

Manovra economica

OBBLIGO di RECLAMO e DEFINIZIONE
delle LITI FISCALI PENDENTI

di Emanuele Rossi

QUADRO NORMATIVO

Con l'art. 39, D.L. 98/2011, conv. con modif. dalla L. 111/2011, sono state introdotte due importanti disposizioni riguardanti il contenzioso tributario.

Da una parte, per le controversie di valore non superiore a € 20.000 viene ora prevista quale condizione di ammissibilità del ricorso la preliminare presentazione di un apposito reclamo presso le Direzioni provinciali ovvero regionali competenti per territorio.

Dall'altra, in riferimento alle liti fiscali di valore non superiore a € 20.000, 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, viene data la possibilità al contribuente di definire le stesse secondo le modalità dettate dall'art. 16, L. 27.12.2002, n. 289 [CFF ● 95371].

Con alcune specificazioni non di poco conto, però, quale l'obbligo di pagamento del *quantum debetur* in unica soluzione entro il 30.11.2011. Poiché il Legislatore ha fatto esplicito riferimento ai contenuti dell'art. 16, L. 289/2002, rimangono attuali anche i chiarimenti dati a suo tempo dall'Amministrazione finanziaria; il riferimento è alle istruzioni che vennero diramate dall'Agenzia delle Entrate con la C.M. 12/E/2003, in occasione del precedente condono.

RECLAMO: l'esigenza di «snellire» i lavori delle Commissioni tributarie ha portato il Legislatore all'introduzione ⁽¹⁾ del nuovo art. 17-bis, all'interno del D.Lgs. 31.12.1992, n. 546, rubricato «Il reclamo e la mediazione».

Viene previsto che per gli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate e notificati a decorrere dall'1.4.2012, riguardanti controversie di valore non superiore a € 20.000, chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente, a pena di inammissibilità dello stesso, a presentare reclamo presso la Direzione provinciale ovvero regionale competente per territorio.

In sostanza si tratta di un «filtro» per l'accesso al contenzioso tributario, dipendente dal valore della lite sottostante; a tale riguardo, per valore della lite deve intendersi l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle ir-

rogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.

Ove, quindi, il valore della lite così determinato sia di importo superiore a € 20.000 potrà direttamente adirsi la via del contenzioso. In caso contrario, per non incorrere in una causa di inammissibilità del ricorso occorrerà preliminarmente presentare reclamo, sul quale saranno chiamate a decidere strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili.

Come verrà meglio spiegato nel proseguo, decorso un determinato lasso temporale il reclamo produce gli effetti del ricorso; allo stesso sono quindi applicabili le disposizioni di cui agli artt. 12, 18, 19, 20, 21 e del co. 4, dell'art. 22, D.Lgs. 546/1992 [CFF ● 4663, 4669, 4670, 4671, 4672 e 4673].

Nello specifico, se il valore della lite è inferiore a € 2.582,28, il reclamo potrà essere

(1) Per mezzo dell'art. 39, D.L. 6.7.2011, n. 98, conv. con modif. dalla L. 15.7.2011, n. 111.

presentato dallo stesso **contribuente**.

In caso contrario, sarà necessaria la **presenza del difensore abilitato**. Ancora, il **reclamo** dovrà contenere i **contenuti minimi** disposti dall'art. 18, D.Lgs. 546/1992 (Commissione tributaria competente, motivi, ecc.) ed essere **notificato** secondo le **modalità** sancite dal successivo art. 20, D.Lgs. 546/1992, **entro 60 giorni** dal **ricevimento dell'atto** che si intende impugnare.

MEDIAZIONE: l'**obbligo** della **presentazione del reclamo** viene accompagnato dalla **facoltà** in capo al **proponente** di inserire nello stesso una **motivata proposta di mediazione**, completa della **rideterminazione dell'ammontare della pretesa**. L'**organo destinatario** a questo punto, se non intende accogliere il **reclamo** volto all'**annullamento totale o parziale dell'atto**, né l'**eventuale proposta di mediazione**, formula **d'ufficio una proposta di mediazione** avuto riguardo all'**incertezza** legata alle **questioni controverse**, al **grado di sostenibilità** della **pretesa** ed al **principio di economicità dell'azione amministrativa**.

