



CIRCOLARE MENSILE

AGOSTO 2011

Tutte le informazioni sono tratte, previa critica rielaborazione, dalla normativa vigente primaria (leggi, decreti, direttive) e secondaria (circolari ministeriali e dell'Agenzia delle Entrate), dalla principale giurisprudenza nonché da riviste e stampa specializzate

*Per ulteriori informazioni contattare direttamente lo Studio
(Main Office: Via S. Radegonda, 8 – Milano Tel.02/874271 - Fax 02/72099377
www.rossiassociati.it e-mail: info@rossiassociati.com).*

LE NOVITA' DEL MESE

Territorialità Iva delle prestazioni di servizi, arriva la mappa delle Entrate

Con la circolare n. 37, le Entrate illustrano i criteri di tassazione delle prestazioni nei rapporti B2B e B2C, introdotti dal D.Lgs. n. 18/10.

Prestazioni di servizi nei rapporti B2B

A partire dal 1° gennaio 2010, le prestazioni rese nei confronti di soggetti passivi Iva si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando il cliente è stabilito in Italia. Sulla base delle nuove regole, la circolare fornisce indicazioni per consentire ai contribuenti di verificare lo *status* di soggetto passivo del cliente, la riconducibilità dell'acquisto alla sua sfera imprenditoriale, professionale o artistica e il luogo di stabilimento del cliente.

Prestazioni di servizi nei rapporti B2C

Per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di clienti privati, continuano, invece, ad applicarsi le regole già in vigore, ossia la tassazione in Italia quando il prestatore è stabilito nel territorio dello Stato.

Eccezioni

Per alcune prestazioni di servizi, indipendentemente dal fatto che il cliente sia soggetto passivo Iva o privato, si applicano regole particolari di tassazione, in buona parte, uguali al passato. In particolare, per quanto riguarda i servizi relativi agli immobili, che continuano a essere tassati nel luogo in cui sono situati, l'Agenzia fornisce delle linee guida per la distinzione tra beni mobili e immobili. Quest'ultimi sono considerati tali quando si tratta di beni stabilmente fissati al suolo oppure accatastati. La circolare chiarisce, inoltre, che per alcune prestazioni, come per esempio l'intermediazione o il trasporto, si applicano regole di tassazione particolari se sono rese nei confronti di clienti privati.

Depositi Iva: le modifiche sono applicabili dal 12 settembre 2011

In merito alle innovazioni apportate dalla Legge n. 106/11 alla disciplina dei depositi Iva, l'Agenzia delle Dogane, annunciando futuri indirizzi operativi, ha evidenziato che per quanto concerne le modifiche che introducono adempimenti nuovi rispetto a quelli operanti in base alla precedente disciplina, sostanzialmente riconducibili alle modalità di gestione della prescritta garanzia, si rende applicabile l'art. 3, co. 2, dello Statuto del contribuente (Legge n. 212/00) e pertanto la loro operatività ed efficacia decorre dal 12 settembre 2011. Il chiarimento è contenuto nella nota n. 86094 del 20 luglio.

Detassazione premi di produttività: più tempo per regolarizzare i versamenti

È prorogato al 16 dicembre 2011 il termine per la regolarizzazione dei versamenti, da parte dei sostituti d'imposta, degli importi per la detassazione dei premi di produttività, senza applicazione di sanzioni. La stessa data vale anche per gli eventuali rapporti di lavoro cessati. Lo ha precisato l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 36 del 28 luglio, nella quale si specifica che le sanzioni non sono dovute a patto che, entro il 16 dicembre, sia versata la differenza, maggiorata degli interessi, tra l'imposta sostitutiva già pagata e l'importo delle effettive ritenute ordinarie.

Società estinte: le sopravvenienze attive e i rimborsi vanno distribuiti ai soci

Nel caso di estinzione di una società di persone o di capitali e di cancellazione dal Registro delle imprese, gli eventuali rimborsi d'imposta spettanti alla società estinta, così come gli elementi patrimoniali attivi non compresi nel bilancio di liquidazione, in quanto non conoscibili a quella data,

devono essere attribuiti proporzionalmente ai soci, tra i quali si instaura un rapporto di comunione ordinaria. Sono questi i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 77 del 27 luglio, che ha illustrato anche i recenti orientamenti giurisprudenziali sulla natura dell'estinzione e sugli effetti giuridici.

Derivazione piena per le indennità agli agenti assicurativi "cessati"

Il trattamento fiscale delle indennità pagate agli agenti uscenti delle compagnie di assicurazione deriva direttamente dalla loro rappresentazione in bilancio. Di conseguenza, le somme soggette a rivalsa, che contabilmente hanno natura patrimoniale, non concorrono alla determinazione del reddito imponibile. Lo precisa la circolare n. 35 del 27 luglio, che si sofferma sulle modalità di contabilizzazione della cd. "rivalsa degli agenti" - il diritto, cioè, che ha l'impresa assicurativa di ottenere dall'agente subentrante il rimborso delle somme versate a quello "cessato" - e sui conseguenti effetti sul piano fiscale. L'Isvap, ha più volte dato indicazione di iscrivere fra le attività dello Stato patrimoniale le indennità su cui è possibile esercitare la rivalsa. Il Conto economico è destinazione della sola parte che, eventualmente, rimane a carico della compagnia. Ed è questa la sola ad avere, anche fiscalmente, rilevanza reddituale, in mancanza di una norma tributaria di variazione che stabilisca un trattamento diverso.

Acquisto di fondi rustici montani: agevolazioni anche con usucapione di 15 anni

All'acquisto per usucapione speciale, derivante dal possesso continuato per quindici anni del fondo rustico a norma dell'art.1159-*bis*, co.1, c.c., di piccole proprietà rurali site in territori montani, finalizzate all'arrotondamento e accorpamento di proprietà diretto-coltivatrici, si applicano le agevolazioni fiscali disposte dall'art.4 della L. n.346/76. Le sentenze con le quali vengono accertati gli acquisti per usucapione della proprietà di terreni siti in territori montani a favore di coltivatori diretti devono, pertanto, essere assoggettate alle imposte di registro e ipotecaria nella misura fissa e sono esenti alle imposte catastali (*ex art.9, co.2, DPR n.601/73*). Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n.76 del 27 luglio.

Equitalia: estratto conto e pagamenti vanno *online*

Il 27 luglio è stata attivata la nuova funzionalità "Estratto conto *online*" di Equitalia, il servizio che permette di verificare la propria situazione debitoria aggiornata e di effettuare i pagamenti *online* tramite RAV, la serie numerica che si trova prestampata sui bollettini inviati da Equitalia. Lo ha reso noto la società di riscossione con un comunicato stampa pubblicato sul proprio sito, dove è disponibile anche una guida all'utilizzo del servizio.

Gestione separata: i chiarimenti dell'Inps dopo l'approvazione della Manovra

L'Inps, con circolare n.99 del 22 luglio 2011, fornisce alcuni chiarimenti sulle disposizioni della Manovra correttiva in materia di versamenti contributivi. Si ricorda che, entro sei mesi, gli enti previdenziali privati dovranno provvedere all'adeguamento dei propri statuti e regolamenti per permettere anche ai pensionati, che continuano a svolgere l'attività professionale, di versare alle casse professionali i contributi con aliquota non inferiore al 50% di quella prevista in via ordinaria da ciascun ente per i propri iscritti. Inoltre, si specifica che i liberi professionisti sono tenuti al pagamento del contributo alla gestione separata relativamente ai redditi professionali non assoggettati a contribuzione previdenziale obbligatoria presso la cassa di categoria, e che l'eventuale pagamento del solo contributo integrativo o di solidarietà non comporta l'esclusione dal versamento alla gestione separata. Viene, infine, confermato che gli agenti di commercio iscritti

all'Enasarco, ricorrendone i requisiti, sono altresì soggetti all'obbligo di versamento contributivo presso la gestione commercianti.

Piccoli commercianti esenti dall'Irap in assenza di autonoma organizzazione

Con la sentenza n.16340 del 26 luglio la Corte di Cassazione ha riconosciuto a un contribuente titolare di un'attività di commercio ambulante di casalinghi il diritto di ottenere il rimborso Irap, in base al consolidato principio secondo cui, "in tema di Irap, l'esercizio dell'attività di piccolo imprenditore è escluso dall'applicazione dell'imposta soltanto qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata".

Impresa e casa comunicanti: per l'accesso è necessaria l'autorizzazione

Per gli accessi a immobili dell'impresa complessivamente destinati anche a uso abitativo, è sempre necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica. Tale autorizzazione, trattandosi di locali a uso promiscuo, non è subordinata alla presenza di ripetuti gravi indizi di violazioni (condizione invece necessaria per l'accesso a locali adibiti esclusivamente ad abitazione). È quanto stabilito dalla Corte di Cassazione con la sentenza n.16570 del 28 luglio. I giudici di legittimità, hanno, precisato che la relativa destinazione sussiste non soltanto nell'ipotesi in cui i medesimi ambienti siano contestualmente utilizzati per la vita familiare e per l'attività professionale, ma ogni qual volta l'agevole possibilità di comunicazione interna consenta il trasferimento dei documenti propri dell'attività commerciale nei locali abitativi.

Accertamenti: è sempre legittimo il raddoppio dei termini

È costituzionale la disposizione normativa (art.37, co.24-26 del D.L. n.223/06) che prevede il raddoppio dei termini da quattro a otto anni per la decadenza dell'azione di accertamento in presenza di reati tributari, anche nel caso in cui la constatazione della violazione penale sia avvenuta dopo lo scadere dei termini ordinari di accertamento. È quanto chiarito dalla Corte Costituzionale con la sentenza n.247 del 25 luglio, in cui si afferma che non può parlarsi di "riapertura o proroga di termini scaduti" né di "reviviscenza di poteri di accertamento ormai esauriti", perché i termini raddoppiati operano in presenza di violazioni tributarie per le quali vi è l'obbligo di denuncia. È, perciò, del tutto irrilevante che detto obbligo possa insorgere anche dopo il decorso del termine "breve" o possa non essere adempiuto entro tale termine. Ciò che rileva è solo la sussistenza dell'obbligo, perché essa soltanto connota, sin dall'origine, la fattispecie di illecito tributario alla quale è connessa l'applicabilità dei termini raddoppiati di accertamento".

