

CONSIGLIO DI PRESIDENZA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Eventi formativi per neo giudici tributari – 10 giugno 2021

LA PRETESA FISCALE

(dott. Antonio Francesco Esposito)

SOMMARIO: **I.** Gli atti di liquidazione e di accertamento tributario. **II.** Metodi di accertamento tributario. Indizi e presunzioni. **III.** Decadenza e prescrizione. Quando i termini di decadenza si raddoppiano. **IV.** Accertamento nei confronti delle società e dei soci: riflessi sul litisconsorzio; accertamento nei confronti dei debitori solidali; giudicato favorevole ad un condebitore e regime delle opponibilità.

I. Gli atti di liquidazione e di accertamento tributario.

1.- Il controllo delle dichiarazioni in materia di imposte dirette e Iva avviene anzitutto mediante procedure automatizzate avvalendosi dei sistemi informativi telematici dell'anagrafe tributaria.

L'art. 36-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, prevede un'attività di "liquidazione" delle imposte e dei rimborsi che concerne solo i dati dichiarati dal contribuente e quelli in possesso dell'anagrafe tributaria e consiste nella verifica *ex post* della correttezza di tali dati e dei calcoli effettuati dal contribuente. In tale ambito, l'Amministrazione finanziaria può correggere errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili e delle imposte, ridurre deduzioni, detrazioni e crediti d'imposta non spettanti, controllare che i versamenti siano tempestivi e corrispondenti a quanto dichiarato. Analogamente gli uffici procedono, ai sensi dell'art. 54-bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, al controllo delle dichiarazioni Iva.

Se dal controllo automatizzato emerge un risultato diverso da quello dichiarato, l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente per evitare

la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali (c.d. avviso bonario). Se il contribuente non fornisce chiarimenti o questi non sono ritenuti sufficienti, le somme dovute a titolo d'imposta, interessi e sanzioni sono iscritte a ruolo, salvo che il contribuente non provveda al pagamento entro trenta giorni dall'avviso bonario o dalla comunicazione definitiva contenente la rideterminazione delle somme a seguito dei chiarimenti forniti, nel qual caso le sanzioni sono ridotte ad un terzo.

La giurisprudenza ha chiarito che il controllo automatizzato ai sensi degli artt. 36-bis d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis d.P.R. n. 633 del 1972 non consente verifiche e valutazioni giuridiche, trattandosi di modalità che muove dai dati forniti dallo stesso contribuente, sui quali l'Amministrazione finanziaria può solo procedere a correzione di errori materiali o di calcolo, ovvero a riduzione, entro i limiti di legge, di detrazioni o deduzioni esposte in misura superiore (Cass. n. 7960/2019); è quindi legittima l'iscrizione a ruolo della maggiore imposta, senza necessità di emettere avviso di accertamento, quando la verifica sia meramente cartolare e non implichi valutazioni, ciò che avviene quando essa si fonda sul solo riscontro obiettivo tra i dati formali contenuti nella dichiarazione dei redditi e le informazioni sul contribuente reperibili nell'anagrafe tributaria e sulle incongruità riscontrate dal suddetto raffronto (Cass. n. 24747/2020).

2.- Il controllo formale delle dichiarazioni ex art. 36-ter d.P.R. n. 600 del 1973 si distingue dal controllo automatizzato esaminato in precedenza, in quanto esso non si risolve nella mera liquidazione delle imposte esclusivamente sulla base dei dati dichiarati dal contribuente e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, ma presuppone un'attività più articolata da parte degli uffici, svolta in base a criteri selettivi fissati dal Ministero delle finanze e che tiene in conto anche dati esterni alle dichiarazioni.

Il menzionato art. 36-ter - rubricato "Controllo formale delle dichiarazioni" - stabilisce che gli uffici, ferma restando la possibilità di emettere avvisi di accertamento, dopo aver invitato il contribuente a produrre documenti o fornire chiarimenti, possono: a) escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non documentate; b) escludere in tutto o in

parte le detrazioni d'imposta non spettanti, anche in base a documenti eventualmente richiesti; c) escludere in tutto o in parte le deduzioni dal reddito non spettanti, anche in base a documenti eventualmente richiesti; 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 e i maggiori contributi dovuti sull'ammontare complessivo dei redditi risultanti da più dichiarazioni o certificati presentati per lo stesso anno dal medesimo contribuente; f) correggere gli errori materiali e di calcolo commessi nelle dichiarazioni dei sostituti d'imposta.

