

DEFINIZIONE LITI PENDENTI

## DEFINIZIONE delle LITI «MINORI»: CHIARIMENTI MINISTERIALI

*La R.M. 107/E/2011 chiarisce l'ambito di definibilità delle liti con particolare riferimento alla dichiarazione congiunta, all'iscrizione ipotecaria, alla decadenza dalle agevolazioni per la piccola proprietà contadina e alle società di persone.*

di **LUIGI FERRAJOLI**

avvocato cassazionista e dottore commercialista – titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario in Bergamo e Brescia

Con la R.M. 23 novembre 2011, n. 107/E l'Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori chiarimenti in materia di definizione delle liti fiscali «minori», di cui all'art. 39, co. 12, D.L. 6 luglio 2011, n. 98, e conv. con modif. con L. 15 luglio 2011, n. 111 [CFF ● 4825]. La R.M. 107/E/2011 intende fornire risposta ai quesiti pratici sorti a seguito dell'emissione della C.M. 24 ottobre 2011, n. 48/E interpretativa della normativa introdotta dalla cd. «manovra estiva».

### LITE AUTONOMA e VALORE della LITE

L'art. 39, co. 12, D.L. 98/2011, nello stabilire quali procedimenti potessero essere definibili, ha posto come presupposto *sine qua non* quello del valore della lite, da intendersi quale maggiore imposta contestata nel ricorso introduttivo di primo grado, al netto degli interessi e delle sanzioni. Talché, si presuppone, come argomentato al paragrafo 3 della C.M. 48/E/2011 che «la lite esprima un determinato valore sul quale calcolare le somme dovute [N.d.A.: a titolo di

definizione]. Ne discenderebbe che non sono ammesse alla definizione le liti il cui valore risulti indeterminato o indeterminabile, oppure quelle concernenti atti che non recano l'indicazione dell'imposta né delle sanzioni», poiché, in tale caso, non esisterebbe un importo quantificabile cui applicare le percentuali previste dall'art. 16, L. 289/2002 [CFF ● 95371].

Sulla scorta di tale principio, nell'ambito di un consolidato fiscale in un gruppo societario nel quale l'Ufficio abbia emesso, ai fini Ires, un accertamento di primo livello nei confronti della società controllata (cd. consolidata), in relazione al maggior imponibile accertato (la cd. Ires «teorica»), ed un accertamento di secondo livello nei confronti della società controllante (ovvero la «consolidante»), recante il recupero dell'Ires corrispondente, in ipotesi di riunione dei giudizi, solo quest'ultima potrebbe definire la lite poiché vi sarebbe un'effettiva maggiore imposta (Ires) contestata alla *fiscal unit*<sup>(1)</sup>, che invece non vi sarebbe nella controversia

<sup>(1)</sup> Ovvero al gruppo societario che ha adottato il consolidato nazionale ai sensi degli artt. 117 e segg., D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 [CFF ● 5217]

instaurata nei confronti della controllata per la maggiore Ires teorica.

Ciò nonostante, e si rammenta, nel solo caso in cui le controversie siano riunite, la definizione della lite da parte della società controllante avrà l'effetto di determinare la cessazione della materia del contendere anche nel giudizio incardinato dalla società controllata in merito all'avviso di accertamento a quest'ultima notificato.

### AMBITO di DEFINIBILITÀ delle LITI

#### Dichiarazione congiunta

La C.M. 48/E/2011, al punto 4.4, affermava la parziale definibilità dell'atto di liquidazione o riscossione degli omessi pagamenti qualora esso assolve anche funzione «impositiva»<sup>(2)</sup> che, sebbene in generale l'avviso di liquidazione non fosse definibile poiché estraneo, di norma, ad operazioni di rettifica delle dichiarazioni presentate dai contribuenti, nel caso in cui l'Ufficio avesse provveduto anche alla rettifica delle dichiarazioni, dotando l'avviso di liquidazione di natura «impositiva», esso sarebbe stato parzialmente definibile.

