

PRIMI APPROFONDIMENTI SULLA CHIUSURA DELLE LITI PENDENTI

di Roberta De Marchi

L'art. 39, c. 12, del D.L. n. 98 del 6 luglio 2011, conv., con mod. in L. n.111 del 15 luglio 2011, dispone che le liti fiscali di valore non superiore a 20.000 € in cui è parte l'Agenzia delle entrate, pendenti alla data del 1° maggio 2011 dinanzi alle commissioni tributarie od 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, col pagamento delle somme determinate ai sensi dell'articolo 16 della legge 27 dicembre 2002, n. 289.

A tale fine, si applicano le disposizioni di cui al citato articolo 16, con le seguenti specificazioni:

- a) le somme dovute ai sensi del presente comma sono versate entro il 30 novembre 2011 in unica soluzione;
- b) la domanda di definizione è presentata entro il 31 marzo 2012;
- c) le liti fiscali che possono essere definite ai sensi del presente comma sono sospese fino al 30 giugno 2012; per le stesse sono altresì 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;
- d) gli uffici competenti trasmettono alle commissioni tributarie, ai tribunali ed alle corti di appello nonché alla Corte di cassazione, entro il 15 luglio 2012, un elenco delle liti pendenti per le quali è stata presentata domanda di definizione; tali liti sono sospese fino al 30 settembre 2012; la comunicazione degli uffici attestante la regolarità della domanda di definizione ed il pagamento integrale di quanto dovuto deve essere depositata entro il 30 settembre 2012; entro la stessa data deve essere comunicato e notificato l'eventuale diniego della definizione;
- e) restano comunque dovute per intero le somme relative al recupero di aiuti di Stato illegittimi;
- f) con uno o più provvedimenti del direttore dell'agenzia delle entrate sono stabilite le modalità di versamento, di presentazione della domanda di definizione ed ogni altra disposizione applicativa del presente comma.

Il predetto articolo 16 non prevede particolari cause soggettive di esclusione né riconnette alla chiusura della lite effetti rilevanti sul piano penale.

Avvalendoci delle istruzioni allora fornite con la circolare n. 12/E del 21 febbraio 2003 proponiamo ai nostri Lettori i primi approfondimenti sul nuovo mini condono, in attesa dei chiarimenti che l'Amministrazione finanziaria intenderà fornire.

Ambito di applicazione

Le liti definibili sono quelle attualmente attribuite alla giurisdizione delle Commissioni tributarie.

Sono quindi suscettibili di chiusura le liti fiscali pendenti alla data del 1° maggio 2011, anche a seguito di rinvio, dinanzi:

- alle Commissioni tributarie provinciali, regionali, di primo e secondo grado di Trento e Bolzano e centrale;
- al Giudice ordinario, compresa la Cassazione.

La definizione in esame ha per oggetto esclusivamente le controversie riguardanti rapporti tributari di competenza di uffici dell'Amministrazione finanziaria dello Stato, a prescindere dalla circostanza che la lite attenga a tributi erariali o meno. Conseguentemente non è esclusa, ad esempio, la definibilità delle controversie di competenza dell'Agenzia delle entrate in materia di Irap e di addizionali comunali e regionali all'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Sono inoltre definibili le liti pendenti in materia di tasse automobilistiche, nei casi in cui la gestione del contenzioso sia ancora attribuita all'Agenzia delle entrate.

Le controversie in materia di tributi gestiti dalle regioni e dagli enti locali sono, invece, fuori dalla portata della norma.

Nozione di lite pendente

Sono definibili le liti fiscali pendenti, anche a seguito di rinvio, al 1° maggio 2011.

Ai fini dell'applicazione dell'articolo 16, perché la lite sia considerata pendente è sufficiente che sia stato proposto il ricorso ai sensi dell'art. 20 del D.Lgs. n. 546 del 1992, ancorché alla stessa data non sia stato effettuato il deposito presso la Commissione tributaria adita, a condizione, s'intende, che non sia ancora decorso il termine di trenta giorni per costituirsi in giudizio.

Si rileva che se resta confermata questa interpretazione un contribuente che ha ricevuto un avviso di accertamento nel mese di aprile e che non lo ha ancora impugnato, poiché magari ha presentato istanza di adesione, non potrà accedere alla definizione, atteso che pur essendo ancora nei termini per impugnare, non

risulta proposto ricorso alla data del 1° maggio. Nella precedente versione condonistica il legislatore aveva infatti previsto anche la chiusura delle liti potenziali, oggi non proposta, che consentiva di chiudere le controversie sopra indicate.

Anche per la definizione delle liti pendenti dinanzi all'Autorità giudiziaria ordinaria è sufficiente che sia stato notificato l'atto di citazione.

L'esistenza di cause di inammissibilità non rileva ai fini della definibilità della lite, finché la stessa sia pendente.

Non è richiesta la pendenza della lite sul rapporto sostanziale, essendo ammessa la chiusura in tutte le ipotesi in cui sussista l'obbligo per il giudice di emanare un provvedimento decisorio della lite stessa, a prescindere dall'eventualità che l'atto introduttivo sia affetto da vizi comportanti invalidità od inammissibilità ostative all'esame nel merito.

