dall'Agenzia delle entrate con riferimento alla definizione dei carichi di ruolo pregressi ex art. 12, Legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Legge finanziaria 2003), nella circolare 28 aprile 2003, n. 22/E, punto 9.1, e nella risoluzione 19 ottobre 2005, n. 150/E, la Direzione Centrale Normativa e Contenzioso ha interpretato l'inciso normativo "carichi inclusi in ruoli emessi da Uffici statali e affidati ai concessionari del servizio nazionale della riscossione fino al 31 dicembre 2000" riferendolo "solo a ruoli che siano stati effettivamente trasmessi telematicamente o consegnati al Consorzio Nazionale tra i concessionari entro la predetta data del 31 dicembre 2000 [...], la cui 'consegna... si intende effettuata' il giorno 10 gennaio 2011-2011", in conformità al disposto dell'art. 3, Decreto interministeriale n. 321/1999.

(10) Cfr., *mutatis mutandis*, gli avvisi di addebito ex art. 30,

D.L. n. 78/2010, consegnati agli agenti della riscossione, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, con le modalità e i termini stabiliti dall'INPS - Istituto Nazionale della Previdenza Sociale (così dispone il comma 5 dell'articolo richiamato). L'avviso di addebito è consegnato contestualmente all'invio al debitore, mediante trasmissione telematica. La consegna viene effettuata mensilmente entro il giorno 25, per i crediti per i quali la scadenza per la formazione dell'avviso si colloca tra il 1° e il 15 del mese, ovvero entro il giorno 10, per i crediti per i quali la scadenza per la formazione dell'avviso si colloca tra il 16 e il 31 del mese (determinazione del Presidente INPS del 30 luglio 2010, n. 72).

(11) Così testualmente dispone la lett. b) dell'art. 29, comma 1, D.L. n. 78/2010.

(12) Le modalità di affidamento della riscossione delle somme intimare con gli atti di cui all'art. 29, comma 1, D.L. n. 78/2010 in carico agli agenti della riscossione sono state determinate con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 giugno 2011, n. 99696.

(13) In caso di fondato pericolo per il positivo esito della riscossione, la trasmissione è effettuata con cadenza giornaliera decorsi sessanta giorni dalla notifica degli atti (Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 giugno 2011, n.

della riscossione s'intende effettuato alla data di trasmissione del flusso di carico (14): ne consegue che la data di trasmissione coincide con quella di consegna. Secondo la circolare 8 marzo 2017, n. 2/E per "carichi affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2016" devono intendersi i carichi il cui flusso sia stato trasmesso entro il 31 dicembre 2016.

Sono definibili anche gli avvisi di accertamento non esecutivi?

La questione esegetica attorno alla quale ruota la sentenza in commento è se sia o meno ammessa la definizione agevolata in relazione alle somme pretese mediante un avviso di accertamento non esecutivo giacché emesso anteriormente al 1° ottobre 2011.

La Sezione tributaria della Corte di cassazione sceglie la soluzione negativa (15) alla luce di quanto disposto dall'art. 6, comma 3-ter,

SOLUZIONI OPERATIVE

Avvisi di accertamento esecutivi

Per i carichi relativi ad avvisi di accertamento esecutivi, la **riscossione** delle somme richieste, in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo, è affidata in carico agli **agenti** della riscossione mediante **trasmissione telematica con cadenza giornaliera**, decorsi sessanta giorni dalla notifica degli atti e trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento. L'**affidamento** formale della riscossione s'intende effettuato alla data di **trasmissione** del flusso di carico: ne consegue che la data di trasmissione coincide con quella di consegna.

D.L. n. 193/2016. Come si è già chiarito *supra*, tale richiamo pare inappropriato: giacché ciò che rileva ai fini della definizione agevolata è il concetto di "carico affidato" ex art. 6, comma 1, D.L. n. 193/2016, è ben possibile che anche le somme pretese con i "vecchi" avvisi di accertamento siano state iscritte a ruolo straordinario ovvero a titolo provvisorio in sede amministrativa o in pen-

denza di giudizio (16). Nel caso *sub iudice*, dalla narrativa dei fatti non è dato comprendere se le somme indicate nell'atto impositivo impugnato siano state iscritte nei ruoli straordinari ovvero a titolo provvisorio: se così fosse, nel primo caso sarebbero stati iscritti a ruolo per intero gli importi per i quali vi fosse fondato pericolo per la riscossione (17), mentre, nel secondo caso, sarebbe stata iscritta a ruolo solo una parte di quanto dovuto sulla base dell'avviso di accertamento impugna-

99696, punto 3.1).