L'esito del controllo formale è 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 dichiarati. Come per il controllo automatizzato, anche il risultato del controllo formale - se diverso dal dichiarato - deve essere comunicato al contribuente che è invitato con avviso c.d. bonario a versare la maggiore somma così liquidata; anche in questo caso, se il contribuente non versa la somma è iscritta a ruolo, insieme a sanzioni e interessi; se il contribuente versa, evita l'iscrizione a ruolo e le sanzioni sono ridotte ad un terzo. Tuttavia, diversamente dalla comunicazione della liquidazione della maggiore imposta ex art. 36-bis d.P.R. n. 600/1973, che ha il solo scopo di evitare al contribuente la reiterazione di errori e di consentirgli la regolarizzazione di aspetti formali, per cui l'eventuale omissione non incide sull'esercizio del diritto di difesa e non determina alcuna nullità, la comunicazione prevista dall'art. 36-ter d.P.R. n. 600/1973 assolve ad una funzione di garanzia e realizza la necessaria interlocuzione tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente prima dell'iscrizione al ruolo, con la conseguenza che è nulla la cartella di pagamento che non sia preceduta dalla comunicazione dell'esito del controllo ex art. 36-ter cit. (Cass. n. 15311 del 2014).

3.- Attraverso l'attività di liquidazione a seguito di procedure automatizzate e mediante il controllo formale l'Amministrazione finanziaria effettua una verifica di congruità estrinseca del contenuto delle dichiarazioni. Tali controlli non riescono tuttavia ad individuare carenze ed omissioni

affendenti al contenuto intrinseco della dichiarazione, con riguardo alla completezza e fedeltà degli elementi da includere nella base imponibile.

Il controllo sostanziale delle dichiarazioni, che incide sovente in modo penetrante nella sfera del contribuente, è svolto dalla Guardia di Finanza e dall'Agenzia delle entrate, avvalendosi dell'anagrafe tributaria.

L'ufficio può invitare il contribuente a comparire di persona per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento, può invitare il contribuente ad esibire o trasmettere atti o documenti, può inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento. I controlli possono essere effettuati tramite indagini bancarie e verifiche: queste ultime consistono in una serie di operazioni che iniziano con l'accesso in un luogo seguito da ispezioni documentali o da altri controlli; l'attività di verifica si conclude con la redazione di un processo verbale di constatazione. Dopo il rilascio del processo verbale, il contribuente può presentare entro sessanta giorni osservazioni e richieste. All'esito dell'attività istruttoria l'Amministrazione finanziaria può emettere un avviso di accertamento, atto che ha natura giuridica di provvedimento amministrativo vincolato che determina autoritativamente l'obbligazione tributaria.

II. Metodi di accertamento tributario. Indizi e presunzioni.

1. - A seconda delle situazioni emerse all'esito dell'attività istruttoria, l'Amministrazione finanziaria è legittimata a ricostruire la base imponibile del tributo secondo diverse modalità, le quali identificano i singoli metodi di accertamento utilizzabili.

1.1.- Per quanto attiene alle imposte sui redditi, l'art. 38 del d.P.R. n. 600 del 1973 disciplina i metodi di accertamento del reddito delle persone fisiche, distinguendo tra metodo analitico e metodo sintetico. Il successivo art. 39 disciplina invece i metodi di accertamento dei redditi determinati in base alle scritture contabili, vale a dire dei soggetti esercenti attività di impresa e di lavoro autonomo, distinguendo tra metodo analitico-contabile, metodo analitico-induttivo e metodo induttivo puro o extracontabile.

Oggetto dell'accertamento analitico del reddito delle persone fisiche sono i redditi appartenenti alle singole categorie reddituali. In tale ipotesi, l'ufficio è a conoscenza delle fonti produttive del reddito e deve dunque procedere muovendo dalla verifica della certezza oggettiva del presupposto e successivamente determinare la base imponibile secondo gli ordinari criteri previsti nell'ambito di ciascuna categoria reddituale.

