

CHIUSURA DELLE LITI FISCALI PENDENTI ex art. 39, comma 12, del d.l. n. 98/2011.

di Maria Leo e Leonardo Leo

Art. 39, comma 12, del d.l. n. 98/2011: “Al fine di ridurre il numero delle pendenze giudiziarie e quindi concentrare gli impegni amministrativi e le risorse sulla proficua e spedita gestione del procedimento di cui al comma 9 le liti fiscali di **valore non superiore a 20.000 euro** in cui e' 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**. 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 e' 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 e alle corti di appello nonché alla Corte di cassazione, entro il 15 luglio 2012, un elenco delle liti pendenti per le quali e' 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”.

1. Premessa

Il decreto legge n. 98 del 6/07/2011 introduce, all'art. 39, comma 12, la possibilità di definire le liti fiscali pendenti secondo un meccanismo che ricalca in buona parte quello proprio dell'analogo istituto disciplinato dall'art. 16 della legge n. 289/2002.

È infatti a quest'ultima norma che il legislatore della manovra si richiama per la disciplina degli aspetti fondamentali del nuovo istituto con eccetto alcune modifiche o specificazioni di cui si tratterà nel corso di questo lavoro.

Si esaminerà adesso *funditus* l'art. 39, comma 12, del d.l. n. 98/2011 ponendo in evidenza soprattutto le differenze con l'analogo istituto previsto dall'art. 16 della legge n. 289/2002 analizzando in particolare sia i profili di criticità “ereditati” dal vecchio “condono” sia le questioni afferenti strettamente il nuovo istituto introdotto dalla Manovra correttiva 2011.

Fondamentale si rivela quindi, ai fini della comprensione del nuovo istituto definitorio, la disamina degli aspetti problematici sorti con riferimento alla “Chiusura delle liti fiscali pendenti” previsto dall'art. 16 della legge n. 289/2002.

2. Nozione di lite fiscale

Sono suscettibili di definizione le liti fiscali di **valore non superiore a 20.000 euro**, 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.

Per la definizione di “**valore della lite**” si deve far riferimento all'art. 16, comma 3, lett. c) della legge n. 289/2002 secondo cui si intende: “*per valore della lite, da assumere a base del calcolo per la definizione, l'importo dell'imposta che ha formato oggetto di contestazione in primo grado, al netto degli interessi, delle indennità di mora e delle eventuali sanzioni collegate al tributo, anche se irrogate con separato provvedimento; in caso di liti relative alla irrogazione di sanzioni non collegate al tributo, delle stesse si tiene conto ai fini del valore della lite; 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*”.

La delimitazione del condono alle liti con valore non superiore a 20.000 € rappresenta una novità rispetto all'analogo istituto definitorio previsto dalla legge n. 289/2002, il quale al contrario permetteva la condonabilità di qualsiasi lite a prescindere dall'importo della stessa.

Il limite quantitativo alla condonabilità della lite previsto dal nuovo istituto è da mettere in relazione con lo scopo dello stesso istituto, che è quello di “*ridurre il numero delle pendenze giudiziarie e quindi concentrare gli impegni amministrativi e le risorse sulla proficua e spedita gestione del procedimento di cui al comma 9*”, vale a dire il procedimento di reclamo e mediazione.

2.1 Nozione di lite pendente

Anche con riguardo alla nozione di lite pendente occorre far riferimento all'art. 16, comma 3, della legge n. 289/2002 con la sola differenza che la data alla quale riferire la “pendenza” è rappresentata dal **1° maggio 2011** e che la parte processuale avversa al contribuente è costituita dall'**Agenzia delle Entrate**, non già, come era nell'art. 16 cit., l'Amministrazione finanziaria nel suo complesso (incluse quindi le altre Agenzie fiscali: Agenzia del Demanio, Agenzia delle Dogane, Agenzia del Territorio).

In questo senso, per lite pendente si intende “*quella in cui è parte [l'Agenzia delle Entrate] avente ad oggetto **avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione**, per i quali [al 1° maggio 2011], è stato proposto l'atto introduttivo del giudizio, nonché quella per la quale l'atto introduttivo sia stato dichiarato inammissibile con pronuncia non passata in giudicato*”.

