

Contenzioso tributario

Chiudere la lite con il fisco si può, ma il versamento è da fare entro il 30 novembre.

Mario Agostinelli

Le liti fiscali pendenti alla data del 1° maggio 2011 sono sì definibili ma i calcoli ed il versamento delle somme deve essere fatto entro il prossimo 30 novembre.

Due sono i provvedimenti contenuti nel Decreto Legge 98/2011 che interessano la materia del contenzioso tributario:

- L'introduzione dell'istituto del Reclamo e della mediazione obbligatoria per le controversie di valore non superiore ad € 20.000,00 la cui entrata in vigore è programmata con riferimento agli atti suscettibili di applicazione delle nuove disposizioni notificati a decorrere dal 1° aprile 2012;
- La definizione delle liti pendenti alla data del 1° maggio 2011 di valore non superiore ad € 20.000,00.

Tenuto conto della prossima scadenza che interessa la chiusura delle liti pendenti, e l'interesse che tale disposizione nutre, in questo intervento proponiamo un esame del nuovo istituto della definizioni delle liti fiscali pendenti alla data del 1° maggio 2011.

Impianto normativo e prassi di riferimento.

La definizione delle liti pendenti alla data del 1° Maggio 2011 è disciplinato dalle seguenti normative:

- Comma 12 dell'articolo 39 del D.L. 98/2011;
- Art. 16 della Legge 289/2002.

Le indicazioni di prassi a cui è possibile fare riferimento, in attesa di ulteriori elaborati, sono quelle della maxi circolare 12/E del 2003 parte 4.

Premessa

Il comma 12 dell'articolo 39 del DL. 98/2011 ripropone, con espresso rinvio alle disposizioni dell'articolo 16 della Legge 27 dicembre 2002 n. 289, rubricato "chiusura delle liti pendenti", la definizione delle liti pendenti alla data del 1° maggio 2011 stabilendo che, le disposizioni della norma del 2002 trovano applicazione con le seguenti specifiche:

- Le somme dovute devono essere versate in un'unica soluzione entro il 30 novembre 2011;
- La domanda di definizione deve essere presentata entro il 31 marzo 2012;
- Le liti suscettibili di applicazione dell'istituto della definizione sono sospese fino alla data del 30 giugno 2012 come pure sono sospesi fino alla medesima data 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.

L'intera procedura dovrà perfezionarsi entro la data del 30 settembre 2012; entro il 15 luglio 2012 gli uffici competenti devono procedere alla trasmissione, agli enti giudicanti competenti, dell'elenco delle liti pendenti per le quali è stata presentata domanda di definizione ed entro il 30 settembre 2012 gli uffici comunicano il perfezionamento delle istanze. Entro il medesimo termine deve essere comunicato e notificato al contribuente l'eventuale diniego della definizione.

È precisato che, la definizione avente ad oggetto le somme relative al recupero degli aiuti di stato fruiti illegittimamente, si perfeziona con il versamento dell'intero importo di tali somme. In parole povere in caso di illegittimo utilizzo dei benefici fiscali riconducibili agli aiuti di stato la definizione sconta un costo più elevato, in quanto le somme da versare sono sempre pari al valore del beneficio stesso.

Sarà uno specifico provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate a stabilire le modalità di versamento, di presentazione della domanda di definizione ed ogni altra disposizione applicativa.

Tuttavia, il rinvio alle disposizioni dell'articolo 16 della Legge 289/2002 e la prassi elaborata con riferimento al previgente istituto della chiusura delle liti pendenti, consente di esprimere fin da ora delle importate riflessioni, che d'altronde appaiono ormai necessarie tenuto conto della imminente scadenza del 30 novembre 2011 per il pagamento delle somme dovute, in particolare con riferimento ai seguenti aspetti:

- Ambito di applicazione;
- Definizione di lite pendente;
- Liti definibili;
- Valore della lite;
- Somme dovute;
- Scomputo delle somme già versate;
- Sospensione dei giudizi;
- Sospensione dei termini per gli atti giudiziari;
- Perfezionamento della definizione.

1 – Ambio di applicazione.

Le liti fiscali definibili sono quelle 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 ed anche a seguito di rinvio.

Sono quindi definibili i contenziosi tributari che alla data del 1° maggio 2011 risultano pendenti dinanzi:

- Alle commissioni tributarie provinciali, regionali, di primo e secondo grado di Trento e Bolzano e Centrale;
- Al Giudice Ordinario, compresa la Cassazione.

Ne derivano due condizioni di ammissibilità, di cui la prima è che parte della lite pendente sia l’Agenzia delle Entrate e la seconda è che il giudizio sia nella competenza delle commissioni tributarie ai sensi dell’articolo 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546.

Di conseguenza sono definibili le controversie di competenza dell’Agenzia delle Entrate in particolare nelle seguenti materie:

- IRPEF ed IRES;
- IVA;
- Imposta di registro;
- Imposta di bollo;
- Tasse sulle concessioni governative;
- Tasse sui contratti di borsa;
- Imposta sugli intrattenimento;

- Imposta ipocatastale ad eccezione delle ipotesi di cui all'articolo 12 secondo periodo del D.Lgs. 347/90 in quanto di competenza dell'Ufficio dell'Agenzia del Territorio;
- IRAP;
- Addizionali comunali e regionali dell'IRPEF;
- Tasse di competenza dell'Agenzia delle Entrate;
- Contributo al servizio sanitario nazionale;
- Bollo Auto se e quando controparte è l'Agenzia delle Entrate.