Studi di settore: l'Ufficio deve considerare le giustificazioni del contribuente

Il contraddittorio con il contribuente è elemento sostanziale dell'accertamento mediante l'applicazione dei parametri e degli studi di settore. La motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel mero rilievo dello scostamento dai parametri, ma deve essere integrata con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio. L'ufficio non può dunque limitarsi ad una applicazione automatica dello studio di settore, omettendo di argomentare, a contrario e adeguatamente, per supportare la pretesa con elementi e considerazioni idonei a superare e vincere le giustificazioni addotte dal contribuente. Lo ha ribadito la Corte di Cassazione, con la sentenza n.13318 del 17 giugno.

È soggetto passivo la Srl italiana stabile organizzazione di società estera

L'accertamento condotto dall'Agenzia delle Entrate sul reddito d'impresa prodotto nel territorio italiano da società non residente tramite stabile organizzazione, deve essere svolto nei confronti di quest'ultima e non nei diretti confronti della società non residente.

Nell'ipotesi, come nel caso di specie, in cui la stabile organizzazione del soggetto non residente sia rappresentata da Srl residente munita di personalità giuridica, il criterio trova ulteriore conforto nel rilievo che, in tal caso, l'accertamento non può che risolversi nella rettifica della dichiarazione di detto soggetto. Lo ha stabilito la Corte di Cassazione con la sentenza n.16106 del 22 luglio, rilevando che la nozione di stabile organizzazione non è, infatti, incompatibile con la personalità giuridica di cui la stessa sia eventualmente fornita e non è, dunque, possibile dubitare dell'attribuibilità ad una società del ruolo - palese o occulto - di stabile organizzazione materiale di soggetto non residente, soltanto in ragione della sua personalità giuridica. Da ciò deriva che l'autonoma piena soggettività giuridica non interferisce con l'imputazione, quale massa separata, dei rapporti fiscali riferibili a soggetto non residente, restando i due profili evidentemente autonomi e distinti, seppur in capo alla medesima entità.

Manovra 2011: riporto illimitato delle perdite ma nel limite dell'80%

L'articolo 23, co.9, del D.L. n.98/11 (Manovra 2011) ha modificato, in modo strutturale e non temporaneo, il regime delle perdite d'impresa per i soggetti Ires. Nel presente contributo, dopo aver illustrato la *ratio* e la portata delle nuove disposizioni, si evidenziano le principali criticità poste dall'intervento normativo che – come si avrà modo di esplicitare nel prosieguo – attengono soprattutto alla decorrenza della nuova normativa, in assenza di una specifica previsione che disciplini il “transitorio”, e al mancato coordinamento del nuovo regime con altre disposizioni del nostro ordinamento.

Il nuovo regime delle perdite

L'articolo 23, co.9, del D.L. n.98/11 riformula i primi due commi dell'art.84 del Tuir, mantenendo la storica distinzione tra il regime riservato alle perdite “ordinarie” (comma 1) e il regime agevolato per le perdite realizzate nei primi tre periodi di imposta (comma 2).

Perdite ordinarie

Con riferimento alle prime, la modifica concerne il primo periodo del comma 1 dell'art.84 del Tuir in base al quale “*La perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valesi per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare*”.

È stato, quindi, da un lato, eliminato il limite quinquennale di riporto delle perdite e, dall'altro, stabilito che la perdita può essere computata in diminuzione del reddito imponibile di ciascun periodo successivo in misura non superiore all'80% dello stesso.

Le imprese le cui perdite risultano superiori a tale percentuale del reddito dell'anno successivo subiscono, quindi, l'imposizione di quest'ultimo in misura pari al 5,5% (27,5% del 20%).

Si verifica, pertanto, un'anticipazione della tassazione che sarà recuperata negli anni successivi. Si tratta di un effetto finanziario, non economico. Dal punto di vista dei bilanci, saranno registrate maggiori imposte correnti (pari all'Ires sul 20% dell'imponibile) e un minor “rilascio” di imposte anticipate corrispondenti all'Ires sulla perdita non utilizzabile nell'esercizio.

Si ipotizzi che una società realizzi, nell'arco temporale dal periodo di imposta x al periodo

Perdite realizzate nei primi tre periodi di imposta

È stato modificato, come detto, anche il comma 2 dell'art.84 del Tuir. È, tuttavia, possibile affermare che si tratti di un intervento di mero coordinamento alla mutata formulazione del comma precedente, essendo evidente la volontà del Legislatore di lasciare immutata la disciplina delle perdite realizzate dalle imprese in fase di *start up*. Infatti, nell'art.84, co.2, del Tuir è stata eliminata la precisazione che le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione possono, con le modalità previste al comma 1, essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi «*senza alcun limite di tempo*». Ciò in quanto tale precisazione risulta ormai superflua dopo l'eliminazione di tale limite nel comma 1. È stato, però, precisato che il computo in diminuzione deve avvenire «*entro il limite del reddito imponibile di*

ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi».

Si è inteso, in tal modo, stabilire che nei casi di perdite maturate nei primi tre periodi d'imposta non trova applicazione la limitazione dell'utilizzo della perdita nella misura dell'80% del reddito dei periodi d'imposta successivi. Il riporto delle perdite, quindi, permane pieno e illimitato nel tempo.

Risulta, inoltre, confermata la condizione che le perdite «*si riferiscano ad una nuova attività produttiva*». Restano, quindi, escluse dal beneficio sia le perdite maturate in capo a un soggetto neocostituito che abbia acquisito un'attività già esistente da terzi, sia le perdite maturate in capo a un soggetto risultante da un'operazione di riorganizzazione (fusione, scissione, ecc.).

È stato osservato che, verosimilmente, la novità legislativa influenzerà i criteri di pianificazione dell'utilizzo delle perdite da parte delle imprese, che, in assenza di prescrizioni normative in merito alla priorità di utilizzo, troveranno più conveniente utilizzare in primo luogo quelle realizzate nei primi tre periodi d'imposta (che possono abbattere integralmente i redditi dei periodi successivi) e poi quelle realizzate dal quarto periodo in poi (utilizzabili entro il limite dell'80% dei redditi dei periodi successivi). In questo modo si rinvierà la penalizzazione finanziaria. Nel sistema *ante* modifica, invece, si utilizzavano preliminarmente le perdite ordinarie rinviando l'utilizzo di quelle del primo triennio illimitatamente riportabili al momento in cui le prime fossero esaurite.

La ratio

Le motivazioni che hanno indotto il legislatore a riformare il regime delle perdite sono esplicitate nella relazione illustrativa al decreto, ove si legge che:

“Tali previsioni costituiscono misure di sostegno alle imprese che, uscendo da una crisi economico/finanziaria senza precedenti, si trovino ad avere ingenti volumi di perdite pregresse che potrebbero non essere utilizzabili nell'arco di un quinquennio. La norma, inoltre, vuole rispondere anche ad un'esigenza di semplificazione:

1. *evitando di costringere le imprese a porre in essere operazioni straordinarie volte allo scopo di ottenere un “refresh” delle perdite che giungono a scadenza, operazioni che di fatto vanificano la limitazione temporale al riporto;*

2. *limitando complessi esercizi di valutazione della recuperabilità delle stesse ai fini dell'iscrizione e/o mantenimento delle relative imposte differite durante il processo di formazione del bilancio di esercizio”.*

Se appare indubbio il carattere agevolativo per le imprese derivante dall'eliminazione del limite temporale al riporto delle perdite, altrettanto non può dirsi per l'utilizzabilità delle stesse in misura non superiore all'80% dei redditi prodotti negli anni successivi. Tale previsione produce una penalizzazione, motivata dall'esigenza di realizzare, almeno nell'immediato, un effetto finanziario positivo per l'Erario. Infatti, per i contribuenti si verifica, sempre nei primi anni, un effetto finanziario negativo, in quanto si allunga il tempo di «assorbimento» delle stesse perdite, che restano, però, integralmente utilizzabili (anche se in un periodo più lungo).

In ogni caso, è da porre in evidenza come, ancorché il Legislatore motivi l'intervento normativo per la particolare situazione di crisi che sta interessando l'economia, le modifiche introdotte costituiscono un intervento strutturale che opera a regime e non per un periodo limitato. È stato, in tal modo, recepito l'auspicio di quella dottrina che aveva “sollecitato” una revisione del limite temporale al riporto in avanti, nel segno della sua radicale soppressione o di una sua congrua estensione, al fine non solo di rafforzare l'aderenza della disciplina al principio di capacità contributiva, ma anche di avvicinarla, se

non allinearla, alle discipline vigenti negli altri ordinamenti europei.

In riferimento a una delle indicate semplificazioni che la modifica normativa determina – quella relativa alla gestione delle imposte differite – è stato osservato che l'assenza di limiti temporali alla riportabilità delle perdite consentirà una più serena valutazione delle correlate imposte differite attive la cui iscrizione non sarà più vincolata al periodo quinquennale di recupero. Rimane da verificare la capacità delle imprese di predisporre attendibili piani reddituali ultraquinquennali che, evidenziando la presenza di redditi imponibili, consentano l'iscrivibilità delle relative imposte differite attive.

L'ambito soggettivo

Uno degli aspetti della revisione del regime delle perdite che solleva maggiori perplessità è la scelta del Legislatore di intervenire unicamente sul riporto delle perdite per i soggetti Ires previsto dall'art.84 del Tuir, lasciando invariata la disciplina per i soggetti Irpef a contabilità ordinaria di cui all'art.8 dello stesso Testo Unico.

