

Manovra 2011

DEFINIZIONE LITI FISCALI PENDENTI

CHIARIMENTI della C.M. 48/E/2011

di Emanuele Rossi

QUADRO NORMATIVO

L'art. 39, D.L. 6.7.2011, n. 98, conv. con modif. dalla L. 15.7.2011, n. 111 [CFF ● 4825], ha introdotto la possibilità di **definire** le **liti fiscali di importo non superiore a € 20mila** in cui è parte l'Agenzia delle Entrate, ove queste risultino **pendenti** alla data dell'**1.5.2011** dinanzi alle Commissioni tributarie o al giudice ordinario, in ogni grado del giudizio, anche a seguito di rinvio. Con la **R.M. 5.8.2011, n. 82/E** sono state stabilite le **modalità specifiche di versamento** degli importi dovuti, mentre con il **Provvedimento Agenzia delle Entrate 13.9.2011** è stato approvato il **modello** valido ai fini della **presentazione** della

domanda di definizione.

Per le **modalità applicative** la norma di cui al D.L. 98/2011 rimanda a quanto previsto dall'**art. 16, L. 27.12.2002, n. 289** [CFF ● 9537]. A tale riguardo l'Agenzia delle Entrate ha evidenziato come rimangano attuali i vari interventi di prassi emanati dalla stessa in riferimento alla definizione delle liti di cui alla Finanziaria 2003. A questi si aggiunge ora la **C.M. 24.10.2011, n. 48/E** per mezzo della quale l'Agenzia delle Entrate, oltre a confermare i precedenti orientamenti, fornisce **ulteriori chiarimenti** agli operatori.

DEFINIZIONE LITI PENDENTI – NOVITÀ: con l'art. 39, D.L. 6.7.2011, n. 98, conv. con modif. dalla L. 15.7.2011, n. 111 [CFF ● 4825], il Legislatore ha previsto che le liti fiscali non superiori a € 20mila in cui è parte l'Agenzia delle Entrate, **pendenti** alla data dell'**1.5.2011** dinanzi alle Commissioni tributarie o al giudice ordinario in ogni grado del giudizio, anche a seguito di rinvio, possano essere **definite** secondo le modalità dettate dall'art. 16, L. 27.12.2002, n. 289 [CFF ● 9537].

In un precedente intervento sono stati affrontati gli aspetti generali legati alla nuova disposizione di legge; ⁽¹⁾ in questa sede verranno esaminati i chiarimenti da ultimo forniti dall'Agenzia delle Entrate con la C.M. 24.10.2011, n. 48/E.

CONCETTO di LITE FISCALE PENDENTE: le liti che possono essere definite sono **solo** quelle **fiscali**, ovvero quelle rientranti nella compe-

tenza del giudice tributario ai sensi dell'art. 2, D.Lgs. 546/1992 [CFF ● 4653], in cui risulti parte **l'Agenzia delle Entrate.**

Non rientrano, pertanto, nel novero di quelle definibili le liti riguardanti tributi gestiti da **altri enti** (es. Agenzia delle Dogane). La lite deve essere **pendente** alla data dell'**1.5.2011**, ovvero a tale data deve essere stato **già presentato** il **ricorso/appello**, **non** essendo però **necessario** che alla medesima data vi sia stata **anche** la **costituzione in giudizio** da parte dello stesso ricorrente/appellante; ⁽²⁾ sempre in riferimento alla pendenza della controversia, viene specificato che alla data di entrata in vigore del D.L. 98/2011 (il 6.7.2011) **non** deve essere intervenuta una **pronuncia giurisdizionale definitiva.**

Risultano, pertanto, definibili le liti interessate da una pronuncia in primo o in secondo grado, i cui **termini di impugnazione non siano ancora scaduti** alla data del **6.7.2011.**

La pronuncia non ancora passata in giudicato

(1) E. Rossi, «Liti fiscali pendenti – Obbligo di reclamo e definizione», ne «La Settimana fiscale» n° 30/2011, pag. 21.

(2) Non sono suscettibili di definizione le cd. «liti potenziali», ossia quelle in cui il ricorso in Commissione tributaria provinciale non sia stato presentato alla data dell'1.5.2011 pur essendo, a tale data, pendenti i termini di impugnazione di un atto notificato.

può riguardare anche l'eventuale **inammissibilità** del ricorso/appello presentato. Risultano, pertanto, definibili le pronunce di inammissibilità riguardanti ad esempio la proposizione intempestiva del ricorso, il mancato conferimento dell'incarico di assistenza tecnica, ecc. A tale riguardo però viene evidenziato come **non risulti definibile** la controversia in cui la pronuncia di inammissibilità riguardi l'**incompetenza del giudice adito** circa la materia del contendere.