Ai requisiti indicati ne va aggiunto un altro: la definizione delle liti pendenti presuppone la sussistenza di una pretesa che abbia ad oggetto un maggiore tributo. Sono solo queste le liti fiscali che essendo in pendenza alla data del 1° maggio sono suscettibili di definizione.

1.2 Contributi INPS

Discorso a parte deve essere effettuato per i maggiori contributi previdenziali che devono essere determinati nella dichiarazione dei redditi. Infatti detti contributi (quelli cioè eccedenti il minimale o afferenti la gestione separata) ai sensi del comma 1 dell'articolo 1 del D.Lgs. 462/1997, sono accertati, liquidati e riscossi secondo le disposizioni previste in materia di imposte sul reddito.

Tanto premesso va sottolineato che, il contenzioso avente ad oggetto anche i sopramenzionati contributi viaggia su un doppio binario, laddove la fase amministrativa del contenzioso in applicazione degli strumenti deflattivi di cui al D.Lgs. 258/97 è presieduta dall'Agenzia delle Entrate, mentre in assenza di definizione mediante accertamento con adesione o in caso di rinuncia all'impugnazione il maggior contributo accertato, i relativi interessi e le conseguenti sanzioni saranno dovuti sulla base di un autonomo atto emesso dall'INPS (avviso di debito). Tale atto è suscettibile di autonoma impugnazione da instaurarsi nei confronti degli enti previdenziali.

Ne discende che, poiché non è l'Agenzia delle Entrate la controparte di tali eventuali ricorsi, la definizione delle liti pendenti non potrà estendersi alle maggiori somme accertate ai fini INPS.

Ne deriva ulteriormente che il valore della lite non comprende i maggiori contributi INPS indicati nell'atto di accertamento.

Pur non essendo questa la sede si vuole segnalare che il DL 78/2010 e il DL 70/2011 hanno in pura sostanza trasferito all'INPS e rinforzato la riscossione e l'attività di esazione di tutte le somme dovute all'Ente.

In particolare l'art. 30 del D.L. 78/2010 ha previsto l'introduzione a decorrere dal 1° gennaio 2011 dell'avviso di addebito avente tono di titolo esecutivo e il D.L. 70/2011 ha esteso l'applicazione di tale strumento anche alle somme dovute all'INPS sulla base delle dichiarazioni dei redditi e accertate nell'ambito degli accertamenti automatici e formali.

1.3 – Imposte e tasse non definibili

Tra le liti pendenti non suscettibili di definizione rientrano tutte quelle per le quali l'ufficio competente non sia l'Agenzia delle Entrate.

Si propongono alcuni esempi:

- Imposta ipocatastale nei casi in cui la competenza sia dell'Agenzia del Territorio;
- ICI di competenza dei comuni.

L'esclusione dalla definizione è determinata non tanto con riferimento alla tipologia delle imposta (erariale o non erariale) ma con riferimento all'ente competente per la riscossione dello stesso; le liti fiscali pendenti possono solo riguardare imposte la cui riscossione è di competenza dell'AE.

2 - Liti definibili

Come sopra anticipato sono definibili le controversie aventi ad oggetto gli avvisi di accertamento (lett. a) del 1° comma dell'articolo 19 del D.Lgs. 546/1992), i provvedimenti che irrogano le sanzioni (lett. c) del 1° comma dell'articolo 19 del D.Lgs. 546/1992) ogni altro atto impositivo.

Si ritiene opportuno esaminare alcuni atti impugnabili e suscettibili di ricorso indicati nell'articolo 19 del D.Lgs. 546/92 per valutarne la definibilità o meno.

2.1 Diniego di rimborso

L'AE con circolare 21 febbraio 2003 n. 12/E, di commento alle disposizioni dell'articolo 16 della Legge 289 del 2002, ha precisato che, la definizione delle liti fiscali pendenti non può trovare applicazione con riferimento alle controversie aventi ad oggetto il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri oneri accessori NON dovuti (lett. g) dell'articolo 19 del D. Lgs. 546/1992).

Il caso potrebbe essere il ricorso contro il rifiuto all'istanza di rimborso dell'IRAP espressa dai soggetti che hanno valutato la non sussistenza a tale obbligo tributario. Convincenti le motivazioni espresse dall'Agenzia delle Entrate con la prassi richiamata che risultano di attualità con riferimento alle disposizioni di cui al comma 12 dell'articolo 39 del D.L. 98/2011, motivazioni che riproponiamo nella sintesi che segue:

a) Vero è che le somme versate con riferimento alla materia del contendere sono scomputabili da quanto dovuto in sede di definizione, ma la norma che disciplina tale compensazione (comma 5 dell'art. 16 L. 289/2002) fa espresso riferimento alle somme versate per effetto delle vigenti disposizioni in materia di riscossione in pendenza di lite e non alle somme versate per autoliquidazione in sede di dichiarazione delle quali si chiede il rimborso; tali somme quindi non sono recuperabili mediante la definizione della lite;

b) Le controversie aventi ad oggetto il rifiuto al rimborso fanno sorgere l'obbligo alla restituzione a carico dell'Amministrazione Finanziaria solo in caso di soccombenza della medesima che sia resa definitiva; ne deriva che il contribuente non ha alcun vantaggio economico alla definizione poiché solo la sentenza definitiva perfezionerà la restituzione di quanto indebitamente versato;

c) Il contenzioso avente ad oggetto il rifiuto al rimborso non ha ad oggetto una pretesa dell'Amministrazione finanziaria di maggiori tributi o sanzioni amministrative ma, al contrario, la restituzione di imposte indebitamente versate.

