



FONDAZIONE
ACCADEMIA ROMANA DI RAGIONERIA
GIORGIO DI GIULIOMARIA

NOTA OPERATIVA N. 1/2011

OGGETTO : LA DEFINIZIONE DELLE LITI PENDENTI: IL DECRETO LEGGE N. 98/2001

- Premessa

Il decreto legge n. 98/2011 ha proposto ancora una volta, dopo il condono fiscale del 2002, la possibilità di definire le liti pendenti con il Fisco. Il provvedimento è finalizzato a decongestionare le Commissioni tributarie che ancora oggi hanno una mole di arretrato di notevole entità.

Tuttavia rispetto al precedente provvedimento del 2002 l'ambito di applicazione della attuale sanatoria risulta assai più circoscritto. Infatti la definizione risulta possibile limitatamente alle liti pendenti il cui ammontare non sia superiore a 20.000 euro. I tempi dell'operazione sono però stretti in quanto il pagamento delle somme dovute dovrà essere effettuato entro il 30 novembre prossimo. Il tempo a disposizione dei contribuenti, quindi, per valutare la convenienza dell'operazione, è di poco superiore ad un mese.

La norma di riferimento è rappresentata dall'art. 39, comma 12, del citato decreto – legge n. 98/2011. La disposizione, oltre a dettare una serie di indicazioni specifiche, prevede anche l'applicabilità dell'art. 16 della legge n. 289/2002 avente ad oggetto la disciplina della precedente definizione.

- Presupposti per la definizione

Dalla lettura “combinata” delle disposizioni di riferimento è possibile desumere i presupposti per fruire della sanatoria. In particolare possono costituire oggetto di definizione:

- esclusivamente le controversie in cui è parte l'Agenzia delle Entrate;
- le liti il cui valore non è superiore a 20.000 euro;
- le liti effettive, quindi sono escluse le c.d. liti potenziali, cioè quelle per le quali il contribuente non abbia incardinato il contenzioso alla data del 1° maggio 2011 notificando all'Agenzia delle Entrate il relativo ricorso;
- le liti avverso gli avvisi di accertamento, i provvedimenti di irrogazione sanzioni ed ogni altro atto impositivo.

Per quanto riguarda il requisito soggettivo è dunque evidente come non possano costituire oggetto di definizione le liti in cui è parte, ad esempio, il Comune (contenzioso in materia di ICI), ovvero l'Agenzia delle Dogane.

Non possono essere definiti neppure gli eventuali maggiori contributi accertati che solitamente sono contenuti negli avvisi di accertamento destinati ai commercianti e agli artigiani.

Con riferimento all'ultimo punto dell'elenco sopra riportato non possono essere definite, ad esempio, le controversie relative alle iscrizioni a ruolo (cartelle di pagamento) trattandosi di atti che assolvono unicamente alla funzione di mera riscossione.

Invece la sanatoria è applicabile qualora il ruolo abbia in effetti rettificato la dichiarazione dei redditi, come si verifica, ad esempio, nel caso in cui il Fisco disconosca la spettanza di una detrazione d'imposta.

- **Il limite di 20.000 euro**

E' stato già anticipato come uno dei requisiti previsti per applicare la sanatoria delle liti sia costituito dal valore della controversia. Il legislatore ha quindi specificato quali criteri debbano essere seguiti per addivenire alla determinazione del limite di 20.000 euro.

In base alla previsione normativa deve assumersi *“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”*.

