
Definibilità degli avvisi di liquidazione dell'imposta di successione

di [Commercialista Telematico](#)

Publicato il 5 Novembre 2011

Sono definibili le liquidazioni dell'imposta di successione con la sanatoria delle liti pendenti, che si rifà alla normativa del 2002? Analisi della giurisprudenza a cura di Antonio Terlizzi.

Quadro normativo

Il comma 12 dell'articolo 39, della Legge n. 111 del 2011 (di conversione del D.L. n. 98 del 2011), al fine di ridurre il numero delle pendenze giudiziarie, ha disposto che le liti fiscali di valore non superiore a 20.000 euro in cui è parte l'Agenzia delle Entrate, pendenti alla data del 1° maggio 2011 dinanzi alle commissioni tributarie o al giudice ordinario in ogni grado del giudizio, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio, con il pagamento delle somme determinate ai sensi dell'art. 16 della legge 27 dicembre 2002, n. 289.

La disposizione di cui all'articolo 39, comma 12, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, si ispira sostanzialmente a quella introdotta in passato con l'articolo 16 della legge 27 dicembre 2002, n. 289. L'articolo 39, comma 12, del D.L. n. 98 del 2011, infatti, disponendo che "... si applicano le disposizioni di cui al citato articolo 16", opera un ampio rinvio al predetto articolo 16, sia pure con alcune specificazioni e adattamenti.

Il Legislatore ha inteso riproporre, con alcune innovazioni, l'istituto delle definizioni delle liti fiscali pendenti dinanzi alle Commissioni tributarie e al giudice ordinario (tribunale, Corte d'Appello e Corte di Cassazione), già utilizzato in passato. In sede di applicazione delle nuove disposizioni concernenti la definizione delle liti, si può fare riferimento, con i necessari adattamenti del caso, al patrimonio interpretativo elaborato in riferimento al citato articolo 16. La definizione in commento presenta tre differenze fondamentali rispetto alla definizione agevolata prevista dalla disposizione di cui all'articolo 16 della legge n. 289 del 2002:

a) mentre la precedente definizione operava con riferimento a tutte le liti in materia tributaria, in cui fosse parte l'Amministrazione finanziaria dello Stato, la nuova disposizione di cui all'articolo 39, comma 12, del D.L. n. 98 del 2011 limita la possibilità di definizione alle sole controversie pendenti in cui è parte l'Agenzia delle Entrate;

b) mentre non vi erano limiti di valore per definire le controversie ai sensi del citato articolo 16 della legge n. 289 del 2002, la nuova definizione è consentita limitatamente alle liti "minori", il cui valore non sia superiore a 20.000 euro;

c) è escluso il pagamento rateale.

Pertanto, la norma consente di definire, a richiesta dalla parte privata, tutte le liti fiscali concernenti "atti impositivi" e di "irrogazione delle sanzioni", il cui valore non superi 20.000 euro, pendenti in ogni stato e grado del giudizio e, pertanto, dinanzi alle Commissioni tributarie provinciali, alle Commissioni tributarie regionali, alle Commissioni tributarie di primo e secondo grado di Trento e Bolzano e alla Commissione tributaria centrale, anche in sede di rinvio, nonché dinanzi alla Corte di cassazione.

Considerazioni

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 12/E del 21/02/2003, al punto 11.3.3, ha chiarito che le "liti concernenti gli avvisi di liquidazione non sono definibili in quanto attengono a procedimenti che non prevedono l'autoliquidazione dei tributi. Essi non presuppongono, di norma, operazioni di rettifica delle dichiarazioni presentate dai contribuenti, ma si limitano a trarre le necessarie conseguenze dai dati in esse dichiarati.

In materia di imposta di successione l'art. 33 del D.Lgs. n. 346/1990, prevede che l'ufficio liquidi l'imposta in base a quanto esposto nella dichiarazione dall'erede. Anche in questo caso, quindi, il relativo avviso non è definibile poiché si limita a determinare l'entità del tributo dovuto secondo i dati dichiarati dal contribuente stesso.

Con la Circolare n. 22/E del 28/04/2003, l'Agenzia ha ulteriormente precisato che

“Diverso è il caso in cui col medesimo avviso di liquidazione, sempre a mente dell’art. 33 del D.Lgs. n. 346/1990, non siano riconosciute passività, riduzioni e detrazioni indicate in dichiarazione, considerato che in tale ipotesi l’ufficio procede ad una rettifica della dichiarazione. Ne consegue che la lite concernente un avviso di liquidazione dell’imposta principale di successione non è definibile ai sensi dell’art. 16, tranne che per la parte in cui siano in contestazione i dati dichiarati dall’erede di cui al comma 2 dell’art. 33 del D.lgs. n. 346/1990. In questi casi è possibile chiudere parzialmente la lite, mentre il giudizio prosegue per la parte relativa all’imposta liquidata sulla base dei dati dichiarati dal contribuente”.

