

CIRCOLARE - AGENZIA ENTRATE - 28 aprile 2003, n. 22/E

OGGETTO: Legge 27 dicembre 2002, n. 289 - Sanatorie fiscali - Profili interpretativi emersi nel corso dei convegni organizzati dal Dipartimento delle politiche fiscali del Ministero dell'Economia e delle Finanze e dalle Direzioni regionali dell'Agenzia delle Entrate.

INDICE

1	PREMESSA.....	8
2	ONLUS	8
	2.1 <i>Le ONLUS possono accedere alle sanatorie fiscali?</i>	<i>8</i>
3	ESERCENTI ATTIVITA' AGRICOLA E DI ALLEVAMENTO	9
	3.1 <i>L'imprenditore agricolo è ammesso a definire automaticamente ai sensi dell'articolo 7 anche eventuali redditi d'impresa?</i>	<i>9</i>
	3.2 <i>Quali sono gli effetti della definizione automatica ai sensi dell'articolo 9 perfezionata da un imprenditore agricolo?.....</i>	<i>10</i>
	3.3 <i>Qual è il minimo dovuto dagli esercenti attività di allevamento ai fini della definizione ai sensi dell'articolo 9?.....</i>	<i>10</i>
4	DEFINIZIONE AUTOMATICA (ARTICOLO 7).....	11
	4.1 <i>Le annualità non soggette a parametri o a studi di settore (esempio: primo anno di attività) sono definibili?</i>	<i>11</i>
	4.2 <i>Le diverse forme di sanatoria possono estendersi all'esercizio 1° agosto 1996 – 31 luglio 1997?</i>	<i>11</i>
5	DICHIARAZIONE INTEGRATIVA (ARTICOLO 8)	12
	5.1 <i>In presenza del versamento minimo di 300 euro, come operano le disposizioni riguardanti la franchigia e la proroga dei termini di accertamento?.....</i>	<i>12</i>
	5.2 <i>La franchigia compete anche in caso di dichiarazione originaria omessa?.....</i>	<i>13</i>
	5.3 <i>Il sostituito può beneficiare della dichiarazione integrativa presentata dal sostituto?.....</i>	<i>13</i>
	5.4 <i>Le maggiori ritenute dovute in base alle dichiarazioni integrative possono essere rateizzate?</i>	<i>14</i>
	5.5 <i>Un contribuente, dopo aver versato le imposte dovute, non ha presentato la dichiarazione: come opera la integrazione?.....</i>	<i>15</i>

5.6	<i>Un reddito prodotto all'estero, "maturato" ma non ancora "incassato" può ritenersi assorbito nella definizione di cui all'articolo 9?.....</i>	15
5.7	<i>Un imprenditore individuale che si è avvalso delle sanatorie fiscali previste dall'articolo 8 o 9 della legge n. 289 del 2002, può utilizzare l'eliminazione di attività prevista dall'articolo 14 per estromettere un immobile dal regime d'impresa ?</i>	15
6	DEFINIZIONE AUTOMATICA (ARTICOLO 9).....	16
6.1	<i>I ricavi richiesti ai fini dell'adeguamento spontaneo ai parametri possono considerarsi congrui?.....</i>	16
6.2	<i>La definizione prevista dall'articolo 9 spiega effetti anche sui crediti di imposta utilizzati dai contribuenti?</i>	17
6.3	<i>Quali sono le annualità da includere nella definizione automatica?</i>	18
6.4	<i>Come effettua la definizione il titolare di CUD che abbia omissa la dichiarazione?.....</i>	19
6.5	<i>Il contribuente – persona fisica deve includere anche il 1996 nella definizione dell'IRPEF?</i>	20
6.6	<i>Può effettuarsi la definizione speciale ai sensi del comma 3-bis in caso di omissa presentazione della dichiarazione?</i>	20
6.7	<i>La definizione ai sensi del comma 3-bis è obbligatoria?.....</i>	21
6.8	<i>In quali casi è esclusa la definizione di sensi del comma 3-bis?.....</i>	21
6.9	<i>Una stabile organizzazione può avvalersi della definizione automatica?</i>	22
6.10	<i>Come opera la definizione automatica per le società in liquidazione?.....</i>	24
6.11	<i>Quali sono le modalità di definizione automatica per una società in liquidazione da più di cinque esercizi?.....</i>	25
6.12	<i>Una società in liquidazione può definire automaticamente soltanto l'IRAP?</i>	26