L'Agenzia delle Entrate ricorda come risultino definibili le sole liti «fiscali», per cui non basta la presenza di una causa pendente «minore» per accedere ai benefici della definizione, ma occorre che la causa possa essere suscettibile di decisione nel merito da parte del giudice adito. Per tali motivi non possono essere definite, per esempio, le controversie aventi ad oggetto contributi previdenziali, ⁽³⁾ ovvero sanzioni per il lavoro «sommerso», anche qualora pendenti innanzi agli organi della giustizia tributaria e non ancora rimesse agli organi della giustizia ordinaria.

Una volta verificata la «**pendenza**» e la «**fiscalità**» della lite, occorre accertarsi che il contenzioso verta su di un **atto impositivo** per mezzo del quale l'Agenzia delle Entrate non si sia limitata a richiedere un omesso o carente versamento desumibile dalla liquidazione del Modello Unico.

Viene ribadito come **non risultino definibili** i ruoli collegati alla **mera riscossione** di imposte autodichiarate dal contribuente; il riferimento è chiaramente alle liti riguardanti cartelle di pagamento notificate ai sensi dell'art. 36-bis, D.P.R. 600/1973 [CFF ② 6336a] per le **imposte sui redditi** e l'**Irapp** e ai sensi dell'art. 54-bis, D.P.R. 633/1972 [CFF ① 254a] per l'**Iva**. Quando, invece, la cartella di pagamento riguarda un **controllo formale** di cui all'art. 36-ter, D.P.R. 600/1973 [CFF ② 6336b] (controllo finalizzato al riscontro degli oneri dettratti nella dichiarazione dei redditi da parte del contribuente), l'eventuale lite instaurata risulta definibile in quanto ha natura di atto impositivo, visto che l'Ufficio nega deduzioni e/o detrazioni per asserita assenza dei requisiti prescritti dalla legge, non limitandosi ad effettuare un incrocio tra i debiti dichiarati ed i versamenti effettuati da parte del contribuente.

L'Agenzia specifica che non risultano, quindi,

definibili «*le controversie instaurate a seguito dell'impugnazione di comunicazioni di irregolarità, ovvero di risposte ricevute ad istanze di interpello, ovvero, ancora, di dinieghi di autotutela*».

Sul punto si segnala come la recente giurisprudenza ⁽⁴⁾ si sia pronunciata a favore dell'**impugnabilità dell'interpello** proposto ai fini della **disapplicazione della normativa antielusiva**; per tali ragioni, a dispetto dell'orientamento espresso dall'Agenzia delle Entrate, per le liti «minori» pendenti alla data dell'1.5.2011 e riguardanti il diniego alla richiesta di disapplicazione di una norma a carattere antielusivo, **non** sembrerebbe **preclusa** la via della **definizione** ex D.L. 98/2011.

Risultano, inoltre, avere **natura impositiva** ed in quanto tali suscettibili di definizione, le controversie aventi ad oggetto i **crediti d'imposta** derivanti da **agevolazioni fiscali indebitamente utilizzati** (ad es. recupero del credito d'imposta per spese R&S indebitamente utilizzato). **Non** risultano, invece, **definibili** le controversie aventi ad oggetto:

- il **rifiuto** espresso o tacito alla **restituzione di tributi** – ciò in quanto trattasi di somme originariamente pagate mediante versamento diretto e non in esecuzione di un provvedimento di imposizione impugnato;
- i **dinieghi** o la **revoca di agevolazioni** – fatto salvo il caso in cui l'Agenzia delle Entrate non si sia limitata a negare o revocare l'agevolazione tributaria ma contestualmente abbia accertato e richiesto anche il tributo o il maggiore tributo e/o abbia irrogato le relative sanzioni.

Per concludere, si segnala l'apertura dell'Agenzia delle Entrate sui **ruoli impugnati in assenza dell'atto presupposto**. Possono essere **definite**, infatti, le controversie generate da ricorsi avverso ruoli che non siano stati preceduti da atti impositivi presupposti e, conseguentemente, portino per la prima volta il contribuente a conoscenza della pretesa del Fisco. È sufficiente, in tali casi, che nel ricorso presentato sia stata **contestata la validità della notifica** dell'atto presupposto, non essendo necessario che sia stato espressamente richiesto anche l'annullamento dell'avviso di accertamento. ⁽⁵⁾

(3) *I quali non concorrono, pertanto, alla formazione del valore della lite fiscale definibile. Sul punto, C.M. 48/E/2011, pag. 25.*

(4) *Cass. 15.4.2011, n. 8663, Ctp Reggio Emilia, sentenza n. 154/4/11.*

(5) *Nel caso in esame è importante che non sia stato impugnato anche, seppure tardivamente, l'avviso di accertamento. Ciò in quanto in tale eventualità ad essere definibile è il contenzioso riguardante l'avviso di accertamento e non quello sulla cartella di pagamento, la cui cessata materia verrà richiesta sulla base della definizione della lite riguardante l'atto impositivo.*

LITE AUTONOMA e VALORE della LITE: risulta definibile il **singolo atto impositivo impugnato**; per tali motivi, ove con un solo ricorso vengano impugnati più atti, si hanno tante liti autonome quanti sono gli avvisi di accertamento oggetto di contestazione.