Si considerano perciò pendenti le liti per le quali:

- a) alla data del 1° maggio 2011 sia stato **proposto** l'atto introduttivo del giudizio. L'atto *de quo* si considera “proposto” con la notifica dello stesso, sebbene alla data del 1° maggio 2011 non sia stata ancora effettuata la costituzione in giudizio. **Quest'ultima comunque deve necessariamente essere effettuata nel termine di trenta giorni dalla notifica del ricorso;**
- b) alla data del 1° maggio 2011 sia intervenuta una pronuncia dell'organo giurisdizionale, anche di inammissibilità e non siano ancora decorsi i termini per impugnare la stessa;
- c) alla data del 1° maggio 2011 sia stata pendenza a seguito di rinvio.

La possibilità di definizione è, ovviamente, esclusa nel caso in cui sia intervenuto un giudicato sull'intera controversia anche se il tributo non sia stato ancora riscosso, mentre la formazione di un giudicato solo parziale non preclude la chiusura della residua lite ancora pendente.

Sono esclusi dall'ambito di applicazione del condono i tributi relativi a liti in cui sono parti del giudizio i Comuni, le Province e le Regioni.

Sono incluse invece le controversie riguardanti i rapporti tributari di competenza dell'Agenzia delle Entrate a prescindere dal fatto che il gettito del tributo sia devoluto o meno allo Stato: **quindi sono condonabili non solo le liti relative a tutti i tributi erariali, ma anche quelle relative all'IRAP e alle addizionali comunali**

e regionali all'IRPEF (se la competenza del relativo accertamento spetta all'Agenzia delle Entrate).

3. Fattispecie comprese nella nozione di lite definibile

3.1 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 e 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.

Ciò sulla base di un'interpretazione conforme alla *ratio* dell'art. 16 della legge n. 289/2002, interpretazione che aveva permesso di estendere 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.

3.2 Liti concernenti sanzioni amministrative collegate al tributo

Sono condonabili anche le 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 nel punto precedente, chiudere la relativa lite avendo riguardo all'ammontare delle sanzioni.

3.2 Liti concernenti sanzioni amministrative non collegate al tributo

Come già detto, è possibile definire la lite che ha per oggetto un atto di irrogazione delle sanzioni non collegate al tributo. In tal caso il valore della lite sarà determinato con riferimento all'importo delle sanzioni *de quibus*.

4. Fattispecie escluse

4.1 Diniego e revoca di agevolazioni

Tra le prime vanno ricompresi il diniego e la revoca di agevolazioni.

Qui la limitazione alla tendenziale onnicomprensività della norma si desume dallo stesso meccanismo definitorio: essendo esso basato sul valore della lite, costituito «dall'importo dell'imposta (*recte*: tributo) che ha formato oggetto di contestazione di primo grado, al netto degli interessi, delle indennità di mora e delle eventuali sanzioni

collegate al tributo (...)» e, in caso di irrogazione di sanzioni non collegate al tributo, dall'importo delle sanzioni stesse, **sono escluse implicitamente le controversie tributarie in cui non è dato rinvenire alcuna base di commisurazione**. Al riguardo, a proposito dell'art. 16 della legge n. 289/2002, la circolare n. 12/E del 2003 richiama, per esempio, le liti sui provvedimenti di diniego o di revoca di agevolazioni in quanto «una vertenza che riguardi esclusivamente la spettanza di una agevolazione non può essere definita perché in essa non si fa questione di un tributo preteso» La stessa circolare, tuttavia, precisa che la lite è definibile qualora l'Amministrazione abbia **contestualmente** accertato e richiesto anche il tributo o un maggior tributo, ovvero irrogato sanzioni.

4.2 Avvisi di liquidazione, ingiunzioni e ruoli

Atteso il rinvio all'art. 16, comma 3, lett. a) della legge n. 289/2002, l'art. 27 esclude che siano condonabili “*gli altri atti di imposizione*”. Tale dizione è stata interpretata dalla circolare n. 12 del 2003 dell'Agenzia delle entrate come un richiamo agli avvisi di liquidazione, ingiunzioni e ruoli.

