
Condono 2002: non basta il pagamento della prima rata

di [Francesco Buetto](#)

Publicato il 7 Ottobre 2011

il condono 2002 è tornato d'attualità; analizziamo l'ultima pronuncia della Cassazione sulla "definizione degli omessi e tardivi versamenti": se il contribuente ha versato solo la prima rata, il condono non è valido!

Con Ordinanza n. 17600 del 23 agosto 2011 (ud. del 6 luglio 2011) la Corte di Cassazione ha confermato che – nell'ipotesi di definizione ex art. 9-bis, L. n. 289/2002 - il mancato pagamento di una rata successiva alla prima determina l'inammissibilità della domanda di definizione.

"Al condono L. n. 289 de 2002, ex art. 9 bis, non può ritenersi dunque applicabile il principio da questa Corte affermato con riferimento alla chiusura delle liti fiscali pendenti prevista dalla legge n. 289 del 2002, art. 16 in base al quale nel caso in cui il contribuente si avvalga della facoltà, prevista dal comma 2 di detta disposizione, di versare ratealmente l'importo dovuto, soltanto l'omesso versamento della prima rata comporta l'inefficacia dell'istanza di condono, con la conseguente perdita della possibilità di avvalersi della definizione agevolata, mentre in caso di mancato versamento delle rate successive si procede ad iscrizione a ruolo (a titolo definitivo) dell'importo dovuto, ai sensi del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 14 con addebito di una sanzione amministrativa pari al 30 per cento delle somme non versate (ridotta alla metà in caso di versamento eseguito entro i trenta giorni successivi alla scadenza della rata), oltre agli interessi legali (v. Cass., 23/10/2006, n. 22788. V. anche Cass., 28/5/2007, n. 12410; Cass., 22/3/2006, n. 6370)" (cfr. Corte cass. 5' sez. 6.10.2010 n. 20745; id. 23.7.2010 n. 17396, in motivazione).

Breve excursus normativo ed interpretativo

Come è noto, l'art. 9-bis della legge n. 289 del 2002 consentiva la definizione degli omessi e dei tardivi versamenti delle imposte e delle ritenute risultanti dalle dichiarazioni presentate attraverso il pagamento di quanto dovuto e dei relativi interessi ovvero, in caso di tardività, esclusivamente degli interessi, senza applicazione delle sanzioni amministrative (30%, così come previste dall'art. 13 del D.Lgs. n. 471/97).

Le ipotesi, sostanzialmente disciplinate dal citato dettato normativo erano due e legate all'ipotesi del mancato versamento:

1. le violazioni non avevano ancora dato luogo all'iscrizione a ruolo (comma 1), e la definizione avveniva attraverso il pagamento di quanto dovuto in unica soluzione, ovvero, nel caso in cui l'importo da versare fosse superiore a 3.000 € (per le persone fisiche) o a 6.000 € (per gli altri soggetti), rateizzando l'eccedenza, maggiorata degli interessi legali, in tre rate di pari importo;

2. le violazioni erano state già iscritte a ruolo (comma 2), e gli importi dovuti dovevano essere pagati alla scadenza della cartella di pagamento.

Successivamente, l'art. 2, c. 45, della legge 24 dicembre 2003, n. 350 ha permesso la definizione anche delle imposte e delle ritenute dovute alla data del 1° gennaio 2004, mediante il versamento entro il 16 aprile 2004, con le stesse modalità prima richiamate (sempre senza sanzioni).

Il preciso dettato normativo era stato correttamente interpretato dall'A.F. con la circolare n. 23 del 19 marzo 2008, la quale aveva invitato gli Uffici a proseguire la coltivazione del contenzioso pendente sulla validità o meno della definizione di cui all'art. 9-bis, in caso di mancato pagamento delle rate successive alla prima.

Le Entrate, infatti, avevano affermato che *"In considerazione della peculiarità della definizione in esame, il beneficio della disapplicazione delle sanzioni compete solo per effetto dell'integrale pagamento degli importi dovuti e, in caso di rateazione, dopo che si è provveduto all'integrale pagamento delle rate"*.

Tale interpretazione derivava dal fatto che il cd.9-bis, a differenza di quanto disposto per altre forme di condono, non prevede che la sanatoria sia efficace anche nell'ipotesi di tardivo o omesso versamento di una o più rate successive alla prima.

Tale differenza rispetto ad altre definizioni agevolate previste dalla Finanziaria per il 2003 veniva giustificata dalla Circolare n. 23/2008 *"dalla circostanza che nel caso dell'art. 9-bis si sanano versamenti già tardivi o omessi, violazione punita, come già detto, con una sanzione amministrativa pari al 30 per cento del tributo non versato o versato tardivamente"*.

In proposito, nella circolare n. 36/E del 9 agosto 2005 era stato precisato che *"ai versamenti dovuti a seguito dell'istanza di definizione ex art. 9-bis non è applicabile l'istituto del ravvedimento di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997"*.

