

Le Circolari della Fondazione Studi Consulenti del Lavoro

N. 5 del 07.11.2011

LA DEFINIZIONE DELLE LITI FISCALI PENDENTI

PREMESSA

La definizione delle liti fiscali pendenti è stata introdotta dall'articolo 39, comma 12, del Decreto Legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito in Legge 15 luglio 2011 n. 111, al fine di deflazionare il contenzioso esistente. La norma si basa, salvo alcune particolarità, su quanto a suo tempo previsto dall'articolo 16 della legge n. 289 del 2002.

La disposizione, in sintesi, prevede la possibilità da parte di contribuenti di qualsivoglia natura, di definire con importi ridotti i contenziosi in essere, in qualunque grado di giudizio essi si trovino, sempreché controparte sia l'Agenzia delle entrate e il valore della lite, che deve risultare pendente al 1° maggio 2011, non sia superiore a € 20.000. Il valore della lite è costituito dai tributi e/o alle sanzioni non collegate ai tributi contestate nell'atto originario oggetto di impugnazione.

La definizione si ottiene mediante il pagamento, entro il 30 novembre prossimo, in unica soluzione, dell'importo previsto, il quale è diverso a seconda dell'ultima pronuncia resa dalla Commissione tributaria o dalla Corte di cassazione, ovvero della mancanza di pronuncia in quanto al lite pende ancora nel primo grado di giudizio. L'apposita domanda di definizione delle essere prodotta all'Agenzia delle entrate, entro il 2 aprile 2012, mediante apposito software, reso disponibile in data 4 novembre scorso.

L'agenzia delle entrate ha fornito alcuni chiarimenti con la circolare n. 48 del 24 ottobre 2011.

Va sin d'ora sottolineato che sono numerosi gli aspetti critici, anche in considerazione di alcune interpretazioni di portata innovativa rispetto al passato fornite dall'amministrazione finanziaria, quando nel frattempo molti contribuenti hanno già provveduto al pagamento delle somme relative alla definizione e alla consegna del modello cartaceo agli uffici dell'agenzia. Deve essere considerato, infatti, che taluni soggetti hanno avuto l'esigenza di velocizzare il perfezionamento della lite ad evitare che nel frattempo l'organo giudicante depositasse sentenze relative al contenzioso in essere che potessero modificare l'importo dovuto per il perfezionamento della lite.

LE LITI PASSATE IN GIUDICATO

Tanto premesso, un aspetto che meriterebbe di essere rivisitato da parte dell'Agenzia delle entrate è quello riferito alla impossibilità di definire le liti passate in giudicato nel lasso di tempo compreso tra il 2 maggio 2011 e il successivo 5 luglio, data di entrata in vigore della disposizione. Come noto, la norma ammette la definizione delle liti che risultavano pendenti alla data del 1° maggio 2011. Il DL 98 del 2011 è entrato in vigore il 6 luglio 2011 e da tale data ha previsto la sospensione dei termini processuali. Sul punto, va riconosciuto che la attuale disposizione normativa non prevede espressamente, come

invece disponeva l'articolo 16 della Legge n. 289 del 2002, che si considerano pendenti anche le liti in essere al 1° maggio 2011 che nel frattempo sono passate in giudicato prima dell'entrata in vigore della norma. Tuttavia, occorre altresì riconoscere che tale mancanza non può che essere imputabile alla fretta con cui il legislatore è stato chiamato a predisporre la disposizione. Dunque, una apertura interpretativa si ritiene possibile anche in assenza di una espressa previsione normativa in tal senso, posto che, viceversa, la disposizione per come congeniata non sembra in linea di principio contenere ostacoli a tale conclusione. Va nuovamente sottolineato che molti contribuenti hanno definito la lite effettuando i relativi versamenti: in costanza di interpretazione non favorevole sarebbero costretti a chiedere il rimborso delle relative somme o affrontare l'incerta strada del contenzioso tributario quando l'Agenzia una volta esaminata l'istanza dovesse respingere la domanda di definizione.