Viene fatto esplicito riferimento all'art. 48, D.Lgs. 546/1992 [CFF ① 4699] in materia di **conciliazione giudiziale**, tal che si ritiene che nella **proposta** formulata dall'Ufficio le **sanzioni amministrative** vadano applicate nella **misura del 40%** delle **somme irrogabili** in rapporto dell'**ammontare del tributo** risultante dalla **proposta medesima**.

Decorsi **90 giorni** senza che sia stato notificato l'**accoglimento del reclamo** o senza che sia stata **conclusa la mediazione**, il **reclamo** produce gli **effetti del ricorso**.

Sul punto sono due le osservazioni da fare.

In primo luogo, la **produzione degli effetti del ricorso** comporta l'**obbligo** in capo al **proponente/ricorrente** di **costituirsì in giudizio** nei successivi **30 giorni**, mediante **deposito** presso la Commissione tributaria competente per territorio della **copia conforme** all'originale del **reclamo**, corredato dalla **ricevuta di presentazione/spedizione**, pena l'**inammissibilità** del **ricorso** stesso.

In secondo luogo, l'istituto del **reclamo** dovrà giocoforza essere riacordato con la **nuova disciplina** riguardante gli **accertamenti esecutivi** in modo che i **180 giorni** di «**blocco**» degli **atti esecutivi dell'agente della riscossione** decorrano solo una volta trascorsi i **90 giorni** di **moratoria del reclamo**.

È da rimarcare infine che nelle **controversie** soggette a **reclamo** la **parte soccombente** è condannata a **rimborsare**, in aggiunta alle spese di giudizio, una **somma pari al 50%** delle **spese di giudizio** a titolo di **rimborso delle spese del pro-**

cedimento instaurato, potendo la Commissione tributaria procedere alla **compensazione delle spese**, solo in presenza di **giusti motivi** indicati all'interno del **dispositivo della sentenza**.

Tale misura è volta ad **incentivare** le **parti** affinché trovino un **accordo** durante i **90 giorni** di **moratoria del reclamo**, in modo da far **diminuire** in futuro le **controversie pendenti** presso le Commissioni tributarie.

DEFINIZIONE delle LITI FISCALI PREGRESSE: proprio in riferimento all'esigenza di **smaltire i lavori** della giustizia tributaria e di quella ordinaria, è stata introdotta l'ulteriore **novità** contenuta sempre all'interno dell'art. 39, D.L. 98/2011: la **definizione delle liti fiscali pregresse**.

Viene previsto che le **liti fiscali non superiori a € 20.000** 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 ② 9537I], con alcune **precisazioni** legate alle **scadenze** ed alle **modalità di pagamento del quantum debeatur**.

Per capire il **funzionamento** di tale **istituto**, quindi, occorre rifarsi al dettato normativo dell'art. 16, L. 289/2002, oltre che alle **pronunce di prassi** intervenute a suo tempo, in particolare, la C.M. 21.2.2003, n. 12/E.

NOZIONE di LITE PENDENTE e MODALITÀ di DEFINIZIONE: ai sensi della lett. a), del co. 3, dell'art. 16, L. 289/2002, è definita **lite pendente** quella avente ad oggetto **avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni** ed ogni **altro atto di imposizione**, dove **controparte** è l'**Amministrazione finanziaria**, per i quali alla data dell'**1.5.2011** 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 intende, comunque, **pendente la lite non passata in giudicato** alla data dell'**1.5.2011**.

Aderendo alla norma del 2002, quindi, dovremmo ritenere **pendente la controversia** solo nei casi in cui sia stato presentato il **ricorso** alla data dell'**1.5.2011**.