A tale regola fanno eccezione i casi (piuttosto rari) di inesistenza dell'atto introduttivo per mancanza dei requisiti minimi di forma e di contenuto indispensabili a ricondurre lo stesso nell'ambito delle previsioni delle norme processuali (vedi Cass. 7 febbraio 2001, n. 1700).

La mancanza di sottoscrizione rientra fra le cause di inammissibilità - e non di inesistenza - del ricorso alla Commissione tributaria, come previsto espressamente dall'art. 18, c. 4 del decreto legislativo n. 546 del 1992.

Liti definibili

Secondo quanto indicato dalla circolare n. 12/2003 possono essere definite le controversie aventi ad oggetto avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione.

Non possono essere definite ai sensi dell'articolo 16 le controversie concernenti il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi.

L'articolo 16 presuppone che la lite definibile esprima un determinato valore sul quale calcolare le somme dovute. Tale valore è dato dai tributi (o dalle sanzioni quando queste non siano collegate ai tributi) accertati dall'ufficio e contestati col ricorso introduttivo del giudizio di primo grado. Una vertenza che riguardi esclusivamente la spettanza di un'agevolazione non può essere conseguentemente definita poiché in essa non si fa questione di un tributo preteso dall'Amministrazione finanziaria in base al quale determinare la somma dovuta.

La lite è tuttavia definibile qualora col provvedimento impugnato l'Amministrazione finanziaria non si sia limitata a negare o revocare l'agevolazione

tributaria, ma contestualmente abbia accertato e richiesto anche il tributo od il maggiore tributo e/o abbia irrogato le relative sanzioni conseguentemente dovuti. Non sono definibili l'avviso di liquidazione, l'ingiunzione ed il ruolo, in considerazione della natura di tali atti, non riconducibili nella categoria degli "*atti impositivi*", in quanto finalizzati alla mera liquidazione e riscossione del tributo e degli accessori. Gli avvisi di liquidazione, in particolare, 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. Si deroga a tale principio qualora uno dei predetti atti assolva anche funzione "*impositiva*", oltre che di liquidazione e riscossione.

Sono parimenti escluse dalla chiusura *ex* articolo 16 le liti concernenti l'omesso versamento di tributi.

In particolare, non sono definibili le liti aventi ad oggetto i ruoli emessi per imposte e ritenute indicate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta nelle dichiarazioni presentate, ma non versate. I controlli sui predetti versamenti sono disciplinati espressamente dalla lettera *f* del comma 2 dell'articolo 36-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, per le imposte dirette e l'Irap, e dalla lettera *c* del comma 2 dell'articolo 54-*bis* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per l'Iva. Il recupero delle predette imposte non versate non costituisce atto impositivo che presuppone la rettifica della dichiarazione, ma atto di mera riscossione di quanto indicato dal contribuente o dal sostituto nella dichiarazione.

Oltre al controllo dei versamenti di cui sopra, le disposizioni di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. n. 600 del 1973 e 54-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972, disciplinanti la liquidazione ed il controllo formale delle dichiarazioni, consentono, nelle ipotesi previste, di procedere alla rettifica delle dichiarazioni e di iscrivere a ruolo le imposte dovute in misura superiore rispetto a quella dichiarata e liquidata dai contribuenti. In tali casi il ruolo assolve anche ad una funzione di provvedimento impositivo, affatto diversa dal recupero di imposte dichiarate e non versate che rilevano come meri atti di riscossione. Si pensi alla riduzione od all'esclusione di deduzioni e detrazioni mediante la procedura di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. n. 600 del 1973 ovvero alle correzioni effettuate ai sensi dell'art. 54-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972. Poiché consegue alla rettifica della dichiarazione, tale ruolo non è da confondere con l'atto di mera liquidazione dell'imposta, quest'ultima essendo stata già dichiarata, liquidata e versata dal contribuente.

Ancora una volta non rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 16 i rapporti tributari e le liti che hanno usufruito di precedenti definizioni agevolate e neppure le liti connesse alla corretta applicazione delle stesse, quali quelle concernenti il rigetto di una precedente domanda di definizione agevolata ovvero l'esatta determinazione delle somme dovute dal contribuente ai fini della definizione agevolata. In tal senso si è espressa la Corte di cassazione secondo cui le disposizioni sui condoni escludono *"la possibilità di fruire del beneficio in quelle situazioni che avrebbero comportato una pura e semplice dismissal di un diritto che, quanto meno in via generale ed astratta, si presentava certo ed esigibile"* (Cass. 6 maggio 2002, n. 6462; conforme 7 maggio 1997, n. 3979).

Definizione nei casi di parziale acquiescenza nei confronti dell'atto impugnato

Nel caso in cui con un unico provvedimento o con provvedimenti separati l'ufficio abbia richiesto il pagamento del tributo e delle sanzioni amministrative ad esso collegate ed il contribuente abbia prestato acquiescenza in ordine al tributo richiesto, limitando pertanto la contestazione in primo grado soltanto alle sanzioni, per il calcolo dell'importo dovuto ai fini della definizione occorre fare riferimento esclusivamente alle sanzioni contestate.