Per i motivi sopra descritti risulta che le controversie aventi ad oggetto il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti (lett. g) dell'articolo 19 del D.Lgs. 546/1992) non sono definibili.

2.2 Agevolazioni – Diniego e Revoca

Come più volte detto, la definizione delle liti pendenti presuppone la sussistenza di una pretesa che abbia ad oggetto un maggiore tributo; difatti le somme da pagare per perfezionare la definizione dovranno essere determinate quale percentuale di tali maggiori imposte.

Ora, il contenzioso che abbia ad oggetto la spettanza di un'agevolazione esclude l'attrazione dello stesso alla definizione in argomento.

Più precisamente, la vertenza che abbia ad oggetto la spettanza di un'agevolazione non può essere conseguentemente definita poiché in essa non si fa questione di un maggior tributo preteso sulla base del quale calcolare la somma dovuta.

Occorre tuttavia prestare attenzione al caso in cui la questione del contendere non si limiti al sindacato di spettanza dell'agevolazione ma si estenda anche al tributo o maggior tributo accertato quale conseguenza della contestazione sulla fruibilità della agevolazione tributaria.

In tale caso la definizione della lite è ammessa.

2.3 Ruoli, Ingiunzioni e Avvisi di Liquidazione.

La mera liquidazione e i controlli formali di cui agli artt. 36-bis e 36-Ter del DPR 600/73 in linea generale non danno vita ad avvisi di accertamento ma ad avvisi di liquidazione non suscettibili di applicazione dell'istituto della definizione delle liti pendenti.

Sono pertanto non definibili le liti aventi ad oggetto ruoli afferenti omessi o carenti versamenti.

Il contenzioso per il quale trova applicazione il dispositivo di definizione deve avere sempre ad oggetto la debenza dell'imposta ed in linea generale la rettifica della dichiarazione.

Se tale è il principio di applicazione della chiusura delle liti non va dimenticato che, le attività di cui agli artt. 36-bis e 36 Ter del DPR 600/73 in alcuni casi tassativamente previsti, comportano la rettifica della dichiarazione presentata e la conseguente iscrizione a ruolo di imposte dovute in misura superiore rispetto a quella dichiarata e liquidata dai contribuenti.

In tali caso, il ruolo (la cartella di pagamento) assolve la funzione di provvedimento impositivo vero e proprio e pertanto la relativa controversia è suscettibile di definizione.

Con il perfezionamento della definizione delle controversie aventi ad oggetto le cartelle di pagamento, il contribuente acquisisce il diritto allo sgravio del ruolo.

Va precisato che nonostante le somme accertate ai sensi degli artt. 36-bis e 36 ter del DPR 600/73 sono iscritte a ruolo a titolo definitivo e non provvisorio, le eventuali somme versate sono scomputabili da quanto dovuto ai fini della definizione della lite fiscale (si veda il paragrafo “scomputo delle somme versate”).

Va da sé che nel caso in cui, prima della presentazione della domanda di definizione, il contribuente abbia già pagato l'intero importo della cartella, lo stesso non avrà interesse alla definizione non potendo, al di fuori dell'ipotesi in cui sia già intervenuta la soccombenza dell'Amministrazione, recuperare, mediante il rimborso, le somme versate eccedenti rispetto a quelle dovute per perfezionare la chiusura della lite.

Ne deriva che la definizione con riferimento ai ricorsi contro la cartella di pagamento (quando atto impositivo ai sensi di quanto sopra chiarito) dovrà essere valutata caso per caso, riscontrandosi sempre un vantaggio in tutte le ipotesi per le quali il contribuente non abbia effettuato l'integrale pagamento di quanto iscritto a ruolo, determinando la definizione lo sgravio di quanto ancora dovuto.

3 – Definizione delle liti pendenti.

Le liti pendenti suscettibili di definizione sono quelle per le quali alla data del 1° maggio 2011 sia stato proposto ricorso ai sensi dell'articolo 20 del D.Lgs. 546/92 ancorché alla stessa data non sia stato effettuato il deposito presso la Commissione Tributaria.

In sostanza per lite pendente, ai fini dell'applicazione delle disposizioni in esame, si intende quella avente ad oggetto avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni ed ogni altro atto di imposizione per i quali alla data del 1° maggio 2011 è stato proposto l'atto introduttivo del giudizio (deposito presso l'agenzia delle Entrate del ricorso secondo le modalità di cui all'Art. 20 del D.Lgs. 546/1992).

La lettera a) del comma 3 dell'articolo 16 della Legge 289/2002 precisa inoltre che, deve intendersi comunque pendente la lite per la quale non sia intervenuta sentenza

passata in giudicato stabilendo quindi che, sono definibili anche i ricorsi per i quali, pure essendo intervenuta una sentenza alla data del 1° maggio 2011 alla medesima data non sia decorso il termine per impugnare la pronuncia resa dai giudici di merito.