Il D.L. n.98/11 non ha, infatti, modificato il disposto dell'art.8, co.3, del Tuir, nel quale è stabilito che le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali individuali e dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nei periodi d'imposta e, per la differenza, in quelli successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi. Inoltre nell'ultimo periodo del comma 3 dello stesso art.8 è precisato che si applicano le disposizioni dei commi 2 e 3 dell'art.84, senza menzionare il comma 1, nel quale è contenuta la modifica normativa concernente il riporto delle perdite senza alcun limite temporale.

Appare, quindi, evidente la volontà di limitare l'ambito di applicazione delle novità normative ai soggetti Ires (diversi dagli enti non commerciali che esercitano attività d'impresa), differenziando la disciplina fiscale delle perdite realizzate da tali soggetti da quella riservata ai soggetti Irpef (e agli enti non commerciali).

In tal senso depone anche la relazione tecnica, nella quale è evidenziato che il recupero di materia imponibile è stato quantificato sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni dei redditi del modello Unico società di capitali (quadri RN, TN e GN), facendo, peraltro, riferimento anche alle società a responsabilità limitata che fruiscono del regime di trasparenza di cui all'art.116 del Tuir, per le quali si verificano, evidentemente, effetti ai fini dell'Irpef dovuta dai soci persone fisiche.

È stato evidenziato come la scelta legislativa di limitare il nuovo regime ai soggetti Ires sembrerebbe in contrasto con la richiamata finalità di sostenere le imprese interessate dalla presente crisi economico-finanziaria, che dovrebbe riguardare anche quelle soggette all'Irpef (e gli enti non commerciali). La stessa potrebbe, tuttavia, essere stata ispirata dalla considerazione che le perdite di entità più rilevante sono, in via di principio, realizzate dalle società di capitali ed enti commerciali, che hanno, quindi, maggiore interesse all'eliminazione del limite temporale per il loro riporto in avanti. Viceversa, le ditte individuali, le società di persone e gli enti non commerciali sarebbero stati soprattutto penalizzati dalla limitata utilizzabilità delle perdite in diminuzione dei redditi dei periodi d'imposta successivi. Si ricorda che è rimasta invariata anche la disciplina applicabile alle imprese in contabilità semplificata (che possono compensare le perdite soltanto nell'ambito del reddito complessivo del periodo d'imposta in cui le stesse sono realizzate) e ai contribuenti che si avvalgono del regime dei minimi, introdotto dall'art.1, co.96 e ss., della legge n.244/07 (che possono computare le perdite in diminuzione del relativo reddito d'impresa degli esercizi successivi, non oltre il quinto, ovvero senza limiti di tempo qualora si rispettino i requisiti di cui all'art.84, co.2, del Tuir, anche nel caso di successiva opzione per il regime ordinario).

La decorrenza e l'applicabilità alle perdite pregresse

La criticità più rilevante si è posta con riguardo all'individuazione della decorrenza delle nuove disposizioni. In particolare, il dubbio riguarda l'applicazione o meno alle perdite pregresse della nuova disciplina.

La definizione delle liti pendenti di valore non superiore a 20 mila euro

Le liti definibili, l'ambito applicativo, le somme dovute, il perfezionamento e gli effetti ottenibili

Il D.L. n.98 del 6 luglio 2011, convertito in Legge n.111 del 15 luglio 2011, ha introdotto all'art.39, co.12, la possibilità di procedere alla definizione delle "liti fiscali pendenti" alla data del 1° maggio 2011 dinanzi alle Commissioni Tributarie o al Giudice ordinario, in ogni grado del giudizio, anche a

seguito di rinvio. A tal fine, è effettuato un esplicito rinvio all'art.16 della L. n.289/02, seppur con alcune precisazioni:

Le liti definibili

Sono definibili solo le liti in cui è parte l'Agenzia delle Entrate ed a condizione che le stesse non abbiano un valore superiore a 20 mila euro.

Termini per il versamento

Le somme dovute, determinate in forza delle regole di cui al citato art.16, devono essere versate in unica soluzione (dunque è eliminata la possibilità del pagamento rateale), entro il 30 novembre 2011.

Presentazione della domanda

La domanda di definizione deve essere presentata entro il 31 marzo 2012.

Tempi della sospensione

Le liti fiscali potenzialmente definibili sono sospese fino al 30 giugno 2012, venendo altresì sospesi 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.

Comunicazione alle Corti

Gli Uffici competenti dovranno trasmettere, entro il 15 luglio 2012, alle Commissioni Tributarie, ai tribunali e alle Corti di Appello, nonché alla Corte di Cassazione, l'elenco delle liti rispetto alle quali è stata presentata domanda di definizione.

Ulteriore sospensione

Solo per le liti rispetto alle quali è stata presentata la predetta domanda si ottiene un'ulteriore sospensione fino al 30 settembre 2012.

Regolarità della definizione

Alla medesima data del 30 settembre 2012 è onere degli uffici competenti attestare o meno la regolarità della definizione.

In attesa di conoscere i futuri provvedimenti attuativi che dovranno essere emanati dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate e tenendo presente che, memori della precedente esperienza, potrebbero non mancare futuri interventi (rettifiche e proroghe) sulla disposizione, è il caso di fare il punto della situazione attingendo ai principali chiarimenti che nel passato la medesima Amministrazione Finanziaria ha fornito in relazione all'art.16 della L. n.289/02, a partire dalla corposa C.M. n.12 del 2003, sottolineando i tratti salienti, soprattutto sul fronte applicativo, della nuova disposizione.

Ambito oggettivo e soggettivo

L'articolo 12, comma 9 del D.L. n.98/11, nonché il richiamato art.16 della L. n.289/02, non prevedono cause soggettive di esclusione, essendo ammesso alla definizione chiunque, persona fisica o soggetto giuridico, abbia una lite in corso con l'Agenzia delle Entrate. In particolare, atteso che solitamente nelle disposizioni agevolative la principale causa di esclusione prevista riguarda l'esistenza, anche potenziale, di un reato penale tributario (di frequente i reati di cui al D.Lgs. n.74/00), ancorché al momento il limite di valore delle liti definibili è basso, e dunque è lecito presupporre che saranno poche le casistiche in cui è presente la segnalazione di reato (però basta pensare all'utilizzo di fatture inesistenti anche di minimo importo ed il "gioco" è fatto), è il caso di sottolineare che da un lato l'eventuale notizia di reato non rappresenta una causa di esclusione, dall'altro la sanatoria, una volta avvenuta, non esplica alcun effetto nell'ambito del separato procedimento penale (pertanto, chi ha utilizzato le fatture false, mediante la definizione risolve solo le problematiche di carattere fiscale).

Sempre sul piano soggettivo, poi, si rammenta che le liti in materia di imposte sui redditi riguardanti i soci di società di persone, o anche di società di capitali alla luce della presunzione di distribuzione degli utili nell'ambito delle società a ristretta base partecipativa, sono distinte dal punto di vista processuale da quelle instaurate dalla società e, quindi, sono autonomamente definibili rispetto a queste ultime. Sul fronte oggettivo, le liti definibili sono quelle attribuite alla giurisdizione delle

Commissioni Tributarie, nonché quelle pendenti innanzi alla Corte di Cassazione, riguardanti rapporti tributari di competenza dell'Agenzia delle Entrate. Prendendo spunto dal par.11.3 della citata C.M. n.12/03 dell'Agenzia delle Entrate, nel sottolineare che possono essere definite le controversie aventi ad oggetto avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione, è opportuno rammentare quanto segue.

Le liti non definibili

Non possono essere definite le controversie concernenti il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, in quanto trattasi di somme originariamente pagate mediante versamento diretto e non in esecuzione di un provvedimento di imposizione impugnato che appunto farebbe configurare una "lite pendente". Inoltre, non sussiste una pretesa da parte dell'Amministrazione Finanziaria e comunque non vi sarebbe interesse a definire una controversia che potrebbe essere soltanto positiva per il contribuente. Non sono definibili nemmeno 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. La norma non trova applicazione per l'avviso di liquidazione, l'ingiunzione e il ruolo, in considerazione della natura di tali atti, non riconducibili nella categoria degli "atti impositivi", in quanto finalizzati alla mera liquidazione e riscossione del tributo e degli accessori. Si deroga a tale principio soltanto qualora uno dei predetti atti assolva anche funzione "impositiva", oltre che di liquidazione e riscossione.

Sul punto, è importante richiamare anche la C.M. n.22/03, par.12.2, che ha ulteriormente precisato che: *la cartella di pagamento, quando è preceduta da un avviso di accertamento, costituisce atto di riscossione della somma dovuta in base all'avviso stesso e non un autonomo atto impositivo, non essendo pertanto definibile. Tuttavia, nelle ipotesi in cui la cartella di pagamento deve essere preceduta dall'avviso di accertamento, la lite è definibile se il contribuente ha proposto ricorso avverso la cartella eccependo l'invalidità della notifica del relativo atto impositivo e sempre che quest'ultimo non costituisca oggetto di distinto giudizio. In sostanza, se la cartella è il primo atto attraverso il quale il contribuente è pervenuto a conoscenza della pretesa impositiva, la stessa è definibile, salvo che l'avviso di accertamento sia stato separatamente impugnato, anche tardivamente, in quanto ritenuto irrualmente notificato. In tale ipotesi, la chiusura della lite attinente l'accertamento consentirà di richiedere la pronuncia di estinzione per cessazione della materia del contendere anche nel giudizio*

instaurato avverso la cartella di pagamento. Sono escluse dall'ambito applicativo anche le liti concernenti l'omesso versamento di tributi, oggetto di controlli ai sensi dell'art.36-bis del DPR n.600/73 e dell'art.54-bis del DPR n.633/72, in quanto il recupero di tali imposte non versate non costituisce atto impositivo. Di contro, sono definibili le ipotesi di rettifica delle dichiarazioni in sede di liquidazione e controllo formale *ex art.36-bis e 36-ter del DPR 600/73 e art.54-bis del DPR 633/72*, in quanto in tali ipotesi il ruolo assolve anche ad una funzione di provvedimento impositivo. Non sono definibili i rapporti tributari e le liti che hanno usufruito di precedenti definizioni agevolate e neppure le liti connesse alla corretta applicazione delle stesse: ad esempio non sono definibili le liti riguardanti la precedente versione della sanatoria, vale a dire le controversie attinenti la corretta applicazione dell'art.16 della L. n.289/02;

Nel caso in cui con un unico provvedimento o con provvedimenti separati l'Ufficio abbia richiesto il pagamento del tributo e delle sanzioni amministrative ad esso collegate e il contribuente abbia prestato acquiescenza in ordine al tributo richiesto, limitando pertanto la contestazione in primo grado soltanto alle sanzioni, per il calcolo dell'importo dovuto ai fini della definizione occorre fare riferimento esclusivamente alle sanzioni contestate.