Esempio: Mancato superamento del limite di 20mila euro

L'Agenzia delle Entrate ha emanato un avviso di accertamento ai fini Irpef rettificando il reddito e chiedendo al contribuente, maggiori Imposte, interessi e sanzioni per un ammontare complessivo di 27.000 euro. L'importo complessivo della controversia è superiore al limite massimo di 20.000 euro. Conseguentemente sembrerebbe preclusa la possibilità di definire la controversia, ma in realtà non è così. Una risposta definitiva potrà essere fornita solo dopo aver verificato distintamente l'importo delle maggiori imposte, delle sanzioni e degli interessi. Infatti se le imposte, autonomamente considerate non superano tale limite massimo la lite, in presenza di tutte le altre condizioni di legge, potrà essere definita. Si consideri la seguente situazione:

- maggiore Irpef accertata 12.000 euro;
- addizionali comunali e regionali 1.000 euro
- sanzioni irrogate 13.000 euro;
- interessi richiesti fino alla data del ... 1.000 euro

Il valore complessivo della controversia è di 27.000 euro tuttavia la maggiore irpef accertata, comprese le addizionali è pari a 13.000 euro. Conseguentemente **sarà possibile fruire della definizione delle liti fiscali pendenti.**

Si tenga però presente che la definizione **deve avere per oggetto**, in linea di principio, il **contenuto complessivo di ogni singola controversia** ed il valore della lite deve essere determinato con riferimento al totale delle imposte oggetto di contestazione in primo grado.

E' necessario poi considerare che la definizione, nei casi di parziale acquiescenza nei confronti dell'atto impugnato, può determinare rilevanti effetti sul valore della lite e quindi consentire di

accedere alla definizione della pendenza originariamente preclusa. A tal proposito l’Agenzia delle Entrate ha precisato che nel caso in cui il contribuente abbia prestato acquiescenza parziale in ordine al tributo (o ai tributi) richiesto “la chiusura può avvenire prendendo a base l’ammontare del tributo in contestazione in primo grado” (Circ. Agenzia delle Entrate n. 12/2003).

Esempio: Avviso di accertamento Irpef e Iva – acquiescenza parziale: determinazione del valore della lite

Tizio ha ricevuto la notifica di un avviso di accertamento. In particolare con il medesimo atto sono stati accertate le seguenti maggiori imposte:

- Irpef 15.000 euro;
- Iva 6.000 euro.

L’ammontare globale della maggiori imposte ammonta a 21.000 euro. Le contestazioni ai fini Iva riguardano l’indetraibilità dell’imposta a seguito dell’acquisto di due autovetture. Invece i rilievi ai fini dell’Irpef riguardano il disconoscimento di taluni costi del personale dipendente (non soggetti ad Iva).

Dopo una prima valutazione il contribuente ha ritenuto di poter prestare acquiescenza in ordine all’Iva essendo fondate le ragioni dell’ufficio. In effetti è stata considerata in detrazione l’imposta nella misura integrale anziché del 40 per cento senza che il contribuente fosse in grado di dimostrare la completa inerenza delle autovetture acquistate. Conseguentemente con la presentazione del ricorso sono state formulate una serie di eccezioni concernenti solo il primo rilievo, cioè il disconoscimento dei costi del personale ai fini dell’Irpef.

In questo caso il **valore della lite, determinato in ordine all’imposta che ha formato oggetto di contestazione, è pari a 15.000 euro** e, quindi, il contribuente potrà beneficiare della definizione della lite.

In pratica:

- Il contribuente ha presentato ricorso (la controversia risulta pendente alla data del 1° maggio 2011) per la sola Irpef. Conseguentemente non è stata superata la soglia di 20.000 euro;
- se il contribuente avesse contestato con il ricorso i due tributi (Irpef ed Iva) non avrebbe potuto definire la controversia limitatamente ad uno solo di essi. L’avviso di accertamento avrebbe dovuto essere considerato unitariamente ed avendo superato, in questo caso, il limite di 20.000 euro, la possibilità della definizione della lite sarebbe risultata preclusa.

- La pendenza della lite

Affinché il contribuente possa beneficiare della definizione della lite, la cui parte avversa è costituita dall’Agenzia delle Entrate, **la pendenza deve sussistere alla data del 1° maggio 2011.**

La predetta condizione si intende realizzata qualora il contribuente abbia notificato, all’ufficio competente ed entro la predetta, data l’atto introduttivo del giudizio. E’ dunque irrilevante se entro la medesima data sia o meno già stata effettuata la costituzione in giudizio con il deposito del fascicolo presso la segreteria della Commissione tributaria competente.