Ne deriva in sintesi che sono liti pendenti i seguenti atti:

a) Avviso di accertamento, atti di irrogazione delle sanzioni ed ogni atto impositivo avverso il quale è stato proposto ricorso in primo grado presso l’Agenzia delle Entrate alla data del 1° maggio 2011, anche se non è stata effettuata la costituzione in giudizio¹ ;

b) Avviso di accertamento, atti di irrogazione delle sanzioni ed ogni atto impositivo per i quali alla data del 1° maggio 2011 è intervenuta una pronuncia giudiziaria di merito ed è stato, entro la medesima data, proposto ricorso presso l’Agenzia delle Entrate, avverso la sentenza di primo o secondo grado dinanzi rispettivamente alla commissione tributaria regionale o alla Cassazione, anche se non è stata effettuata la costituzione in giudizio;¹

c) Avviso di accertamento, atti di irrogazione delle sanzioni ed ogni atto impositivo per i quali alla data del 1° maggio 2011 sia intervenuta sentenza di merito di primo o secondo grado e non sia decorso il termine per la proposizione del ricorso nel grado di giudizio successivo;

d) Avviso di accertamento, atti di irrogazione delle sanzioni ed ogni atto impositivo per i quali alla data del 1° maggio 2011 sia stato proposto l’atto introduttivo del giudizio, sia in primo grado sia in quelli successivi, dichiarato, entro la medesima data, inammissibile per la cui pronuncia siano ancora pendenti, sempre alla data del 1° maggio, i termini per la proposizione del ricorso (artt. 27 e 28 del D.Lgs. 546/92); pertanto le cause di inammissibilità non impediscono la definizione se ancora pendenti alla data del 1° maggio 2011.²

Ne deriva che non sono suscettibili di definizione gli Avvisi di accertamento, gli atti di irrogazione delle sanzioni ed ogni atto impositivo per i quali alla data del 1° maggio 2011 non sia stato proposto il ricorso in primo grado, ancorché non sia

¹ Secondo l’AE si richiede che, a tale data non sia decorso il termine di 30 giorni di cui all’art. 22 del D.Lgs. 546/92; tale affermazione non appare condivisibile essendo pendenti le liti per le quali non sia resa alcuna pronuncia giurisdizionale non cautelare sul merito ovvero sull’ammissibilità.

² Si rileva quindi che il tardivo deposito del ricorso presso la commissione adita non è ostativo della definizione nella ipotesi in cui sia intervenuto il Decreto con cui il Presidente dichiara l’inammissibilità e non sia decorso il termine per la proposizione del reclamo; secondo l’AE nel diverso caso in cui sia stato proposto il ricorso ma siano decorsi i termini per il deposito e non sia intervenuto il Decreto di inammissibilità la definizione non è possibile; tale conclusione appare poco condivisibile (si veda nota precedente).

decorso il termine per la presentazione dello stesso e che alla medesima data sia stata depositata la sentenza emessa dalla Cassazione (pubblicazione della sentenza attraverso il deposito presso la cancelleria che individua la fase terminale del processo e che perfeziona l'intervenuta sentenza passata in giudicato), salvo che si tratti di cassazione con rinvio.

4 – Il Valore della Lite

Il valore della lite assolve alla doppia funzione di determinazione delle liti fiscali suscettibili di definizione, che non devono essere di importo superiore ad € 20.000,00, e di determinazione dell'importo dovuto per la definizione.

Per valore della lite si intende l'importo delle imposte (o tasse) che ha formato oggetto di contestazione in primo grado.

In pratica è il valore di tutte le maggiori imposte indicate nell'atto di accertamento contestato.

Non si deve tenere conto degli interessi e delle sanzioni nonché, per quanto sopra detto, dei contributi INPS accertati che non entrano nella definizione e seguono l'ITER ordinario della controversia.

Se la controversia ha ad oggetto un atto irrogante solo sanzioni non collegate al tributo il valore della lite è pari all'ammontare delle sanzioni.

5 – Somme Dovute

La definizione, come più volte evidenziato, si perfeziona mediante due adempimenti: il pagamento delle somme dovute e la presentazione della domanda di definizione.

5.1 Calcolo delle somme dovute

Per quanto alle somme dovute il comma 12 dell'articolo 39 del D.L. 98/2010 effettua un totale rinvio all'articolo 16 della L. 289/2002 il quale prevede che, se il valore della lite è non superiore ad € 2.000,00 la lite si potrà definire con il pagamento di una somma pari ad € 150,00, mentre se il valore della lite è superiore ad € 2.000,00 gli importi dovuti dovranno essere determinati come segue:

a) 10% del valore della lite se alla data di presentazione della domanda di definizione della stessa sia intervenuta sentenza sul merito o sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, con soccombenza dell'Amministrazione Finanziaria nell'unica o ultima pronuncia giurisdizionale non cautelare;

- b) 50% del valore della lite se alla data di presentazione della domanda di definizione della stessa sia intervenuta sentenza sul merito o sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, con soccombenza del contribuente nell'unica o ultima pronuncia giurisdizionale non cautelare;
- c) 30% del valore della lite se alla data di presentazione della domanda di definizione non sia intervenuta alcuna sentenza, il che evidentemente sta a significare che alla data di presentazione della domanda la lite penda ancora nel primo grado di giudizio e non sia stata già resa pronuncia giurisdizionale non cautelare sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio.