Infatti l'Agenzia delle Entrate ha statuito che «non sono definibili l'avviso di liquidazione, l'ingiunzione e il ruolo in considerazione della natura di tali atti non riconducibili nella categoria degli atti impositivi in quanto finalizzati alla riscossione dei tributi e degli accessori». Invece, ha soggiunto la stessa Amministrazione, «si deroga a tale principio qualora uno dei predetti atti assolve anche alla funzione di atto di accertamento, oltre che di riscossione».

In altri termini, le liti relative ad avvisi di liquidazione, le ingiunzioni e i ruoli possono essere definite qualora i predetti atti costituiscano il primo atto di manifestazione della pretesa impositiva.

Si pensi, per quest'ultima ipotesi, alle controversie aventi ad oggetto le cartelle emesse a seguito di controllo formale della dichiarazione ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973, eccetto la iscrizione a ruolo per carente o omesso versamento.

Si deve evidenziare che la giurisprudenza di legittimità ha riconosciuto, discostandosi dall'orientamento dell'Agenzia delle Entrate, la definizione degli avvisi di liquidazione delle imposte di successione facendoli rientrare nel più ampio concetto di “atti di imposizione”. Si fa riferimento a **Cassazione n. 18840 del 30/08/2006** secondo la quale “*In tema di condono fiscale, esulano dal concetto normativo di lite pendente, e quindi dalla possibilità di definizione agevolata ai sensi dall'art. 16 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, soltanto le controversie aventi ad oggetto provvedimenti di mera liquidazione del tributo, emanati senza il previo esercizio di un potere discrezionale dell'Amministrazione, cioè senza accertamento o rettifica e senza applicazione di sanzioni. Rientra pertanto nell'ambito applicativo del beneficio l'impugnazione dell'avviso di liquidazione dell'imposta di successione, il quale comporta sempre una*

previa valutazione, da parte dell'ufficio finanziario, della congruità dei valori e dell'effettiva esistenza delle passività dichiarate, dovendo esso ufficio, in caso di dichiarazione incompleta o infedele, procedere alla rettifica, ai sensi dell'art. 27, comma 3, del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346; ciò implica che, allorquando alla rettifica non si sia proceduto, non è affatto mancata la valutazione, ma questa è consistita nel giudicare congrui i valori dichiarati. L'avviso di liquidazione dell'imposta di successione è quindi compreso fra gli atti impositivi cui si riferisce l'art. 16 della legge di condono, contenendo necessariamente una valutazione di congruità, e non essendo finalizzato alla mera o automatica liquidazione e riscossione dell'imposta, in base a valori incontestati ed a parametri prestabiliti”.

4.3 Liti che hanno già usufruito di una precedente definizione agevolata

Con riferimento all'art. 16 della legge n. 289/2002 l'Agenzia delle Entrate (circolare n. 12/2003) aveva chiarito che non rientrano nell'ambito di applicazione della chiusura delle liti fiscali pendenti le liti che hanno usufruito di precedenti definizioni agevolate nonché 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. È presumibile che le stesse considerazioni valgano per il nuovo istituto introdotto dalla Manovra correttiva 2011 giusta l'interpretazione consolidata della giurisprudenza di legittimità in relazione ad analoghi istituti premiali (su tutte, **Cassazione n. 6462 del 6 maggio 2002**).

5. Sulla nozione di lite autonoma e di valore della lite

Ai sensi del comma 3, lett. b), dell'art. 16 per lite autonoma si intende quella relativa ad ogni singolo avviso di accertamento, a ogni provvedimento di irrogazione delle sanzioni, a ogni altro atto di imposizione e, comunque, quella relativa all'INVIM.

Nell'ipotesi in cui con il medesimo atto introduttivo del giudizio siano stati impugnati più provvedimenti, il valore della lite deve essere calcolato per ogni singolo atto in contestazione. Inoltre, se nell'atto impositivo è compresa l'INVIM, il valore di tale imposta o maggiore imposta accertata costituisce oggetto di lite autonoma rispetto agli altri tributi richiesti con il medesimo atto (imposte di registro, ipotecaria e catastale, che vanno sommate per determinare il valore della lite relativa alle stesse).