Per quanto riguarda le liti pendenti dinanzi alla Corte di Cassazione, la condizione richiesta è che alla data del 1° maggio 2011 non sia stata depositata la sentenza della Suprema Corte, salvo che non si tratti di Cassazione con rinvio. Infatti la pubblicazione della sentenza (della Corte di Cassazione)

con il deposito della stessa presso la cancelleria individua la fase terminale del processo. In questo senso il chiarimento è stato fornito dall’Agenzia delle entrate con la Circ. n. 12/2003.

Esempio: Definizione in pendenza dei termini di impugnazione

La Società Zara ha ricevuto la notifica del dispositivo di una sentenza della Commissione tributaria provinciale in data 3 gennaio 2011. La lite si considera pendente alla data del 1° maggio 2011 in quanto a tale data non sono ancora decorsi i termini di impugnativa di sei mesi

In sostanza alla data del 1° maggio 2011 i termini per impugnare la sentenza di primo grado erano pendenti (non erano ancora decorsi sei mesi) quindi **la controversia può costituire oggetto di definizione.**

Per effetto dell’art. 16 della L. n. 289/2002 si considerano pendenti anche le controversie per le quali 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.

Esempio: Nozione di lite pendente al 1° maggio 2011: inammissibilità del ricorso

La Società Zara ha ricevuto la notifica di un avviso di accertamento in data 10 gennaio 2011 ed ha impugnato l’atto di rettifica del reddito presentando ricorso. In particolare:

- in data 10 aprile 2011 ha notificato il ricorso all’Ufficio dell’Agenzia delle Entrate (presso la Direzione provinciale competente) che ha emesso l’atto impugnato;
- il ricorso è stato presentato tardivamente in quanto avrebbe dovuto essere notificato all’Agenzia delle Entrate entro sessanta giorni, quindi entro l’8 marzo del 2011.

La controversia è sicuramente pendente alla data del 1° maggio 2011 in quanto il giudice non si è ancora espresso circa l’inammissibilità del ricorso. **La controversia risulterebbe pendente anche nel caso in cui il giudice abbia già rilevato l’inammissibilità del ricorso, ma alla data del 1° maggio non siano ancora decorsi i termini di impugnativa della decisione della Commissione tributaria**

- Le controversie sulle restituzioni dei tributi

Un cenno a parte meritano le controversie relative alle restituzioni dei tributi. L’esclusione trova evidentemente origine nella mancanza di un vero e proprio atto impositivo. Infatti come ricordato in precedenza possono essere definiti le liti eventi ad oggetto:

- avvisi di accertamento;
- provvedimenti di irrogazione sanzioni;
- altri atti impositivi.

Nel caso in esame la lite verte sul diritto alla restituzione di somme precedentemente versate dal contribuente. Pertanto mancando un atto di rettifica (impositivo) da parte del Fisco il ricorso alla sanatoria risulterà in effetti precluso.

- La determinazione delle somme da versare

L'art. 39, comma 12 effettua l'ennesimo rinvio all'art. 16 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 anche per ciò che attiene alla determinazione delle somme da versare.

Per quanto riguarda le controversie aventi valore particolarmente limitato, quindi di importo non superiore a 2.000 euro, la lite può essere definita con il versamento dell'importo fisso di 150 euro. Il valore, come già anticipato (cfr *supra*), deve essere determinato avendo riguardo alla sommatoria di tutti i tributi oggetto di contestazione in primo grado, ovvero alle sanzioni qualora queste non siano collegate al tributo.

Invece qualora le controversie abbiano un valore superiore al predetto importo, ma non superiore a 20.000 euro (altrimenti la lite non sarebbe definibile) il contribuente dovrà versare un importo variabile a seconda se l'esito sia stato o meno favorevole. Tuttavia la determinazione degli importi non sarà affatto agevole come si verifica nel caso in cui la Commissione abbia accolto parzialmente le eccezioni del contribuente ovvero dell'ufficio.