L'A.F. ammette anche in tal caso il contribuente alla definizione della lite, estendendo alla fattispecie in esame il trattamento proprio delle controversie riguardanti i provvedimenti di irrogazione di sanzioni non collegate al tributo.

Nel caso, invece, di acquiescenza parziale sul tributo, la chiusura può avvenire prendendo a base l'ammontare del tributo in contestazione in primo grado, senza tener conto delle sanzioni e degli interessi che allo stesso si riferiscono.

Liti concernenti sanzioni amministrative collegate al tributo

Ove con provvedimento separato siano state irrogate sanzioni collegate a un tributo non più in contestazione, perché, ad esempio, la relativa controversia autonomamente instaurata non è più pendente, è consentito, per le stesse motivazioni esposte sopra, chiudere la relativa lite avendo riguardo all'ammontare delle sanzioni.

L'Amministrazione finanziaria, nella citata circolare n.12/2003, esprime lo stesso avviso in relazione al caso in cui la lite abbia ad oggetto sanzioni amministrative collegate al tributo irrogate a soggetto diverso dal contribuente (i.e. amministratore, rappresentante, dipendente), puntualizzando che, qualora venga

chiusa la controversia relativa al tributo a cui le sanzioni sono collegate, non occorre definire autonomamente la controversia relativa alle sanzioni, in quanto nella stessa, per effetto della definizione del tributo, viene a cessare la materia del contendere.

Sanzioni amministrative comunque irrogate da Uffici finanziari

Sono definibili le liti pendenti dinanzi al Giudice tributario o ordinario concernenti sanzioni amministrative comunque irrogate da uffici finanziari. Si tratta di quelle sanzioni che, anche se non strettamente correlate alla violazione di norme tributarie, sono comunque connesse con violazioni di disposizioni riconducibili all'ordinamento giuridico-tributario ed attinenti alla gestione dei tributi.

Valore della lite e lite autonoma

Il valore della lite va individuato sulla base del tributo o maggior tributo accertato o, nel caso di impugnazione parziale, sulla base del tributo o del maggior tributo contestato, con esclusione degli interessi, delle indennità di mora e delle eventuali sanzioni collegate al tributo, anche se irrogate con separato provvedimento. Infatti, il valore da assumere a base del calcolo per la definizione è sempre costituito dall'importo del tributo e/o delle sanzioni non collegate al tributo nella misura in cui sono stati contestati con l'atto introduttivo del giudizio in primo grado, a prescindere dagli ulteriori sviluppi della controversia.

Qualora l'atto impositivo rechi indicazione solo dei maggiori imponibili (la fattispecie era ricorrente nel settore delle imposte indirette diverse dall'Iva) il valore della lite è dato dall'imposta liquidabile sulla base dell'imponibile accertato e delle relative disposizioni di legge.

Il documento di prassi del 2003 specifica che il valore della lite è determinato con riferimento a ciascun atto introduttivo del giudizio, indipendentemente dal numero di soggetti interessati e dai tributi in esso indicati. Per lite autonoma s'intende quella relativa ad ogni singolo avviso di accertamento, provvedimento di irrogazione delle sanzioni ed ogni altro atto di imposizione.

Pertanto, ove con il medesimo atto introduttivo del giudizio siano stati impugnati più provvedimenti, il valore della lite dovrà essere calcolato per ogni singolo atto in contestazione.

Inoltre, se nel provvedimento impositivo è compresa l'Invim, il valore di tale imposta o maggiore imposta accertata costituisce, ai sensi dell'articolo 16, comma 3, lettera *b*, oggetto di lite autonoma rispetto agli altri tributi richiesti col medesimo

atto (imposte di registro, ipotecaria e catastale, che vanno sommate per determinare il valore della lite relativo alle stesse).

È altresì irrilevante l'eventuale riunione di più giudizi, in quanto il valore da considerare è sempre quello relativo alla lite inizialmente instaurata.

La definizione ha per oggetto il contenuto complessivo di ogni singola controversia, non essendo ammessa la definizione parziale, riferita cioè ad una sola parte della materia del contendere, così come circoscritta dall'atto introduttivo del giudizio. Nel determinare il valore della lite occorre, in particolare, tenere conto di tutti i tributi (e delle sanzioni agli stessi non collegate) in contestazione, compresi addizionali ed Irap.

Fanno eccezione le ipotesi in cui una lite autonoma ha per oggetto sia rapporti tributari definibili che rapporti non definibili. Esclusivamente in queste situazioni è possibile chiudere parzialmente la lite, determinando il valore della stessa senza considerare i tributi e le sanzioni non definibili.

In questo caso il giudizio prosegue per la parte relativa a questi ultimi.

Rettifica di perdite

Specifici profili problematici presenta la determinazione del valore delle liti aventi ad oggetto la rettifica di perdite dichiarate ai fini delle imposte sui redditi.

Qualora, a seguito della rettifica delle perdite, l'atto di accertamento evidenzia comunque delle imposte dovute, per determinare il valore della lite si fa riferimento alle stesse.