6.13	<i>I contribuenti dell'Umbria e delle Marche interessati dal sisma del settembre 1997 possono definire i periodi d'imposta per i quali l'obbligo della dichiarazione è stato sospeso?</i>	26
6.14	<i>La definizione automatica fa perdere il diritto all'esenzione decennale per gli opifici organizzati nel mezzogiorno?</i>	27
6.15	<i>La definizione automatica comporta l'estinzione delle sanzioni accessorie rese definitive, anche se non ancora eseguite?</i>	27
6.16	<i>Una società che aderisce al condono tombale, iscrive nel 2002 un credito in precedenza omesso per servizi di competenza del 2001, che incasserà nel 2003. Quali sono gli effetti fiscali di tale operazione?.....</i>	28
6.17	<i>Nel caso di esercizio a cavallo dell'anno solare, per effetto della definizione agevolata ai sensi del comma 3-bis quale annualità viene sanata ai fini IVA?</i>	28
6.18	<i>Per le posizioni multipunto e/o multiattività, relativamente al periodo di imposta 2001 come si applicano gli studi di settore ai fini dell'applicazione del comma 3-bis?</i>	29
6.19	<i>In presenza di cause di esclusione dagli studi di settore ma di avvenuta compilazione dei relativi quadri, il contribuente può far valere la "congruità" dei ricavi evidenziati?</i>	29
6.20	<i>Le società con periodo d'imposta a cavallo come devono esporre i dati relativi all'ILOR e all'imposta sul patrimonio netto nel quadro C, anno 1998?.....</i>	30
7	DEFINIZIONE DEGLI OMESSI VERSAMENTI ISCRITTI A RUOLO (ARTICOLO 9-BIS)	30
7.1	<i>Quali sono le rate del ruolo definibili ai sensi dell'articolo 9-bis?.....</i>	30
7.2	<i>Sono definibili gli omessi versamenti iscritti nei ruoli rateizzati ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973?.....</i>	31

7.3	<i>Quando si perfeziona la definizione degli omessi versamenti?</i>	<i>31</i>
8	DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE IMPOSTE INDIRETTE (ARTICOLO 11)	32
8.1	<i>E' ammessa la definizione delle imposte di registro, ipotecaria, catastale ed INVIM dovute sugli atti giudiziari?</i>	<i>32</i>
8.2	<i>E' consentito definire le imposte ai sensi dell'articolo 11 in presenza di invito al contraddittorio? Quali sono i rapporti tra l'articolo 11 e l'articolo 15?</i>	<i>33</i>
8.3	<i>E' regolarizzabile l'indebita fruizione da parte del cessionario dell'IVA agevolata al 4%?</i>	<i>33</i>
8.4	<i>E' definibile ai sensi dell'articolo 11 un atto ritenuto "congruo" dall'ufficio in sede di valutazione?</i>	<i>35</i>
8.5	<i>E' definibile il valore di un'azienda, quando l'imposta determinata sul valore dichiarato, aumentato del 25 per cento, risulta inferiore all'imposta fissa, già corrisposta quale imposta principale?</i>	<i>35</i>
9	DEFINIZIONI DEI RUOLI (ARTICOLO 12)	36
9.1	<i>È possibile definire i ruoli resi esecutivi entro il 31 dicembre 2000, ma consegnati ai concessionari successivamente a tale data?</i>	<i>36</i>
9.2	<i>Se è stato pagato entro il 31 dicembre 2002 l'intero carico iscritto a ruolo, ma non gli interessi di mora e gli oneri accessori, è possibile accedere alla definizione?</i>	<i>37</i>
9.3	<i>Qual è il rapporto tra la definizione dei ruoli pregressi (articolo 12) e la chiusura delle liti pendenti (articolo 16)?</i>	<i>37</i>
9.3.1	<i>Sono definibili i ruoli relativi all'ICI del 1993?</i>	<i>38</i>
10	DEFINIZIONE DEI PROCESSI VERBALI DI CONSTATAZIONE (ARTICOLO 15)	40
10.1	<i>Quali sono i presupposti necessari per la definizione di un processo verbale di constatazione?</i>	<i>40</i>