5.2 – La situazione della lite influenza il calcolo

Poiché le somme dovute variano in funzione dello situazione della lite, risultano importanti i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con circolare 12/E del 21 febbraio 2003 con la quale è stato precisato che, per pronuncia resa e quindi per intervenuta sentenza occorre fare riferimento alla data di:

- Deposito della pronuncia nel testo integrale (art. 37 del D. Lgs. 546/92) (ipotesi prevista per le decisioni delle commissioni provinciali e regionali);
- Deposito del solo dispositivo, qualora sia prevista una pubblicazione dello stesso prima delle motivazioni (ipotesi prevista per le decisioni della Commissione Tributaria Centrale);
- Comunicazione al contribuente di un provvedimento decisorio del giudizio (provvedimento presidenziale di cui al comma 1 dell'articolo 27 del D.Lgs. 546/92 che interessa anche i provvedimenti di inammissibilità).

Da quanto sopra emerge che, per le pronunce di merito delle commissioni tributarie, non è la data di comunicazione del dispositivo della sentenza di cui al secondo comma dell'articolo 37 del D.Lgs. 546/1992 (che deve avvenire entro dieci giorni dal deposito) a rilevare ai fini del computo delle somme ma, la data di deposito della sentenza nella segreteria della commissione tributaria (che deve intervenire entro 30 giorni dalla data di deliberazione).

5.3 – Le pronunce cautelari non rilevano

Per espressa previsione normativa, non assumono alcun rilievo le pronunce giurisdizionali cautelari; tali sono quelle adottate per evitare che, a causa della durata del processo, una delle parti possa subire danni irreparabili. La pronuncia cautelare per antonomasia è quella di cui all'articolo 47 del D. Lgs. 546/92 di ordinanza di sospensione dell'Atto Impugnato.

5.4 – La pronuncia giurisdizionale rileva con riferimento alla data di domanda di definizione

Si deve osservare che la pronuncia giurisdizionale assume rilevanza, ai fini della determinazione delle somme dovute, laddove la stessa intervenga prima della domanda di definizione; ciò è estremamente rilevante se si tiene conto che, mentre le somme dovute dovranno essere versate entro il 30 novembre 2011, la domanda di definizione dovrà essere prodotta entro il maggior termine del 31 marzo 2012. Tale ampia forbice temporale non sussisteva con riferimento alla definizione delle liti del 2003.

A tal proposito si precisa che, sono rilevanti le pronunce rese fino alla data di presentazione della domanda e che se la pronuncia risulta dissonante rispetto alla determinazione delle somme calcolate, occorrerà applicare, con alcune osservazioni, le indicazioni di cui alla circolare 12/E del 2003 paragrafo 11.6.14 le quali prevedono che:

- a) se le somme versate sono superiori rispetto a quelle dovute per la intervenuta sentenza il contribuente ha diritto alla restituzione delle somme versate in eccesso;
- b) se le somme versate risultano inferiori a quelle dovute per la intervenuta sentenza il contribuente dovrà versare la differenza entro la data di presentazione della domanda.

Le istruzioni di cui sopra trovavano corretta applicazione con riferimento al vecchio regime di definizione del 2003 il quale prevedeva due termini, quello per il versamento e quello della presentazione della domanda, molto ravvicinati (il 16 aprile 2003 e il 21 aprile 2003).

Poiché la definizione 2011 prevede invece che il versamento debba essere effettuato entro il 30 novembre 2011 mentre la domanda di definizione potrà essere presentata entro il 31 marzo 2012, l'ufficio finanziario dovrà chiarire se le indicazioni, di cui alla precedente lettera b), trovino comunque concreta

applicazione, emergendo nei fatti e per il caso di specie, un versamento insufficiente.

Fin da ora si segnala che in ogni caso la definizione dovrà essere ritenuta corretta laddove il contribuente effettui il versamento delle somme dovute in considerazione della situazione della lite alla data del pagamento, trovando applicazione la norma di cui al comma 9 dell'articolo 16 della L. 289/2002 che prevede che, in caso di errore scusabile nella determinazione del versamento è consentita la regolarizzazione del pagamento stesso entro trenta giorni dalla data di ricevimento della relativa comunicazione dell'ufficio.

Fatto salvo quanto sopra sul punto occorre attendere un chiarimento dell'Agenzia delle Entrate.

5.5 - La soccombenza determina l'importo da versare

Se la pronuncia giurisdizionale ha rilevanza nella determinazione delle somme da versare non di meno assume rilevanza a tal fine il concetto di "soccombenza" della parte.

Il termine soccombenza ha due funzioni: quella di individuare la parte perdente in giudizio e quella di determinare il quantum della perdita in giudizio.

È proprio questa seconda funzione che definisce la soccombenza come la differenza tra quanto richiesto e quanto deciso dall'organo giuridico adito.

Se la soccombenza è pari a tale differenza avremo due generali misure di soccombenza: la soccombenza integrale di una parte processuale quando nessuna delle domande proposte ha trovato accoglienza in giudizio, e soccombenza parziale quando le domande mosse dalla parte hanno trovato accoglienza appunto in misura parziale.

E' in questa seconda ipotesi che il calcolo delle somme dovute si articola piuttosto, infatti, dato il valore di una lite pari ad € 10.000,00, se in giudizio di primo grado la stessa è ridotta ad € 3.000,00 occorre effettuare i seguenti conteggi:

- Quanto all'importo pari alla differenza tra 10.000,00 e 3.000,00 = 7.000,00, che costituisce la soccombenza dell'ufficio, si dovrà applicare la percentuale del 10%, da cui l'importo dovuto pari ad € 700,00;
- Quanto all'importo pari ad € 3.000,00, che costituisce la soccombenza del contribuente, trova applicazione la percentuale del 50% da cui l'importo dovuto pari ad € 1.500,00.