(14) Ove il flusso di carico, in assenza di fondato pericolo per il positivo esito della riscossione, sia comunque trasmesso nel periodo intercorrente tra il termine ultimo per il pagamento e il trentesimo giorno successivo, l'affidamento formale della riscossione s'intende effettuato al trentunesimo giorno successivo alla data ultima per il pagamento (Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 giugno 2011, n. 99696, punto 3.2).

(15) Di segno conforme sembra Cass., Sez. trib., 27 gennaio 2017, n. 2074, secondo cui la disciplina dettata dal D.L. n. 193/2016 non concernerebbe gli avvisi di accertamento ma solo le cartelle di pagamento: nel caso di specie l'atto impositivo *sub iudice* era un avviso di accertamento relativo a IRPEG, IRAP ed IVA per il periodo di imposta 2002 e il contribuente era soccombente in appello. *Contra* Cass., Sez. VI-T, 3 marzo 2017, n. 5497, relativa a un avviso di accertamento in materia di imposte sui redditi per il periodo di imposta 2006, e Id., 27 aprile 2017, n. 10474, concernente avvisi di accertamento IRPEF, IVA e IRAP per il periodo di imposta 2006, parzialmente annullati dalla sentenza di appello.

(16) Cfr., *mutatis mutandis*, in tema di condono, ex art. 16, Legge n. 289/2002, Cass., Sez. trib., 31 marzo 2011, n. 7399, in *CED Cass.*, Rv. 617447, secondo cui costituisce lite suscettibile di definizione anche la controversia avente ad oggetto l'impugnazione della cartella esattoriale notificata a seguito di iscrizione a ruolo straordinario, perché la pretesa erariale contenuta nella predetta cartella, pur se relativa ad un titolo provvisorio, concerne un pagamento del tributo in pendenza del processo e si riferisce ad una richiesta condizionata per legge

all'esito del giudizio di merito sull'accertamento, essendo perciò sia la richiesta provvisoria che il giudizio fondati sullo stesso presupposto sostanziale *sub iudice*. Secondo Cass., Sez. trib., 25 gennaio 2008, n. 1604, in *CED Cass.*, Rv. 601474, costituisce lite suscettibile di definizione la controversia avente ad oggetto l'impugnazione della cartella esattoriale notificata a seguito di iscrizione a ruolo ai sensi dell'art. 60, D.P.R. n. 633/1972 (in particolare per il pagamento, fino alla concorrenza di due terzi, dell'ammontare della maggiore imposta accertata dalla Commissione tributaria di secondo grado), perché la pretesa erariale contenuta nella cartella esattoriale, siccome concernente un "pagamento del tributo in pendenza del processo" (art. 68, D.Lgs. n. 546/1992), è fondata su di un titolo eminentemente provvisorio e contiene una richiesta condizionata per legge all'esito del giudizio di merito; la definibilità ex art. 16 della pretesa erariale contenuta negli avvisi di rettifica riflette, infatti, i suoi effetti anche sulla richiesta provvisoria contenuta nella cartella perché fondata sugli stessi avvisi *sub iudice*.

(17) Nei ruoli straordinari le imposte, gli interessi e le sanzioni sono iscritti per l'intero importo risultante dall'avviso di accertamento, anche se non definitivo (art. 15-bis, D.P.R. n. 602/1973). I ruoli straordinari sono formati quando vi è fondato pericolo per la riscossione (art. 11, D.P.R. n. 602/1973). Questo strumento può essere utilizzato qualora vi sia il giustificato timore di perdere il credito erariale perché il contribuente versa in una situazione economico-finanziaria tale da non garantire la sua solvibilità. Secondo la giurisprudenza di legittimità, la sussistenza di procedure concorsuali (Cass., Sez. trib., 6 luglio 2001, n. 9180, in *CED Cass.*, Rv. 547969; Id., 7 settembre

to (18) ovvero una frazione o l'intero ammontare di quanto determinato nella sentenza di condanna (19).