Ove, invece, la rettifica delle perdite non abbia comportato accertamento di imposte, il valore della lite rilevante ai fini della definizione è determinato sulla base dell'imposta "*virtuale*", che si ottiene dall'applicazione delle aliquote vigenti per il periodo d'imposta oggetto di accertamento all'importo risultante dalla differenza tra la perdita dichiarata e quella accertata.

Riportiamo l'esempio presentato in sede di prassi: in relazione ad un avviso di accertamento emesso per rettificare in diminuzione una perdita dichiarata ai fini Irpeg da una società per azioni, l'aliquota proporzionale prevista per l'annualità oggetto di accertamento andrà applicata sulla differenza come sopra determinata. Invece, nel caso in cui sia stata rettificata una perdita dichiarata ai fini Irpef troveranno applicazione le aliquote progressive per scaglioni previste per l'anno accertato.

Coobbligati

Relativamente alle controversie che riguardano una pluralità di soggetti (ad esempio, alienante e acquirente, coeredi, coniugi che hanno presentato dichiarazione congiunta) interessati dallo stesso atto impugnato o dalla stessa lite autonomamente definibile, il documento n. 12/2003 configura i seguenti casi:

- a. pendenza di un'unica lite nella quale siano costituiti tutti gli interessati;
- b. pendenza di distinte liti aventi ad oggetto lo stesso atto, instaurate separatamente da tutti gli interessati;
- c. presentazione di ricorso solo da parte di alcuni degli interessati.

Nell'ipotesi *sub a)* si configura un'unica lite e, pertanto, la regolarità della definizione da parte di uno degli interessati produce automaticamente l'effetto dell'estinzione della controversia anche nei confronti degli altri soggetti.

Nell'ipotesi *sub b)*, pur configurandosi più liti fiscali, la regolarità della definizione da parte di uno degli interessati produce l'effetto dell'estinzione anche delle altre controversie. Ciò può accadere, ad esempio, in materia di imposta di registro, nell'ipotesi in cui l'avviso di rettifica avente ad oggetto lo stesso contratto di cessione di azienda sia stato impugnato separatamente da acquirente e venditore, con l'instaurazione di separati giudizi pendenti.

Per quanto attiene all'aspetto processuale, l'ufficio tributario che riceve la domanda prodotta da uno dei soggetti interessati, nel trasmettere al giudice l'elenco delle liti per le quali è stata chiesta la definizione, avrà cura di comunicare la pendenza di altre liti aventi ad oggetto il medesimo rapporto tributario, specificandone la circostanza.

Una volta verificata la regolarità della chiusura della lite, andrà richiesta l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere anche con riguardo alle altre controversie interessate dalla medesima definizione.

Nell'ipotesi *sub c)* la pretesa dell'Amministrazione finanziaria si è resa definitiva soltanto nei confronti di uno o più dei soggetti interessati dall'atto impugnato. In tal caso, l'effetto definitivo dell'iniziativa assunta dal ricorrente impedisce all'Amministrazione di esercitare ulteriori azioni nei confronti degli altri soggetti interessati, fermo restando che non si farà comunque luogo a rimborso di somme già versate.

La nota precisa che le liti in materia di imposte sui redditi riguardanti i soci sono autonomamente definibili rispetto a quelle instaurate dalla società di persone per le imposte dovute dalla stessa.

Somme dovute

Le liti fiscali si definiscono con il pagamento di un importo fisso di 150 euro se il valore della lite non supera 2.000 euro. In questo caso non rilevano le pronunce eventualmente rese.

Qualora detto valore superi 2.000 euro, sono dovuti i seguenti importi:

- a) 10 per cento del valore della lite in caso di soccombenza dell'Amministrazione finanziaria dello Stato nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare resa, sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, alla data di presentazione della domanda di definizione della lite;
- b) 50 per cento del valore della lite in caso di soccombenza del contribuente nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare resa, sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, alla data di presentazione della domanda di definizione della lite;
- c) 30 per cento del valore della lite nel caso in cui, alla medesima data, la lite penda ancora nel primo grado di giudizio e non sia stata già resa alcuna pronuncia giurisdizionale non cautelare sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio.

Per "*atto introduttivo del giudizio*" si intende sia l'atto introduttivo del giudizio in primo grado, sia le impugnazioni mediante le quali sono stati introdotti i successivi gradi del giudizio.

Con riferimento alla "*pronuncia giurisdizionale ... resa*" il legislatore attribuisce rilevanza alla data di:

- deposito della pronuncia nel testo integrale;
- deposito del solo dispositivo, qualora sia prevista una pubblicazione dello stesso prima delle motivazioni, come è disposto per le decisioni della Commissione tributaria centrale;
- comunicazione al contribuente di un provvedimento decisorio del giudizio, qualora non ne sia prevista la pubblicazione mediante deposito (come accade, ad esempio, per il provvedimento presidenziale di cui al comma 1 dell'articolo 27 del D.Lgs. n. 546 del 1992).

Ai fini della determinazione del costo della chiusura non assumono mai rilevanza le pronunce giurisdizionali cautelari, come espressamente disposto dal legislatore.

Sono tali le pronunce adottate per evitare che, a causa della durata del processo, una delle parti possa subire danni irreparabili (i.e. le ordinanze di sospensione dell'atto impugnato adottate ai sensi dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546 del 1992).