Il valore della lite, che deve assumersi a base dei calcoli per la definizione, è rappresentato, come si è detto, dall'importo dell'**imposta oggetto di contestazione nel giudizio di primo grado**. Ne consegue che, qualora il contribuente abbia parzialmente impugnato l'accertamento, non opponendosi a una parte della pretesa dell'Ufficio, il valore della lite corrisponde all'imposta in contestazione e non al complessivo valore della maggiore imposta risultante dall'avviso di accertamento.

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

La definizione ha per oggetto il contenuto complessivo di ogni singola controversia e il valore della lite deve essere calcolato con riferimento al totale delle imposte oggetto di contestazione in primo grado.

È, quindi, possibile solo l'integrale definizione della lite pendente e non anche la sua definizione parziale limitatamente ad uno solo dei tributi accertati. Se, quindi, la lite riguarda un avviso relativo sia ad IRPEF che ad IRAP, non è possibile effettuare una definizione parziale relativamente solo all'IRPEF o all'IRAP, ma dovrà essere versata una quota del totale delle imposte in contenzioso.

Solo le controversie relative all'INVIM, quand'anche essa sia accertata con il medesimo atto contestualmente all'imposta di registro, rappresentano liti autonome, il cui valore è determinato distintamente dalle altre imposte. Conseguentemente è possibile definire la lite relativa all'Invim e non quella concernente altre imposte ugualmente contestate con lo stesso atto.

6. Procedura

Per quel che riguarda il profilo procedurale, il decreto legge n. 98/2011 stabilisce che i contribuenti interessati alla chiusura delle liti fiscali pendenti devono procedere prima al pagamento della somma dovuta entro il **30 novembre 2011** e poi alla presentazione della domanda di definizione entro il **31 marzo 2012.**

Quest'ultima deve essere redatta in carta libera, utilizzando l'apposito modello approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia competente e deve essere presentata mediante consegna diretta o con plico raccomandato senza busta al competente Ufficio locale dell'Agenzia (a seguito della ristrutturazione dell'Agenzia delle Entrate l'istanza deve essere presentata alla Direzione provinciale).

La domanda deve essere avanzata da parte del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio, mentre è indifferente che la lite sia, al momento, coltivata dal solo Ufficio finanziario (ad esempio, appellante contro una sentenza che ha visto il contribuente totalmente vittorioso in primo grado).

Una interpretazione coerente con il sistema del contenzioso e con una razionale costruzione della norma sul condono porta a ritenere che, qualora l'atto introduttivo sia stato proposto unitariamente da più soggetti (ad esempio, comproprietari acquirenti rispetto all'accertamento dell'imposta di registro, o coeredi del contribuente defunto), ciascuno di essi sia legittimato a richiedere la definizione della lite; ugualmente la lite può essere definita anche a domanda dei soggetti i quali, pur non avendo proposto l'atto introduttivo del giudizio, abbiano partecipato allo stesso in quanto intervenuti volontariamente o chiamati in causa.

Non potrebbe, invece, valere la domanda di chiusura della lite avanzata da soggetti diversi da quelli partecipanti al giudizio stesso, ancorché abbiano interesse in tal senso, come, ad esempio, un coobbligato in solido rimasto estraneo alla causa.

7. Coobbligati

Relativamente alle controversie che riguardano una pluralità di soggetti (ad esempio, alienante e acquirente, coeredi, coniugi che hanno presentato dichiarazione congiunta), in quanto interessati dallo stesso atto impugnato o dalla stessa lite autonomamente definibile, possono configurarsi 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, in ciascuna delle quali siano costituiti 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.