Il reddito complessivo delle persone fisiche può essere determinato con metodo sintetico, prescindendo dalla previa identificazione delle specifiche fonti produttive e desumendo il reddito complessivo dalle spese sostenute dal contribuente. L'Amministrazione finanziaria può dunque, sulla base di tali elementi, risalire al fatto ignoto, cioè all'esistenza di un reddito, per poi confrontarlo con il reddito dichiarato e accertare, in caso di discordanza, un maggior imponibile. Alla base dell'accertamento sintetico vi è quindi un nesso inferenziale tra spesa e reddito e l'idea che l'uomo medio non destini al consumo somme superiori a quelle di cui dispone a titolo reddituale o patrimoniale. L'ufficio può avvalersi del redditometro: infatti la ricostruzione sintetica del reddito può essere altresì fondata sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva individuato – con decreto ministeriale - mediante l'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati anche in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza. Gli accertamenti basati sul redditometro e quelli basati - come si vedrà in prosieguo - sugli studi di settore, sono definiti accertamenti standardizzati. Le presunzioni contenute nel redditometro hanno natura di presunzioni semplici; esse non hanno valore di per sé in quanto previste dal redditometro ma devono essere dimostrate volta per volta in esito al contraddittorio endoprocedimentale. L'ufficio deve indicare nell'avviso di accertamento e provare in giudizio i fatti su cui si basa la presunzione di un reddito non dichiarato; il contribuente, per vincere la presunzione, deve dimostrare che il finanziamento degli elementi considerati dall'ufficio è avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile (art. 38, comma 4, d.P.R. n. 600/1973).

1.2.- L'accertamento analitico-contabile dei redditi d'impresa è effettuato determinando o rettificando singole componenti del reddito; esso presuppone che la contabilità nel suo complesso sia attendibile e che se ne determinino o rettifichino singole componenti.

L'art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973 contempla anche l'accertamento analitico-induttivo, che è basato su presunzioni. La norma prevede che possa essere affermata l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti. L'accertamento analitico-induttivo può essere fondato anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche delle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore.

Gli studi di settore sono elaborati dividendo le imprese ed i lavoratori autonomi in gruppi omogenei (*cluster*) in base ad una molteplicità di fattori ed individuando, conseguentemente, la relazione matematica tra le caratteristiche dell'attività e l'ammontare presunto dei ricavi o compensi. Ogni contribuente che appartenga ad una categoria alla quale si applicano gli studi di settore deve presentare, insieme con la dichiarazione dei redditi, un modello con cui comunica i dati rilevanti ai fini degli studi. Tali dati vengono elaborati tramite *software* dall'Amministrazione finanziaria la quale, quando riscontra che i redditi dichiarati non corrispondono a quelli risultanti dagli studi di settore, non può emettere avvisi di accertamento basati esclusivamente sull'applicazione dello studio di settore, ma deve attivare obbligatoriamente il contraddittorio con il contribuente. È necessario verificare le caratteristiche del singolo contribuente per stabilire se la sua situazione produttiva coincide effettivamente con quella del gruppo omogeneo in cui viene classificata e non presenti caratteristiche tali da poterla considerare anomala dal punto di vista economico; è poi onere del contribuente dimostrare le circostanze per le quali ricavi o compensi presunti non sono stati effettivamente conseguiti.

Al riguardo, la giurisprudenza ha precisato che procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri

o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è *ex lege* determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli *standards* in sé considerati – meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività – ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente; in tale fase, infatti, quest'ultimo ha la facoltà di contestare l'applicazione dei parametri provando le circostanze concrete che giustificano lo scostamento della propria posizione reddituale, con ciò costringendo l'ufficio – ove non ritenga attendibili le allegazioni di parte – ad integrare la motivazione dell'atto impositivo indicando le ragioni del suo convincimento; tuttavia, ogni qual volta il contraddittorio sia stato regolarmente attivato ed il contribuente ometta di parteciparvi ovvero si astenga da qualsivoglia attività di allegazione, l'ufficio non è tenuto ad offrire alcuna ulteriore dimostrazione della pretesa esercitata in ragione del semplice disallineamento del reddito dichiarato rispetto ai menzionati parametri (Cass. n. 27617/2018).