Sempre ai fini della determinazione della somma dovuta occorre fare riferimento all'ultima od all'unica pronuncia resa alla data di presentazione della domanda di definizione.

Per tale motivo, qualora la causa sia stata già discussa e, quindi, è presumibile che la stessa sia stata anche decisa, la circolare del 2003 ricorda che è necessario che il soggetto interessato alla definizione verifichi, prima della presentazione della domanda di chiusura, se sia intervenuto o meno il deposito della sentenza o del dispositivo presso la segreteria o la cancelleria dell'ufficio giudiziario. Ciò in quanto la pubblicazione mediante deposito della pronuncia rileva anche se il contribuente non ne abbia ancora ricevuto comunicazione.

La soccombenza è determinata dal raffronto tra quanto richiesto e quanto deciso dall'organo giurisdizionale adito.

Pertanto, si ha "*soccombenza integrale*" di una parte processuale quando nessuna delle sue domande viene accolta dal giudice.

Si ha soccombenza parziale quando, con l'ultima od unica pronuncia resa alla data di presentazione della domanda di definizione, la parte processuale non ottiene l'integrale accoglimento delle proprie richieste.

Considerato che le somme dovute dipendono dall'esito del giudizio e quindi dalla soccombenza di ciascuna parte, in tal caso troveranno applicazione sia la percentuale del 10% che quella del 50%.

Più precisamente, le suddette percentuali andranno applicate proporzionalmente sul valore della lite - determinato sempre con le regole illustrate - in base alle seguenti modalità:

a) il 10% sulla parte del valore della lite per la quale l'ultima od unica pronuncia giurisdizionale non cautelare, sul merito o sull'ammissibilità, ha statuito la soccombenza dell'Amministrazione finanziaria dello Stato;

b) il 50% sulla parte del valore della lite per la quale l'ultima od unica pronuncia giurisdizionale non cautelare, sul merito o sull'ammissibilità, ha statuito la soccombenza del contribuente.

Riportiamo l'esempio indicato nella circolare n.12/2003. Un contribuente ha integralmente impugnato un avviso di accertamento recante maggiore imposta per

€ 10.000 (con conseguenti sanzioni collegate all'imposta e relativi interessi, non rilevanti ai fini della determinazione del valore della lite).

La sentenza di primo grado ha annullato parzialmente l'avviso di accertamento, con conferma della legittimità e fondatezza della pretesa limitatamente ad un'imposta pari ad € 6.000 (più sanzioni ed interessi relativi).

Il valore della lite è pari all'importo del tributo contestato con l'atto introduttivo in primo grado, vale a dire 10.000 €.

Il contribuente, per definire la lite, dovrà versare il 10% di € 4.000 (imposta annullata dalla sentenza) nonché il 50% di € 6.000 (imposta confermata dalla sentenza).

Pertanto, verserà complessivamente 3.400 € (400 + 3.000). È opportuno rilevare che la definizione avrebbe lo stesso costo anche se le sanzioni, anziché essere annullate parzialmente, fossero state annullate integralmente, ferma restando la conferma dell'imposta nella misura di 6.000 €.

Dalle disposizioni dell'articolo 16 si ricava, infatti, il principio secondo cui non influisce sul costo della definizione la soccombenza relativa a sanzioni collegate al tributo, interessi, indennità di mora e spese giudiziali, trattandosi di importi che non rilevano per la determinazione del valore della lite.

Inammissibilità dell'atto introduttivo

La pronuncia di inammissibilità 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.

Alle pronunce di inammissibilità vanno equiparati gli esiti del giudizio che hanno una diversa denominazione, ma che producono effetti analoghi (improponibilità, irricevibilità eccetera).

Pronunce giurisdizionali che non determinano soccombenza sul merito ovvero sull'ammissibilità

Considerazioni particolari meritano alcune tipologie di pronunce relative a controversie per le quali è difficilmente configurabile l'interesse del contribuente alla chiusura. Ciò nonostante la circolare n.12/2003 ne faceva menzione, considerata l'assenza di disposizioni che espressamente ne precludano la definizione.

In presenza di pronuncia di estinzione del processo per rinuncia agli atti del giudizio o per inattività delle parti, le somme dovute saranno determinate in relazione alla precedente pronuncia non cautelare resa, sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, o, in mancanza, saranno pari al 30% del valore della lite.

Il 30%, infatti, si applica sia nel caso in cui il giudizio, alla data di presentazione della domanda, penda ancora in primo grado sia nel caso in cui non sia stata resa pronuncia sul merito o di inammissibilità alla quale fare riferimento.

Per le pronunce di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, le somme dovute saranno sempre pari al 30% del valore della lite. Infatti, la cessazione della materia del contendere costituisce un'ipotesi di estinzione del processo che determina il venir meno anche delle eventuali pronunce non definitive rese nei precedenti gradi. Invero, accertando che non sussiste più interesse alla decisione della causa nel merito, la pronuncia non acquista efficacia di giudicato sostanziale sulla pretesa fatta valere in giudizio (vedi, in tal senso, Cass., SS.UU. civ., 28 settembre 2000, n. 1048; 18 maggio 2000, n. 368).