Stesso principio si applica alle sanzioni collegate a tributi non più in contestazione. Se però i tributi sono oggetto di definizione, sono automaticamente estinte anche le sanzioni collegate. Nel caso, infine, di acquiescenza parziale sul tributo, la chiusura può avvenire prendendo a base l'ammontare del tributo in contestazione in primo grado, senza tener conto delle sanzioni e degli interessi che allo stesso si riferiscono.

Quando una lite è pendente

La norma consente di definire le liti fiscali pendenti, anche a seguito di rinvio, alla data del 1° maggio 2011. Perché la lite sia considerata pendente è sufficiente che sia stato proposto il ricorso

ai sensi dell'art.20 del D.Lgs. n.546/92, ancorché alla stessa data non sia stato effettuato il deposito presso la Commissione Tributaria adita (circostanza che comunque deve essersi verificata in seguito). Per quanto riguarda le liti pendenti in Cassazione la condizione richiesta è che alla medesima data non sia stata depositata sentenza della Suprema Corte (fatto salvo il caso di rinvio), dal momento che la pubblicazione della sentenza presso la cancelleria individua la fase terminale del processo. La definizione è ammessa anche nel caso in cui al 1° maggio 2011 pendevano i termini per impugnare la pronuncia resa dai Giudici di merito, nonché nelle ipotesi di rinvio davanti alle Commissioni Tributarie.

Per esplicita previsione dell'art.16, co.3, lett. a), della L. n.289/02, si considera pendente la lite fiscale per la quale l'atto introduttivo del giudizio, sia in primo grado sia in quelli successivi, sia stato dichiarato inammissibile con pronuncia non definitiva alla data del 1° maggio 2011, in quanto si ammette la chiusura in tutte le ipotesi in cui sussiste l'obbligo per il giudice di emanare un provvedimento decisorio della lite stessa. Rientra in tale ipotesi anche il ricorso prodotto oltre i termini di decadenza di 60 giorni.

Nella C.M. n.22/03, al par.12.7, è affrontato il problema della configurabilità della litispendenza in caso di ricorso per revocazione, individuando due situazioni: nel caso in cui pendono i termini per l'impugnazione con revocazione ordinaria, nonché quelle per le quali sia pendente il relativo giudizio di revocazione, in quanto la sentenza passa in giudicato solo se non più soggetta a revocazione ordinaria.

Impossibilità di ricorrere alla sanatoria

Nelle ipotesi in cui è possibile procedere mediante la revocazione straordinaria, trattandosi di un mezzo di impugnazione esperibile anche avverso una sentenza passata in giudicato. In particolare, la proposizione del ricorso per revocazione non determina *ex se* una nuova pendenza, fino a che non intervenga una pronuncia che, accogliendo la domanda, cancella il giudicato e suscita una nuova pendenza della controversia che perdura fino al momento che la controversia non viene nuovamente e definitivamente decisa.

Valore della lite

Per esplicita previsione normativa, sono definibili solo le liti di importo non superiore a 20 mila euro. Il valore da assumere a base del calcolo per la definizione è costituito dall'importo del tributo e/o delle sanzioni non collegate al tributo nella misura in cui sono stati contestati con l'atto introduttivo del giudizio in primo grado, a prescindere dagli ulteriori sviluppi della controversia.

Nel caso di impugnazione parziale, il valore della lite è ancorato al tributo o al maggior tributo contestato, con esclusione degli interessi, delle indennità di mora e delle eventuali sanzioni collegate al tributo, anche se irrogate con separato provvedimento.

In termini pratici, ciò significa che solitamente il valore della lite avrà ad oggetto l'importo dei tributi. Sul tema, peraltro, sarà necessario attendere importanti chiarimenti da parte dell'Amministrazione Finanziaria in ordine ai contributi: nel passato i contributi sono stati ritenuti non definibili, evidenziando che la relativa fase contenziosa attiene all'amministrazione o Ente competente e non all'Agenzia delle Entrate.

La definizione ha per oggetto il contenuto complessivo di ogni singola controversia, non essendo ammessa la definizione parziale, riferita cioè ad una sola parte della materia del contendere. Nel determinare il valore della lite occorre, in particolare, tenere conto di tutti i tributi (e delle sanzioni agli stessi non collegate) in contestazione, compresi addizionali e Irap.

Un problema particolare si configura nel momento in cui la lite pendente ha riguardo alla rettifica di perdite dichiarate ai fini delle imposte sui redditi, in quanto:

- se l'atto di accertamento evidenzia comunque delle imposte dovute, per determinare il valore della lite si fa riferimento alle stesse. Il caso è quello di un accertamento che azzerava la perdita e recupera anche un maggior imponibile. In tal modo, però, non si ottiene l'affrancamento della perdita dichiarata, che dunque in caso di eventuali utilizzi a compensazione negli anni successivi di legittimo riporto espone a contestazioni ulteriori;
- se, di contro, la rettifica delle perdite non comporta un accertamento di imposte, il valore della lite rilevante ai fini della definizione è determinato sulla base dell'imposta "virtuale", che si ottiene dall'applicazione delle aliquote vigenti per il periodo d'imposta oggetto di accertamento all'importo risultante dalla differenza tra la perdita dichiarata e quella accertata, fermo restando il limite di valore della lite (stavolta virtuale) pari a 20 mila euro.

Ciò ovviamente a condizione che il contribuente intenda “affrancare” le perdite accertate, per evitare il sorgere di contestazioni nelle annualità successive che hanno visto utilizzare le perdite stesse;

- se il contribuente, pur in presenza di accertamenti di maggiori imposte, intende comunque affrancare le perdite, oltre a versare le percentuali fissate dalla norma in riferimento alle predette imposte, deve anche riliquidare virtualmente le imposte connesse alla perdita dichiarata (a questo punto, però, sempre rispettando il limite complessivo di 20 mila euro). In tal modo vengono meno i rilievi collegati agli utilizzi delle perdite affrancate.

Somme dovute

Ai fini della definizione delle liti fiscali:

- è necessario il pagamento di un importo fisso di € 150 se il valore della lite non supera € 2.000 (in particolare, la somma di € 150 è fissa e prescinde dallo stato del contenzioso e dalle relative decisioni, parziali o favorevoli ad una delle parti in causa, intercorse);
- se la lite supera il valore di € 2.000, è dovuto un importo pari al:

10% del valore dalla lite

in caso di soccombenza dell'Amministrazione Finanziaria dello Stato 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 dalla lite

in caso di soccombenza del contribuente nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare resa alla data di presentazione della domanda di definizione della lite. La pronuncia di inammissibilità

determina la soccombenza del soggetto che ha proposto l'atto di impugnazione, così come a medesime conclusioni si giunge in caso di esiti del giudizio che hanno una diversa denominazione, ma che producono effetti analoghi (improponibilità, irricevibilità ecc.);

30% del valore dalla 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. Nel caso di pronunce di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, le somme dovute saranno sempre pari al 30% del valore della lite. Identica percentuale, infine, si applica nelle ipotesi di pendenza del giudizio di rinvio o del termine di riassunzione, nonché in presenza della procedura di conciliazione giudiziale.

Per la determinazione del costo della chiusura non assumono rilevanza le pronunce giurisdizionali cautelari (come ad esempio le ordinanze di sospensione dell'atto impugnato). Una situazione particolare può verificarsi nelle ipotesi di soccombenza parziale, laddove trovano applicazione sia la percentuale del 10% che quella del 50%.

Più precisamente, le suddette percentuali andranno applicate proporzionalmente sul valore della lite come segue:

10%

sulla parte del valore della lite per la quale l'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare, sul merito o sull'ammissibilità, ha statuito la soccombenza dell'Amministrazione Finanziaria dello Stato;

50%

sulla parte del valore della lite per la quale l'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare, sul merito o sull'ammissibilità, ha statuito la soccombenza del contribuente.

Ad esempio, in caso di lite pendente dal valore delle imposte accertate pari a € 5.000, l'eventuale decisione parzialmente favorevole al contribuente con cui è ridotto l'ammontare accertato a € 3.000 determina che ai fini della definizione l'importo dovuto sia pari:

- al 10% del risultato favorevole (€ 2.000 d'imposte annullate), ossia € 200;

- al 50% del risultato negativo (€ 3.000 di imposte confermate), vale a dire € 1.500; per un totale importo da versare di € 1.700.

Sul punto peraltro è bene rammentare che la definizione avrebbe lo stesso costo anche se le sanzioni, anziché essere annullate parzialmente in linea con la decisione afferente gli imponibili e le imposte, fossero state annullate integralmente, in quanto non influisce sul costo della definizione la soccombenza relativa a sanzioni collegate al tributo, interessi, indennità di mora e spese giudiziali, trattandosi di importi che non rilevano per la determinazione del valore della lite.