A differenza dell'accertamento analitico, anche se analitico-induttivo, l'accertamento induttivo puro o extracontabile presuppone la complessiva inattendibilità della contabilità o che si verifichino altre circostanze che possano legittimare tale tipo di accertamento. L'ufficio può procedere ad accertamento induttivo puro o extracontabile nei casi tassativamente indicati dall'art. 39, comma 2, lett. b), del d.P.R. n. 600 del 1973, concernenti circostanze di particolare gravità: 1) il reddito non è stato indicato nella dichiarazione; 2) dal verbale di ispezione risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili obbligatorie ovvero tali scritture non sono disponibili per causa di forza maggiore; 3) le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate o le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale d'ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere nel complesso inattendibili le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica; 4) il contribuente non ha dato seguito all'invito a trasmettere o esibire atti o documenti e non ha risposto al questionario. In presenza di tali situazioni, l'Ufficio può: avvalersi dei dati e delle notizie comunque raccolti o

venuti a sua conoscenza; prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili, se esistenti; avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di gravità precisione e concordanza (c.d. presunzioni supersemplici).

La giurisprudenza ha precisato che il discrimine tra l'accertamento con metodo analitico-induttivo e quello con metodo induttivo puro o extracontabile risiede, rispettivamente, nella parziale o assoluta inattendibilità dei dati risultanti dalle scritture contabili: nel primo caso, la "incompletezza, falsità od inesattezza" degli elementi indicati non è tale da consentire di prescindere dalle scritture contabili, in quanto l'ufficio accertatore può solo completare le lacune riscontrate, utilizzando ai fini della dimostrazione dell'esistenza di componenti positivi di reddito non dichiarati, anche presunzioni semplici aventi i requisiti di cui all'art. 2729 cod. civ.; nel secondo caso, invece, "le omissioni o le false od inesatte indicazioni" sono così gravi, numerose e ripetute da inficiare l'attendibilità - e dunque l'utilizzabilità, ai fini dell'accertamento - anche degli altri dati contabili (apparentemente regolari), sicché l'Amministrazione finanziaria può "prescindere, in tutto o in parte, dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili in quanto esistenti" ed è legittimata a determinare l'imponibile in base ad elementi meramente indiziari, anche se inidonei ad assurgere a prova presuntiva ex artt. 2727 e 2729 cod. civ. (Cass. n. 33604/2019).

2.- Sotto un profilo generale, il meccanismo delle presunzioni consiste nel risalire in via di ragionevole consequenzialità dall'esistenza di un fatto certo o noto, ma che non dimostri in modo diretto quanto si vuole provare, all'esistenza del fatto da provare (art. 2727 cod. civ.).

Si tratta delle cosiddette prove indirette - dette anche critiche o logiche - che si aggiungono alle cosiddette prove dirette o storiche, ad esempio prove documentali, testimonianze e giuramento, le ultime due escluse in ambito tributario.

Le presunzioni possono avere natura legale, se è la stessa legge a stabilire quando da un determinato fatto se ne possa desumere l'esistenza di un altro. Nel quadro dell'intenso dibattito dottrinale sulla natura sostanziale oppure processuale delle presunzioni legali - questione che assume

particolare rilievo nell'ambito del diritto tributario, caratterizzato dal cospicuo ricorso ad accertamenti di natura presuntiva – si è posto in risalto come le presunzioni, in quanto ispirate alla finalità di facilitare la tutela di situazioni giuridiche, pertengano al diritto sostanziale, mentre, in quanto espedienti di tecnica legislativa imperniati sulla distribuzione dell'onere della prova, finiscano con l'assumere rilevanza come limiti o predeterminazioni dell'assetto dell'onere probatorio.

Quando invece le presunzioni formano oggetto di un ragionamento extralegale siamo in presenza di presunzioni semplici per la cui ammissibilità, a norma dell'art. 2729 cod. civ., sono richiesti i requisiti di gravità, precisione e concordanza. In questo caso, non è la legge a predeterminare il passaggio inferenziale dal fatto noto al fatto ignoto, ma è il giudice (e prima ancora l'Amministrazione finanziaria) che stabilisce se data la conoscenza di determinati fatti noti si debba desumere in via induttiva l'esistenza di un determinato fatto ignoto. Come si è visto, nel caso di accertamento induttivo puro o extracontabile, è ammesso il ricorso alle presunzioni anche in assenza dei requisiti di gravità, precisione concordanza (c.d. presunzioni supersemplici).