Ogni lite dovrà, quindi, essere definita **in via autonoma** in base al rispettivo **valore**, che si ricorda essere pari all'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 all'irrogazione di **sanzioni** non collegate al tributo, delle stesse si tiene conto ai fini del valore della lite.

Qualora la controversia risulti pendente presso la **Commissione tributaria regionale**, il valore della lite rimarrà sempre quello delle imposte che avevano formato oggetto di contestazione al momento dell'instaurazione del contenzioso dinanzi la **Commissione tributaria provinciale**, anche nel caso in cui quest'ultima avesse riformato con sentenza l'originaria pretesa impositiva.

Al contrario il valore della lite pendente in Commissione tributaria regionale cambia in presenza di **giudicato interno**, ovvero in caso di intervenuto annullamento parziale in corso di giudizio da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Per quanto riguarda il giudicato interno, l'art. 56, D.Lgs. 546/1992 [CFF ● 4707], dispone che *«le questioni ed eccezioni non accolte nella sentenza della commissione provinciale, che non sono specificamente riproposte in appello, s'intendono rinunciate»*.

Per tali motivi, in caso di lite fiscale pendente in Commissione tributaria regionale, il valore della lite dovrà essere calcolato tenendo conto del tributo e/o delle sanzioni non collegate al tributo, limitatamente alla parte ancora in contestazione e non coperta da giudicato.

In maniera similare, in caso di **annullamento parziale** da parte dell'Ufficio, il valore della lite andrà calcolato sull'ammontare della pretesa per cui prosegue il contenzioso.

Si è visto come le **sanzioni** vadano prese in considerazione, ai fini del calcolo del valore della lite, solo quando **non collegate al tributo**.

Ci sono casi in cui però il **valore** della lite è rappresentato dalle **sole sanzioni** collegate al tributo: si tratta del caso in cui oggetto della contestazione sono le sole sanzioni e non anche le maggiori imposte accertate.

Ciò accade quando, ad esempio, ai sensi dell'art. 6, D.Lgs. 472/1997 [CFF ● 9469] o dell'art.

10, L. 212/2000 [CFF ● 7120] (cd. Statuto dei diritti del contribuente), è richiesta la **disapplicazione** delle **sole sanzioni** sollevando il fatto che non risulti punibile l'autore della violazione quando è determinata da **obiettive condizioni di incertezza** da una norma di legge oppure da **indeterminatezza delle richieste di informazioni** o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento.

Anche in questi casi, afferma l'Agenzia, il giudizio può essere definito avendo riguardo ad un valore della lite pari all'ammontare delle sanzioni in contestazione.

Utili chiarimenti vengono forniti, inoltre, in materia di **rapporti società-soci** e di **obbligazioni di carattere solidale** tra i ricorrenti.

In merito al primo aspetto, nei casi in cui destinatario dell'accertamento sia una società di persone, ovvero una S.r.l. trasparente, la posizione della società è autonoma rispetto a quella dei soci, e, quindi, un'eventuale definizione avvenuta in capo alla prima, non esplica effetto sulla posizione dei secondi.

Ad esempio, nei casi di verifica presso una S.n.c., cui seguono un accertamento in capo alla società basato sulle maggiori Irap ed Iva dovute dalla stessa e tanti avvisi di accertamento quanti sono i soci, tenuti a rispondere in termini di maggiore Irpef dovuta, le singole liti instaurate rimangono del tutto **autonome**.

Per tali motivi, ove alcuni soci decidessero di definire la controversia instaurata con riguardo al proprio reddito di partecipazione, mentre altri scegliessero di restare inerti ovvero di proseguire nel proprio giudizio autonomamente incardinato, quest'ultimo non potrà ovviamente intendersi definito e proseguirà autonomamente.

Quando, invece, l'obbligazione è a **carattere solidale** (ad es. coeredi destinatari del medesimo atto impositivo), la definizione effettuata da parte di uno di essi esplica **efficacia anche** a favore degli altri.

RETTIFICHE di PERDITE: ben può accadere che il contenzioso instaurato verta su di un **recupero di perdite fiscali**, in luogo, ovvero in aggiunta, all'**accertamento** di un **maggior reddito imponibile**.