8. Somme dovute per la definizione

Per determinare le somme dovute per la definizione occorre fare riferimento al comma 1 dell'art. 16 della legge n. 289/2002 il quale prevede che la controversia può essere de-

finita, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio, con il pagamento dei seguenti importi:

a) 150 euro, se il valore della lite non supera 2.000 euro;

b) qualora, invece, il valore della lite superi 2.000 euro:

1. **10%** del valore della lite, in caso di **soccombenza dell'Agenzia delle Entrate** 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;

2. **50%** del valore della lite, in caso di **soccombenza del contribuente** nell'ultima o unica pronuncia come sopra;

3. **30%** 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 o sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio.**

Risulta palese che sono rilevanti soltanto le sentenze pronunciate sul merito della contesa, ovvero i decreti di inammissibilità dei ricorsi assunti dal presidente della sezione adita ai sensi dell'art. 27 del D.Lgs. n. 546/1992 mentre **non ha alcun rilievo l'ordinanza di accoglimento o di rigetto dell'istanza di sospensione cautelare.**

Ai sensi della lettera a) del comma 12 dell'art. 39 del d.l. n. 98/2011, le predette somme devono essere versate in un'**unica soluzione** entro il **30 novembre 2011**; la domanda di definizione, invece, va presentata entro il 31 marzo 2012, come prevede la successiva lettera b). Naturalmente nel caso in cui le somme versate precedentemente, in ottemperanza alle disposizioni sulla riscossione in pendenza di giudizio, risultino superiori a quelle dovute per la definizione, questa si perfeziona con la sola presentazione della domanda.

Nulla è espressamente previsto con riferimento al caso in cui prima del deposito della sentenza l'Ufficio eserciti il potere di autotutela annullando parzialmente l'atto impugnato. In tal caso, infatti, occorrerà stabilire se la parte dell'atto annullata spontaneamente dall'Ufficio debba comunque essere presa a riferimento dal contribuente per calcolare il 10% di riferimento oppure possa essere ignorata. È opinione di chi scrive che in caso di autotutela parziale il valore della lite debba essere riferito al *quantum* ancora in contestazione.

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 euro.** A tale conclusione si perviene giusta il richiamo dell'art. 39, comma 12, del d.l. n. 98/2011 alla disciplina dettata dall'art. 16 della legge n. 289/2002.

Ora, il secondo periodo del comma 5 dell'art. 16 della legge n. 289/2002 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 a 2.000 euro 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).

Per meglio chiarire il meccanismo di applicazione della norma disciplinante il rimborso di somme già versate si riportano alcuni esempi pratici.

Esempio A):

- a) il contribuente impugna avviso di accertamento recante maggiore imposta per 10.000 €. A seguito di iscrizione provvisoria, egli paga 5.000 € di imposta + 1.000 € di interessi;
- b) il processo si svolge in primo grado e alla data di presentazione della domanda di definizione non è intervenuta alcuna pronuncia giurisdizionale;
- c) il contribuente a seguito della definizione dovrebbe pagare il 30% del valore della lite, cioè 3.000 €. Dal momento che ha già versato 6.000 € a titolo di iscrizione provvisoria, il contribuente risulta avere un credito pari a € 3.000, derivante dalla scomputo delle somme già versate in pendenza di giudizio a seguito di iscrizione a ruolo provvisorio;
- d) l'eccedenza *de qua* (3.000 €) **non** è in alcun modo recuperabile visto che il comma 5 dell'art. 16 della legge n. 289/2002 (norma richiamata, in mancanza di espressa deroga, dall'art. 39, comma 12, del d.l. n. 98/2011) limita il rimborso ai casi di soccombenza dell'Amministrazione finanziaria nelle liti di valore superiore a 2.000 €.

Esempio B):

- a) il contribuente impugna avviso di accertamento recante maggiore imposta per 10.000. A seguito di iscrizione provvisoria, egli paga 5.000 di imposta + 1.000 di interessi;
- b) la sentenza della CTP dà torto al contribuente confermando integralmente la pretesa dell'Agenzia delle Entrate. Il contribuente decide di definire la lite ;
- c) il contribuente a seguito della definizione dovrebbe pagare il 50% del valore della lite, cioè 5.000 €. Dal momento che ha già versato 6.000 € a titolo di iscrizione provvisoria, il contribuente risulta avere un credito pari a € 1.000, derivante dalla

scomputo delle somme già versate in pendenza di giudizio a seguito di iscrizione a ruolo provvisorio.

d) l'eccedenza *de qua* (1.000 €) **non** è in alcun modo recuperabile visto che il comma 5 dell'art. 16 della legge n. 289/2002 (norma richiamata, in mancanza di espressa deroga, dall'art. 39, comma 12, del d.l. n. 98/2011) limita il rimborso ai casi di soccombenza dell'Amministrazione finanziaria nelle liti di valore superiore a 2.000 €.

