
Il processo verbale di constatazione non è lite pendente

di [Roberta De Marchi](#)

Pubblicato il 7 Febbraio 2012

vediamo per quali motivi non è possibile definire il PVC emesso nei confronti del contribuente prima che sia stato notificato l'atto di relativo accertamento

Con sentenza n. 27997 del 21 dicembre 2011 (ud. 15 novembre 2011) la Corte di Cassazione si è occupata, nella vigenza del D.L. n.564/1994, della definibilità, in forza di tale norma, del processo verbale di constatazione.

La sentenza

La suprema Corte prende atto che il D.L. n. 564 del 1994, art. 2-quinquies, convertito con L. n. 565 del 1994, ha parificato, ai fini della definizione delle liti pendenti, le liti potenziali a quelle effettive, con l'effetto che il pagamento delle iscrizioni provvisorie, previsto dal comma 6, è dovuto, in caso di notifica, di avviso di accertamento, anche da parte del contribuente che non lo abbia impugnato, non essendovi alcuna ragione per riconoscere a quest'ultimo un trattamento più vantaggioso rispetto al contribuente che, prima o dopo l'emanazione della normativa di favore, abbia invece proposto ricorso contro il medesimo avviso.

Sulla questione posta dall'Agenzia, la Suprema Corte ribadisce l'orientamento costante - tale definito da Cass., trib., 7 luglio 2009 n. 15888, nella quale si è altresì precisato che *"non si discosta affatto dall'indirizzo giurisprudenziale qui condiviso"* la *"sentenza di questa Corte n. 7436 del 2003..."*, attesa *"la diversità della situazione di fatto ivi esaminata, dal momento che la definizione della controversa ai sensi della L. n. 656 del 1994 era intervenuta dopo che al contribuente era stato notificato un avviso di rettifica"* – della Corte (*"espresso con le sentenze n. 13831 del 2001, n. 16772 del 2002, n. 23174 del 2005, n. 12789 del 2006 e n. 9524 del 2008"* nonchè da Cass., trib., 29 agosto 2007 n. 18226).

Però, *"ben diversa ... è la situazione del destinatario del solo processo verbale di constatazione, in quanto l'esclusione della pendenza della lite, in questo caso, discende dalla natura stessa dell'atto notificato, in quanto insuscettibile di autonoma impugnazione e quindi di determinare una lite effettiva"*.

La circostanza che il legislatore, nell'esercizio della sua discrezionalità in materia, abbia esteso anche a tale ipotesi la possibilità di definizione agevolata non consente di estendere a tale situazione la disposizione del comma 6-quinquies, secondo cui restano comunque dovute le somme il cui pagamento è previsto dalle vigenti disposizioni di legge in ipotesi di pendenza del giudizio in quanto essa presuppone che il giudizio sia effettivamente pendente, situazione che non si verifica nel caso in cui al processo verbale di constatazione non abbia fatto seguito un atto impositivo.

Siffatti principi, peraltro, risultano già affermati da Cass., trib., 24 novembre 2006 n. 24993, e quindi *"deve essere data continuità"* all'orientamento affermato nella *"sentenza n. 7436 del 2003"* e *"successivamente validato dalla pronuncia n. 12789 del 2006"* secondo cui, *"con riferimento alla chiusura delle liti fiscali pendenti, prevista dal D.L. 30 settembre 1994, n. 564, art. 2 quinquies, introdotto dalla legge di conversione, L. 30 novembre 1994, n.656"*, *"solo nel caso in cui l'istanza si riferisca"*, come nella specie, *"ad un processo verbale di constatazione per il quale non sia stato ancora notificato atto di imposizione, il contribuente è esentato dal versare anche le somme il cui pagamento, in pendenza del giudizio, è previsto"* dalle afferenti norme (ivi, *"in materia di IVA"*, *"dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 60"*).

Il principio

"Le somme richieste dall'Ufficio con la cartella impugnata sono dovute ai sensi del D.L. n. 564 del 1994, art. 2 quinquies, comma 6, in quanto la contribuente ha chiesto di definire la lite (come consentito dal secondo periodo del comma nono, per il quale "limitatamente alle liti fiscali che possono insorgere a seguito di processi verbali di constatazione di cui al comma 1, il pagamento deve essere effettuato entro trenta giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento") ai sensi di detta norma solo il 19 dicembre 2000, quindi dopo la notifica (avvenuta il 24 novembre 2000) dell'atto di imposizione fiscale".

Brevi considerazioni

La sentenza che si annota – che dichiara inapplicabile il condono di cui al D.L. n. 564/94 nel caso in cui il contribuente sia in possesso solo di un Pvc, in quanto la lite non può definirsi pendente - ci consente di ricordare che l'art. 39 del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, concernente *"Disposizioni in materia di riordino della giustizia tributaria"*, al comma 12, ha disciplinato la definizione delle liti fiscali *"minori"*.

La norma prevede al riguardo che *“Al fine di ridurre il numero delle pendenze giudiziarie equindi concentrare gli impegni amministrativi e le risorse sulla proficua espedita gestione del procedimento di cui al comma 9 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 e anche a seguito di rinvio, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l’atto introduttivo del giudizio, con il pagamento delle somme determinate ai sensi dell’articolo 16 della legge 27 dicembre 2002, n. 289”*.

La definizione delle liti “minori” ricalca, in maniera sostanzialmente analoga, quella introdotta in passato con l’articolo 16 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, sia pure con alcune specificazioni e adattamenti.