La giurisprudenza ha chiarito che la "precisione" va riferita al fatto noto (indizio) che costituisce il punto di partenza dell'inferenza e postula che esso non sia vago, ma ben determinato nella sua realtà storica; la "gravità" va ricollegata al grado di probabilità della sussistenza del fatto ignoto che, sulla base della regola d'esperienza adottata, è possibile desumere da quello noto; la "concordanza" richiede che il fatto ignoto sia, di regola, desunto da una pluralità di indizi gravi e precisi, univocamente convergenti nella dimostrazione della sua sussistenza (Cass. n. 2482/2019); gli elementi assunti a fonte di prova non debbono essere necessariamente più d'uno, ben potendo il giudice fondare il proprio convincimento su uno solo di essi, purché grave e preciso, dovendo il requisito della "concordanza" ritenersi menzionato dalla legge solo in previsione di un eventuale, ma non necessario, concorso di più elementi presuntivi (Cass. n. 23153/2018).

Si è inoltre escluso che nel sistema processuale sia configurabile un divieto di presunzioni di secondo grado, non essendo lo stesso riconducibile

agli artt. 2729 e 2697 cod. civ., né ad altre norme; pertanto, è ben possibile che il fatto noto, accertato in via presuntiva, costituisca la premessa di un'ulteriore presunzione, ferma restando la necessità di valutare in concreto l'attendibilità del risultato, in termini di gravità, precisione e concordanza idonee a fondare l'accertamento del fatto ignoto (Cass. n. 23860/2020).

III. Decadenza e prescrizione. Quando i termini di decadenza si raddoppiano.

1.- L'esercizio del potere impositivo è assoggettato al rispetto di un termine di decadenza, insuscettibile di interruzione, a garanzia del corretto instaurarsi del rapporto giuridico tributario, ai fini del rispetto del quale, a differenza di quanto avviene per il termine di prescrizione, assume rilevanza la data nella quale l'ente ha posto in essere gli adempimenti necessari ai fini della notifica dell'atto, e non quella, eventualmente successiva, di conoscenza dello stesso da parte del contribuente.

Il mancato esercizio nei termini di decadenza del potere impositivo comporta l'estinzione dell'obbligazione tributaria. Analogamente, l'obbligazione tributaria si estingue per prescrizione, ove il credito liquido ed esigibile non venga azionato nei termini di legge.

La legge disciplina i termini di decadenza dell'azione di accertamento, diversi da imposta di imposta. I termini di decadenza operano tuttavia anche a sfavore del contribuente, ad esempio in relazione al potere di richiedere il rimborso dell'imposta (art. 38 d.P.R. n. 602 del 1973).

L'art. 43 del d.P.R. n. 600/1973 in materia di imposte dirette e l'art. 57 del d.P.R. n. 633/1972 in materia di Iva prevedono che gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza:

- entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione;

- nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla, entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

In caso di accertamento basato sulla presunzione di cui all'art. 12 del d.l. 1 luglio 2009, n. 78, conv., con modif., dalla l. 3 agosto 2009, n. 102, secondo cui gli investimenti e le attività finanziarie detenuti negli Stati a fiscalità privilegiata si presumono costituiti, salvo prova contraria, con redditi sottratti a tassazione, i termini di decadenza sono raddoppiati. Al riguardo, la giurisprudenza ha chiarito che la presunzione di evasione sancita dalla norma suddetta non è suscettibile di essere applicata retroattivamente agli anni di imposta antecedenti alla sua entrata in vigore (1 luglio 2009), stante la natura sostanziale e non procedimentale delle presunzioni; l'ufficio può comunque ricorrere ai medesimi fatti oggetto della suddetta presunzione legale (redditi non dichiarati occultamente detenuti in Paesi a fiscalità privilegiata) *sub specie* di presunzione semplice (Cass. n. 33893/2019).

In precedenza e più in generale, il d.l. n. 223/2006 aveva previsto che, in caso di violazione comportante l'obbligo di denuncia penale ai sensi dell'art. 331 cod. proc. pen. e del d.lgs. n. 74/2000, i termini di accertamento venissero raddoppiati, in modo da consentire all'Amministrazione finanziaria di disporre di un tempo maggiore per accertare fatti particolarmente complessi, sulla base dell'esito dell'attività di polizia giudiziaria attivata a seguito della notizia di reato. Il legislatore è poi intervenuto stabilendo (art. 2 del d.lgs. n. 128/2015) che il raddoppio avrebbe operato a condizione che la denuncia fosse stata presentata entro la scadenza ordinaria dei termini di accertamento, prevedendo tuttavia una sorta di clausola di salvaguardia per gli avvisi di accertamento già notificati alla data di entrata in vigore del citato d.lgs. n. 128/2015 (2 settembre 2015). Successivamente, è stato definitivamente espunto dall'ordinamento (art. 1, comma 130 e ss., della l. n. 208/2015) il raddoppio dei termini, prevedendo che per gli accertamenti relativi ai periodi di imposta in corso al 31 dicembre 2016 termini più ampi rispetto a quelli originari, divenendo in tal modo irrilevante la circostanza che i fatti accertati abbiano o meno rilievo penale.