Le Entrate, inoltre, ravvisavano ulteriore conferma di tale tesi nel comma 44 dell'articolo 37 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, conv., con modif., dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, il quale, al primo periodo, dispone che la notifica delle cartelle di pagamento conseguenti alle iscrizioni a ruolo previste dagli artt. 7, 8, 9, 14, 15 e 16 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, è eseguita, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre 2008, mentre nel secondo periodo del predetto comma 44 tiene distinta la sanatoria di cui all'articolo 9-bis, stabilendo che *"la notifica delle cartelle di pagamento relativa alle dichiarazioni di cui all'art. 36, comma 2, lettere a) e b) del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, nei confronti dei contribuenti che hanno presentato dichiarazioni o effettuato versamenti ai sensi dell'art. 9-bis della citata legge n. 289 del 2002"* deve essere effettuata entro la medesima data del 31 dicembre 2008.

Proprio in ordine al secondo periodo del comma 44 dell'art. 37 del DL n. 223 del 2006, è intervenuta la circolare n. 28/E del 4 agosto 2006, disponendo che ove i versamenti relativi alla definizione di cui all'art. 9-bis non abbiano condotto alla integrale definizione dei debiti risultanti dalle dichiarazioni originariamente presentate, *"il legislatore ha individuato lo stesso termine del 31 dicembre 2008 per la notifica delle cartelle di pagamento dei debiti d'imposta che non hanno formato oggetto di definizione"*.

L'indirizzo della giurisprudenza di merito – che ha spesso accolto le eccezioni dei contribuenti, ritenendo comunque valida la sanatoria in questione anche nel caso in cui le rate successive alla prima non siano state pagate, considerato

che le rate successive alla prima possano essere recuperate tramite iscrizione a ruolo ai sensi dell'art. 14 del D.P.R. n. 602/73 (ovvero i giudici hanno ritenuto - nei casi di ritardato od omesso versamento delle rate successive alla prima - applicabili la sanzione al 30% delle somme non versate, oltre agli interessi, mentre in altri casi hanno ammesso l'applicabilità dei soli interessi, con esclusione della sanzione) - è stato però smentito dalla giurisprudenza di legittimità:

- con ordinanza n. 6370 del 2006 riguardante un caso di definizione di lite fiscale pendente ai sensi dell'art. 16 della legge n. 289 del 2002, la Corte di Cassazione ha osservato che dalla disposizione del comma 2 di detto articolo 16 *"emerge la volontà del legislatore di ritenere sufficiente, per la definizione della lite pendente, l'accettazione da parte dell'ufficio competente della relativa domanda presentata dal contribuente, seguita dal versamento delle rate nelle quali sia eventualmente ripartito il pagamento degli importi richiesti dalla norma... Questa circostanza appare conclusivamente confermata da altre disposizioni della stessa legge - gli artt. 7, comma 5, ultimo periodo, 5, comma 3, quinto periodo, 9, commi 12, secondo periodo, 17, quarto periodo, 15, comma 5, terzo periodo - dalle quali emerge che nelle ipotesi ivi previste di definizione con pagamento rateale, il mancato versamento delle rate successive alla prima non determina l'inefficacia della 'definizione automatica' (nei casi previsti dagli art. 15, comma 5, e 16, comma 2) o della 'integrazione' (nei casi previsti dagli artt. 8, comma 3, e 9 comma 12)";*
- con sentenza n. 18353 del 31 agosto 2007, pronunciandosi con specifico riferimento all'art. 9-bis della legge n. 289 del 2002, la Suprema Corte si è espressa in senso conforme alla tesi dell'Agenzia, inquadrando la controversia nell'ambito dell'art. 9-bis della legge 27 dicembre 2002, n. 289, e non, come ha erroneamente fatto il giudice d'appello, in quella dell'art. 8 dello stesso atto normativo. Si legge nella sentenza, *"mentre la prima introduce un condono tributario premiale, riconoscendo al contribuente il diritto potestativo di chiedere che il suo rapporto giuridico tributario sia sottoposto ad un accertamento straordinario, da effettuarsi cioè secondo regole diverse da quelle ordinarie, la seconda concede un condono tributario clemenziale, che, basandosi sul presupposto di un illecito tributario, elimina o riduce le sanzioni e, a determinate condizioni, concede modalità di favore per il loro pagamento, ma senza prevedere, come logica vuole, alcuna forma di accertamento tributario straordinario (sulle due specie di condono tributario v. Corte di Cassazione 12 marzo 2004, n. 5077)";*
- con Ordinanza n. 20966 dell'11 ottobre 2010 (ud. del 6 luglio 2010), la Corte di Cassazione ha chiuso le porte ad ogni diversa interpretazione, in ordine alla definizione degli omessi versamenti ai sensi dell'art. 9-bis, della L. n. 289 del 2002. Per la Corte di Cassazione, *"la tesi dell'amministrazione appare palesemente fondata in quanto non è configurabile in tema di condono, proprio per il carattere eccezionale di tale istituto, un principio generale destinato a valere in caso di silenzio del legislatore e tanto meno tale principio può identificarsi con quello ritenuto dalla C.T.R. dato che la sostituzione dell'obbligazione tributaria, oggetto della lite fiscale pendente, con quella assunta dal contribuente con l'istanza di definizione appare condizionata dal punto di vista dell'amministrazione finanziaria al beneficio del riconoscimento e pagamento immediato della ridotta entità del debito tributario da parte del contribuente".*

7 ottobre 2011

Francesco Buetto