Le regole suesposte si devono applicare anche nelle ipotesi in cui nel medesimo dispositivo siano contenute sia una declaratoria di parziale estinzione (ad esempio, a seguito di parziale annullamento dell'atto da parte dell'Ufficio) sia una decisione sul merito della controversia; in simili circostanze potrebbero addirittura trovare applicazione le tre diverse percentuali stabilite dal Legislatore (30% per la parte del contenzioso relativamente alla quale è stata dichiarata la cessata materia del contendere e 10% e 50% a seconda degli ammontari decisi favorevolmente alle parti in causa).

La C.M. n.17/03 ha effettuato alcune precisazioni importanti in ordine alla determinazione delle somme dovute, sottolineando che:

- le spese giudiziali eventualmente liquidate (peraltro esigibili solo a seguito di sentenza definitiva) non rilevano ai fini della determinazione del valore della lite né influiscono sul costo della definizione;
- la chiusura della lite definisce ogni aspetto della controversia, compreso quello relativo alle spese di giudizio;
- il tributo rilevante ai fini della determinazione del valore della lite è solo quello riferibile all'atto o a quella parte dell'atto che, alla data della definizione, costituisce ancora oggetto di controversia. Pertanto, in caso di giudicato interno, il valore della lite deve 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. Allo stesso modo, qualora il giudicato interno si sia formato sull'intero tributo e la lite sia pendente in ordine alle sole sanzioni originariamente collegate al tributo, il valore della lite è dato dalle sanzioni in contestazione. Considerazioni analoghe, peraltro, valgono in caso di annullamento parziale dell'atto in contestazione in via di autotutela;
- qualora l'imposta confermata dalla sentenza parzialmente favorevole non sia stata liquidata direttamente dal giudice, occorre procedere preventivamente alla liquidazione della stessa.

Le somme dovute, come sopra determinate, devono essere versate in unica soluzione entro la data del 30 novembre 2011. La data di versamento, dunque, anticipa e anche di molto la data entro cui deve essere presentata la domanda di definizione, ossia il 31 marzo 2012. Questa discrasia temporale pone un problema di esatta determinazione degli importi dovuti, atteso che il riferimento per l'effettuazione dei calcoli imposti dal Legislatore è quello di presentazione dell'istanza, con l'ovvia conseguenza che quanto stabilito in sede di versamento potrebbe subire delle variazioni fino al momento in cui si provvede all'adempimento dichiarativo.

Posto che come consiglio pratico e a scanso di equivoci, se non si hanno particolari aspettative positive in ordine alla controversia, è il caso di effettuare contestualmente il versamento dell'importo dovuto e la presentazione dell'istanza di definizione (sempre che i futuri provvedimenti attuativi non decidano di fare uno scherzo di cattivo gusto, anticipando i codici di versamento e evidenziando solo in seguito le modalità di presentazione dell'istanza), al fine di disciplinare correttamente le situazioni in cui siano modificate le condizioni della lite tra la data di pagamento e quella dell'istanza è bene

richiamare quanto all'epoca precisato dalla C.M. n.18/03.

In particolare, il caso affrontato nel documento di prassi è il sopraggiungere di una pronuncia giurisdizionale non cautelare, resa sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, per effetto della quale le somme dovute risultano modificate.

In tale caso:

- se le somme già versate risultano di ammontare superiore a quelle dovute per effetto dell'intervenuta pronuncia (perché magari la definizione è stata calcolata in funzione della percentuale del 30% – assenza di giudicato – e successivamente la sentenza è favorevole,

con conseguente necessità di applicare la percentuale del 10%), il soggetto interessato avrà diritto, a seguito della verifica della regolarità della chiusura della lite da parte dell'Ufficio, alla restituzione delle somme versate in eccesso rispetto a quelle dovute in base alla nuova pronuncia.

- Se, al contrario, le somme già versate risultano di ammontare inferiore a quelle dovute per effetto dell'intervenuta pronuncia, il soggetto interessato dovrà versare la differenza ancora dovuta entro la data di presentazione della domanda (salvo slittamenti, il 31 marzo 2012).

Da questo punto di vista, dovendosi far riferimento, per la determinazione della somma dovuta, sempre all'ultima o all'unica pronuncia resa alla data di presentazione della domanda di definizione, è sicuramente opportuno, se la causa è già stata discussa e, quindi, presumibilmente decisa, verificare prima della presentazione della domanda di chiusura se sia intervenuto o meno il deposito della sentenza o del dispositivo presso la segreteria o la cancelleria dell'ufficio giudiziario. Ciò in quanto la pubblicazione mediante deposito della pronuncia rileva anche se il contribuente non ne ha ancora ricevuto comunicazione e conseguentemente incide sulla corretta determinazione dell'importo da versare.

Infine, un breve richiamo alla determinazione degli importi dovuti in caso di perdite. Il calcolo non è affatto semplice e parte anzitutto dalla valutazione in ordine alla necessità, o meno, di affrancare la perdita. Se la perdita, infatti, non è stata utilizzata negli anni successivi, non essendo oggetto di ulteriori contestazioni, al contribuente non interessa procedere all'affrancamento. Viceversa, eventuali utilizzi successivi potrebbero far ritenere utile l'affrancamento, proprio per evitare nuovi accertamenti relativi agli indebiti utilizzi. Fatta questa scelta, deve altresì porsi attenzione al limite della lite. Come detto, in ordine all'ammontare di perdita ridotta si devono calcolare le "imposte virtuali" facendo riferimento alle aliquote vigenti nell'anno accertato.

Tali imposte virtuali devono poi essere sommate alle imposte comunque evidenziate nell'accertamento (si pensi alla contestazione di maggiori ricavi che da un lato determinano la riduzione della perdita e dall'altro consentono il recupero di maggiore Iva), per verificare il rispetto del limite di 20 mila euro. Se anche tale condizione è rispettata, si potrà procedere alla determinazione degli importi dovuti applicando le diverse percentuali in funzione dello stato del contenzioso (sul punto, è interessante il chiarimento contenuto nella C.M. n.22/03 al par.12.8 (al quale si rinvia per approfondimenti), in cui si affronta il particolare caso di un giudicato parziale con riduzione della perdita e decisione di non affrancamento dell'ammontare rimasto in contestazione).

Scomputo delle somme già versate

Il comma 5 dell'articolo 16 della L. n.289/02 consente di scomputare dalle somme dovute quelle già versate alla data di presentazione della domanda per effetto delle disposizioni in materia di riscossione in pendenza di giudizio o del termine di impugnazione dell'atto o della pronuncia giurisdizionale. Possono essere scomputate sia le somme iscritte a ruolo a titolo definitivo sia quelle iscritte a titolo provvisorio ed in particolare le somme scomputabili sono quelle pagate per tributo, sanzioni amministrative, interessi (anche quelli per la dilazione del pagamento – C.M. n.22/03) ed indennità di mora di spettanza dell'Amministrazione Finanziaria, sempre che siano ancora in contestazione nella lite che si intende chiudere.

Come precisato nella medesima C.M. n.22/03, nel caso in cui il contribuente si sia avvalso dell'opportunità di definire le sole sanzioni, mediante il pagamento del quarto (o terzo a seguito delle modifiche dello scorso 1° febbraio), o addirittura, laddove previsto dalla legge, di un ottavo (o sesto), gli importi versati spontaneamente non sono stati pagati per effetto delle disposizioni in materia di riscossione in pendenza di lite, dovendo altresì considerare che la definizione agevolata delle sanzioni ha comportato la definitività del relativo rapporto. Pertanto non è possibile scomputare dalle somme dovute per la chiusura della lite quanto versato per definire le sole sanzioni. Se le somme già versate alla data di presentazione della domanda risultano maggiori o uguali all'importo dovuto per la definizione non occorrerà effettuare alcun versamento (sul punto, evidentemente, sarà necessario attendere il provvedimento attuativo per conoscere le modalità con cui definire la lite).

Lo stesso comma 5, poi, prevede che in caso di soccombenza dell'Amministrazione Finanziaria si dia luogo alla restituzione delle somme versate per la parte eccedente rispetto a quanto dovuto per il perfezionamento della definizione.

Al dunque:

- solo se è intervenuto un giudicato in cui è soccombente (in tutto o in parte) l'Amministrazione Finanziaria, le eventuali somme già versate ed eccedenti all'ammontare necessario per la definizione saranno restituite alla parte;
- nelle altre ipotesi (giudizio non intervenuto o favorevole al Fisco) non spetta il rimborso della differenza.

Peraltro, la disposizione che prevede il diritto al rimborso in caso di sentenza favorevole al contribuente è limitata alle liti il cui valore supera i € 2.000.

Nei casi in cui è ammessa, la restituzione delle somme versate in pendenza di giudizio – al netto di quelle scomputate dal contribuente – sarà disposta dall'Ufficio e senza necessità di specifica istanza, ovviamente previa verifica della regolarità della definizione.

In merito, si rinvia ai chiarimenti della C.M. n.17/03, da cui si estrapola solo un esempio per comprendere il meccanismo di calcolo.

Perfezionamento ed effetti della definizione

La definizione si perfeziona con il versamento dell'intera somma dovuta entro il 30 novembre 2011 e con la successiva presentazione entro il 31 marzo 2012 della relativa istanza di definizione. Quest'ultimo adempimento è essenziale ai fini del perfezionamento in quanto, per effetto della facoltà di scomputo delle somme versate in pendenza di lite, la stessa può definirsi, oltre che col versamento di somme inferiori alle percentuali stabilite, anche senza alcun versamento, qualora le somme già versate in pendenza di lite siano di ammontare pari o maggiore di quelle dovute per la definizione.

Peraltro, le sentenze rese fino alla data di presentazione della domanda rilevano, come precisato, ai fini della definizione e della corretta determinazione dell'importo dovuto e comunque l'istanza è fondamentale in quanto, a mente del secondo periodo del comma 8 dell'art.16 della L. n.289/02, *“l'estinzione del giudizio viene dichiarata a seguito di comunicazione degli uffici attestante la regolarità della domanda di definizione e il pagamento integrale di quanto dovuto”*.