La definizione nel caso di cui sopra sconta quindi un importo dovuto pari ad € 2.200,00.

5.6 - l'Inammissibilità vale come soccombenza del ricorrente.

La pronuncia di inammissibilità vale come soccombenza integrale della parte che ha proposto ricorso che per il primo grado sarà sempre il contribuente mentre per i gradi successivi ben potrebbe essere anche l'ufficio finanziario.

Ne deriva che, nel caso di pronuncia di inammissibilità nel primo grado di giudizio, la somma dovuta sarà sempre pari al 50% del valore della lite, mentre alle pronunce di inammissibilità con riferimento ai gradi di giudizio successivi al primo occorrerà far riferimento al soggetto che ha presentato il ricorso per individuare la parte soccombente.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che alla pronuncia di inammissibilità sono equiparati gli esiti del giudizio con effetti analoghi quali l'improponibilità, l'irricevibilità etc....

5.7 – Calcolo per le definizioni delle liti in pendenza del giudizio di rinvio.

Sia nel caso di rinvio al giudice di primo grado che nel caso di rinvio al giudice di secondo grado, in pendenza dell'una o dell'altra pronuncia la definizione sconta il pagamento della somma pari al 30% del valore della lite.

Quanto sopra è stato chiarito e ben motivato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 12/E del 2003 con la quale è stato mutuato il consolidato orientamento giurisdizionale secondo il quale il giudizio di rinvio determina l'avvio di una fase nuova ed autonoma che non si sostituisce ad alcuna precedente pronuncia, ma statuisce direttamente sulle domande proposte dalle parti.

5.8 – La conciliazione giudiziale

L'avvio della procedura della conciliazione giudiziale sussistente ed in pendenza alla data del 1° maggio 2011 non è ostativa alla definizione della lite, sempre che tale conciliazione non sia stata perfezionata mediante il versamento di quanto dovuto secondo le disposizioni di cui all'articolo 48 del D.Lgs. 546/92.

Va da se che in tali ipotesi l'importo dovuto per la definizione della lite sarà pari al 30% del valore della lite stessa.

6 - Scomputo delle somme versate.

Il comma 5 dell'articolo 16 della Legge 289/2002 prevede che, dalle somme dovute per perfezionare la definizione si scomputano quelle già versate prima della domanda di definizione a causa ed in applicazione delle disposizioni in materia di riscossione in pendenza di lite.

E' previsto inoltre che le somme versate in eccesso non sono rimborsabili ad eccezione dei casi di soccombenza dell'ufficio.

Infine la norma prevede che sono sempre dovute per intero le somme relative ai dazi costituenti risorse dell'Unione Europea, e la stessa regola dovrà valere anche ed in generale con riferimento agli aiuti di stato illegittimi, tenuto conto dell'espressa previsione della lettera e) del comma 12 dell'articolo 39 del Dl 98/2011.

Questo dunque l'impianto normativo che regola lo scomputo delle somme già versate con riferimento alla lite in corso di definizione, che consente di ridurre le somme dovute dell'importo di quanto già versato.

L'Agenzia delle Entrate con la circolare 12/E del 2002 ha proposto una serie di precisazioni sul punto a partire da quella, per altro già anticipata, che i versamenti scomputabili sono sia le somme iscritte a ruolo a titolo definitivo sia quelle iscritte a ruolo a titolo provvisorio.

Non sembra sussistano dubbi in proposito, laddove si è avuto modo di chiarire che, non solo le liti che derivano da atti di accertamento contestati ma anche le liti avverso la cartella di pagamento emessa ex art. 36-bi o 36-ter del DPR 600/73, quando espressiva di un atto impositivo vero e proprio, è suscettibile di applicazione della definizione.

Tanto per rendere gli aspetti più chiari si precisa che le somme scomputabili sono esclusivamente quelle versate a seguito dell'iscrizione a ruolo, non essendo compensabili versamenti diversamente effettuati e facendo la norma espresso riferimento alle somme per effetto delle disposizioni in materia di riscossione in pendenza di giudizio o del termine di impugnazione dell'atto o della pronuncia giurisdizionale.

Va prestata attenzione al fatto che le somme compensabili sono quelle versate alla data di presentazione della domanda (31 marzo 2012) e non alla data di versamento di quanto dovuto (30 novembre 2011); si segnala infatti che il perfezionamento della definizione interviene alla domanda e non al versamento, e solo con il perfezionamento della definizione gli uffici dapprima dispongono la sospensione

della riscossione dei ruoli (il cui pagamento viene meno per effetto della chiusura della lite) e successivamente, dopo aver effettuato la verifica della regolarità della definizione stessa, procedono allo sgravio dei ruoli pagati e nei casi previsti ad attivare la procedura del rimborso.

Ne deriva che fin quando il contribuente non perfeziona la presentazione della domanda gli importi iscritti a ruolo sono dovuti e pertanto potrebbe risultare conveniente, effettuato il versamento, di provvedere quanto prima alla presentazione della detta istanza.

6.1 – Individuazione degli importi scomputabili

Le somme scomputabili sono quelle degli importi versati alla data di presentazione della domanda; ne deriva che, come chiarito dalla circolare 12/E del 2002, sono scomputabili le somme pagate a titolo di tributo, sanzioni amministrative, interessi ed indennità di mora di spettanza dell'Amministrazione Finanziaria, riferite alla lite in contestazione che si intende chiudere³.