Su tale assunto, in ipotesi di controversie generate da ricorsi avverso cartelle di pagamento<sup>(3)</sup> che non siano state precedute da atti impositivi presupposti, le quali pertanto abbiano portato per la prima volta il contribuente a conoscenza della pretesa tributaria, la definibilità della lite sarà possibile.

<sup>(2)</sup> Che di norma, costituisce un atto di riscossione della somma dovuta in base all'avviso di accertamento e non un autonomo atto impositivo.

<sup>(3)</sup> Che di norma, costituisce un atto di riscossione della somma dovuta in base all'avviso di accertamento e non un autonomo atto impositivo.

Infatti, ai fini della definizione, rileverebbe la natura sostanziale dell'atto impugnato, prescindendo dal «nomen juris»: in tal senso si è espressa la Corte di Cassazione con riferimento all'avviso di liquidazione dell'imposta di registro, volto a far valere «per la prima volta nei confronti del contribuente una pretesa fiscale maggiore di quella applicata al momento della richiesta di registrazione» (Cass. 6 ottobre 2010, n. 20731). Sempre secondo la Suprema Corte, appunto, l'avviso di liquidazione assume natura di atto impositivo, in quanto destinato ad esprimere, per la prima volta, nei confronti del contribuente una pretesa fiscale maggiore di quella applicata, in via provvisoria, al momento della richiesta di registrazione.

Ne conseguirebbe pertanto che le liti pendenti basate su impugnazioni di avvisi di liquidazione aventi contenuto «impositivo» potranno, coesistendo anche gli ulteriori presupposti disciplinati dalla normativa in commento, essere agevolmente definite.

Allo stesso modo, la R.M. 107/E/2011 si occupa dell'ipotesi di dichiarazione dei redditi sulle persone fisiche congiunta consentita ai coniugi non separati, la cui fattispecie presuppone, ai sensi dell'art. 17, L. 13 aprile 1977, n. 114 [CFF 5314], che gli accertamenti in rettifica siano effettuati a nome di entrambi i coniugi, ma possano essere notificati solo al marito, nonché la responsabilità solidale di entrambi i coniugi per il pagamento dell'imposta e degli accessori.

Pertanto, anche gli accertamenti in rettifica sono effettuati a nome di entrambi i coniugi, e notificati al marito, permanendo - ai sensi della disposizione suindicata - una responsabilità solidale di entrambi per il pagamento dell'imposta, soprattasse, pene pecuniarie ed interessi.

Ciò nonostante, la giurisprudenza è pressoché unanime nel ritenere che il secondo dichiarante (la moglie) possa

DEFINIZIONE LITI PENDENTI

tutelare integralmente i propri diritti dopo la notifica del primo atto con il quale viene a conoscenza della pretesa tributaria: *«il diritto di difesa della moglie è garantito dalla possibilità di impugnare autonomamente gli atti successivi all'avviso di accertamento - e segnatamente l'avviso di mora - e di far valere, in tale sede, tutte le possibili ragioni di opposizione alla pretesa tributaria azionata nei suoi confronti»* (Cass. 29 aprile 2011, n. 9548; ed *ex multis* Cass. 29 ottobre 2007, n. 22692; Cass. 3 aprile 2003 n. 5205; Cass. 11 aprile 2002, n. 4863; Corte Costituzionale 3 maggio 200, n. 128, ecc.).

Ne discenderebbe che il secondo dichiarante avrà la possibilità di definire la lite qualora abbia impugnato la cartella di pagamento assumendo (e provando) di non aver ricevuto la notifica dell'avviso di accertamento, ovvero qualora l'abbia impugnato unitamente alla cartella di pagamento, ai sensi dell'art. 19, co. 3, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 [CFF 4670].

Iscrizione ipotecaria

Sulla scorta di quanto affermato sempre al punto 4.4 della C.M. 48/E/2011, ovvero sulla possibilità, in linea generale, di definire le controversie generate da ricorsi *«avverso ruoli che non siano state precedute da atti impositivi presupposti»*, e abbiano conseguentemente portato alla conoscenza del contribuente per la prima volta la pretesa tributaria, anche in caso di lite generata da impugnazione dell'iscrizione ipotecaria sugli immobili ex art. 77, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 [CFF 7277] la facoltà di definizione risulterebbe attivabile, in mancanza di precedente notifica di un atto impositivo definibile.