Qualora il dispositivo contenga sia una declaratoria di parziale estinzione (i.e. a seguito di parziale annullamento dell'atto da parte dell'ufficio) sia una decisione sul merito della controversia, andranno applicate in proporzione sia le regole illustrate per la soccombenza sia quelle per l'estinzione.

Definizione in pendenza di giudizio di rinvio o del termine di riassunzione

L'articolo 16 prevede, tra l'altro, la possibilità di definire le liti per le quali pende giudizio di rinvio ovvero pende il termine per la relativa riassunzione.

In caso di rinvio al giudice di primo grado le somme dovute per la definizione sono pari al 30% del valore della lite, considerato che la pronuncia di rinvio fa venir meno quelle precedenti.

Del pari è dovuto il 30% del valore della lite nell'ipotesi di rinvio al giudice di secondo grado, in quanto "*è principio fermo nella giurisprudenza di legittimità e nella riflessione della pressoché unanime dottrina processualistica che il giudizio di rinvio ... costituisce una fase nuova ed autonoma, ulteriore e successivo momento del giudizio ... diretto e funzionale ad una sentenza che non si sostituisce ad alcuna precedente pronuncia, riformandola, ma statuisce direttamente ('per la prima volta', così testualmente Cass. n. 5901 del 1994) sulle domande proposte*

dalle parti" (Cass. 17 novembre 2000, n. 14892; conforme Cass. 6 dicembre 2000, n. 15489; 23 settembre 2002, n. 13833).

Inoltre, è orientamento consolidato del giudice di legittimità - al quale l'A.F. intende adeguarsi - quello secondo cui qualora la sentenza di appello sia stata cassata con rinvio, "*non sarà mai più possibile procedere in executivis sulla base della sentenza di primo grado ... riformata dalla sentenza d'appello cassata, potendo una nuova esecuzione fondarsi soltanto, eventualmente, sulla sentenza del giudice di rinvio*" (Cass. 13 maggio 2002, n. 6911; in senso conforme, 9 marzo 2001, n. 3475).

Conciliazione giudiziale

È ammessa la definizione delle liti pendenti interessate da conciliazione giudiziale di cui all'art. 48 del D.Lgs. n. 546 del 1992, non ancora perfezionata alla data di presentazione della domanda di chiusura.

In tale ipotesi le somme dovute ai fini della definizione sono pari al 30% del valore della lite.

In caso di conciliazione parziale l'articolo 16 trova applicazione per la parte di lite non conciliata. Anche in tal caso, tuttavia, il valore della lite è dato dal tributo contestato con il ricorso.

Scomputo delle somme già versate

Il nuovo comma 5 consente di scomputare dalle somme dovute quelle già versate alla data di presentazione della domanda per effetto delle disposizioni in materia di riscossione in pendenza di giudizio o del termine di impugnazione dell'atto o della pronuncia giurisdizionale.

Possono essere scomputate sia le somme iscritte a ruolo a titolo definitivo sia quelle iscritte a titolo provvisorio.

Le somme scomputabili sono quelle pagate per tributo, sanzioni amministrative, interessi ed indennità di mora di spettanza dell'Amministrazione finanziaria, sempre che siano ancora in contestazione nella lite che si intende chiudere.

Se le somme già versate alla data di presentazione della domanda risultano maggiori od uguali all'importo dovuto per la definizione non occorrerà effettuare alcun versamento.

Peraltro, in caso di soccombenza dell'Amministrazione finanziaria, il comma 5 in esame prevede che si dia luogo alla restituzione delle somme versate per la parte eccedente rispetto a quanto dovuto per il perfezionamento della definizione.

Pronuncia resa fra la data di versamento e quella di presentazione della domanda

Qualora tra la data di versamento delle somme dovute per la definizione e quella di presentazione della domanda intervenga una pronuncia giurisdizionale non cautelare, resa sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, per effetto della quale le somme dovute risultino modificate, la circolare n. 12/2003 ritiene che potranno aversi le seguenti ipotesi:

a) le somme già versate risultano di ammontare superiore a quelle dovute per effetto dell'intervenuta pronuncia: in questo caso il soggetto interessato avrà diritto, a seguito della verifica della regolarità della chiusura della lite, alla restituzione delle somme versate in eccesso rispetto a quelle dovute in base alla nuova pronuncia;

b) le somme già versate risultano di ammontare inferiore a quelle dovute per effetto dell'intervenuta pronuncia: in questo caso il soggetto interessato dovrà versare la differenza entro la data di presentazione della domanda.

In considerazione di quanto sopra evidenziato la nota ritiene opportuno che il contribuente presenti la domanda subito dopo l'esecuzione del versamento.

Somme versate in misura eccedente

Qualora le somme già versate in pendenza di giudizio siano di ammontare superiore rispetto a quanto dovuto per la chiusura della lite, non spetta il rimborso della differenza, salvo che l'Amministrazione finanziaria sia soccombente nelle liti di valore superiore a 2.000 €.

Il secondo periodo del comma 5, infatti, prevede la restituzione delle somme versate (prima della presentazione della domanda) per effetto delle disposizioni in materia di riscossione in pendenza di giudizio qualora le stesse non risultino più dovute in conseguenza di pronuncia favorevole, in tutto o in parte, al contribuente.