A seguito del perfezionamento della definizione, gli Uffici dell'Agenzia disporranno, senza necessità di specifica istanza, la sospensione della riscossione dei ruoli il cui obbligo di pagamento viene meno per effetto della chiusura della lite; successivamente, dopo aver accertato la regolarità della definizione, procederanno allo sgravio dei predetti ruoli non pagati, sempre senza necessità di specifica istanza.

L'errore scusabile

In ordine al corretto perfezionamento della procedura di definizione è poi importante il comma 9 del citato art.16, che introduce il principio del *c.d. “errore scusabile”* secondo cui *“in caso di pagamento in misura inferiore a quella dovuta, qualora sia riconosciuta la scusabilità dell'errore, è consentita la regolarizzazione del pagamento medesimo entro trenta giorni dalla data di ricevimento della relativa comunicazione dell'ufficio”*. In particolare, l'errore potrà ritenersi scusabile nelle ipotesi in cui il soggetto abbia osservato una normale diligenza nella determinazione del valore della lite e nel calcolo degli importi dovuti. La scusabilità dell'errore va dunque riferita alla sussistenza di condizioni di obiettiva incertezza o di particolare complessità del calcolo (come nelle descritte ipotesi di riduzione della perdita e parziale volontà di affrancamento delle stesse, o ancora nel caso di sopraggiunta sentenza con modifica dello stato del contenzioso).

Ove sia riconosciuta la scusabilità dell'errore, l'Ufficio liquiderà il maggior importo dovuto e inviterà il contribuente ad effettuare il versamento integrativo entro 30 giorni dalla data di ricezione della comunicazione. Qualora la parte non provveda entro tale termine all'integrazione del pagamento, la chiusura della lite non sarà valida.

Effetti della definizione

Sul fronte degli effetti, si rammenta in primo luogo che i giudizi che possono formare oggetto di definizione sono sospesi per previsione normativa fino al 30 giugno 2012.

Qualora la data di trattazione della lite dovesse essere stata già fissata, i giudizi sono sospesi a richiesta del contribuente (anche personalmente, sia oralmente che in udienza), che dichiara di volersi avvalere della nuova definizione. Il mancato esercizio di tale facoltà, comunque, non comporta decadenza dal diritto di chiudere la lite.

Se si ricorre ad una istanza scritta, attesa l'introduzione del contributo unificato, non è prevista l'imposta di bollo.

Qualora la data di trattazione della lite sia successiva al 31 marzo 2012, il contribuente potrà richiedere la sospensione del giudizio solo se si è avvalso della definizione.

Le liti per le quali è chiesta la definizione, inserite negli elenchi che saranno trasmessi entro il 15 luglio 2012 dagli Uffici dell'Agenzia agli organi giurisdizionali, sono sospese fino al 30 settembre 2012. La circostanza che la sospensione dei giudizi sia limitata al 30 giugno 2012, comporta che il processo sospeso potrà essere riattivato dal 1° luglio 2012, ma dovrà essere sospeso nuovamente a decorrere dal 16 luglio 2012 in presenza di comunicazione che il contribuente si è avvalso della definizione.

Per le liti che possono essere definite sono sospesi, a favore di tutte le parti processuali, fino al 30 giugno 2012 i termini per la proposizione di ricorsi, appelli, controdeduzioni, ricorsi per cassazione, controricorsi e ricorsi in riassunzione, nonché i termini per la costituzione in giudizio.

Ancorché l'elencazione operata dal Legislatore sia tassativa, si rammenta che con la C.M. n.12/03 è stato precisato che la sospensione opera anche a favore di quegli atti che, pur avendo una denominazione diversa, rientrano nella stessa categoria giuridica di quelli espressamente indicati (come ad esempio nel caso del reclamo contro i provvedimenti presidenziali).

Qualora il contribuente non si avvalga della definizione, i residui giorni dei termini processuali continueranno a decorrere dal 1° luglio 2012. Nel caso in cui la definizione non dovesse risultare valida, l'ultimo periodo del comma 8 dell'art.16 della L. n.289/02, dispone che la sentenza (o altro provvedimento definitorio) possa comunque essere impugnata, unitamente al diniego della definizione, entro sessanta giorni dalla notifica dello stesso. Si tratta di una disposizione che deroga alla disciplina ed ai termini ordinari di impugnazione.

Sul piano degli effetti una particolare attenzione deve essere posta alle controversie che riguardano una pluralità di soggetti (ad esempio, alienante e acquirente, coeredi, coniugi che hanno presentato dichiarazione congiunta) interessati dallo stesso atto impugnato o dalla stessa lite autonomamente definibile, laddove possono configurarsi i seguenti casi.

Pendenza di un'unica lite nella quale siano costituiti tutti gli interessati.

In tale ipotesi la regolarità della definizione da parte di uno degli interessati produce automaticamente l'effetto dell'estinzione della controversia anche nei confronti degli altri soggetti.

Pendenza di distinte liti aventi ad oggetto lo stesso atto, instaurate separatamente da tutti gli interessati.

Anche in tale evenienza la regolarità della definizione da parte di uno degli interessati produce l'effetto dell'estinzione delle altre controversie. Sarà cura dell'Ufficio tributario che riceve la domanda prodotta da uno dei soggetti interessati, trasmettere al giudice l'elenco delle liti per le quali è stata chiesta la definizione, comunicando anche la pendenza di altre liti aventi ad oggetto il medesimo rapporto tributario.

Presentazione di ricorso solo da parte di alcuni degli interessati.

In tal caso, l'effetto definitorio dell'iniziativa assunta dal ricorrente impedisce all'Amministrazione di esercitare ulteriori azioni nei confronti degli altri soggetti interessati, fermo restando che non si farà però luogo a rimborso di somme già versate.

Salvo le ipotesi, viste in precedenza, di affrancamento delle perdite, nelle altre circostanze la definizione della lite non produce effetti vincolanti per il contribuente sui periodi d'imposta successivi, come ad esempio nel caso di rettifica dell'aliquota degli ammortamenti applicata. Si ritiene, però, che restino confermati i principi della C.M. n.23/10, ribaditi dalla C.M. n.29/11, secondo cui in presenza della contestazione di un costo ritenuto non di competenza, laddove si giunga alla chiusura della controversia (e dunque anche mediante la presente definizione), al contribuente è resa la possibilità di

procedere ad istanza di rimborso rispetto all'annualità di effettiva competenza in base all'art.38 del DPR n.602/73 (ossia entro 48 mesi dal versamento del saldo della dichiarazione), ovvero, se è

decorso il precedente periodo, ex art.21 del D.Lgs. n.546/92 (ossia entro 2 anni dalla circostanza che fa sorgere il diritto al rimborso, vale a dire, nel caso di specie, l'intervenuta definizione). L'estinzione del giudizio non può essere dichiarata prima della comunicazione di regolarità della definizione da parte dell'ufficio. A seguito del deposito di detta comunicazione verrà dichiarata l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere. Sul punto si segnala quanto precisato nella C.M. n.41/04, secondo cui i provvedimenti e strumenti posti a garanzia della riscossione dei crediti derivanti dagli atti definiti potranno essere mantenuti fino a quando il competente Ufficio non avrà accertato la regolarità della chiusura della lite.

Gli accertamenti provvisoriamente esecutivi

Le nuove norme sulla riscossione provvisoria fondata sulla "concentrazione della riscossione nell'accertamento" in vigore dal 1° ottobre 2011

Nell'ambito degli interventi in materia di accertamento susseguitisi nell'ultimo biennio, di sicura rilevanza e interesse è quello consistente nell'introduzione della provvisoria esecutività degli accertamenti delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto. Tale fattispecie, inizialmente prevista dall'art.29 del D.L. n.78/10 è stata oggetto di successive modifiche dapprima con il D.L. n.70/11 e poi con la legge conversione di tale Decreto.

La normativa richiamata disciplina il "nuovo" accertamento esecutivo con effetto dagli atti notificati a far data dal 1° ottobre 2011 e relativi ai periodi di imposta in corso al 31 dicembre 2007 e successivi. Allo stesso tempo viene accantonata la procedura di riscossione provvisoria per tali annualità e tributi fino ad oggi attuata attraverso il ruolo e la cartella di pagamento. In altri termini, dunque, dal prossimo 1° ottobre 2011, il contribuente non dovrà attendere la notifica della cartella di pagamento, successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento, per essere soggetto alla riscossione provvisoria dei maggiori tributi accertati.

I periodi di imposta e i tributi cui si applica la nuova normativa

Gli accertamenti emessi dal 1° ottobre 2011 in materia di Iva, Ires e Irpef relativi ai periodi di imposta 2007 e successivi saranno provvisoriamente esecutivi decorsi 60 giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento. Gli avvisi di accertamento, e i provvedimenti di irrogazione delle sanzioni contestualmente emessi unitamente all'atto di accertamento, dovranno contenere:

L'intimazione ad adempiere

all'obbligo di pagamento delle somme richieste con l'avviso di accertamento, entro il predetto termine di sessanta giorni, salvo, come si vedrà, che sia stato proposto ricorso (poiché in questo caso sarà richiesto il 50% delle imposte);

L'avvertimento espresso

che, decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento, e quindi 90 giorni dalla notifica dell'accertamento, la riscossione delle somme richieste sarà affidata in carico agli agenti della riscossione anche ai fini dell'esecuzione forzata.

La versione originaria della norma, introdotta nel 2010, prevedeva che le attività di riscossione relative agli atti di accertamento avrebbero riguardato gli atti notificati dal 1° luglio 2011 e relativi ai periodi di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e successivi.

Oltre al differimento temporale dal 1° luglio al 1° ottobre 2011, adottato in sede di conversione in legge, in un primo momento, con il D.L. n.70/11, si è sostituita la parola "notificati" con la parola "emessi". In tal modo non ricadranno più in questa disposizione quegli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate sino al giorno 30 settembre 2011 (anche se notificati a decorrere dal 1 ottobre 2011 quindi già in vigore della nuova disposizione) per i quali, evidentemente, sarà ancora necessaria la notifica della cartella di pagamento ai fini della riscossione provvisoria delle somme accertate.