D'altronde, però, la lett. c), del co. 12, dell'art. 39, D.L. 98/2011, dispone che per le **liti fiscali** che possono essere definite mediante il **nuovo condono**, 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**, sono

sospesi fino al **30.6.2012**. Stabilendo quindi che sono **sospesi** anche i **termini** per proporre il **ricorso**, è come se il Legislatore avesse voluto intendere per **lite fiscale pendente** non solo quella per cui il **ricorso** sia stato presentato alla data dell'**1.5.2011**, ma anche quella per cui i **termini** per la **proposizione** dello stesso siano stati **pendenti** alla **medesima data**.

A parere di chi scrive tale **interpretazione** è **più garantista**, in quanto non discrimina tra chi il **ricorso** lo ha presentato **subito** e chi, invece, lo ha presentato in **prossimità** della **scadenza** dei **60 giorni** dalla **notifica**, magari confidando nell'**annullamento** dell'**atto** in sede di **autotutela**.

Sul punto è **auspicabile** un **intervento chiarificatore** da parte delle **autorità competenti**.

Al co. 3, lett. c), dell'art. 16, L. 289/2002, viene chiarito quale sia il **valore** della **lite** da assumere a base del **calcolo** per la **definizione** della **controversia**.

Lo stesso è 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 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 **oggetti** interessati e dai **tributi** in esso indicati.

Mentre per il **condono** del **2002** non vi era un **limite** al **valore** di **lite** definibile, quello introdotto con il D.L. 98/2011 consente solo la **definizione** delle **liti fiscali** di **valore non superiore** a **€ 20.000**.

Dato che il **valore** è riferito alla **sola maggiore imposta accertata**, la norma mantiene un certo «*appeal*» e si perfeziona mediante il **pagamento** delle seguenti **somme**:

- **€ 150** se il **valore** della **lite** è **pari** o **inferiore** a **€ 2.000**;
- il **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 pre-

detta **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**.

Mentre il **condono** del **2002** prevedeva la **possibilità** di **pagamento** in **forma rateale**, come già accennato quello da ultimo introdotto prevede il **pagamento** in **unica soluzione** entro e non oltre la data del **30.11.2011**.

Come in passato rilevano ai fini del **pagamento** anche le **somme** versate in **pendenza** di **giudizio**; qualora però le **somme già versate** in **pendenza** di **giudizio** siano di **ammontare superiore** rispetto a quanto dovuto per la **chiusura** della **lite** non spetta il **rimborso** della **differenza**, salvo che l'**Amministrazione finanziaria** sia **soccombente** nelle **liti** di **valore superiore** a **€ 2.000**.

Il co. 5, dell'art. 16, L. 289/2002, prevede infatti la **restituzione** delle **somme versate**, si badi bene, **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.

Sui **conteggi** da effettuare ai fini del **versamento** ovvero della **restituzione**, si rimanda ai contenuti della C.M. 21.2.2003, n. 12/E.

In questa sede si ritiene comunque utile fornire un importante **chiarimento** fornito nella medesima circolare, per quanto riguarda i **cas** di **soccombenza parziale** del **contribuente** in **giudizio**.

Si afferma nel documento che poiché le **somme** dovute dipendono dall'**esito** del **giudizio** e, quindi, dalla **soccombenza** di **ciascuna parte**, in tal caso (quello della **soccombenza parziale**, appunto) troveranno applicazione sia la **percentuale** del **10%** che quella del **50%** ovvero:

- il **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**;
- il **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**.

Il caso dell'**inammissibilità** del **ricorso introduttivo** è qualificato come **soccombenza totale** del **contribuente** il quale, ai fini della definizione, è tenuto a versare il **50%** del **valore** della **lite**.

ESEMPIO

Accertamento con valore di lite pari a € 10.000 per il quale la **sentenza di primo grado** conferma la **legittimità della pretesa impositiva** limitatamente ad € 6.000 (più interessi e sanzioni). Il contribuente, per definire la lite, sarà tenuto a versare il **10%** di € 4.000 (**imposta annullata dalla sentenza**), nonché il **50%** di € 6.000 (**imposta confermata dalla sentenza**), il tutto per un **ammontare complessivo** di € 3.400 (= € 400 + € 3.000).