Nel caso di iscrizione nei ruoli straordinari ovvero di iscrizione a titolo provvisorio dell'intero ammontare risultante dall'avviso di accertamento non definitivo, il contribuente indica nella dichiarazione di adesione alla definizione agevolata la pendenza del giudizio e, perfezionata la procedura con il tempestivo e integrale versamento del dovuto, il giudizio si estingue per cessazione della materia del contendere *ex art. 46, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546* (20). Nel caso di iscrizione a titolo provvisorio di una frazione della pretesa, è la stessa Agenzia delle entrate a riconoscere che la par-

SOLUZIONI OPERATIVE

Avvisi di accertamento non esecutivi

Nel caso di **iscrizione nei ruoli straordinari** ovvero a titolo provvisorio dell'intero ammontare risultante dall'avviso di accertamento non definitivo, il contribuente indica nella dichiarazione di adesione alla definizione agevolata la pendenza del giudizio e, perfezionata la procedura con il tempestivo e integrale versamento del dovuto, il giudizio si estingue per **cessazione** della materia del **contendere**; nel caso di iscrizione a titolo provvisorio di una **frazione** della pretesa, l'Agenzia delle entrate riconosce che la parte iscritta a ruolo può essere oggetto di **definizione** agevolata e che persiste l'interesse alla **prosecuzione** del **giudizio** e alla decisione nel merito della controversia con riferimento alla **porzione** che **non** sia stata **definita**. Tali soluzioni sembrano ragionevoli anche quando il processo scaturisca dall'**impugnazione** di un avviso di **accertamento non esecutivo**, ossia emesso anteriormente al 1° ottobre 2011, qualora siano già state iscritte somme a ruolo.

riferimento all'ipotesi di soccombenza parziale (22).

te iscritta a ruolo può essere oggetto di definizione agevolata e che persiste l'interesse alla prosecuzione del giudizio e alla decisione nel merito della controversia con riferimento alla porzione che non sia stata definita (21). Tali soluzioni sembrano ragionevoli non soltanto quando l'atto *sub iudice* sia un avviso di accertamento esecutivo *ex art. 29, D.L. n. 78/2010*, ma anche qualora il processo scaturisca dall'*impugnazione* di un avviso di accertamento emesso anteriormente al 1° ottobre 2011, qualora, in relazione al secondo, siano già state iscritte somme a ruolo. Ad analogo conclusione sembra potersi giungere anche con

2001, n. 11508, *ibidem*, Rv. 549200; Id., 1° giugno 2007, n. 12887, *ibidem*, Rv. 598829; Id., 20 maggio 2011, n. 11234, *ibidem*, Rv. 618176) o liquidatorie (Cass., Sez. trib., 30 luglio 2002, n. 11225, in *CED Cass.*, Rv. 556383) è circostanza che integra di per sé il requisito del *periculum in mora* richiesto per l'iscrizione nel ruolo straordinario.

(18) In base all'art. 15, comma 1, D.P.R. n. 602/1973, nel testo applicabile alla fattispecie *ratione temporis*, le imposte, i contributi e 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 la metà (ora un terzo) degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati.

(19) L'art. 68, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, regola la riscossione provvisoria in pendenza del processo, statuendo che il tributo - con i relativi interessi - deve essere pagato per i due terzi, dopo la sentenza della Commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso (lett. a), per l'ammontare risultante dalla sentenza, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso (lett. b), per il residuo ammontare determinato nella sentenza della Commissione tributaria regionale (lett. c), nonché per l'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado dopo la sentenza della Cassazione di annullamento con rinvio e per l'intero importo indicato nell'atto in caso di mancata riassunzione (lett. c-bis, introdotta dall'art. 9, D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156); gli importi da versare vanno in ogni caso diminuiti di quanto già corrisposto. Tale disciplina si applica anche con riferimento alle sanzioni amministrative tributarie *ex art. 19, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*.

(20) Cfr. la circolare 8 marzo 2017, n. 2/E, § 6.1, ove si legge quanto segue: "L'efficace definizione rileva negli eventuali giudizi in cui sono parti l'agente della riscossione o l'Ufficio o entrambi, facendo cessare integralmente la materia del contendere, qualora il carico definito riguardi l'intera pretesa oggetto di controversia, ovvero superando gli effetti della pronuncia giurisdizionale eventualmente emessa. In sintesi, gli effetti che il perfezionamento della definizione agevolata produce di norma prevalgono sugli esiti degli eventuali giudizi". Secondo l'Agenzia delle entrate "rientrano in questa fattispecie [...] le ipotesi dell'affidamento dell'intero carico da accertamento in presenza di fondato pericolo per la riscossione ai sensi dell'art. 29, comma 1, lett. c) del D.L. n. 78 del 2010".