10.2	<i>Ai fini della definizione, il contribuente deve tener conto dei rilievi del PVC che si ritengono infondati?.....</i>	<i>42</i>
10.3	<i>Sono definibili i rilievi DIT?.....</i>	<i>43</i>
10.4	<i>L'invito al contraddittorio che si limiti a richiamare "per relationem" i rilievi di un PVC è definibile ai sensi dell'articolo 15?.....</i>	<i>45</i>
10.5	<i>La definizione di un PVC deve tener conto anche dei rilievi regolarizzati con la dichiarazione successivamente presentata?....</i>	<i>45</i>
10.6	<i>È definibile un processo verbale di constatazione contenente rilievi relativi al periodo d'imposta 2002?.....</i>	<i>45</i>
10.7	<i>E' definibile ai sensi dell'articolo 15 della finanziaria 2003 un provvedimento di irrogazione sanzioni per il quale - alla data del 1° gennaio 2003 - pende ricorso gerarchico ?.....</i>	<i>46</i>
10.8	<i>Nel 2002 una società ha avuto una verifica prima sospesa, poi ripresa e conclusa nel 2003. Il PVC redatto nel corso del 2002 può essere definito ai sensi dell'articolo 15?.....</i>	<i>47</i>
11	CAUSE OSTATIVE ALLE DEFINIZIONI	47
11.1	<i>Un invito al contraddittorio archiviato dall'ufficio è di ostacolo al condono?.....</i>	<i>47</i>
11.2	<i>Il mancato rilascio dello scontrino fiscale dà luogo a violazione formale?.....</i>	<i>48</i>
12	DEFINIZIONE DELLE LITI PENDENTI (ARTICOLO 16).....	49
12.1	<i>Cosa si intende per lite autonoma?.....</i>	<i>49</i>
12.2	<i>La cartella di pagamento è un atto impositivo?.....</i>	<i>49</i>
12.3	<i>L'avviso di liquidazione dell'imposta di successione è atto impositivo?.....</i>	<i>51</i>
12.4	<i>Qual è il rapporto fra la chiusura della lite relativa al tributo e le sanzioni divenute definitive?.....</i>	<i>53</i>

12.5	<i>Tra le somme scomputabili da quelle dovute per effetto della definizione della lite rientrano anche gli interessi per dilazione del pagamento?</i>	54
12.6	<i>Come incide sulla definizione della lite la data di deposito della sentenza di cassazione?.....</i>	55
12.7	<i>Il ricorso per revocazione determina una litispendenza utile ai fini della definizione?</i>	58
12.8	<i>Come si definisce una lite relativa ad accertamento che abbia rettificato la perdita dichiarata ed accertato una maggiore imposta?.....</i>	61
12.9	<i>Le sanzioni correlate al tributo, pagate con il beneficio della riduzione a un quarto, possono essere scomputate dalle somme dovute per effetto della definizione?.....</i>	62
12.10	<i>Come si definisce la controversia instaurata da una società di persone riguardante l'accertamento del reddito d'impresa?</i>	62

1 PREMESSA

Con la presente circolare l'Agenzia delle entrate intende ufficializzare le risposte a numerosi quesiti prospettati dai contribuenti in occasione dei convegni organizzati dal Dipartimento delle Politiche Fiscali del Ministero dell'Economia e delle Finanze e dalle Direzioni regionali dell'Agenzia.

2 ONLUS

2.1 *Le ONLUS possono accedere alle sanatorie fiscali?*

R. Sì, le Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) disciplinate dagli articoli 10 e seguenti del decreto legislativo n. 460 del 4 dicembre 1997, sono ammesse a presentare dichiarazione integrativa (articolo 8) ovvero a definire automaticamente la posizione tributaria (articolo 9). Tali soggetti possono, in particolare, definire automaticamente l'IRPEG e l'IRAP, con il pagamento di una somma determinata ai sensi del comma 2 dell'articolo 9, che non potrà comunque risultare inferiore a 100 euro ai sensi del comma 3, lettera *a*); qualora sia stata omessa la dichiarazione dei redditi o dell'IRAP è dovuta una somma non inferiore a 3.000 euro per periodo d'imposta.