LITI DEFINIBILI: quanto all'oggetto delle **controversie definibili**, questo è costituito dagli **avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazioni delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione** che vede quale **controparte l'Agenzia delle Entrate**. Sulla base del dettato normativo, la C.M. 12/E/2003 confermò la **non applicabilità** della **definizione** alle **controversie** riguardanti:

- il **rifiuto espresso o tacito** alla **restituzione di tributi**;
- il **diniego** o la **revoca di agevolazioni** (a meno che non sia stato **accertato un maggiore tributo**);
- gli **avvisi di liquidazione** ed i **ruoli**, in particolare relativi agli **omessi versamenti dei tributi**.

Con particolare riferimento all'ultimo punto, la circolare si soffermò ad evidenziare come non potesse essere oggetto di definizione la **lite fiscale** scaturita da un **omesso o carente versamento**.

Infatti, poiché oggetto della **definizione** è la **pretesa impositiva** che scaturisce da una **specificata attività accertativa** svolta dall'Ufficio, tale non è il **semplice ruolo** emesso a fronte di **imposte e/o ritenute** indicate dal contribuente in dichiarazione ma **non versate**.

Facendo quindi un **esplicito richiamo** all'attività di **liquidazione** delle **imposte** svolta ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973 [CFF ② 6336a e 6336b] e 54-bis, D.P.R. 633/1972 [CFF ① 254a], si affermò che il **ruolo** emesso ai sensi di detti articoli può, in taluni casi, avere una **funzione di provvedimento impositivo** (ad esempio, casi di **riduzione o esclusione di deduzioni e detrazioni**), diversa dal **recupero** di

imposte dichiarate e non versate che rilevano come meri **atti di riscossione**.

Solo in tali casi, cioè quelli in cui i ruoli assolvano una **funzione di provvedimento impositivo**, risulta definibile la **cartella** emessa ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973 o dell'art. 54-bis, D.P.R. 633/1972.

Per espressa previsione della lett. e), del co. 12, dell'art. 39, D.L. 98/2011, restano comunque **dovute per intero le somme** relative al **recupero di aiuti di Stato illegittimi**.

TEMPISTICA: oltre al **versamento** da effettuare entro il **30.11.2011**, i **contribuenti** interessati sono tenuti a presentare la **domanda di definizione** entro il **31.3.2012**. Con **specifici provvedimenti** del Direttore dell'Agenzia delle Entrate verranno stabilite le **modalità di versamento di presentazione** della **domanda di definizione** ed ogni altra **disposizione applicativa** riguardante il **nuovo condono**. Tutte le **controversie potenzialmente definibili** sono **sospese** fino al **30.6.2012**; (2) gli Uffici competenti trasmettono alle Commissioni tributarie, ai Tribunali ed alle Corti di appello nonché alla Corte di Cassazione, entro il **15.7.2012**, un **elenco delle liti pendenti** per le quali è stata presentata **domanda di definizione**.

Tali **liti** sono sospese fino al **30.9.2012**. La **comunicazione** degli Uffici attestante la **regolarità della domanda di definizione** e di **pagamento integrale** di quanto dovuto (3) deve essere **depositata** entro il **30.9.2012**. Entro tale data deve essere anche comunicato e notificato l'eventuale **diniego alla definizione**, in modo che il contribuente possa, se del caso, proseguire nel **contenzioso** instaurato.

(2) *Salvo che il contribuente non presenti istanza di trattazione; qualora sia stata già fissata la trattazione della lite nel suddetto periodo, i giudizi sono sospesi a richiesta del contribuente che dichiari di volersi avvalere delle disposizioni in commento. Sul punto si veda il co. 6, dell'art. 16, L. 289/2002.*

(3) *Vale a riguardo il principio di errore scusabile di cui al co. 9, dell'art. 16, L. 289/2002, secondo il quale, qualora sia riconosciuta la scusabilità dell'errore, è consentita la regolarizzazione del pagamento medesimo entro 30 giorni dalla data di ricevimento della relativa comunicazione dell'Ufficio.*