DETERMINAZIONE DELLE SOMME DA VERSARE PER LA DEFINIZIONE	
Valore della lite	Somma da versare
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Non superiore a 2.000 euro 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ importo fisso di 150 euro
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Superiore a 2.000 euro, ma non oltre i 20.000 euro 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 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; ▪ 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 data di presentazione della domanda di definizione della lite; ▪ 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 giurisprudenziale non cautelare sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio. ▪ Giudicato parzialmente favorevole (o sfavorevole): in questo caso le percentuali sopra indicate devono essere applicate proporzionalmente alla decisione del giudice

- Un caso particolare: la rettifica delle perdite risultanti dal Modello Unico

Il lettore potrà dunque fare riferimento ai criteri precedentemente illustrati essendo applicabili anche per la determinazione del valore su cui applicare le percentuali del 10, 30 o 50 per cento al fine di individuare l'importo da versare entro la scadenza del 30 novembre prossimo. E' dunque sufficiente ricordare in questa sede che:

- se l'avviso di accertamento avente ad oggetto la rettifica della perdita contiene anche l'indicazione delle maggiori imposte la somma da versare tiene conto delle maggiori imposte;
- se l'avviso di accertamento si limita a rettificare la perdita, quindi senza per questo indicare maggiori imposte, la somma da versare deve essere determinata calcolando le imposte virtuali su un importo pari alla differenza tra la perdita rettificata e la perdita dichiarata e risultante dal Modello Unico.

Tuttavia, con riferimento alla prima fattispecie, **se il contribuente intende anche affrancare la maggiore perdita** dovrà determinare sia le imposte virtuali, ma dovrà altresì prendere in considerazione le maggiori imposte. In questo caso, affrancando anche la perdita, il contribuente potrà utilizzarla liberamente in compensazione senza esporsi ad eventuali rettifiche nei successivi periodi d'imposta dell'Agenzia delle Entrate.

Esempio: Rettifica di perdite – Determinazione della somma da versare

La società Zara ha subito un accertamento ai fini Ires ed ha presentato ricorso. In particolare:

- nel modello Unico 2010 ha dichiarato una perdita di 3.000 euro;
- sono stati accertati maggiori ricavi per 10.000 euro;
- il reddito d'impresa rettificato ammonta a 7.000 euro (- 3.000 + 10.000);
- sono state accertate maggiori imposte (Ires) pari ad euro 1.925 (7.000 x 27,5%);

Il contribuente, però, se intende affrancare anche la perdita dovrà determinare le imposte virtuali sulla perdita dichiarata e rettificata dall'Ufficio. Tali imposte sono pari ad euro 825 (3.000 euro X 27,5%).

A questo punto dovranno essere sommate le maggiori imposte risultanti dall'avviso di accertamento e quelle virtuali:

- imposte complessive = 1.925 euro + 825 euro = 2.750 euro

L'importo così determinato rappresenta la base al fine di applicare le predette percentuali. Nel caso di specie si suppone che la lite penda ancora nel primo grado di giudizio e non sia stata resa alcuna pronuncia giurisprudenziale. La somma da versare sarà determinata applicando, quindi, al predetto valore la percentuale del 30%, quindi:

- 2.750 euro X 30% = 825 euro **da versare entro il 30 novembre del 2011**

L'affrancamento della perdita dichiarata e relativa al 2010 è necessario se il contribuente intende utilizzare la medesima in diminuzione del reddito d'impresa che risulterà prodotto nel 2011. Viceversa laddove non si intendesse procedere a tale utilizzo la base di calcolo della sanatoria sarà rappresentato esclusivamente dalle imposte effettive (escluse quelle virtuali).