La definizione automatica del settore IVA si perfeziona, invece, con il versamento di una somma determinata ai sensi del comma 2, lettera *b*), comunque non inferiore ai minimi stabiliti al comma 6.

Ai fini del perfezionamento della definizione automatica la ONLUS dovrà includere nell'apposita dichiarazione tutti i periodi d'imposta compresi tra il 1997 ed il 2001 (tra il 1998 ed il 2001 per l'IVA), in ogni caso escludendo i periodi anteriori a quello di costituzione.

Nell'eventualità che l'organizzazione interessata, ancor prima di acquisire la qualifica di ONLUS, si sia costituita come associazione, fondazione

o cooperativa, essa dovrà ricomprendere nella definizione tutti i periodi di imposta compresi tra il 1997 ed il 2001, a decorrere da quello di costituzione.

3 ESERCENTI ATTIVITA' AGRICOLA E DI ALLEVAMENTO

3.1 L'imprenditore agricolo è ammesso a definire automaticamente ai sensi dell'articolo 7 anche eventuali redditi d'impresa?

R. Sì, non sussistono preclusioni in merito.

Le disposizioni contenute nell'articolo 7, comma 2, e nell'articolo 6 del D.M. 28 febbraio 2003 si applicano:

- agli imprenditori agricoli con esclusivo riferimento all'attività agricola esercitata nei limiti della potenzialità del terreno (articolo 29 del TUIR);
- alle imprese di allevamento che esercitano attività di allevamento oltre il limite di cui alla lett. b) dell'articolo 29 del TUIR e che hanno determinato il reddito d'impresa in via forfetaria ai sensi dell'articolo 78 del TUIR, non avendo optato per la determinazione analitica ordinaria.

Con il pagamento degli importi determinati ai sensi del predetto articolo 6 sulla base del volume d'affari dichiarato, la definizione ha effetto ai fini dell'IVA e dell'IRAP riferibile all'impresa agricola come sopra definita, anche se coesistente con altre tipologie di reddito (pensione, fabbricati, capitale, ecc.).

Qualora tali soggetti svolgano anche altre attività d'impresa (ad es. agriturismo, prestazioni di servizi con macchine agricole, commercio di generi alimentari ecc.) o di lavoro autonomo ovvero producano reddito d'impresa "agricola" oltre i limiti di cui all' articolo 29 del TUIR, possono definire altresì tali redditi d'impresa o di lavoro autonomo sulla base delle disposizioni contenute nell'articolo 7, comma 1, e nel D.M. 28 febbraio 2003.

I maggiori ricavi o compensi determinati con l'applicazione delle specifiche metodologie costituiscono base imponibile ai fini dell'IRPEF e relative addizionali, ai fini dell'IRAP e dell'IVA.

3.2 Quali sono gli effetti della definizione automatica ai sensi dell'articolo 9 perfezionata da un imprenditore agricolo?

R. La definizione effettuata ai sensi dell'articolo 9, comma 3-bis, da parte dei titolari d'impresa o di lavoro autonomo che risultano congrui rispetto agli studi di settore o ai parametri ha effetto per tutte le imposte suscettibili di definizione automatica, riferite ad entrambi i settori impositivi di cui alle lettere a) e b) dell'articolo 2.

Si ritiene, pertanto, che con il versamento degli importi dovuti e in presenza dei presupposti previsti dalla norma, si perfeziona la definizione per tutti i settori impositivi (e quindi anche per la definizione dell'IVA e dell'IRAP), con la conseguenza che resta preclusa, ad esempio, l'azione accertativa nei confronti degli imprenditori agricoli e società semplici volta a riscontrare l'eventuale superamento dei limiti dell'agrarietà fiscale di cui agli articoli 29 e 78 TUIR.

3.3 Qual è il minimo dovuto dagli esercenti attività di allevamento ai fini della definizione ai sensi dell'articolo 9?

R. L'articolo 9, comma 3, lettera b), stabilisce determinati minimi che i titolari di reddito d'impresa e di lavoro autonomo devono necessariamente versare per beneficiare della definizione automatica per gli anni pregressi.