(21) Nella circolare 8 marzo 2017, n. 2/E, § 6.1, si legge altresì che, "qualora l'esito definitivo del giudizio sia favorevole al contribuente, non vi sarà alcuna riscossione né, al contempo, alcuna restituzione di quanto versato per il perfezionamento della definizione agevolata, i cui effetti sono intangibili. Qualora, invece, l'esito del giudizio sia sfavorevole al contribuente, vi sarà la riscossione del residuo terzo di tributi e correlati interessi e sanzioni amministrative, atteso che il debito relativo alle sanzioni comprese nel carico dei due terzi è stato estinto mediante definizione agevolata".

(22) Cfr. la circolare 8 marzo 2017, n. 2/E, § 6.1, secondo cui "il perfezionamento della definizione agevolata produce l'effetto di estinguere integralmente il complessivo debito recato dai carichi affidati, senza possibilità di restituzione, mentre la controversia prosegue. Ad esempio, in caso di controversia pendente in Cassazione a seguito di impugnazione della sentenza della Commissione tributaria regionale di parziale an-

L'assegnazione di beni ai soci è fiscalmente irrilevante se finanziata con rinuncia a crediti sociali

Nel caso di specie, il rigetto della richiesta di rinvio non ha recato un concreto pregiudizio al contribuente, giacché il Collegio ha confermato la sentenza impugnata nella parte in cui annullava la pretesa erariale ricostruita induttivamente mediante il metodo sintetico di cui all'art. 38, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (23). La rettifica presuntiva si basava sulla spesa per incrementi patrimoniali relativa alla

compravendita di immobili di una società da parte dei soci. Nella fattispecie *sub iudice*, la cessione dei cespiti beneficiava del trattamento agevolato previsto per l'assegnazione di beni *ex art. 29, Legge 27 dicembre 1997, n. 449* (24). I giudici di merito non hanno considerato tale operazione come sintomatica di maggior capacità contributiva, perché il pagamento del prezzo era avvenuto mediante rinuncia del socio acquirente ai crediti vantati nei confronti della società alienante in relazione a finanziamenti effettuati negli esercizi precedenti.

LA SENTENZA

Cassazione, Sez. trib., Sent. 8 marzo 2017 (21 dicembre 2016), n. 5951 - Pres. Virgilio - Rel. Locatelli

La definizione agevolata dei carichi affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2016 non è applicabile al giudizio concernente le somme pretese mediante un avviso di accertamento non esecutivo, perché emesso anteriormente al 1° ottobre 2011.

Ritenuto in fatto

A norma del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 38 e del D.M. 10 settembre 1992, l'Agenzia delle entrate notificava a M.M. un avviso di accertamento con il quale determinava sinteticamente un maggior reddito per l'anno 2000 di lire 164.423.000. Il contribuente proponeva ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Napoli che lo accoglieva con sentenza n. 624 del 2007, annullando integralmente l'avviso di accertamento.

L'Agenzia delle entrate proponeva appello alla Commissione tributaria regionale che lo accoglieva parzialmente con sentenza del 15.7.2009. Il giudice di appello confermava l'avviso di accertamento limitatamente al maggior reddito di lire 40.111.000 poiché non contestato dal contribuente; rigettava l'appello con riguardo all'accertamento del maggior reddito di lire 124.312.000 per quote di risparmio connesse al-

l'acquisto di beni immobili in quanto "la manifestazione di capacità contributiva non va individuata nell'acquisto di beni immobili ma nel momento in cui i soci provvedevano a finanziare la società. È in tale contesto, e negli anni in cui sono avvenuti i finanziamenti che i verificatori avrebbero dovuto accertare la capacità reddituale sufficiente per effettuare i versamenti e non certo negli esercizi in cui l'attribuzione dell'immobile, a fronte della rinuncia al credito da parte dei soci, non configura alcun incremento patrimoniale", dovendosi considerare che l'assegnazione degli immobili ai soci era avvenuta in applicazione della Legge n. 449 del 1997, art. 29, che prevedeva un trattamento fiscale agevolato (applicazione di imposta sostitutiva).