6.2 – Rimborso dei versamenti eccedenti

Regola generale vuole che, i versamenti effettuati con riferimento alla lite e nell'ambito dell'applicazione delle disposizioni che disciplinano la riscossione delle liti pendenti, sono sì scomputabili dai versamenti dovuti per la definizione ma, non danno diritto alla restituzione per la parte eccedente.

Tale regola incontra tuttavia un'eccezione con riferimento al caso in cui sia l'ufficio ad essere parte soccombete nella lite alla data di domanda della definizione (la norma esercita espresso richiamo alla lettera b) del primo comma dell'articolo 16 della Legge 289/2002).

Va subito premesso che, il rimborso delle somme eccedenti potrà trovare applicazione solo per le definizioni delle liti aventi valore superiore ad € 2.000,00, per le quali il perfezionamento della pratica avviene mediante pagamento dell'importo fisso forfettario pari ad € 150,00.

Tanto premesso, occorre chiarire come dovranno essere effettuati i calcoli dell'importo oggetto di rimborso precisando che, sarà onere dell'ufficio finanziario, senza necessità di specifica istanza da parte del contribuente, previa verifica della regolarità della definizione, provvedere alla restituzione dei versamenti eccedenti.

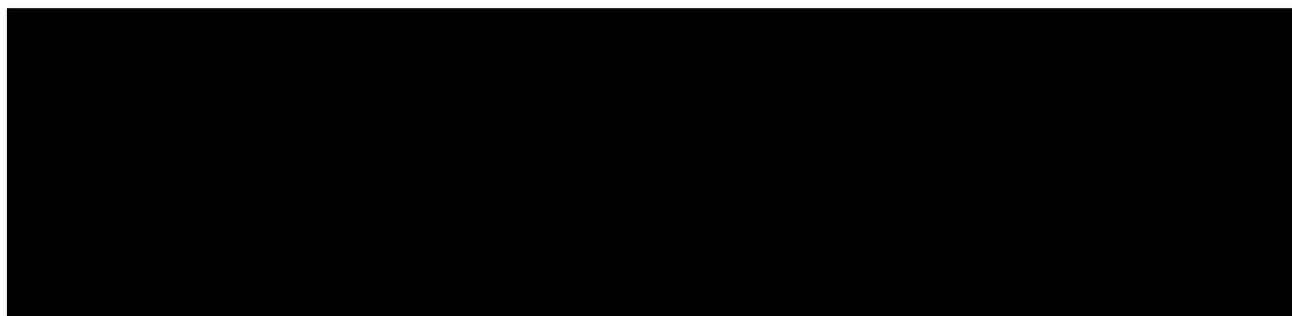
³ L'Agenzia delle Entrate dovrà chiarire se è scomputabile anche l'aggio spettante all'Agente della riscossione.

L'Agenzia delle Entrate con la circolare 12/E del 2003 ha indicato la modalità di determinazione degli importi rimborsabili il cui calcolo deve seguire il seguente iter logico:

Importi versati (a titolo di tributo, interessi, sanzioni e indennità di mora di spettanza dell'Amministrazione finanziaria);
- MENO importi da definizione della lite
- MENO importi a titolo di tributi ed interessi relativi alla lite a seguito di sentenza favorevole al contribuente.

In sostanza se il contribuente ha versato più di quanto dovuto per la definizione per verificare se ha diritto, e in che misura, al rimborso occorre liquidare gli importi dovuti a seguito della sentenza (tributi più interessi)

Si propongono alcuni esempi numerici:



(nella colonna Importo dovuto a seguito di giudicato sono compresi gli interessi)

7 – Il Perfezionamento della definizione

Il perfezionamento della definizione comporta l'osserva di due scadenze e di due adempimenti ben precisi e distinti:

- Data del 30 novembre 2011 – pagamento delle somme dovute in unica soluzione⁴;
- Data del 31 marzo 2012 – termine ultimo della presentazione delle domande di definizione.

La presentazione della domanda di definizione è atto essenziale soprattutto nei casi in cui, in ragione delle somme già versate e della dinamica giudiziaria non risulti dovuto alcun versamento.

Va da se che il perfezionamento della definizione coincide con l'estinzione del giudizio; l'estinzione del giudizio viene dichiarata a seguito di comunicazione degli uffici dell'Agenzia delle Entrate attestante la regolarità della domanda di definizione ed il pagamento delle somme dovute.

Come già anticipato, gli uffici dell'Agenzia delle Entrate alla presentazione della domanda, senza necessità di alcuna specifica istanza, dispongono la sospensione della riscossione dei ruoli e, ai sensi della lettera d) del comma 12 dell'articolo 39, entro il 15 luglio 2012 trasmettono alle commissioni tributarie, ai tribunali e alle corti di appello nonché alla Corte di Cassazione, un elenco delle liti pendenti per le quali è stata presentata domanda di definizione.

Successivamente, gli stessi uffici, entro il 30 settembre 2012, dovranno effettuare un'ulteriore comunicazione con la quale è attestata la regolarità della domanda di definizione ed il pagamento integrale di quanto dovuto. E' questo secondo atto che determina l'estinzione del giudizio e a seguito del quale l'ufficio procede allo sgravio dei ruoli non pagati (sempre senza specifica istanza).

⁴ La definizione delle liti pendenti 2011 non prevede la possibilità di un pagamento rateale.

8 – Sospensione dei giudizi.