Esempio C):

a) il contribuente impugna avviso di accertamento recante maggiore imposta per 10.000. A seguito di iscrizione provvisoria, egli paga 5.000 di imposta + 1.000 di interessi;

b) la sentenza della CTP dà ragione al contribuente annullando totalmente l'avviso di accertamento. Il contribuente decide però di definire la lite ;

e) il contribuente a seguito della definizione dovrebbe pagare il 10% del valore della lite, cioè 1.000 €. Tuttavia, dal momento che è risultato vincitore a seguito della sentenza della CTP e dal momento che ha già versato 6.000 € a titolo di iscrizione provvisoria, il contribuente risulta avere un credito pari a € 5.000 derivante dalla liquidazione della sentenza (che gli riconosce un credito per 6.000 € ex art. 68, comma 2, del d. lgs. n. 546/1992) una volta scomputata dalle somme pagate per la definizione (6.000 – 1.000 = 5.000 €);

f) l'eccedenza *de qua* (5.000 €) risulta rimborsabile giusta il disposto del comma 5 dell'art. 16 della legge n. 289/2002.

9. Sospensione dei giudizi in corso

Ai sensi della lettera c) del comma 12 dell'art. 39 del d.l. n. 98/2011 “le liti fiscali che possono essere definite ai sensi del presente comma sono sospese fino al **30 giugno 2012**”.

L'ambito di applicazione della sospensione dei termini viene poi esteso al termine per la proposizione di ricorsi, appelli, controdeduzioni, ricorsi per cassazione, controricorsi e ricorsi in riassunzione nonché per la costituzione in giudizio.

La sospensione dei termini per le citate attività processuali è prevista al fine di offrire al ricorrente la possibilità di valutare l'opportunità di definire la lite senza che scadano i relativi termini.

10. Estinzione del giudizio

Quanto alla chiusura definitiva del processo pendente è previsto che gli Uffici trasmetteranno ai giudici competenti entro il **15 luglio 2012** l'elenco delle liti per le quali è stata presentata l'istanza di definizione e tali liti resteranno 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**.

Tale comunicazione degli Uffici, stante il disposto del comma 8 dell'art. 16 della legge n. 289/2002, determina l'**estinzione del giudizio per cessata materia del contendere**.

Si tratta, in altri termini, di un'ipotesi in cui, dopo l'instaurazione del giudizio, si verifica una situazione che elimina la posizione di contrasto tra le parti. In tal caso le spese di lite restano a carico delle parti che le hanno anticipate e il giudizio si estingue per il venir meno del suo oggetto.

È opportuno evidenziare che il procedimento finalizzato a far dichiarare l'estinzione del giudizio non è rimesso all'impulso del contribuente, ma è gestito dagli Uffici e dai giudici tributari.

11. Mancata definizione della lite pendente

La disciplina in esame prevede che, in caso di mancata definizione, l'Ufficio che ha emesso l'atto di accertamento debba comunicare il diniego alla segreteria della Commissione tributaria o alla cancelleria del Tribunale o Corte d'Appello presso i quali la lite è pendente entro il 30 settembre 2012.

Si ritiene che il predetto diniego dovrà essere notificato anche al contribuente, sempre entro il termine del 30 settembre 2012, nel rispetto delle modalità stabilite dall'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973.

Secondo il comma 12, lett. d, dell'art. 39 del d.l. n. 98/2011, entro il 30/09/2012 “*deve essere comunicato e notificato l'eventuale diniego della definizione*”. L'art. 16, comma 8, della legge n. 289/2002, invece, affermava che l'eventuale diniego della definizione, “*oltre ad essere comunicato alla segreteria della commissione o alla cancelleria degli uffici giudiziari, viene notificato, con le **modalità di cui all' articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600***”.

Sebbene il d.l. n. 98/2011 non faccia riferimento alla notifica del diniego di condono secondo i dettami imposti dall'art. 60 del DPR n. 600/1973, si ritiene che con le medesime modalità debba essere notificato il diniego alla nuovo istituto definitorio disciplinato dalla Manovra correttiva.