Poiché i predetti minimi variano in funzione dell'ammontare dei ricavi e dei compensi conseguiti, occorre chiedersi come si applica la norma da parte degli allevatori che determinano il reddito ai sensi dell'articolo 78 del TUIR nel caso in cui il reddito derivante dall'attività di allevamento di animali eccede il limite di cui all'articolo 29, comma 2, lett. b), del TUIR.

Il reddito di allevamento di animali relativo alla parte eccedente tale limite concorre a formare il reddito d'impresa nell'ammontare determinato attribuendo a ciascun capo allevato in eccedenza il valore medio del reddito agrario, moltiplicato per un coefficiente idoneo a tener conto delle diverse incidenze dei costi.

In caso di definizione ai sensi dell'articolo 9, è previsto il versamento di un ammontare calcolato in percentuale sull'imposta personale dichiarata originariamente. L'articolo 9, comma 2, lettera b), prevede che se l'imposta da pagare risulta inferiore a determinati importi, per ottenere i benefici della definizione, il versamento non può essere inferiore agli importi minimi, determinati sulla base di scaglioni di ricavi o di compensi.

Ai soli fini della determinazione degli importi minimi da versare, tenuto conto che, nel caso di redditi di allevamento determinato ai sensi dell'articolo 78 del TUIR non sussistono "ricavi" cui fare riferimento, si ritiene che l'importo minimo da considerare è di 400 euro.

4 DEFINIZIONE AUTOMATICA (ARTICOLO 7)

4.1 Le annualità non soggette a parametri o a studi di settore (esempio: primo anno di attività) sono definibili?

R. Sì, ma solo in base alla metodologia indicata nella lettera c) del comma 1.

4.2 Le diverse forme di sanatoria possono estendersi all'esercizio 1° agosto 1996 – 31 luglio 1997?

R. La formulazione del secondo comma dell'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, anteriormente alle modifiche apportate dall'articolo 15, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 9 luglio 1997 n. 241, prevedeva che *"gli avvisi di accertamento devono essere notificati entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione"*. Poiché la dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta 1° agosto 1996 – 31 luglio 1997 andava presentata entro il 30 dicembre 1997, ne deriva che il termine per la notifica dell'accertamento è spirato il 31 dicembre 2002. Non vi è obbligo, in particolare, di estendere la definizione automatica di cui all'articolo 9 anche al predetto periodo d'imposta.

Per le società con esercizio a cavallo il primo periodo d'imposta definibile è quello chiuso anteriormente al 31 dicembre 1997 solo quando il termine di presentazione della relativa dichiarazione annuale abbia scadenza successiva al 31 dicembre 1997.

5 DICHIARAZIONE INTEGRATIVA (ARTICOLO 8)

5.1 In presenza del versamento minimo di 300 euro, come operano le disposizioni riguardanti la franchigia e la proroga dei termini di accertamento?

R. In presenza di dichiarazione integrativa sia la franchigia prevista dal comma 6-*bis* dell'articolo 8 sia la disapplicazione della norma che proroga i termini dell'accertamento, prevista dall'articolo 10, operano solo in relazione ai tributi ed agli imponibili espressamente integrati. Ne consegue, ad esempio, che:

- un contribuente che, per il 1999, si limita ad effettuare il versamento dei 300 euro senza indicare gli imponibili oggetto di integrazione, non consegue, per tale anno, il beneficio della franchigia ed è soggetto ad accertamento nei più ampi termini previsti dall'articolo 10;
- un contribuente che, per il 2000, si limita ad integrare analiticamente soltanto l'imponibile Irap ottiene, esclusivamente in relazione al predetto tributo e solo per detto anno, la franchigia e l'inibizione della disposizione sulla proroga dei termini di accertamento. Per tutti gli altri tributi non potrà avvalersi di alcuna franchigia e sarà soggetto alla proroga dei termini prevista dall'articolo 10, anche se ha integrato il versamento dovuto per rispettare il limite minimo di versamento di 300 euro previsto dal comma 3.