Secondo il consolidato orientamento giurisprudenziale formatosi in materia, il raddoppio dei termini presuppone unicamente l'obbligo di denuncia penale, ai sensi dell'art. 331 cod. proc. pen., per uno dei reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, e non anche la sua effettiva presentazione,

come chiarito dalla Corte cost. nella sentenza n. 247 del 2011, sicché, ove il contribuente denunci il superamento dei termini di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, deve contestare la carenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, non potendo mettere in discussione la sussistenza del reato il cui accertamento è precluso al giudice tributario (Cass. n. 13481 del 2020).

2.- Una volta che il credito tributario sia divenuto liquido ed esigibile - di regola dalla notifica degli atti che lo rendano tale (art. 2935 cod. civ.) - decorre il termine di prescrizione.

Trova applicazione, in generale, il termine ordinario decennale ex art. 2946 cod. civ., salvo che la legge disponga diversamente.

Il diritto alla riscossione dei tributi erariali (Irpef, Ires, Irap, Iva ed imposta di registro, etc.), in mancanza di un'espressa disposizione di legge, si prescrive nel termine ordinario di dieci anni e non nel più breve termine quinquennale, non costituendo detti crediti erariali prestazioni periodiche ex art. 2948 n. 4 cod. civ., ma dovendo la sussistenza dei relativi presupposti valutarsi in relazione a ciascun anno d'imposta (Cass. n. 32308/2019; Cass. n. 15244 del 2020).

Si prescrivono, invece, nel termine di cinque anni i tributi locali (Ici, Imu, Tarsu/Tari, Tosap, etc.), trattandosi di prestazioni periodiche ex art. 2948 n. 4 cod. civ., permanendo i presupposti impositivi del tributo sino ad un mutamento della situazione di fatto; per i medesimi motivi, soggiacciono alla prescrizione quinquennale fissata dall'art. 2948 n. 4 cod. civ. gli interessi dovuti per il ritardo nella esazione, i quali integrano un'obbligazione autonoma rispetto al debito principale e suscettibile di autonome vicende.

Per le tasse automobilistiche il termine di prescrizione è triennale ai sensi dell'art. 5, comma 51, del d.l. n. 953 del 1982, conv., con modif., dalla l. n. 53 del 1983.

Giova, infine, rammentare che, in relazione allo spettro applicativo dell'art. 2953 cod. civ., norma che regola gli effetti del giudicato sui diritti per i quali la legge stabilisce una prescrizione più breve di dieci anni, le Sezioni Unite della Corte di cassazione, con sentenza n. 23397 del 2016, hanno chiarito che il principio, di carattere generale, secondo cui la scadenza del

termine perentorio sancito per opporsi o impugnare un atto di riscossione mediante ruolo, o comunque di riscossione coattiva, produce soltanto l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito, ma non anche la cd. conversione del termine di prescrizione breve eventualmente previsto in quello ordinario decennale.

IV. Accertamento nei confronti delle società e dei soci: riflessi sul litisconsorzio; accertamento nei confronti dei debitori solidali; giudicato favorevole ad un condebitore e regime delle opponibilità.

1.- Alle società di persone (società semplice, società in nome collettivo e società in accomandita semplice) si contrappongono le società di capitali (società per azioni, società in accomandita per azioni e società a responsabilità limitata). Il trattamento fiscale delle società di persone è diverso da quello delle società di capitali, perché le società di persone non sono soggette all'imposta: i loro redditi sono imputati ai soci, indipendentemente dalla distribuzione e proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili di ciascun socio, in applicazione del principio di trasparenza (art. 5 d.P.R. n. 917 del 1986). I redditi delle società di persone sono trattati come se la società fosse uno schermo trasparente, come se non fosse un soggetto autonomo. I redditi della società sono considerati redditi dei soci e in tal modo è evitato ogni problema di doppia tassazione. I redditi imputati ai soci sono qualificati come redditi di partecipazione.