Anche in tali casi, afferma l'Agenzia delle Entrate, è possibile accedere alla **definizione** delle liti fiscali pendenti, avuto riguardo ad un valore della lite che tenga o meno conto dell'**affrancamento** delle perdite fiscali accertate.

Un esempio aiuterà a comprendere meglio quanto asserito.

Si ipotizzi il caso in cui per l'anno 2007 il contribuente abbia dichiarato una perdita fiscale

di € 10.000 e che l'Ufficio abbia proceduto ad emettere due distinti avvisi di accertamento: uno per il 2007, disconoscendo la perdita, ed uno per il 2008, dove oltre a disconoscere l'intero utilizzo della perdita, accerta una maggiore imposta di € 5.000, più interessi e sanzioni.

Si supponga ancora che entrambi gli avvisi di accertamento siano stati impugnati dal contribuente e risultino definibili ai sensi del D.L. 98/2011.

Il contribuente può decidere o di definire il solo anno 2007, sulla base di un valore della lite pari all'imposta teorica connessa alla perdita ($€ 10.000 * 33\%$ ⁽⁶⁾ = € 3.300) facendo rimanere in piedi le maggiori imposte (e le relative sanzioni) di € 5.000 per il 2008, ovvero di definire tutto l'anno 2008, il cui valore di lite risulta essere pari a € 8.300 (€ 3.300 + € 5.000).

ASPETTI PROCEDURALI: ai fini della definizione occorre effettuare il **pagamento** delle seguenti somme:

- € **150**, se il valore della lite è pari o inferiore ad € 2mila;
- **10%** del **valore** della **lite**, in caso di soccombenza dell'Amministrazione finanziaria 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;
- il **50%** 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 predetta data;
- il **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, ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio.

Ai fini della **determinazione** della **somma dovuta** per la definizione della lite fiscale pendente, occorre fare riferimento, quindi, all'**ultima** o **unica pronuncia non cautelare resa** alla data di presentazione della domanda di definizione della lite; rileva la **data** di **deposito** della **sentenza** e non quella della sua notifica alle parti.

La **pronuncia** di **inammissibilità equivale a soccombenza** del ricorrente/appellante, il quale sarà tenuto al **versamento** del **50%** del **valore**

della **lite**, mentre nei casi di **soccombenza parziale**, l'importo da versare sarà pari a:

- **10%** sulla **parte** del **valore** della **lite** per la quale l'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare sul merito ovvero sull'ammissibilità ha statuito la soccombenza dell'Amministrazione finanziaria;
- **50%** sulla **parte** del **valore** della **lite** per la quale l'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare sul merito ovvero sull'ammissibilità ha statuito la soccombenza del contribuente.

Rilevano ai fini del versamento le **eventuali somme pagate in pendenza di giudizio**; il contribuente **non** ha **diritto** al **rimborso** di quanto versato in eccedenza, ad eccezione del caso in cui tra la data di esecuzione del versamento e quella di presentazione della domanda venga **depositata** una **sentenza** a lui **favorevole**, nel qual caso l'Agenzia delle Entrate sarà tenuta a rimborsare quanto versato in più, rispetto al dispositivo di detta sentenza.

Con la R.M. 5.8.2011, n. 82/E sono state stabilite le **modalità specifiche** di **versamento** delle **somme** dovute per la **definizione** delle **liti**, da effettuarsi mediante compilazione dell'apposito **Modello «F24 Versamenti con elementi identificativi»** ed è stato, inoltre, istituito il **codice tributo 8082** da indicare sul modello.

In data 13.9.2011 è stato, inoltre, pubblicato sul sito www.agenziaentrate.gov.it il **modello** di **domanda** di **definizione** che va presentato **telematicamente entro il 2.4.2012**. Fino ad ora non risulta ancora disponibile il canale telematico per la presentazione della domanda; poiché nella C.M. 48/E/2011 viene precisato che nelle **more** dell'**attivazione** della **procedura** i contribuenti possono presentare in **formato cartaceo** la domanda agli Uffici competenti dietro rilascio di apposita ricevuta, è consigliabile a coloro i quali sono in possesso di una sentenza favorevole, «cristallizzare» il valore di lite presentando il prima possibile la domanda all'Ufficio.

Lo **sgravio** dei **ruoli** avverrà solo dopo che l'Agenzia delle Entrate abbia riscontrato la **regolarità** della **domanda**.

Nella suddetta Circolare viene, tuttavia, evidenziato che, riscontrato l'integrale pagamento dovuto, l'Ufficio dispone da subito, senza necessità di una specifica istanza, la **sospensione** della **risossione** dei **ruoli** il cui obbligo di pagamento verrà meno per effetto della definizione della lite.

⁽⁶⁾ *Aliquota applicabile per il periodo d'imposta 2007.*