5.2 La franchigia compete anche in caso di dichiarazione originaria omessa?

R. L'articolo 8, comma 6, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 dispone che gli effetti preclusivi prodotti dall'integrazione degli imponibili per gli anni pregressi, elencati nelle successive lettere dalla a) alla c) (preclusione di ogni accertamento tributario e contributivo, estinzione sanzione amministrative tributarie e previdenziali, non punibilità per i reati tributari espressamente elencati) si producono, per ciascuna annualità definita, limitatamente ai maggiori imponibili, alla maggiore imposta sul valore aggiunto ovvero alle maggiori ritenute risultanti dalle dichiarazioni integrative, aumentati della cosiddetta "franchigia" (ossia del 100 per cento del maggior imponibile o della maggiore IVA, ovvero del 50 per cento delle maggiori ritenute).

Tanto premesso, si ritiene che la franchigia opera anche nel caso che l'integrazione sia riferita ad annualità per la quale la dichiarazione originaria non sia stata presentata.

Invero, l'applicazione della norma non presuppone la dichiarazione *ab origine* di un imponibile o di un'imposta, dato che la franchigia è determinata con esclusivo riferimento all'imponibile o all'imposta esposti nella dichiarazione integrativa.

5.3 Il sostituto può beneficiare della dichiarazione integrativa presentata dal sostituto?

R. L'articolo 8 della legge 27 dicembre 2002 n. 289, prevede che possono presentare dichiarazioni integrative, fra gli altri, i sostituti d'imposta tenuti ad effettuare le ritenute alla fonte di cui al titolo III del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973 n. 600, ed al versamento delle stesse.

In base ai principi generali sulla sostituzione, si ritiene che la integrazione perfezionata dai sostituti d'imposta abbia effetto anche sul

sostituito, in quanto il sostituto agisce “in luogo” del sostituito per fatti e situazioni riferibili a quest’ultimo.

In applicazione del principio generale secondo cui la sostituzione, nei limiti in cui sia stata concretamente effettuata, libera il sostituito, deve ritenersi che anche l’integrazione posta in essere dal sostituto, limitatamente alle ritenute da quest’ultimo corrisposte, si riflette sulla posizione del sostituito. Ai fini dell’accertamento dei redditi, il sostituito potrà avvalersi delle imposte effettivamente versate sui redditi al medesimo corrisposti così come evidenziati dal sostituto nella dichiarazione integrativa.

Si rileva, peraltro, che se nello stesso periodo d’imposta il sostituito ha percepito altri redditi, resta ferma la possibilità di accertare le maggiori imposte eventualmente dovute per effetto di una maggiore aliquota applicabile in relazione ai redditi, non inseriti in dichiarazione dal sostituito, per i quali sia stata effettuata la ritenuta d’acconto dal sostituto.

Per quanto riguarda il rapporto tra sostituto e sostituito l’articolo 8, comma 3, della legge n. 289 del 2002 ha chiaramente escluso la possibilità della rivalsa, statuendo al riguardo che *‘Per le ritenute indicate nelle dichiarazioni integrative non può essere esercitata la rivalsa sui percettori delle somme e dei valori non assoggettati a ritenuta’*.

Pertanto eventuali pattuizioni tra le parti con le quali *‘il sostituito si impegna a tenere indenne il sostituto del danno sofferto per il perfezionamento del condono’* non rilevano ai fini tributari.

5.4 Le maggiori ritenute dovute in base alle dichiarazioni integrative possono essere rateizzate?

R. Possono avvalersi della rateazione prevista dall’articolo 8, comma 3, anche i sostituti d’imposta.

5.5 *Un contribuente, dopo aver versato le imposte dovute, non ha presentato la dichiarazione: come opera la integrazione?*

R. Nella dichiarazione deve indicare, quale imponibile integrato, quello emergente dalla dichiarazione predisposta e successivamente non presentata. Le ritenute subite e gli acconti versati possono essere scomputati mentre non possono essere richieste detrazioni di imposta eventualmente spettanti. Se da tale operazione non scaturisce una maggiore imposta ovvero scaturisce una maggiore imposta inferiore a 300 euro, è comunque dovuto l'importo minimo di euro 300. Si evidenzia che, così come le ritenute subite, anche i versamenti eseguiti possono essere scomputati dall'imposta dovuta in base alla dichiarazione integrativa, ma non costituiscono titolo per ottenere rimborsi.