È da ricordare che la norma in materia di impugnabilità del provvedimento di diniego inserita nell'art. 16, comma 8, della legge n. 289/2002 ha posto notevoli dubbi applicativi dal momento che incardinava l'impugnativa del diniego esclusivamente innanzi al **giudice presso il quale è pendente la lite**. In tal modo si prevedeva che il giudizio

relativo alla condonabilità di una lite pendente in terzo grado doveva essere svolto innanzi alla Corte di cassazione, ossia al cospetto del giudice di legittimità¹.

Oltretutto tale previsione si poneva in contrasto con l'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, che elenca tra gli atti impugnabili innanzi alla Commissione tributaria provinciale il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari.

Anche la norma *de qua*, che come detto incardina la controversia sul diniego di condono presso il giudice innanzi al quale pende la lite principale, si ritiene ragionevolmente applicabile all'istituto introdotto dalla Manovra correttiva 2011, visto il richiamo dell'art. 39, comma 12, del d.l. n. 98 all'intero art. 16 della legge n. 289/2002.

Inoltre, è da sottolineare la mancanza di una deroga espressa o comunque di una specificazione, contrariamente a quanto avviene, ad esempio, per la delimitazione delle liti condonabili (valore non superiore a 20.000 € e parte resistente costituita dalla sola Agenzie delle Entrate) e, ovviamente, per la fissazione dei termini concernenti i vari passaggi che scandiscono il perfezionamento del condono (necessariamente diversi rispetto a quelli che caratterizzavano il condono di cui alla legge n. 289/2002).

¹ Dubbi di legittimità costituzionale dell'art. 16, comma 8, della legge n. 289/2002 sono stati avanzati da Glendi, *Impugnazione del diniego di condono e giudice competente*, in GT n. 9/2005. pagg. 870 ss.

SOGGETTI AMMESSI	<ul style="list-style-type: none"> • Tutti i contribuenti che hanno una lite fiscale di valore <u>non superiore a 20.000 € pendente</u> dinanzi alle Commissioni Tributarie o al giudice ordinario <u>in ogni grado del giudizio</u>, anche a seguito di rinvio. • Per lite fiscale pendente si intende. <ol style="list-style-type: none"> 1. quella per la quale alla data dell'01/05/2011 è stato <u>proposto</u> l'atto introduttivo del giudizio; 2. quella per la quale l'atto introduttivo è stato dichiarato inammissibile con pronuncia non passata in giudicato alla data dell'01/05/2011; 3. quella per la quale alla data dell'1/05/2011 sia intervenuta una qualsiasi altra pronuncia giurisdizionale e non siano ancora decorsi i termini per impugnare la stessa; 4. quella, alla data dell'1/05/2011, pendente a seguito di rinvio.
TRIBUTI	Tutti i tributi la cui competenza all'accertamento spetta all'Agenzia delle Entrate .
ANNI OGGETTO DEL CONDONO	Tutti quelli in contestazione.
ATTI OGGETTO DEL CONDONO	<ul style="list-style-type: none"> - Avvisi di accertamento. - Provvedimenti di irrogazione delle sanzioni. - Ogni altro atto di imposizione: in questa categoria non rientrano avvisi di liquidazione, ingiunzioni, ruoli eccetto il caso in cui tali atti abbiano funzione di accertamento e non solo di riscossione (si pensi alla cartella di pagamento ex art. 36 bis del DPR n. 600/1973 o all'avviso di liquidazione dell'imposta di successione)
IMPORTI DA PAGARE	<ul style="list-style-type: none"> • 150 EURO, se il valore della lite è di importo fino a 2.000 euro; • Se il valore della lite è superiore a 2.000 €, si deve versare: <ol style="list-style-type: none"> c) il 10% del valore della lite in caso di soccombenza dell'Agenzia delle Entrate nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare resa alla data di presentazione della domanda di definizione della lite; d) il 50% del valore della lite in caso di soccombenza del contribuente nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare resa alla data di presentazione della domanda di definizione della lite; e) il 30% del valore della lite nel caso in cui alla data di pre-