- Soccombenza parziale

L'ipotesi di soccombenza parziale necessita, logicamente, di un giudicato. Conseguentemente le percentuali applicabili saranno sempre del **10 cento**, sulla parte del **valore della lite che ha statuito la soccombenza dell'Agazia delle entrate**, ovvero del **50 per cento**, **sulla parte del valore della lite che ha statuito la soccombenza del contribuente**.

Non troverà quindi **mai applicazione** la percentuale del **30 per cento** riguardante esclusivamente la fattispecie in cui la lite penda ancora nel primo grado di giudizio (in questo caso non può sussistere la soccombenza di alcuna delle due parti).

- Lo scomputo delle somme già versate

Per la determinazione della somma da versare entro il 30 novembre prossimo si dovrà tenere in considerazione quanto disposto dall'art. 16, comma 5 della L. n. 289/2002.

La disposizione citata prevede che è possibile scomputare quanto già versato nell'ambito della riscossione, cioè somme iscritte a ruolo, sanzioni, interessi, etc. Tuttavia se la somma già versata fosse maggiore rispetto al costo della definizione non si fa luogo ad alcun rimborso. L'unica eccezione che può determinare la restituzione delle maggiori somme versate riguarda le liti di importo superiore a 2.000 euro e sempre che vi sia soccombenza, anche parziale, dell'Amministrazione finanziaria.

LE SOMME GIA' VERSATE	
<ul style="list-style-type: none">▪ non è intervenuto un giudicato;▪ oppure è intervenuto un giudicato favorevole al Fisco	<p>L'Amministrazione finanziaria non è soccombente quindi non è possibile ottenere il rimborso nell'ipotesi in cui il contribuente abbia versato in più:</p> <ul style="list-style-type: none">▪ se le somme dovute sono superiori rispetto a quelle versate, il costo della definizione è esattamente pari a quello previsto dal citato art. 16;▪ se le somme versate eccedono il quantum dovuto, non potendo ottenere il rimborso il costo effettivo della definizione risulterà pari agli importi dovuti per la definizione oltre alle eccedenze di versamento (già nelle casse dell'erario) che non potranno essere richieste a rimborso
<ul style="list-style-type: none">▪ è intervenuto un giudicato positivo	<p>L'Amministrazione finanziaria è soccombente quindi è possibile ottenere il rimborso nell'ipotesi in cui il contribuente abbia versato in più:</p> <ul style="list-style-type: none">▪ il costo effettivo della definizione è fissato nella misura prevista dalla legge (art. 16);▪ se le somme versate eccedono il quantum dovuto, il costo effettivo della definizione è comunque pari a quello previsto dalla legge. Infatti sarà possibile ottenere il rimborso delle eccedenze.

-

- La procedura

Il contribuente deve effettuare il versamento delle somme dovute entro la data del 30 novembre prossimo. Il versamento deve essere eventualmente effettuato al netto delle somme scomputabili (cfr supra).

L'Agenzia delle Entrate ha istituito, con la Risoluzione n. 82/E del 5 agosto 2011, il codice tributo 8082 da utilizzare per il versamento, da effettuarsi con il modello F24, senza che vi sia la possibilità di compensare il dovuto con eventuali crediti indicati nel Modello Unico. Il versamento deve essere effettuato in un'unica soluzione (senza alcuna rateazione).

La domanda di definizione deve essere presentata esclusivamente tramite il canale telematico utilizzando il modello approvato con il Provvedimento dell'Agenzia delle entrate prot. 2011/119854 del 13 settembre scorso.

La definizione si perfeziona con il versamento dell'intera somma dovuta entro la scadenza (30 novembre) e con la successiva presentazione, entro il 31 marzo 2012, della relativa domanda al competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate.

Ai sensi dell'art. 39, comma 12 del D.L. n. 98/2011 **“le liti fiscali che possono essere definite ai sensi del presente comma sono sospese fino al 30 giugno del 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 comunicazione circa la regolarità della domanda di definizione determina l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere.

Roma, 18 ottobre 2011

Il redattore
Nicola Forte

Il Presidente della Fondazione
Paolo Moretti