Gli accertamenti avranno valore di titolo esecutivo in luogo del ruolo. Il contribuente dovrà versare le somme (per la metà o per l'intero, a seconda che intenda o meno proporre ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale) entro il termine previsto dalla legge per la presentazione del ricorso. In caso di inadempienza, entro i trenta giorni successivi al termine ultimo per il pagamento il credito verrà affidato all'agente della riscossione, che procederà con le consuete misure cautelari

(come ad esempio l'iscrizione di ipoteche o provvedimenti di fermo amministrativo di autoveicoli) ed esecutive (pignoramento). Tale termine è normalmente di 90 giorni (60 giorni essendo il termine per proporre ricorso cui si sommeranno i successivi 30 giorni).

Importi provvisoriamente esecutivi

In caso di mancato pagamento entro il termine suddetto, allo scadere del termine di ulteriori 30 giorni, successivi ai 60 giorni, l'agente della riscossione avrà titolo di procedere ad esecuzione forzata senza che occorra la formazione del ruolo da parte dell'Agenzia delle Entrate e la notifica al contribuente della cartella di pagamento. Tuttavia, per evitare danni eccessivi al contribuente nonché il rischio che la presentazione di un ricorso, con contestuale istanza di sospensione, sia l'unica strada per un differimento della riscossione provvisoria, in sede di conversione del D.L. n.70/11 è stata prevista una sospensione generale di 180 giorni. In particolare la legge di conversione del D.L. n.70/11 ha stabilito che, con l'entrata in vigore dell'accertamento esecutivo, anche in assenza di richiesta di sospensiva l'agente della riscossione potrà procedere a esecuzione forzata solo decorsi 180 giorni da quando gli è stato affidato in carico il credito da riscuotere. Si tratta quindi di una sospensione generalizzata delle attività di recupero coattivo del credito erariale per un periodo di 180 giorni. In sostanza, è stata introdotta una previsione per effetto della quale l'esecuzione forzata viene per legge sospesa per un periodo di 180 giorni dalla data di affidamento, dall'Agenzia delle Entrate all'agente della riscossione, del carico tributario degli accertamenti provvisoriamente esecutivi. Tale sospensione non è generalizzata ed automatica. Può rilevare, come rileva nell'attuale disciplina in merito alla riscossione provvisoria, il "fondato pericolo per la riscossione". Infatti, sempre nella Legge di conversione n.106/11, è stato previsto che qualora l'agente della riscossione, successivamente all'affidamento in carico degli avvisi di accertamento venga a conoscenza di "elementi idonei" a dimostrare il fondato pericolo di pregiudizio per la riscossione, avrà diritto di derogare alla menzionata sospensione dei 180 giorni. Per effetto del recente provvedimento Direttoriale dell'Agenzia delle Entrate, la trasmissione telematica dei "flussi di carico" (che sotto il profilo concettuale paiono sostituirsi ai "ruoli" per tali fattispecie) sono trasmessi all'agente della riscossione da parte dell'Agenzia delle Entrate decorsi 30 giorni dal termine per il pagamento, che corrisponde al termine per proporre ricorso.

Sempre in base a tale provvedimento direttoriale l'affidamento formale della riscossione in carico all'agente della riscossione, anche ai fini dell'esecuzione forzata, si intende in ogni caso effettuato al momento in cui viene trasmesso – dall'Agenzia delle Entrate – il flusso di carico. Inoltre, qualora la trasmissione del flusso di carico dall'Agenzia all'agente della riscossione dovesse essere stata anticipata, con conseguente trasmissione del flusso di carico nel periodo intercorrente tra il termine ultimo per il pagamento – almeno 60 giorni dalla notifica dell'accertamento ovvero fino a 150 giorni laddove il termine per presentare ricorso fosse sospeso a seguito della presentazione di istanza di sospensione – e il trentesimo giorno successivo, l'affidamento "formale" della riscossione in carico all'agente si intende comunque avvenuta al trentunesimo giorno successivo alla data ultima per il pagamento. L'eventuale accelerazione dell'invio dei flussi non incide quindi su un'anticipazione del potere dell'agente della riscossione ai fini dell'esecuzione forzata.

La variabilità dei termini della riscossione provvisoria

Il termine a partire dal quale l'esecuzione forzata potrà avere inizio varierà in relazione alle circostanze ed accadimenti susseguitsi alla notifica dell'accertamento, con particolare riferimento alle scelte adottate dal contribuente. Infatti, tale termine subisce variazioni significative a causa dell'interrelazione di tale normativa con le previsioni in materia di accertamento con adesione e la sospensione feriale.

Innanzitutto, ai fini della corretta individuazione del termine di proposizione del ricorso, va osservato come continueranno ad applicarsi le disposizioni in materia di sospensione feriale dei termini nonché quelle previste dal D.Lgs. n.218/97 che, come noto, dispongono la sospensione del termine per la proposizione del ricorso per un periodo pari a 90 giorni nell'ipotesi in cui sia stata presentata istanza di accertamento con adesione. In effetti, il termine di pagamento, in quanto coincide con quello di presentazione del ricorso, diverrà un termine "mobile", comunque non inferiore agli attuali 60 giorni.

Esempio

Si pensi ad un atto di accertamento notificato nel corso del mese di aprile del 2012 in relazione al quale sia stata presentata istanza di accertamento con adesione, che determina una sospensione per 90 giorni del termine per impugnare l'accertamento dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale. L'effetto della sospensione sarà quello di cumulare il termine "iniziale" o minimo di 60 giorni con quello di 90 e successivamente gli ulteriori 46 giorni di sospensione feriale del termine.

Invero, tale fenomeno di mobilità del termine ben poteva verificarsi anche in presenza della disciplina previgente. Tuttavia, nel precedente impianto normativo era "mobile", e quindi variabile, il termine entro il quale impugnare l'avviso di accertamento. Per effetto della nuova normativa, invece, diviene mobile anche il termine entro il quale dover effettuare il pagamento.

Inoltre, in caso di omesso o tardivo versamento entro il termine per proporre ricorso le somme richieste con gli atti di accertamento provvisoriamente esecutivi sono gravate degli oneri aggiuntivi tipicamente collegati all'inadempimento, costituiti:

- dagli interessi di mora;
- dall'aggio di riscossione;
- dal rimborso delle spese relative alle eventuali procedure esecutive intraprese.

Gli interessi di mora sono calcolati a partire dal giorno successivo alla notifica dei "nuovi" avvisi di accertamento e fino alla data del pagamento.

I rimedi giudiziari, l'istanza di sospensione e il differimento dei termini

A seguito delle modifiche introdotte dalla nuova normativa è stato previsto che, in caso di richiesta di sospensione giudiziale dell'atto, l'esecuzione provvisoria rimane sospesa sino alla data di emanazione dell'ordinanza giudiziale che decide sulla sospensiva, ma, comunque, non oltre 180 giorni dalla data di notifica della richiesta di sospensiva.

La sospensione suscettibile di produrre gli effetti indicati dalla disposizione è esclusivamente quella giudiziale, ossia la sospensione richiesta dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale contestualmente o in seguito alla presentazione del ricorso avverso l'avviso di accertamento²¹. Al contrario non pare idonea a determinare la sospensione della riscossione provvisoria per il citato periodo di 180 giorni l'eventuale presentazione di istanza di sospensione amministrativa dell'accertamento provvisoriamente esecutivo all'Agenzia delle Entrate.

In coordinamento con la richiamata sospensione generalizzata della riscossione di 180 giorni, la Legge di conversione del D.L. n.70/11 ha introdotto il comma 5-*bis* del D.Lgs. n.546/92 in cui è previsto che l'istanza di sospensione sarà decisa entro il termine di centottanta giorni dalla sua presentazione.

Pertanto, alla luce di quanto sopra, la sospensione provvisoria dell'esecuzione opera, in linea generale, per un periodo di tempo di 180 giorni. L'eventuale istanza di sospensione cautelare presentata nel corso del giudizio tributario deve essere comunque decisa entro il termine di 180, termine entro il quale il giudice è chiamato a pronunciarsi sulla richiesta di sospensione del ricorrente.

La sospensione concerne l'esecuzione forzata e quindi la suscettibilità *medio tempore* dell'atto di accertamento a poter dar luogo, quale titolo esecutivo all'esecuzione forzata.

Si tratta quindi di una sospensione che concerne tipicamente ed essenzialmente il pignoramento. Tuttavia, tale sospensione non incide sull'adozione delle misure cautelari che l'agente della riscossione, una volta preso in carico l'atto, può adottare a tutela del credito erariale. Pertanto, se il contribuente formula istanza di sospensione e il giudice non riesce a pronunciarsi prima del momento in cui l'agente della riscossione ha titolo per intraprendere l'attività di riscossione, in caso di mancato versamento della metà degli importi possono essere disposte le misure cautelari quali il fermo amministrativo e l'ipoteca (nel rispetto dei nuovi limiti ed importi).

Pertanto e ad esempio:

- se il contribuente chiede la sospensiva in sede di impugnazione dell'accertamento, l'agente della riscossione non è legittimato a procedere con le misure esecutive (il pignoramento) fino al momento cui il giudice non decide sulla sospensiva stessa;
- se il contribuente chiede la sospensiva e il giudice non si pronuncia entro 120 giorni dalla relativa notifica (quindi dalla notifica del ricorso se la sospensiva è ivi contestualmente

- richiesta), l'agente della riscossione può procedere al pignoramento, ma l'esecuzione verrebbe immediatamente sospesa se il giudice, successivamente, dovesse accogliere la sospensiva;
- decorsi trenta giorni dal termine ultimo per il pagamento, l'agente della riscossione, se il giudice non ha già accolto la sospensiva, può comunque porre in essere le misure cautelari quali il fermo e l'ipoteca.

