
Liti pendenti: impugnazione tardiva per fini strumentali

di [Antonio Gigliotti](#)

Publicato il 16 Dicembre 2011

analisi di una caso di giurisprudenza che può evitare comportamenti dei contribuenti che il Fisco può ritenere scorretti in sede di definizione delle liti pendenti

“E’ principio già affermato da questa Corte che in tema di condono fiscale l’impugnazione tardiva a fini meramente strumentali (e cioè per creare artificiosamente un contenzioso che permetta il pagamento di una minore imposta rispetto a quanto accertato, grazie a provvedimenti premiali di cui si abbia anticipato sentore), non può sortire l’effetto voluto. Infatti, il pagamento di una somma inferiore si può consentire solo quando abbia per contropartita l’eliminazione di un contenzioso, non quando tale contenzioso non sussista più per essere l’atto impositivo divenuto definitivo, in assenza di tempestiva impugnazione (per tutte, Cass. Sez. 5, Sentenza n. 15158 del 30/06/2006)”.

Così si è espressa la Corte di Cassazione, con la sentenza, n. 19693, pubblicata lo scorso 27 settembre 2011.

Premessa

La Suprema Corte di Cassazione, con la sentenza, n. 19693/2011, pubblicata lo scorso 27 settembre, in tema di chiusura di liti fiscali pendenti, ha sostenuto che: “è principio già affermato da questa Corte che in tema di condono fiscale l’impugnazione tardiva a fini meramente strumentali (e cioè per creare artificiosamente un contenzioso che permetta il pagamento di una minore imposta rispetto a quanto accertato, grazie a provvedimenti premiali di cui si abbia anticipato sentore), non può sortire l’effetto voluto. Infatti, il pagamento di una somma inferiore si può consentire solo quando, abbia per contropartita l’eliminazione di un contenzioso, non quando tale contenzioso non sussista più per essere l’atto impositivo divenuto definitivo, in assenza di tempestiva impugnazione (per tutte, Cass. Sez. 5, Sentenza n. 15158 del 30/06/2006)”.

In altri termini, non può avvalersi della definizione agevolata per la chiusura delle liti fiscali pendenti il contribuente che abbia impugnato un avviso di accertamento oltre i termini di legge, al solo scopo di avviare un giudizio che possa essere formalmente ricondotto nel novero delle cause pendenti previste dalla norma di favore.

Lite fittizia, no / ricorso inammissibile, sì

La Cassazione, pertanto, alla luce del principio appena riportato, chiude le porte alla definizione delle liti fiscali la cui pendenza sia solo “strumentale”.

Tale orientamento, a ben vedere, se coordinato con la disposizione normativa di cui all’art. 16, c. 3 lett. a della L. n. 289/2011, ci dice che creare ad arte una lite fiscale per usufruire di un condono, non paga, mentre la definizione è possibile anche quando il ricorso sia stato dichiarato “inammissibile”, - per esempio, perché presentato oltre i termini di legge - se l’errore del contribuente è stato commesso in buona fede.

E’ interessante, a questo punto, offrire la seguente precisazione.

La **Manovra Estiva 2011, D.L. n. 98 del 6 luglio 2011, convertito con modifiche dalla L. n. 111/2011**, ha reintrodotto la disciplina sulla definizione delle liti pendenti prevista dall’art. 16 della Legge n. 289 del 27 dicembre 2002, contenuta nella normativa relativa ai condoni fiscali del 2002.

In particolare, l’art. 39, comma 12, D.L. 98/2011, prevede la possibilità di definire in via agevolata, mediante pagamento di un importo forfetario variabile da un minimo di 150 euro a un massimo del 50% del valore della lite che intende chiudere, tutte le liti fiscali fino a ventimila euro (al netto di sanzioni e interessi) instaurate con l’Agenzia delle Entrate e ancora pendenti al 1° maggio 2011, dinanzi alle Commissioni tributarie o al giudice ordinario (compresa la Cassazione), in ogni grado e fase del giudizio e anche a seguito di rinvio.

I contribuenti interessati a chiudere i conti con il Fisco possono prendere a riferimento tutti i chiarimenti operativi che sono stati forniti dall’Amministrazione finanziaria in occasione dell’emanazione, sia dell’art. 16 della L. 289/02 (finanziaria 2003), sia del citato art. 39, DL. 98/2011.

Ed è proprio facendo riferimento all’ultimo documento di prassi emesso dell’Agenzia delle Entrate sull’argomento, ovvero la **circolare 48/E del 24 ottobre 2011, la quale, a sua volta, richiama il patrimonio interpretativo elaborato in riferimento al precedente simile condono (ex art 16 l. 289/2002)**, che è possibile trarre utili chiarimenti in ordine al problema dei ricorsi dichiarati inammissibili.

Ebbene, l’amministrazione finanziaria informa che, per effetto del rinvio operato dall’articolo 39 D.L. n. 98/2011 all’articolo 16 legge n. 289/2002, sono considerate liti pendenti anche le controversie per le quali, alla data del 1° maggio 2011, sia intervenuta una pronuncia giurisdizionale, anche di inammissibilità, e alla data dal 6 luglio 2011 non fossero ancora decorsi i termini per impugnarla.