Addirittura, il suesposto principio generale potrebbe essere esteso all'impugnativa di tutti gli atti previsti dall'art. 19 D.Lgs. 546/1992, naturalmente sussistendone

tutti i presupposti di legge e a condizione che l'Agenzia sia parte in giudizio, fin dall'origine o a seguito di chiamata in causa o intervento già avvenuti al 1° maggio 2011.

Decadenza dalle agevolazioni per la piccola proprietà contadina

Al punto 4.7 della C.M. 48/E/2011, l'Agenzia ribadisce ulteriormente che l'art. 39, D.L. 98/2011 presuppone *«che la lite definibile esprima un determinato valore sul quale calcolare le somme dovute»*. Valore che è dato dai tributi (o dalle sanzioni, nel caso quest'ultime non siano legate ai tributi) accertati dall'Ufficio e contestati nel ricorso introduttivo del giudizio di primo grado. Ne discenderebbe la definibilità delle controversie solo in caso di vertenze instaurate su impugnative di dinieghi o revoche di agevolazioni ove l'Agenzia abbia anche accertato e richiesto anche il tributo o il maggior tributo e/o abbia irrogato le relative sanzioni dovute, ovvero ove vi sia una concreta pretesa tributaria.

In tale ambito è da ritenersi inclusa la controversia instaurata a seguito di impugnazione di avviso di liquidazione ex art. 5, L. 6 agosto 1954, n. 604, nella quale l'Agenzia abbia contestato la decadenza delle agevolazioni previste per la piccola proprietà contadina e richiesto il pagamento della differenza delle imposte di registro, ipotecaria e catastale versate in misura agevolata, nonché delle medesime imposte nella misura ordinaria.

Tale atto, infatti, oltre ad assolvere la funzione «impositiva», porta per la prima volta il contribuente a conoscenza della richiesta tributaria maggiore di quella applicata nei suoi confronti al momento della registrazione.

Pertanto, sempre secondo il principio generale di cui al punto 4.4 della C.M. 48/E/2011, la lite potrà essere definita.

## Irap dichiarata e non versata

Ulteriore quesito si potrebbe porre in relazione in caso di liti fiscali aventi ad oggetto i ruoli emessi per imposte e ritenute indicate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta nelle dichiarazioni presentate, ma non versate. I controlli su tali versamenti sono disciplinati espressamente dall'art. 36-bis, co. 2, lett. f), D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 [CFF ● 6336a], per le imposte su redditi e l'Irap, e dall'art. 54-bis, co. 2, lett. c), D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 [CFF ● 254a], per l'Iva.

Infatti, al recupero delle imposte non versate si provvede mediante atto ricognitivo di quanto indicato dal contribuente o dal sostituto nella dichiarazione.

Alla luce della natura non impositiva dell'atto impugnato, in quanto mancherebbe il presupposto di una rettifica della dichiarazione da parte dell'Agenzia, si dovrà escludere la definibilità delle liti aventi ad oggetto tali impugnative.

In tale fattispecie pertanto rientra l'ipotesi di omesso versamento dell'Irap dovuta dai lavoratori autonomi che, dopo aver indicato l'imposta in dichiarazione, ne abbiano poi omesso il versamento per ritenuta insussistenza del presupposto dell'autonoma organizzazione, di cui all'art. 2, D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 [CFF ● 3918b]<sup>(4)</sup>.

Il punto 4.1 della C.M. 48/E/2011 specifica infatti che ai fini della definizione della lite occorre avere riguardo alla tipologia dell'atto impugnato e non alle eccezioni sollevate dal ricorrente. Se pertanto l'oggetto di impugnazione è il ruolo, ossia un atto privo di contenuto impositivo, in quanto formato sulla base di quanto dichiarato dal contribuente stesso, allora la definizione della lite non sarà esperibile.