Per pacifica giurisprudenza, sussiste litisconsorzio necessario ex art. 14 del d.lgs. n. 546 del 1992 nelle cause di impugnazione degli atti di accertamento dei redditi delle società di persone. Società e soci devono essere parti dello stesso processo. Il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari è viziato da nullità assoluta, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento.

In particolare, si è osservato che l'unitarietà dell'accertamento, che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone di cui all'art. 5 del d.P.R. n. 917 del 1986 e dei soci delle stesse e la

conseguente automatica imputazione dei redditi a ciascun socio, comporta che il ricorso tributario proposto, anche avverso un solo avviso di rettifica, da uno dei soci o dalla società, riguarda inscindibilmente sia la società che tutti i soci, salvo il caso in cui questi ultimi prospettino questioni personali (Cass. n. 15116/2018).

Tuttavia, l'inosservanza del litisconsorzio necessario tra la società ed i soci non spiega effetti quando le pronunce rese sui ricorsi siano sostanzialmente identiche ed adottate dallo stesso collegio nel contesto di una trattazione unitaria: ne deriva che la riunione dei giudizi può avvenire in sede di gravame, atteso che il rinvio al giudice di primo grado non sarebbe giustificato dalla necessità di salvaguardare il contraddittorio e si porrebbe in contrasto con il principio della ragionevole durata del processo (Cass. n. 3789/2018). Analogamente, si è osservato che l'unitarietà dell'accertamento che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi della società di persone e di quelle dei singoli soci comporta, in linea di principio, la configurabilità di un litisconsorzio necessario, con l'obbligo per il giudice, investito dal ricorso proposto da uno soltanto dei soggetti interessati, di procedere all'integrazione del contraddittorio, ai sensi dell'art. 14 d.lgs. n. 546 del 1992, pena la nullità assoluta del giudizio stesso; qualora, però, l'avviso di accertamento sia stato impugnato autonomamente da tutti i soci e dalla società e, nei gradi di merito, i giudizi relativi, celebratisi separatamente, siano stati esaminati dallo stesso giudice in maniera strettamente coordinata, e decisi con un'identica motivazione, sì da potersi escludere ogni rischio di contrasto tra giudicati, la Corte di cassazione, dinanzi alla quale per la prima volta sia stata sollevata la questione della violazione dell'art. 14 d.lgs. n. 546 del 1992, può legittimamente disporre la riunione dei procedimenti, per connessione oggettiva ex art. 274 cod. proc. civ. piuttosto che l'annullamento delle sentenze di merito, dovendo ritenersi rispettata la *ratio* del litisconsorzio necessario (Cass. n. 26648/2017). Si è ulteriormente precisato che nel processo di cassazione, in presenza di cause decise separatamente nel merito (relative, rispettivamente, alla rettifica dei redditi di una società di persone e alla conseguente automatica imputazione degli stessi a ciascun socio), la nullità dei giudizi relativi agli accertamenti nei confronti dei soci per

essere stati celebrati senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari (società e soci), in violazione del principio del contraddittorio, non va dichiarata qualora sia divenuto ormai definitivo, in conseguenza della formazione del giudicato, l'annullamento dell'accertamento nei confronti della società, atteso che, in tale caso, disporre la rimessione al giudice di primo grado contrasterebbe con i principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo, che hanno fondamento costituzionale; pertanto tali giudizi sono definibili in sede di legittimità con decisione nel merito di annullamento anche dell'accertamento nei confronti del socio (Cass. n. 32220/2019).

Non sussiste, invece, litisconsorzio necessario tra società di capitali, seppure a ristretta base partecipativa, e soci (Cass. n. 20507/2017). Tuttavia, in tema di redditi da partecipazione in società di capitali a base ristretta, ogni qual volta vi sia pendenza separata dei giudizi relativi all'accertamento del maggior reddito contestato alla società di capitali e di quello di partecipazione conseguentemente contestato al singolo socio si impone la sospensione ex art. 295 cod. proc. civ. - applicabile al giudizio tributario in forza dell'art. 1 del d.lgs. n. 546 del 1992 - in attesa del passaggio in giudicato della sentenza emessa nei confronti della società, costituente l'antecedente logico-giuridico non solo nelle ipotesi di controversie su contestazioni di utili extracontabili ma in tutti i casi di contestazione rivolti alla compagine sociale relativi ai maggiori redditi derivanti da ricavi non dichiarati o da costi non sostenuti (Cass. n. 1574/2021).