GLI ACCERTAMENTI CON DISCONOSCIMENTO DELLE PERDITE DICHIARATE

Altro aspetto che meriterebbe un chiarimento aggiuntivo rispetto a quanto già affrontato dall'Agenzia nella citata circolare n. 43, è quello riferito ad accertamenti fiscali che hanno portato ad una rettifica delle perdite dichiarate. Il contribuente può decidere di ottenere il riconoscimento fiscale della perdita rettificata dall'Ufficio calcolando la somma da versare per la definizione e, in particolare, prendendo a base le imposte virtuali (con l'aliquota di legge vigente nel periodo d'imposta accertato) relative alla perdita medesima. Dunque, se l'accertamento ha annullato la perdita dichiarata evidenziando un reddito positivo, definire interamente la lite significa individuare il valore della stessa sommando le imposte effettive accertate a quelle virtuali calcolate sulla perdita disconosciuta. L'Agenzia al riguardo ha precisato che è possibile definire solo le imposte accertate, ovvero definire sia le imposte sia la perdita, ottenendone conseguentemente il riconoscimento. Al riguardo sarebbe utile comprendere se il contribuente possa rinunciare a definire solo una parte della perdita. Molti contenziosi, in sostanza, potrebbero essere definiti se si abbandona parzialmente la richiesta di riconoscimento delle perdite riconducendo così il valore della lite entro il limite di € 20.000,00. Sul punto sarebbe utile una conferma ufficiale.

Anche in considerazione del risalto dato dalla stampa specializzata si ritiene di poter affermare che l'esempio numerico del paragrafo 3.2 della Circolare, sia frutto di una mera approssimazione esemplificativa, laddove nel fare il calcolo della valore della lite, si tiene in considerazione solo l'Ires, che si attesta a € 19.250,00, trascurando che è quasi la regola che accertamenti come quelli presi ad esempio dall'Ufficio (rettifica dei ricavi) comportano anche l'imputazione di Irap e l'Iva.

GLI ACCERTAMENTI IRPEF CON DISCONOSCIMENTO DELLE PERDITE DICHIARATE

Una questione che riveste particolare importanza ai fini del calcolo del valore della lite è quella concernente i contenziosi, con disconoscimento di una perdita dichiarata, aventi ad oggetto l'Irpef, che, come noto, è calcolata in base agli scaglioni di reddito. La circolare chiarisce *“nel caso in cui sia stata rettificata una perdita dichiarata ai fini Irpef troveranno applicazione le aliquote progressive per scaglioni previste per l'anno accertato dall'articolo 11 del TUIR.”*. L'affermazione per quanto intellegibile è oggettivamente troppo stringata, talchè occorre domandarsi se il calcolo dell'imposta Irpef virtuale debba essere effettuato applicando, meramente e semplicemente, all'importo della perdita di quale si chiede il riconoscimento, gli scaglioni di reddito del contribuente, oppure se occorra rideterminare l'intero reddito del periodo d'imposta con le conseguenti rimodulazioni delle detrazioni e deduzioni. Al riguardo, se ragioni di semplificazione, anche nell'ottica dei controlli che dovranno essere eseguiti dagli Uffici al fine di ratificare il perfezionamento della lite, impongono che si eviti l'individuazione dell'imposta attraverso il ricalcolo della relativa dichiarazione dei redditi, va detto di converso che, in linea di principio, il calcolo semplificato è suscettibile di produrre una imposta

superiore a quella che si otterrebbe mediante il ricalcolo della dichiarazione, potendo comportare l'impossibilità di accedere alla definizione ove il valore della lite dovesse risultare superiore a € 20.000,000. Sarebbe dunque utile che si prevedesse una deduzione forfetaria dell'imposta per tenere in considerazione il meccanismo delle detrazioni, in alternativa al ricalcolo della dichiarazione.

GLI ACCERTAMENTI CON RECUPERI DEI CONTRIBUTI PREVIDENZIALI

Un ulteriore aspetto che merita una soluzione, ad evitare contenziosi che sicuramente pure l'amministrazione finanziaria intende evitare, anche in considerazione della *ratio* della norma, è quello dei contributi previdenziali connessi ad un accertamento di maggior reddito. Posto che, nel caso di specie non si tratta di tributi, gli stessi non entrano nel valore della lite e non possono essere definiti. Resta il fatto che i medesimi sono stati calcolati sul maggior imponibile fiscale oggetto ora di definizione: considerato che la lite a tutti gli effetti viene definitiva, ne dovrebbe conseguire che viene meno la base di calcolo su cui applicare il contributo e la relativa sanzione. Indubbiamente tale soluzione presta il fianco ad una critica concettuale, vale a dire che il contribuente ottiene in questo caso l'automatica sanatoria dei contributi senza nulla versare. E', tuttavia, da considerare, che tributo e contributo assolvono ad una funzione assai diversa. In particolare, nel primo caso si tratta di un contributo alla spesa pubblica in ragione della propria capacità contributiva e, nel secondo caso, un onere che comporta un accreditamento sulla posizione del diretto interessato. Ci sembra, dunque, che vi siano, in definitiva, ragioni concettuali oltre che tecniche per giungere alla conclusione che la definizione fiscale trascina con se anche la sanatoria contributiva. Peraltro, non si vede come possa proseguire un contenzioso ai soli fini contributivi, basato su un accertamento di reddito (definito), senza considerare che la norma in commento ha come scopo il decongestionamento della aule dei tribunali fiscali.