Si sottolinea, tuttavia, che il principio di definibilità delle liti, che si basa sulla verifica dell'atto impugnato e non delle eccezioni del contribuente per sostenere la natura o meno impositiva dell'atto stesso, non terrebbe conto delle ipotesi di errore nella compilazione della dichiarazione, nella cui ipotesi il contribuente sarebbe legittimato ad impugnare il ruolo per il difetto di debenza del tributo, possedendo l'atto, in tal caso, contenuto impositivo e non solo liquidatorio.

Vi sono poi casi in cui il ruolo possiede, oltre al contenuto liquidatorio, anche quello impositivo: tale ipotesi si verifica allorquando i ruoli, oltre a provvedere al controllo dei versamenti per la liquidazione dell'imposta, provvedono alla rettifica di alcuni dati inseriti nella dichiarazione con la conseguente iscrizione a ruolo anche delle imposte dovute in misura superiore rispetto a quella dichiarata e liquidata dai contribuenti.

Per le suddette ipotesi in cui il ruolo si differenzia dall'atto di mera riscossione dell'imposta, già dichiarata, liquidata e non versata dal contribuente, assolvendo, con la rettifica della dichiarazione, anche la funzione di provvedimento impositivo. Le relative controversie pertanto saranno ammesse alla definizione.

In questo caso, se il contribuente, alla data del versamento dell'importo dovuto per la definizione, non dovesse ancora aver pagato la cartella, acquisirebbe, a seguito della verifica della regolarità della domanda presentata, il diritto allo sgravio del ruolo stesso.

Se, invece, il contribuente avesse già pagato per intero la cartella, non vi sarebbe sostanzialmente interesse alla definizione, in quanto, fatta salva l'ipotesi in cui sia già intervenuta la soccombenza dell'Agenzia delle Entrate, non si ha diritto al rimborso dei versamenti effettuati, come previsto dall'art. 16, co. 5, L. 289/2002 che stabilisce «fuori

<sup>(4)</sup> Secondo cui presupposto dell'imposta è «l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi».

DEFINIZIONE LITI PENDENTI

*dai casi di soccombenza dell'Amministrazione finanziaria (rectius Agenzia delle Entrate) previsti al comma 1, lett. b), la definizione non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per il perfezionamento della definizione stessa».*

Società di persone

Secondo il punto 4.15 della C.M. 48/E/2011, nel caso in cui «l'accertamento impugnato da una società di persone si limiti a rettificare in aumento il reddito imputabile pro quota ai soci, si ritiene che la controversia non sia definibile, nel suo complesso, ai sensi dell'art. 39, comma 12, D.L. 98/2011».

Ciò è dovuto in quanto l'atto di accertamento impugnato dalla società, sebbene contenga l'indicazione dell'ammontare del reddito o del maggior reddito da imputare per trasparenza ai soci, non contiene alcuna quantificazione in merito ai tributi e alle sanzioni dovuti dai soci medesimi. Verrebbe quindi a mancare l'imprescindibile presupposto della determinabilità del valore sul quale calcolare gli importi dovuti per la definizione della lite.

Invece, le controversie instaurate dai diversi soci di società di persone relativamente ai redditi di partecipazione sono da considerarsi, su un piano strettamente processuale, autonome sia tra loro stesse, sia rispetto alla lite instaurata dalla società, con riguardo ad altre imposte accertate in capo alla medesima.

Ne discenderebbe, secondo l'Agenzia, che l'eventuale definizione di una lite, da parte di un socio, instaurata al proprio reddito di partecipazione non estenderà i propri effetti ai giudizi autonomamente incardinati dagli altri soci.

Nell'ipotesi quindi in cui alla data del 1° maggio 2011, dovessero risultare pendenti liti promosse dalla società e solo da alcuni soci anteriormente a tale data, solo queste

ultime saranno definibili, mentre le liti promosse dagli altri soci successivamente saranno prive del requisito della pendenza alla data del 1° maggio 2011.