Il legislatore ha disposto il rimborso delle somme versate in pendenza di giudizio nei "*casi di soccombenza dell'Amministrazione finanziaria dello Stato previsti al comma 1, lettera b)*", in tal modo riferendosi esclusivamente alle liti il cui valore è superiore ad € 2.000 ed escludendo, quindi, la possibilità di ottenere il rimborso per le liti il cui valore non supera il predetto importo, in quanto trattate nella precedente lett. a).

Invero, la disposizione che prevede il diritto al rimborso in caso di sentenza favorevole al contribuente nelle liti il cui valore supera i 2.000 € non appare

suscettibile di applicazione al di fuori dell'ipotesi tassativamente contemplata dalla norma, considerato che essa costituisce una deroga al principio fissato dallo stesso comma 5, secondo cui non si dà comunque luogo a rimborso.

Nei casi in cui è ammessa, la restituzione delle somme versate in pendenza di giudizio - al netto di quelle scomputate dal contribuente - verrà disposta dall'Ufficio - senza necessità di specifica istanza - previa verifica della regolarità della definizione.

Per meglio chiarire il meccanismo di applicazione della norma disciplinante il rimborso di somme già versate la circolare n. 12/2003 riporta il seguente esempio relativo ad un'ipotesi di soccombenza parziale.

Esempio relativo ad un'ipotesi di soccombenza parziale

Un contribuente ha impugnato un avviso d'accertamento recante maggiore imposta per € 10.000, pagando a seguito d'iscrizione a ruolo a titolo provvisorio € 5.000 d'imposta ed € 1.000 di interessi.

La sentenza di primo grado ha annullato parzialmente l'avviso di accertamento, con conferma della legittimità e fondatezza della pretesa limitatamente ad un'imposta pari ad € 3.000 e relativi interessi, pari ad € 600.

Il valore della lite è pari all'importo del tributo contestato con l'atto introduttivo in primo grado, vale a dire € 10.000.

Il contribuente per definire la lite dovrà versare il 10% di € 7.000 (imposta annullata dalla sentenza) nonché il 50% di € 3.000 (imposta confermata dalla sentenza).

Pertanto verserà complessivamente € 2.200 (700 + 1.500). Occorre quindi verificare se le somme versate in pendenza di giudizio siano di ammontare superiore a quanto dovuto per la chiusura della lite.

Nell'ipotesi in cui le somme già versate siano inferiori all'importo dovuto per la definizione (€ 2.200), il contribuente dovrà versare la differenza. Viceversa, se il contribuente, come nel caso qui ipotizzato, ha versato un importo superiore a quanto dovuto per la definizione, per stabilire se ha diritto, e in che misura, al rimborso dell'eccedenza, si procederà a "liquidare" la sentenza. Si disporrà il rimborso delle somme già versate nella misura in cui risultino non più dovute a seguito dell'ultima pronuncia provvisoriamente esecutiva per legge, al netto della parte scomputata in sede di definizione della lite.

Nel caso ipotizzato occorre procedere come di seguito:

- somme iscritte a ruolo e pagate € 6.000
- somme dovute per la definizione € 2.200
- Eccedenza € 3.800
- imposta risultante da sentenza e interessi corrispondenti € 3.600
- somme da rimborsare € 200

Acquiescenza parziale e giudicato interno

La definizione della lite produce effetti solo in relazione alle pretese tributarie che non si siano rese definitive.

La nota precisa che i rapporti tributari ormai esauriti, anche se per effetto di acquiescenza parziale o di giudicato interno, non possono, invece, fruire della definizione agevolata, in quanto non si configura in tal caso una lite pendente alle date stabilite dall'articolo 16. I relativi debiti tributari restano del tutto estranei alla chiusura delle liti e, se già non pagati, vengono riscossi nei modi ordinari.

Conseguentemente l'articolo 16 non spiega alcuna efficacia in ordine alle somme dovute per effetto:

- a) di acquiescenza parziale sull'atto impugnato;
- b) della formazione di giudicato interno.

In caso di pendenza a seguito di rinvio, può formarsi giudicato interno anche su una determinata parte della pronuncia di rinvio che, sul punto, abbia confermato le statuizioni del precedente grado di giudizio. Qualora la pronuncia di rinvio sia stata emessa dalla Corte di Cassazione, il rapporto diviene definitivo, alla data del deposito, sui punti della pronuncia parzialmente cassata non investiti dalla sentenza di rinvio.

Anche in caso di giudicato interno il valore della lite è dato dall'imposta contestata con l'atto introduttivo del giudizio in primo grado.

Perfezionamento, efficacia e validità della definizione

La definizione si perfeziona con il versamento dell'intera somma dovuta entro il 30 novembre 2011 e con la successiva presentazione - entro il 31 marzo 2012 - della relativa domanda al competente ufficio dell'Agenzia (non è prevista, quindi, nessuna possibilità di rateazione, a differenza della precedente versione).