La lettera c) del comma 12 dell'articolo 39 del DL 98/2011, prevede la sospensione dei giudizi che interessa tutte le liti pendenti per le quali trovano applicazione le disposizioni regolanti la definizione (in sostanza quelle pendenti alla data del 1° maggio 2011) ed opera fino alla data del 30 giugno 2012 (si ritiene dalla data di entrata in vigore del decreto vale a dire dalla data del 6 luglio 2011).

Ciò sta a significare che non possono essere fissate udienze o trattazioni in tale intervallo temporale con riferimento alle liti pendenti, e che laddove ciò avvenga (ES. perché la pubblica udienza è stata fissata prima dell'entrata in vigore del DL. 98/2011), i giudizi sono sospesi a richiesta del contribuente che dichiara di volersi avvalere delle disposizioni in argomento.

Nel caso in esame (trattazione già fissata) laddove il contribuente intenda avvalersi della sospensione potrà procedere direttamente ed oralmente in udienza, ovvero potrà presentare un'istanza scritta.

Si badi bene però, perché il mancato esercizio dell'opzione di cui sopra non comporta il venire meno della facoltà di chiudere la lite.

Sulla base dell'interpretazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate nel 2003, che ancora una volta appaiono di assoluta attualità, si deve concludere che per le trattazioni aventi data successiva al 31 marzo 2012 (termine di presentazione della domanda) il contribuente potrà richiedere la sospensione del giudizio solo se si è avvalso della definizione.

La successiva lettera d) del comma 12 dell'articolo 39 del D.L.98/2011 prevede che gli uffici entro il 15 luglio 2012 trasmettono l'elenco delle liti pendenti per le quali è stata presentata istanza di definizione e che tali liti sono "ulteriormente" sospese fino alla data del 30 settembre 2012.

Si rileva quindi un buco temporale tra la data del 30 giugno 2012 (primo termine di sospensione) e la data del 15 luglio 2012 che rappresenta la data di decorrenza della seconda sospensione.

Ne dovrebbe derivare che, per le liti fiscali pendenti per le quali sia stata presentata la domanda di definizione, il processo sia sospeso fino alla data del 30 giugno 2012, riattivato alla data del 1° luglio 2012 per essere nuovamente sospeso a decorrere dalla data del 15 luglio 2012, mentre per le liti fiscali pendenti per le quali non è stata presentata la domanda di definizione il processo è riattivato a decorrere dalla data del 1° luglio 2012.

9 – Sospensione dei termini

Tutti 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, delle liti pendenti alla data del 1° maggio 2011 sono sospesi sino alla data del 30 giugno 2012. Tra gli atti di cui sopra sembra che si debba far rientrare anche il reclamo ex art. 28 del D. Lgs. 546/92.

Per il contribuente che non si avvale della definizione, tutti i termini di cui sopra riprendo a decorrere dalla data del 1° luglio 2012 e pertanto da tale data continueranno a decorrere i residui giorni dei termini processuali.

Nel diverso caso in cui il contribuente si sia avvalso della definizione per la quale sia intervenuto diniego (il termine della comunicazione e notifica del diniego è fissato entro la data del 30 settembre 2012), lo stesso, contribuente, potrà impugnare tale provvedimento di diniego entro il termine di 60 giorni dalla sua notifica. Entro il medesimo termine, il contribuente potrà impugnare, unitamente al diniego, anche la eventuale sentenza quando la definizione della lite è richiesta in pendenza del termine per l'impugnazione (comma 8 dell'articolo 16 del Legge 289/2002).

Attenzione perché, come anche chiarito dalla circolare 12/E del 2003 dell'AE, la disposizioni di cui sopra esprime una vera e propria deroga ai termini ordinari per la proposizione del ricorso contro la pronuncia giudiziaria e, proprio perché norma derogatoria, trova applicazione solo con riferimento all'ipotesi normativamente prevista.

Non si applica quindi il termine di 60 giorni dalla data di notifica del diniego in particolare nei seguenti casi:

- Termine di riassunzione;
- Termine per la costituzione in giudizio.

Per tali ipotesi vale la sola sospensione fino alla data del 30 giugno 2012 a decorrere dalla quale si riattiva la decorrenza dei termini ordinari.

Oltre a tali fattispecie, è opportuno segnalare il particolare caso in cui il contribuente, alla data del 1° maggio 2011, abbia già presentato il ricorso e la sentenza intervenga dopo la presentazione della domanda di definizione, i termini per la presentazione del ricorso avverso tale sentenza, nel caso di diniego della definizione stessa, dovranno decorre dalla data del 1° luglio 2012.

Potrebbe essere il caso in cui alla data del 1° maggio 2011 il ricorso già presentato dal contribuente sia stato già trattato; in tal caso il contribuente potrà aderire alla

definizione pagando il dovuto alla data del 30 novembre 2011 e successivamente presentando la domanda di definizione (ad es. alla data del 20 dicembre 2011).

Pr tale ipotesi non si può escludere che intervenga una sentenza successivamente alla data del 20 dicembre 2011. Ne deriva che alla data di presentazione della domanda di definizione non sussiste alcuna sentenza e pertanto non potrà trovare applicazione il termine derogatorio di presentazione del ricorso contro la stessa sentenza entro 60 giorni dalla data di notifica del diniego.

Il contribuente in tal caso dovrà prestare particolare attenzione presentando il ricorso entro il termine di 60 giorni dalla data del 1° Luglio 2012 e quindi entro il 14 ottobre 2012 (tenuto conto della sospensione estiva).

13 settembre 2011

Mario Agostinelli