In particolare, la definizione delle liti fiscali pendenti di cui all’articolo 39 D.L. n. 98/2011 presenta – come rilevato dalla circolare n.48/2011 - tre differenze fondamentali rispetto alla precedente definizione agevolata prevista dall’articolo 16 legge n. 289/2002:

- a) 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 D.L. n. 98/2011 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 dell’articolo 16 legge n. 289/2002, la nuova definizione è consentita limitatamente alle liti “minori” il cui valore non sia superiore a 20.000 euro;
- c) in considerazione dell’esiguità delle somme dovute, è escluso il pagamento rateale degli importi dovuti in base alla definizione delle liti minori.

Affinché una lite sia definibile devono sussistere contemporaneamente le seguenti condizioni:

- la controversia deve avere ad oggetto rapporti di natura tributaria, ossia deve rientrare nella nozione di *“lite fiscale”* ed avere a oggetto tributi amministrati dall’Agenzia delle entrate. Per lite fiscale si intende quella rientrante nella giurisdizione tributaria, come definita dall’articolo 2 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. L’eventuale circostanza che la lite sia definitivamente radicata dinanzi agli organi della Giustizia tributaria per effetto di giudicato implicito non vale a mutarne la natura di lite non fiscale;
- l’Agenzia delle entrate deve essere legittimata passivamente a stare in giudizio.

Deve trattarsi di liti fiscali pendenti alla data del 1° maggio 2011, dinanzi alle Commissioni tributarie o al Giudice ordinario in ogni grado del giudizio, anche a seguito di rinvio.

“La definizione delle liti fiscali incide, quindi, soltanto sui rapporti pendenti alla data del 1° maggio 2011 e non può riflettersi su quelli a tale data esauriti, perché interessati, in particolare, da un provvedimento divenuto definitivo per inutile decorso dei termini di impugnazione”.

I concetti di «*lite pendente*» e di «*valore della lite*», come precisati dall’articolo 16 legge n. 289/2002, rilevano anche per la definizione delle liti “minori”, stant la generale previsione di rinvio al menzionato articolo 16.

Sulla base delle precise indicazioni diramate dall’Agenzia delle Entrate nella citata circolare n.48/2011, si considerano pendenti tutte le controversie originate da avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione per le quali:

- alla data del 1° maggio 2011 sia stato proposto l’atto introduttivo del giudizio in primo grado. In particolare, per i giudizi instaurati dinanzi alle Commissioni tributarie, si deve fare riferimento alla data in cui è stato notificato il ricorso all’Ufficio, non essendo necessario che, entro il 1° maggio 2011, vi sia stata anche la costituzione in giudizio;
- prima dell’entrata in vigore del D.L. n. 98/2011 (entro il 5 luglio 2011) non sia intervenuta pronuncia giurisdizionale definitiva; sono, pertanto, definibili le liti interessate da una pronuncia in primo o in secondo grado i cui termini di impugnazione non siano ancora scaduti; la lite può essere definita anche se pendente a seguito di sentenza di rinvio oppure se pendono i termini per la riassunzione.

Sulla base dell’attuale dettato normativo non sono suscettibili di definizione le cosiddette “*liti potenziali*”, ossia quelle in cui il ricorso in primo grado non sia stato presentato alla data del 1° maggio 2011 pur essendo, a tale data, pendenti i termini di impugnazione di un atto notificato.

Sono definibili anche le controversie interessate da sentenza già emessa alla data in cui si intende chiedere la definizione purché i relativi termini di impugnazione – anche per effetto di sospensione – alla stessa data non siano scaduti.

Occorre, quindi, riscontrare volta per volta che – alla predetta data – non siano decorsi i termini per impugnare la sentenza emessa dalle Commissioni tributarie provinciali, regionali, centrale, dai Tribunali o dalle Corti d’appello.

L’Amministrazione finanziaria – C.M. n.48/2011 – ha ritenuto che il passaggio in giudicato di una pronuncia divenuta definitiva nel periodo compreso tra il 1° maggio 2011 ed il 5 luglio 2011, prima, cioè, dell’entrata in vigore del D.L. n. 98/2011, precluda la possibilità di definire la relativa controversia.

Relativamente alle liti definibili, la lettera c) dell'art. 39 stabilisce che dal 6 luglio 2011 *“sono ... sospesi, sino al 30 giugno 2012 i termini per la proposizione di ricorsi, appelli, controdeduzioni, ricorsi per cassazione, controricorsi e ricorsi in riassunzione, compresi i termini per la costituzione in giudizio”*.

Di conseguenza, la sospensione dei termini impedisce fino al 30 giugno 2012 il passaggio in giudicato delle decisioni i cui termini di impugnativa erano ancora pendenti al 6 luglio 2011, data di entrata in vigore del D.L. n. 98/2011.

Si ricorda che, ai fini della determinazione dell'importo da versare per perfezionare la definizione, occorre tenere conto dell'ultima o dell'unica pronuncia giurisdizionale non cautelare sul merito, ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, resa alla data di presentazione della domanda di definizione.

Sono definibili anche le liti fiscali pendenti a seguito di rinvio innanzi alle Commissioni tributarie o all'Autorità giudiziaria ordinaria di merito.

Considerato che la lettera c del comma 12 dell'articolo 39 sospende i termini di riassunzione, è consentita la chiusura nelle ipotesi in cui sia stato disposto il rinvio, sia da parte della Corte di Cassazione sia da parte dei giudici di merito, a condizione che alla data del 6 luglio 2011 non fossero ancora spirati i termini per la riassunzione.

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 del 6 luglio 2011 non fossero ancora decorsi i termini per impugnarla.

Sono ammesse, pertanto, 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.

7 febbraio 2012

Roberta De Marchi