Quest'ultimo adempimento è essenziale ai fini del perfezionamento in quanto, per effetto della facoltà di scomputo delle somme versate in pendenza di lite, la stessa può definirsi, oltre che col versamento di somme inferiori alle percentuali stabilite, anche senza alcun versamento, qualora le somme già versate in pendenza di lite siano di ammontare pari o maggiore di quelle dovute per la definizione. In proposito va inoltre considerato che le sentenze rese fino alla data di presentazione della domanda rilevano ai fini della definizione.

L'estinzione del giudizio viene dichiarata a seguito di comunicazione degli uffici, attestante la regolarità della domanda di definizione e il pagamento integrale di quanto dovuto.

A seguito del perfezionamento della definizione, gli Uffici dell'Agenzia disporranno, senza necessità di specifica istanza, la sospensione della riscossione dei ruoli il cui obbligo di pagamento viene meno per effetto della chiusura della lite; successivamente, dopo aver accertato la regolarità della definizione, procederanno allo sgravio dei predetti ruoli non pagati, sempre senza necessità di specifica istanza.

Errore scusabile

Il comma 9 dell'articolo 16 della legge n. 289/2002 stabilisce che *"in caso di pagamento in misura inferiore a quella dovuta, qualora sia riconosciuta la scusabilità dell'errore, è consentita la regolarizzazione del pagamento medesimo entro trenta giorni dalla data di ricevimento della relativa comunicazione dell'ufficio"*.

L'errore potrà ritenersi scusabile nelle ipotesi in cui il soggetto abbia osservato una normale diligenza nella determinazione del valore della lite e nel calcolo degli importi dovuti.

Salvo il caso di scomputo di somme già versate, non potrà invece ritenersi scusabile, ad esempio, l'errore consistente nel versamento inferiore a 150 €, in quanto, trattandosi dell'importo minimo determinato dalla norma, appare come errore dovuto a negligenza inescusabile.

La scusabilità dell'errore va dunque riferita alla sussistenza di condizioni di obiettiva incertezza o di particolare complessità del calcolo ovvero alla mancanza di negligenza nella individuazione della somma dovuta, come potrebbe verificarsi, ad esempio, nel caso in cui il contribuente abbia determinato le somme dovute senza tener conto della sentenza depositata nello stesso giorno in cui viene presentata la domanda di definizione.

Ove riconosca la scusabilità dell'errore, l'ufficio liquiderà il maggior importo dovuto ed inviterà il contribuente ad effettuare il versamento integrativo entro 30 giorni dalla data di ricezione della comunicazione.

Qualora la parte non provveda entro tale termine all'integrazione del pagamento, la chiusura della lite non sarà valida.

Sospensione dei giudizi

I giudizi che possono formare oggetto di definizione sono sospesi fino al 30 giugno 2012.

Se antecedentemente alla data di entrata in vigore della norma agevolativa la data di trattazione della lite è stata già fissata nel suddetto periodo, i giudizi sono sospesi a richiesta del contribuente che dichiara di volersi avvalere delle disposizioni dell'articolo 16. Il mancato esercizio di tale facoltà non comporta decadenza dal diritto di chiudere la lite.

La richiesta può essere formulata personalmente nei giudizi in cui non è necessaria l'assistenza di un difensore. La sospensione di cui si tratta può essere chiesta sia oralmente in udienza, sia con istanza scritta.

Le liti per le quali è stata chiesta la definizione, inserite negli elenchi che saranno trasmessi entro il 15 luglio 2012 dagli uffici dell'Agenzia agli organi giurisdizionali, sono sospese fino al 30 settembre 2012.

Al fine di favorire le esigenze di economia processuale gli uffici dell'Agenzia trasmetteranno gli elenchi di cui si tratta il più celermente possibile. Nel caso in cui venga fissata la trattazione di una controversia per la quale è stata chiesta la definizione, l'ufficio locale comunicherà con le modalità di rito tale fatto.

Sospensione dei termini

Per le liti che possono essere definite, sono sospesi, a favore di tutte le parti processuali, fino al 30 giugno 2012, i termini per la proposizione di ricorsi, appelli, controdeduzioni, ricorsi per cassazione, controricorsi e ricorsi in riassunzione, nonché i termini per la costituzione in giudizio.

L'elencazione operata dal legislatore – precisa la C.M. n.12/2003 - è tassativa; tuttavia, la stessa A.F. esprime l'avviso che la sospensione opera anche a favore di quegli atti che, pur avendo una denominazione diversa, rientrano nella stessa categoria giuridica di quelli espressamente indicati. Sulla scorta di questo principio la sospensione rileva, ad esempio, anche per il reclamo contro i provvedimenti presidenziali di cui all'art. 28 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Qualora il contribuente non si avvalga della definizione, i residui giorni dei termini processuali continueranno a decorrere dal 1° luglio 2012.

Nel caso in cui la definizione non dovesse risultare valida, l'ultimo periodo del comma 8 dispone che la sentenza possa comunque essere impugnata, unitamente al diniego della definizione, entro sessanta giorni dalla notifica dello stesso. Si

tratta di una disposizione che deroga alla disciplina ed ai termini ordinari di impugnazione.

Estinzione del giudizio

L'estinzione del giudizio non può essere dichiarata prima della comunicazione di regolarità della definizione da parte dell'ufficio.

26 luglio 2011

Roberta De Marchi