Quindi, sono ammesse alla definizione anche le liti instaurate mediante ricorsi – in sé inammissibili – proposti oltre i termini prescritti dalla legge ovvero privi dei requisiti di forma e di contenuto previsti dall’articolo 18 del d.lgs. n. 546 del 1992 (quali, ad esempio, la sottoscrizione), purché prima del 6 luglio 2011 non sia intervenuta pronuncia definitiva di inammissibilità.

Quanto agli effetti della pronuncia di inammissibilità, essa determina la soccombenza del soggetto che ha proposto l’atto di impugnazione dichiarato inammissibile.

Pertanto, nel caso, ad esempio, di inammissibilità pronunciata nel giudizio di primo grado, la somma comunque dovuta sarà pari al 50% del valore della lite.

Si badi, infine, che alle pronunce di inammissibilità vanno equiparati gli esiti del giudizio che hanno una diversa denominazione, ma che producono effetti analoghi (improponibilità, irricevibilità, ecc.) [circolare 48/E/2011].

La vicenda

Nella specie, l'Agenzia delle Entrate di Guastalla appellava una sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia (CTP) che accoglieva, previa loro riunione, i ricorsi presentati da una S.n.c. contro gli avvisi accertamento emessi dall'Agenzia delle Entrate per rettificare le dichiarazioni della Società ai fini IVA e IRAP relative agli anni 2003 - 2004 e 2005.

Diniego

Nel corso di un disputa giudiziaria con l'Agenzia delle Entrate, il contribuente inoltrava domanda di chiusura della lite fiscale pendente, ai sensi dell'art. 2, comma 49 della Legge n. 350 del 2003, che veniva respinta dall'Ufficio, sulla scorta di due rilievi:

- l'atto di accertamento era divenuto definitivo, poiché non impugnato nei termini di legge;
- le relative cartelle erano state inviate senza peraltro essere state anch'esse impuginate dal debitore.

Impugnazione

L'atto di diniego veniva impugnato dal contribuente e i giudici di *prime cure* provvedevano a riunire la nuova controversia così instauratasi con l'Agenzia, a quella già pendente tra le medesime parti e avente ad oggetto proprio l'atto di accertamento assunto come definitivo da parte dell'Ufficio.

Merito

Dal canto loro, la Commissione Tributaria Provinciale, prima, e la Commissione Tributaria Regionale, dopo, rigettavano le domande del contribuente, confermando i provvedimenti emessi dall'Amministrazione finanziaria. Stando ai giudici del merito, infatti, era da ritenersi pretestuosa l'impugnazione spiegata dal ricorrente, considerato che dall'istanza di autotutela presentata preventivamente al ricorso, **emergeva chiaramente** la conoscenza sia del contenuto dell'atto, sia dell'intrapresa procedura di riscossione.

Motivi della decisione

Ebbene, la Corte di Cassazione, investita della vicenda giudiziaria in commento, ha avuto l'occasione di formulare interessanti considerazioni in materia di condono delle liti fiscali.

Considerazioni che ben possono essere utilizzate in riferimento all'attuale "condono processuale", introdotto dal legislatore fiscale con la prima Manovra correttiva 2011.

In primo luogo, i giudici di piazza Cavour hanno affermato che, al di là del dato letterale di cui all'articolo 2, comma 49, della legge 350/2003,

- "... una lite può considerarsi 'pendente' (anche ove si possa prospettare inammissibile il ricorso introduttivo di quella) **allorché essa possa considerarsi 'reale'**, e sia, cioè, provvista di un margine di incertezza, tanto

che permanga l'interesse, non solo del contribuente ma anche dell'amministrazione, a definirla".

Input negativo

Diversamente opinando, infatti - ha osservato, ancora, la Corte - **si andrebbe ad alimentare più che deflazionare il contenzioso**, dandosi, invero, l'input ad intraprendere impugnazioni strumentali volte a includere:

- "[...] oltre ogni limite temporale, atti impositivi ormai da tempo divenuti definitivi e perciò non più 'litigiosi'".

Ai sensi del citato art. 2 c. 49 L. n. 350/2003: "le disposizioni dell'articolo 16 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, si applicano anche alle liti fiscali pendenti, come definite dalla lettera a) del comma 3 del medesimo articolo 16, alla data di entrata in vigore della presente legge; si intende, comunque, pendente la lite per la quale, ..., non sia intervenuta sentenza passata in giudicato...".

Impugnazione tardiva strumentale

Infine, gli Ermellini, sul tema del condono, hanno ribadito un **principio di portata generale**, già espresso dalla stessa giurisprudenza di legittimità (ex multis: Cass. Sez. 5, Sentenza n. 15158 del 30/06/2006), in forza del quale:

- "... l'impugnazione tardiva a fini meramente strumentali (e cioè per creare artificiosamente un contenzioso che permetta il pagamento di una minore imposta rispetto a quanto accertato, grazie a provvedimenti premiali di cui si abbia anticipato sentore), non può sortire l'effetto voluto".

Conclusioni

Ok condono liti fiscali

- in presenza di condizioni oggettive di inammissibilità del ricorso, sempre che non vi sia stata pronuncia passata in giudicato

No condono liti fiscali

- in ordine alle liti che all'inammissibilità aggiungano il carattere della strumentalità, ovvero siano state incardinate ad hoc, al fine di usufruire della sanatoria

16 dicembre 2011

Antonio Gigliotti