2.- Ricorre la figura dell'obbligazione solidale quando più soggetti sono tenuto in solido ad adempiere la medesima obbligazione. L'obbligazione solidale tributaria è strutturata sul modello di quella civile e devono pertanto essere applicati, con gli adattamenti imposti dalla particolarità della materia, le norme del codice civile (artt. 1292 e ss.). Tali norme sono ispirate al concetto per cui gli effetti degli atti compiuti da o nei confronti di un condebitore, se sono favorevoli, possono estendersi agli altri condebitori, mentre non si estendono se sono sfavorevoli; se sono neutri, si estendono se l'interessato ne vuole profittare.

Pertanto, come il creditore di diritto privato può a sua scelta pretendere la prestazione dall'uno o dall'altro o da tutti i coobbligati, così l'Amministrazione finanziaria può a sua scelta emettere l'avviso di accertamento nei confronti di uno solo o di alcuni o di tutti i coobbligati; per converso, ciascuno di questi può autonomamente impugnare l'atto impositivo. La separatezza e autonomia dei singoli rapporti tra Amministrazione finanziaria e condebitori solidali si traduce, sul piano processuale, nella possibilità di instaurare distinti giudizi e dunque nell'esclusione dell'ipotesi di litisconsorzio necessario.

Ai sensi dell'art. 2909 c.c., l'accertamento contenuto nella sentenza passata in giudicato estende i suoi effetti alle parti processuali, ai loro eredi o aventi causa. Il tema dei limiti soggettivi del giudicato tributario è stato affrontato dalla giurisprudenza di legittimità con riguardo all'applicabilità alla solidarietà tributaria dell'art. 1306, comma 2, cod. civ., disposizione che, derogando alla regola enunciata dall'art. 2909 cod. civ., consente al debitore, il quale non abbia partecipato al processo, di opporre al creditore il giudicato favorevole intervenuto nel giudizio tra il creditore ed un altro condebitore (salvo che sia fondata su ragioni personali).

La Corte di cassazione ha precisato che nell'ipotesi in cui, in presenza di più coobbligati solidali, uno solo di essi impugni l'avviso di accertamento, mentre la sentenza che rigetti il ricorso non ha effetti nei confronti degli altri, ex art. 1306, comma 1, cod. civ., al contrario, la pronunzia favorevole, con la quale venga annullato, anche parzialmente, l'unico atto impositivo, esplica i propri effetti verso tutti i condebitori cui lo stesso sia stato notificato, poiché il processo tributario è di natura costitutiva e volto all'annullamento di atti autoritativi e, pertanto, di essa potrà giovare anche il condebitore rimasto processualmente inerte per opporsi alla pretesa di pagamento (Cass. n. 3204/2018). Anche il condebitore che abbia impugnato l'atto impositivo in un diverso giudizio, ove non si sia formato il giudicato nell'ambito dello stesso, potrà avvalersi della statuizione favorevole intervenuta *inter alios*, in quanto la sentenza che accoglie il ricorso proposto da uno dei coobbligati solidali annullando - anche parzialmente - l'atto impositivo esplica i suoi effetti nei confronti di tutti i condebitori cui lo stesso sia stato notificato

(Cass. n. 33436/2018). La facoltà per il coobbligato, destinatario di un atto impositivo, di avvalersi del giudicato favorevole formatosi in un giudizio promosso da altro coobbligato non è preclusa per il solo fatto che il contribuente abbia autonomamente impugnato l'avviso di accertamento, essendo di ostacolo al suo esercizio la definitiva conclusione del giudizio da lui instaurato con sentenza sfavorevole passata in giudicato atteso che, ex 324 cod. civ., solo il giudicato stacca il rapporto tra il contribuente ed il fisco dalla propria causa originaria, integrandone una nuova, riguardante esclusivamente la parte a cui la decisione definitiva si riferisce (Cass. n. 6411/2021).

Bibliografia:

- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Utet, 2016.
- RUSSO P., FRANSONI G. e CASTALDI L., *Istituzioni di diritto tributario*, Giuffrè, 2014.
- MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, Giappichelli, 2019.
- STEVANATO D., *Fondamenti di diritto tributario*, Le Monnier, 2019.