MODALITÀ di PAGAMENTO

L'Agenzia, infine, chiarisce la questione circa la possibilità di scomputo dell'importo della cartella di pagamento corrisposta mediante compensazione.

L'art. 31, D.L. 31 maggio 2010, n. 78, conv. con modif. con L. 30 luglio 2010, n. 122 [CFF e 7707b] che prescrive che «il pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali, è effettuato dai contribuenti mediante l'esercizio in compensazione dei crediti relativi alle imposte medesime, attraverso il sistema del versamento unificato di cui all'art. 17 D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241», nonché la successiva C.M. 11 marzo 2011, n. 13/E dell'Agenzia<sup>(5)</sup> hanno introdotto la compensazione come modalità di estinzione di cartelle di pagamento.

Sulla scorta di quanto sopra, l'Agenzia conferma la possibilità, in caso di compensazione effettuata correttamente su una cartella relativa ad un atto impositivo definibile, di scomputare l'importo della cartella dalle somme dovute per la definizione delle «liti minori», al pari dell'importo di una cartella pagata con diversa modalità.

Al contrario, invece, non sarà possibile utilizzare in compensazione crediti vantati dal contribuente per il pagamento delle somme dovute ai fini della definizione delle liti minori, stante il divieto espresso al punto 5.2 del provvedimento 13 settembre 2011 del Direttore dell'Agenzia, secondo cui,

<sup>(5)</sup> Nella quale viene precisato: «Con la compensazione ai fini dell'estinzione dei ruoli (omissis) il legislatore ha introdotto una speciale modalità di estinzione delle cartelle di pagamento relative a tributi erariali, regolata attraverso il D.M. 10 febbraio 2011, che non sembra prevedere alcuna preclusione all'utilizzo di tale modalità di pagamento anche con riferimento alle cartelle per le quali non sia ancora scaduto il termine di pagamento».

**DEFINIZIONE LITI PENDENTI**

qualunque sia il tipo di tributo oggetto di controversia, resta esclusa «in ogni caso la compensazione di cui all'art. 17 D. Lgs 9 luglio 1997, n. 241».

Peraltro, lo stesso punto 5.2 non contempla la possibilità di compensazione, laddove prevede per il versamento, al fine della definizione delle liti, l'«F24-Versamenti con elementi identificativi» quale specifica modalità per il pagamento delle somme dovute al netto degli importi già versati per effetto delle disposizioni

in materia di riscossione in pendenza di lite. Pertanto, l'Agenzia ritiene che la lite possa essere definita, scomputando dalle somme nell'insieme dovute gli importi di una cartella di pagamento correttamente compensati e versando, senza alcuna ulteriore compensazione, le eventuali somme ancora dovute.

In sintesi, quindi, fermo restando che la legittimata passiva sia l'Agenzia delle Entrate, saranno definibili le seguenti liti:

<b>Liti «definibili»</b>				
<b>Tipologia atto impugnato</b>	<b>Natura «impositiva» dell'atto</b>	<b>Valore della lite determinabile (inf. a € 20.000)</b>	<b>Pendenza al 1° maggio 2011</b>	<b>Definibilità della lite</b>
Avviso di accertamento	Si	Si	Si	Si
Avviso di accertamento «ires teorica» – Consolidato fiscale	Si	No	Si	No
Avvisi di liquidazione e ruoli (mera liquidazione e riscossione tributo)	No	Si	Si	No
Comunicazioni irregolarità, dinieghi di autotutela	No	Si	Si	No
Cartella di pagamento (preceduta da atto di accertamento)	No	Si	Si	No
Cartella di pagamento (conoscenza per la prima volta della pretesa tributaria)	Si	Si	Si	Si
Altri atti di cui all'art. 19, D.Lgs 546/1992 (non preceduti da notifica di atto impositivo definibile)	Si	Si	Si	Si
Avviso di accertamento a società di persone	Si	Si	Si	Si (con effetti solo nei confronti della società)
Avviso di accertamento ai soci di società di persone (redditi di partecipazione)	Si	Si	Si	Si (con effetti solo nei confronti del socio che ha definito)