Manovra correttiva: prevista la cancellazione delle garanzie per le definizioni agevolate

Eliminazione delle garanzie: brevi cenni agli istituti deflativi coinvolti e decorrenza

La Manovra correttiva, ha riformato il sistema delle garanzie negli istituti deflativi del contenzioso, eliminandone l'obbligo a prescindere dagli importi che il contribuente deve versare.

In particolare, l'art.23, co.17-20, ha modificato gli articoli 8 e 9 del D.Lgs. n.218/97 in materia di definizioni agevolate, nonché l'art.48 del D.Lgs. n.546/92 in tema di conciliazione giudiziale. La modifica consiste nella cancellazione delle garanzie (nella specie, polizza fideiussoria o fideiussione bancaria) per accedere a tali strumenti deflativi del contenzioso fiscale anche per somme superiori a € 50.000. Grazie alla novità in esame, si uniforma la disciplina della rateazione dei ruoli, nelle quali l'obbligo delle garanzie era già stato soppresso, con quella delle principali procedure deflative del contenzioso. È evidente che la riforma andrà in soccorso a tutti quei contribuenti che, trovandosi in uno stato di obiettiva e temporanea difficoltà nel versare l'intero importo del loro debito con il Fisco, in un'unica soluzione, verranno sollecitati, al contrario, per un pagamento in forma rateizzata.

Questo, chiaramente, facendo ben attenzione ai termini di decorrenza, come sarà meglio dettagliato di seguito. La suddetta novità, infatti, non troverà spazio, per espressa previsione normativa, agli atti di adesione, alle definizioni per acquiescenza del contribuente agli atti di accertamento e alle conciliazioni giudiziali già perfezionate alla data di entrata in vigore del provvedimento normativo stesso (art.23, co.20, D.L. n.98/11).

Volendo esaminare nel dettaglio la novità, come ben si ricorderà, per effetto del D.L. n.40/10 (*c.d.* "decreto incentivi"), nell'accertamento con adesione (D.Lgs. n.218/97), nell'acquiescenza (art.15 del D.Lgs. n.218/97) e nella conciliazione giudiziale (art.48 del D.Lgs. n.546/92), il contribuente avrebbe dovuto prestare apposita garanzia fideiussoria ove le rate successive alla prima fossero state nel complesso superiori a € 50.000.

Ora, proprio per effetto della Manovra correttiva, la garanzia non è più necessaria e ciò si applica alle definizioni poste in essere successivamente all'entrata in vigore del decreto, quindi dal 7 luglio 2011, come già anticipato.

Si evidenzia che, per effetto delle modifiche apportate dal D.L. n.70/11 (*c.d.* "decreto Sviluppo"), la garanzia permane nel caso della dilazione degli avvisi bonari (art.3-*bis* del D.Lgs. n.462/97), sempre se le rate successive alla prima sono nel complesso superiori a € 50.000,00.

Al fine di una migliore comprensione degli istituti deflattivi coinvolti, è bene qui di seguito riportare alcuni cenni circa il relativo meccanismo di applicazione.

Adesione ai processi verbali di constatazione

L'articolo 83, co.18-18-*quater* del D.L. n.112/08, convertito nella L. n.133/08, ha previsto una forma di deflazione del contenzioso denominata "*adesione ai processi verbali di constatazione*".

Tale disposizione ha infatti introdotto nel D.Lgs. n.218/97 l'art.5-*bis*, il quale prevede che il contribuente può prestare adesione ai "PVC" in tema di imposte sui redditi e Iva che consentono l'emissione di avvisi di accertamento parziale.

In base all'art.5-*bis* del D.Lgs. n.218/97, in presenza dell'adesione ai processi verbali di constatazione, la misura delle sanzioni applicabili è pari alla metà di quella prevista per l'accertamento con adesione. Sicché, deve di conseguenza ritenersi che le sanzioni applicabili in caso di adesione al "PVC" saranno pari a un sesto del minimo edittale (e non più, come in precedenza, pari a un ottavo del minimo).

Occorre ricordare che la norma di cui all'art.5-*bis* del D.Lgs. n.218/97 puntualizza che l'adesione deve intervenire entro i 30 giorni successivi alla data di consegna del verbale, mediante comunicazione all'ufficio e alla GdF. Successivamente, entro i 60 giorni successivi alla comunicazione da parte del contribuente, l'Ufficio deve notificare l'atto di definizione dell'accertamento parziale.

In caso di mancato pagamento dei suddetti importi, l'Agenzia provvede alla loro iscrizione a ruolo a titolo definitivo ai sensi dell'art.14 del DPR n.602/73.

Relativamente al campo di applicazione dell'art.5-*bis* del D.Lgs. n.218/97 è necessario che i processi verbali di constatazione in materia di imposte sui redditi e di Iva siano redatti ai sensi dell'art.24 della L. n.4/29 e che consentano l'emissione di accertamenti parziali.

In forza della C.M. n.55/08 dell'Agenzia delle Entrate, possono formare oggetto di definizione:

- anche i rilievi concernenti le addizionali regionali e comunali all'Irpef, le imposte sostitutive delle imposte sui redditi e l'Irap;
- solo le violazioni sostanziali e non anche le violazioni formali, intendendosi per tali: *“le violazioni alle quali non è associato il recupero di base imponibile, né determinano l'applicazione di sanzioni commisurate ad una maggiore imposta accertata”*.

Adesione agli inviti al contraddittorio

Il procedimento ordinario di accertamento con adesione può essere esperito ad iniziativa del contribuente ovvero, specularmente, dell'Amministrazione Finanziaria.

In ogni caso, le norme di interesse prevedono che il competente Ufficio, presso il quale deve svolgersi il contraddittorio con il contribuente interessato, notifichi al medesimo il cosiddetto invito al contraddittorio. Dal punto di vista procedurale, il contribuente, ricevuto l'invito al contraddittorio, può aderire ai rilievi ivi contenuti entro i 15 giorni antecedenti alla data di comparizione. Infatti, l'adesione agli inviti postula l'invio, entro il menzionato termine, della comunicazione di adesione e della quietanza di pagamento delle somme dovute. Limite importante è che l'adesione agli inviti al contraddittorio può essere esperita solo qualora non sia stato precedentemente consegnato un processo verbale di constatazione definibile ai sensi dell'art.5-*bis* del D.Lgs. n.218/97

Con l'entrata in vigore della L. n.220/2010 gli importi delle sanzioni applicabili in caso di adesione agli inviti al contraddittorio, sono pari a un sesto del minimo edittale (e non più pari a un ottavo del minimo).

Accertamento con adesione

L'accertamento con adesione è disciplinato dagli artt.1 e ss. del D.Lgs. n.218/97 e consente al contribuente di giungere alla definizione della controversia in contraddittorio con l'Ufficio nella fase precontenziosa, e permette la definizione dell'accertamento sia relativamente alle imposte sui redditi, sia all'Iva, sia alle altre imposte indirette.

L'accoglimento dell'istituto in esame consente di ridimensionare l'entità della pretesa avanzata dall'Ufficio, peraltro con notevole abbattimento delle sanzioni.

In forza degli artt.2 e 3 del D.Lgs. n.218/97, come modificati dall'art.1, co.18 lett. a) e b) della L. n.220/10, le sanzioni da corrispondere a seguito di accertamento con adesione sono pari a un terzo del minimo edittale (e non più a un quarto).

Acquiescenza

L'istituto dell'acquiescenza è disciplinato dall'art.15 del D.Lgs. n.218/97, e prevede una riduzione delle sanzioni qualora il contribuente rinunci ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione e a formulare istanza di accertamento con adesione.

In forza a quanto previsto dall'art.15, co.1 del D.Lgs. n.218/97, come modificato dall'art.1, co.18 lett. c) della L. n.220/10, in caso di acquiescenza, la riduzione delle sanzioni è fissata a un terzo dell'irrogato.

L'istituto si concretizza con il versamento degli importi scaturenti dall'avviso di accertamento entro il termine di presentazione del ricorso (quindi, salvo il caso della sospensione feriale dei termini, 60 giorni dalla notifica dell'avviso), oppure della prima rata, ove il contribuente abbia optato per il pagamento rateale

Conciliazione giudiziale

L'articolo 48 del D.Lgs. n. 546/92 prevede che le parti possono, in sede contenziosa, definire la vertenza in via negoziale.

La conciliazione può interessare ogni atto impositivo, sia inerente alla fase di accertamento che a quella della riscossione.

La riduzione delle sanzioni a seguito di conciliazione giudiziale è fissata al 40% delle sanzioni irrogabili in rapporto al tributo risultante dalla conciliazione.

Omesso versamento delle rate: inasprimento delle sanzioni

Il D.L. n. 98/11, se da un lato, al fine di incentivare l'utilizzo degli strumenti deflativi del contenzioso ha eliminato l'obbligo di prestazione della garanzia a prescindere dall'importo che si deve corrispondere, dall'altro tuttavia ha inasprito il sistema sanzionatorio derivante dall'omesso versamento delle rate.

Come si ricorderà, nel sistema previgente, in caso di omesso pagamento di rate successive alla prima, venivano irrogate, in forza del citato art.13, le sanzioni del 30% e il debito residuo veniva iscritto a ruolo, con conseguente notifica della cartella di pagamento.

Per effetto della nuova disciplina (art.13 del D.Lgs. n.471/97) invece, in caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate successive alla prima entro il termine per il versamento della rata successiva, l'importo residuo viene iscritto a ruolo e la sanzione da omesso versamento viene irrogata nella misura doppia (60% e non 30%) e rapportata all'intero importo residuo dovuto a titolo di tributo.

La modifica, come prevede lo stesso D.L. n.98/11, non si applica agli istituti deflativi perfezionati, anche con la prestazione della garanzia, sino alla data di entrata in vigore del decreto, quindi in data 6 luglio 2011.