Contro la sentenza di appello l'Agenzia delle entrate propone ricorso con unico motivo, per illogicità e contraddittorietà della motivazione su un fatto con-

nullamento (poniamo nella misura del 30% della maggiore imposta accertata e contestata dal contribuente) dell'avviso di accertamento, pronuncia impugnata sia dall'Agenzia delle entrate sia dal contribuente, la riscossione provvisoria, ai sensi della lett. c) del comma 2 dell'art. 68 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e del comma 1 dell'art. 19 del D.Lgs. n. 472 del 1997, è pari all'intero importo di tributi, sanzioni e interessi determinati nella sentenza, pari - in questo esempio - al 70% dei tributi e correlati accessori in contestazione.

(23) Nel testo applicabile ai procedimenti di accertamento relativi al periodo di imposta 2000.

(24) L'art. 29, Legge 27 dicembre 1997, n. 449, ha introdotto un regime agevolato per le società in nome collettivo, in ac-

comandita semplice, a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni che abbiano assegnato ai soci beni immobili, diversi da quelli indicati nell'art. 40, comma 2, primo periodo, del T.U.I.R. (nel testo applicabile *ratione temporis*), o beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa o quote di partecipazione in società. Era prevista l'applicazione di una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP, nonché una specifica maggiorazione per i beni la cui assegnazione era soggetta all'IVA. Le assegnazioni ai soci erano soggette all'imposta di registro nella misura fissa dell'1%, nonché alle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa e non erano considerate cessioni agli effetti dell'IVA e dell'INVIM.

troverso e decisivo, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella parte in cui la Commissione tributaria regionale ha ritenuto che l'avviso di accertamento si fondasse sulla vicenda successiva relativa all'assegnazione degli immobili realizzati dalla società ai propri soci finanziatori, mentre esso si fondava sulla disponibilità finanziaria mostrata dai soci presuntivamente acquisita mediante i risparmi accumulati. M.M. resiste con controricorso, chiedendo di dichiarare inammissibile o infondato il ricorso. Con successiva memoria chiede di rinviare la trattazione della causa in quanto il resistente ha interesse ad aderire alla cosiddetta rottamazione dei ruoli prevista dal D.L. 22 ottobre 2016, art. 6, convertito nella Legge 1° dicembre 2016, n. 225.

Considerato in diritto

1. Preliminarmente si rigetta la richiesta di rinvio, formulata da parte resistente, poiché il giudizio in oggetto, riguardante un avviso di accertamento non esecutivo (poiché emesso prima del 1.10.2011), non è interessato dalla sopravvenuta normativa relativa alla definizione agevolata dei carichi fiscali affidati all'agente della riscossione, comprensivi delle cartelle di pagamento e degli accertamenti esecutivi (della Legge 1° dicembre 2016, n. 225, art. 6, comma 3-ter).
2. Il ricorso è infondato. Dalla ricostruzione della vicenda contenuta nella sentenza impugnata risulta

che l'avviso di accertamento è stato emesso sulla base dell'elemento indicativo di maggiore capacità contributiva, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 38, individuato dall'ente impositore nelle spese per incrementi patrimoniali relative all'acquisto degli immobili, acquisti che il giudice di merito non ha considerato sintomatici di maggiore capacità contributiva perché il pagamento del prezzo è avvenuto mediante rinuncia dei soci ai crediti vantati nei confronti della società alienante per finanziamenti da essi soci effettuati negli esercizi precedenti.

La censura di illogicità ed insufficienza della motivazione è svolta dalla Agenzia delle entrate sul presupposto che l'avviso di accertamento sia stato invece emesso sulla base del diverso indice di capacità contributiva costituito dalle spese per i pregressi finanziamenti effettuati in favore della società. Tale circostanza, espressamente esclusa dal giudice di merito, è semplicemente affermata da parte ricorrente senza l'indicazione di alcun atto processuale o documento a supporto della dedotta censura di contraddittorietà della motivazione, la quale pertanto risulta infondata. Spese regolate come da dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso. Condanna l'Agenzia delle entrate al rimborso delle spese in favore di M.M., liquidate in euro 3.800 oltre spese forfettarie nella misura del 15% ed accessori di legge.

Corriere Tributario.

Oggi anche da PC, Tablet e Smartphone.

Registrati subito su www.edicolaprofessionale.com