GLI IMPORTI GIÀ RISCOSSI

L'articolo 16, comma 5 della Legge n. 289 del 2002 richiamato nella presente definizione delle liti, prevede che se a seguito delle procedure di riscossione avviate in funzione del contenzioso tributario sono stati pagati degli importi, gli stessi possono essere scomputati da quelli dovuti per la sanatoria. Le eventuali eccedenze, però, non saranno rimborsate, tranne nel caso in cui non vi sia stato un giudicato favorevole al contribuente. In definitiva, se sono state pagate delle somme e non è ancora intervenuto il giudizio di primo grado che richiede per la sua definizione il pagamento del 30% dell'imposta in contestazione, l'eventuale eccedenza delle somme riscosse non è restituita al contribuente. Tale disposizione, tuttavia, aveva una sua logica e coerenza quando la riscossione provvisoria delle somme a seguito della notifica dell'avviso di accertamento era pari al 30% dell'imposta: in questo caso l'imposta da versare per la definizione della lite risultava esattamente pari a quella già riscossa, con la conclusione che sarebbe sufficiente presentare la sola domanda di definizione, senza alcun pagamento. Resta il fatto che molti contribuenti hanno dovuto versare, in conformità alla normativa *pro tempore* vigente, una somma pari al 50% dell'imposta. A costoro viene oggi negata la possibilità di ottenere rimborso della differenza pari al 20%. Si tratta di una evidente iniquità che meriterebbe una soluzione improntata a ragionevolezza.

IL VALORE DELLA LITE

Come detto, il valore della lite non deve superare i 20.000,00 euro. Sul punto, nell'ottica di apportare un ulteriore contributo al decongestionamento del contenzioso tributario, sarebbe opportuno che il Governo valuti l'ipotesi di intervenire normativamente per elevare congruamente il predetto limite. Si ritiene

che l'individuazione del limite debba passare attraverso un attento esame della tipologia e degli importi dei contenziosi in essere.

I RAPPORTI CON GLI UFFICI

L'esperienza di queste prime settimane di applicazione della normativa *de qua* hanno fatto emergere notevoli criticità di gestione delle relative pratiche di definizione delle liti. Queste sono legate, tra l'altro, all'interpretazione della norma nel caso di controversie complesse, spesso con giudicati parziali, ovvero alla presenza di ricorsi presentati avverso atti di mera liquidazione del tributo (non definibili), in assenza tuttavia di ricevimento dell'atto presupposto (definibile). La possibilità di presentare la documentazione sul modello cartaceo in assenza della procedura telematica messa in linea solo il 4 novembre scorso ha costituito una opportunità per i contribuenti e per l'amministrazione. Non sempre, infatti, gli uffici sono stati in grado di intercettare problemi e criticità che solo grazie al supporto dei consulenti coinvolti sono stati in parte superati. In presenza di contenziosi assai datati (tipicamente quelli pendenti in Commissione tributaria Centrale) gli stessi fascicoli degli Uffici, infatti, sono spesso risultati incompleti con estrema difficoltà di individuare il valore della lite e, conseguentemente, l'importo da versare per la sua definizione. Anche i dati individuativi (n. di protocollo, date) degli avvisi di accertamenti o di rettifica, del grado di giudizio, delle somme pagate in pendenza del giudizio medesimo da indicare nell'apposito modulo hanno costituito un aspetto critico per l'incompletezza del fascicolo dell'ufficio. In ragione di quanto rappresentato si rende indispensabile che l'amministrazione centrale definisca una procedura che preveda l'obbligo di convocare il contribuente nell'ipotesi in cui l'Ufficio ravvisi i presupposti per il diniego della definizione in modo da poter consentire al contribuente medesimo, nel reciproco interesse e a vantaggio dell'economia della gestione della pratica, di produrre documentazione e formulare osservazioni.

Fondazione Studi

Il Presidente

Rosario De Luca