Anche la giurisprudenza, in un primo momento, era orientata ad escludere dalla categoria delle liti condonabili quelle che hanno ad oggetto gli atti di liquidazione c.d. automatica dell’imposta, sul rilievo che si tratterebbe di una mera esecuzione della volontà manifestata dallo stesso contribuente (cfr. ex multis Cass. 18/12/2002, n. 18046, Cass. 3863/2009).

Negli ultimi tempi, però, si sta assistendo ad un revirement da parte dei giudici di legittimità.

Secondo l’orientamento che si sta consolidando, ciò che rileva ai fini della qualificazione dell’atto come “impositivo”, e quindi dell’inclusione della relativa controversia nell’ambito applicativo della Legge n. 289/2002, art. 16, è la sua effettiva funzione, a prescindere dalla qualificazione formale dell’atto stesso (cioè indipendentemente dal nome iuris dell’atto).

I Giudici di legittimità, infatti, nella sentenza n. 20731 del 06/10/2010 hanno affermato che “Deve darsi continuità all’indirizzo interpretativo secondo il quale ciò che rileva ai fini della condonabilità della lite è il contenuto sostanziale dell’atto impugnato, quale espressione del potere impositivo dell’amministrazione, la cui contestazione (nell’an, non con esclusivo riferimento al procedimento di calcolo) da parte del contribuente è idonea a integrare una controversia effettiva, e non apparente, sui presupposti e sui contenuti dell’obbligazione tributaria” (cfr. Cass. n. 10753 del 2006; Cass. 4129 del 2009).

La Corte di Cassazione, anche a Sezioni Unite (cfr. sentenza n. n. 16412 del 2007), sembra nel complesso sempre più orientarsi nel senso del favor per l’applicabilità della normativa premiale, riducendo l’area delle liti non definibili ad ipotesi alquanto marginali: basti ricordare, di recente, Cass. n. 5938 del 12/03/2009, che ha ritenuto suscettibile di definizione la controversia avente ad oggetto l’impugnazione di un avviso di liquidazione dell’imposta di successione allorché venga contestata la decadenza del potere dell’Ufficio e la correttezza della procedura adottata, e senza che assuma alcun

rilievo la circostanza che le ragioni prospettate dal contribuente siano, o meno, fondate; in sede di risoluzione di contrasto, Cass. Sez.Unite n. 5289 del 05/03/2010, secondo la quale la controversia nata dal ricorso del contribuente avverso un avviso di liquidazione di imposta, a seguito dell'attribuzione della rendita ad un immobile non accatastato, per il quale le parti hanno dichiarato, in sede di compravendita, di volersi avvalere del criterio di valutazione automatica di cui al D.L. n. 70/1988, art. 12, nel caso in cui il ricorso investa anche il provvedimento di classamento – conosciuto solo con la notifica del predetto avviso – configura una “lite fiscale pendente”, ai sensi della legge n. 289 del 2002, art. 16, definibile, quindi, in base a tale disposizione (peraltro, in motivazione, le sezioni unite hanno definitivamente “restrittiva” l’interpretazione consolidata che esclude dalla categoria delle liti condonabili quelle aventi ad oggetto gli atti di liquidazione c.d. automatica dell’imposta).

Da ultimo, la Cassazione, sez. Tributaria, con ordinanza n. 165 del 04/01/2011 ha asserito che

“... in tema di condono fiscale, esulano dal concetto normativo di lite pendente, e quindi dalla possibilità di definizione agevolata ai sensi dell’art. 16 della legge n. 289/2002, soltanto le controversie aventi ad oggetto provvedimenti di mera liquidazione del tributo, emanati senza il previo esercizio di un potere discrezionale dell’Amministrazione, cioè senza accertamento o rettifica e senza applicazione di sanzioni; rientra pertanto nell’ambito applicativo della norma in esame l’impugnazione dell’avviso di liquidazione dell’imposta di successione, il quale deve considerarsi atto impositivo, costituendo l’unico atto con cui l’Amministrazione finanziaria esercita la pretesa tributaria, tanto più quando esso contenga anche un provvedimento d’irrogazione di sanzioni, specificamente contemplato dalla norma in questione fra gli atti che possono formare oggetto di controversie definibili in forma agevolata” (in questo senso anche Cass. N. 2962/2006).

5 novembre 2011

Antonio Terlizzi