	<p>sentazione della domanda di definizione della lite, non sia stata ancora resa alcuna pronuncia giurisdizionale.</p> <p>2) Per valore della lite si intende l'importo dell'imposta in contestazione in primo grado, al netto degli interessi e delle sanzioni; per le liti aventi ad oggetto le sole sanzioni, non collegate al tributo, si tiene conto delle stesse.</p> <p>3) 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.</p> <p>4) Quando le somme già versate per effetto delle disposizioni in materia di riscossione 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 €. <i>Esempi:</i></p> <p>Esempio A):</p> <p>il contribuente impugna avviso di accertamento recante maggiore imposta per 10.000 €. A seguito di iscrizione provvisoria, egli paga 5.000 € di imposta + 1.000 € di interessi;</p> <p>g. il processo si svolge in primo grado e alla data di presentazione della domanda di definizione non è intervenuta alcuna pronuncia giurisdizionale;</p> <p>h. il contribuente a seguito della definizione dovrebbe pagare il 30% del valore della lite, cioè 3.000 €. Dal momento che ha già versato 6.000 € a titolo di iscrizione provvisoria, il contribuente risulta avere un credito pari a € 3.000, derivante dalla scomputo delle somme già versate in pendenza di giudizio a seguito di iscrizione a ruolo provvisorio;</p> <p>l'eccedenza <i>de qua</i> (3.000 €) non è in alcun modo recuperabile visto che il comma 5 dell'art. 16 della legge n. 289/2002 (norma richiamata, in mancanza di espressa deroga, dall'art. 39, comma 12, del d.l. n. 98/2011) limita il rimborso ai casi di soccombenza dell'Amministrazione finanziaria nelle liti di valore superiore a 2.000 €.</p> <p>Esempio B):</p> <p>d) il contribuente impugna avviso di accertamento recante maggiore imposta per 10.000. A seguito di iscrizione provvisoria, egli paga 5.000 di imposta + 1.000 di interessi;</p> <p>e) la sentenza della CTP dà torto al contribuente confermando integralmente la pretesa dell'Agenzia delle Entrate. Il contribuente decide di definire la lite ;</p> <p>f) il contribuente a seguito della definizione dovrebbe pagare il 50% del valore della lite, cioè 5.000 €. Dal momento che ha già versato 6.000 € a titolo di iscrizione provvisoria, il contribuente risulta avere un credito pari a € 1.000, derivante dalla scomputo delle somme già versate</p>
--	---

	<p>in pendenza di giudizio a seguito di iscrizione a ruolo provvisorio.</p> <p>g) l'eccedenza <i>de qua</i> (1.000 €) non è in alcun modo recuperabile visto che il comma 5 dell'art. 16 della legge n. 289/2002 (norma richiamata, in mancanza di espressa deroga, dall'art. 39, comma 12, del d.l. n. 98/2011) limita il rimborso ai casi di soccombenza dell'Amministrazione finanziaria nelle liti di valore superiore a 2.000 €.</p> <p>Esempio C):</p> <p>a) il contribuente impugna avviso di accertamento recante maggiore imposta per 10.000. A seguito di iscrizione provvisoria, egli paga 5.000 di imposta + 1.000 di interessi;</p> <p>b) la sentenza della CTP dà ragione al contribuente annullando totalmente l'avviso di accertamento. Il contribuente decide però di definire la lite ;</p> <p>il contribuente a seguito della definizione dovrebbe pagare il 10% del valore della lite, cioè 1.000 €. Tuttavia, dal momento che è risultato vincitore a seguito della sentenza della CTP e dal momento che ha già versato 6.000 € a titolo di iscrizione provvisoria, il contribuente risulta avere un credito pari a € 5.000 derivante dalla liquidazione della sentenza (che gli riconosce un credito per 6.000 € ex art. 68, comma 2, del d. lgs. n. 546/1992) una volta scomputata dalle somme pagate per la definizione (6.000 – 1.000 = 5.000 €);</p> <p>k. l'eccedenza <i>de qua</i> (5.000 €) risulta rimborsabile giusta il disposto del comma 5 dell'art. 16 della legge n. 289/2002.</p>
--	--

Lecce, 14 luglio 2011

Avv. Maria Leo

Avv. Leonardo Leo