5.6 *Un reddito prodotto all'estero, "maturato" ma non ancora "incassato" può ritenersi assorbito nella definizione di cui all'articolo 9?*

R. Sì. Nel caso di specie, infatti, il reddito non può considerarsi "conseguito all'estero" in quanto manca il presupposto della "diretta percezione" all'estero, evidenziato nella circolare n. 12/E.

5.7 *Un imprenditore individuale che si è avvalso delle sanatorie fiscali previste dall'articolo 8 o 9 della legge n. 289 del 2002, può utilizzare l'eliminazione di attività prevista dall'articolo 14 per estromettere un immobile dal regime d'impresa ?*

R. L'eliminazione di attività (e di passività) prevista dai commi 3 e 5 dell'articolo 14 riguarda solo quelle fittizie o inesistenti. Per attività fittizie si intendono quelle rappresentazioni contabili non rispondenti alla realtà, e quindi false, dall'origine, cioè fin dal momento della loro iscrizione in bilancio. Per attività inesistenti si intendono quelle rappresentazioni contabili che, pur se rispondenti a situazioni reali in origine, hanno perduto consistenza effettiva nel

corso degli esercizi anche se figurano ancora nel patrimonio dell'impresa. Pertanto un bene dell'impresa potrà essere considerato attività inesistente e quindi potrà essere eliminato dalla contabilità, solo nel caso in cui ne sia venuta meno la sua effettiva consistenza per perdita o deperimento, o nel caso in cui si sia verificato un atto giuridicamente idoneo a determinare la perdita del diritto di proprietà da parte dell'imprenditore.

Sulla base di quanto detto in precedenza, si ritiene che non sia possibile estromettere un immobile relativo all'impresa utilizzando l'eliminazione di attività fittizie o inesistenti.

L'immobile da estromettere, infatti, non può essere considerato un'attività fittizia, in quanto è un bene la cui iscrizione in contabilità, sin dall'origine, corrisponde ad una reale ed effettiva destinazione dello stesso al patrimonio dell'impresa.

L'immobile non può essere neanche considerato un'attività inesistente, posto che nel momento in cui avviene la regolarizzazione contabile esso appartiene all'imprenditore e, sulla base della presunzione dell'articolo 77, comma 1, del TUIR, è ancora un bene relativo all'impresa.

6 DEFINIZIONE AUTOMATICA (ARTICOLO 9)

6.1 I ricavi richiesti ai fini dell'adeguamento spontaneo ai parametri possono considerarsi congrui?

R. In base all'articolo 3, comma 126, della legge n. 662 del 1996, l'Amministrazione finanziaria non può procedere ad accertamento in base ai parametri nei confronti dei contribuenti che nella dichiarazione dei redditi indicano ricavi o compensi di ammontare non inferiore a quello derivante dall'applicazione dei parametri, ridotto in base al fattore di adeguamento

determinato secondo i criteri indicati nella nota tecnica e metodologica allegata al D.P.C.M. 27 marzo 1997.

In pratica, l'ammontare dei maggiori ricavi o compensi al quale fare riferimento per stabilire se il contribuente è congruo (al fine di accedere alle modalità di definizione previste dall'articolo 9, comma 3-bis, e dall'articolo 7, comma 6,) è quello richiesto ai fini dell'adeguamento spontaneo alle risultanze dei parametri che è inferiore all'ammontare dei ricavi e compensi rilevante ai fini dell'attività di accertamento. A quest'ultimo si fa riferimento, invece, in caso di definizione ai sensi dell'articolo 7 da parte dei contribuenti che non risultano congrui. Il software per l'applicazione dei parametri consente di conoscere i due valori: sia i ricavi o compensi da utilizzare nell'attività di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria sia i maggiori ricavi o compensi da indicare in dichiarazione per i contribuenti che intendono effettuare l'adeguamento spontaneo.

6.2 La definizione prevista dall'articolo 9 spiega effetti anche sui crediti di imposta utilizzati dai contribuenti?

R. L'articolo 9, comma 9, prevede che *“la definizione automatica, limitatamente a ciascuna annualità, rende definitiva la liquidazione delle imposte risultanti dalla dichiarazione con riferimento alla spettanza di deduzioni e agevolazioni indicate dal contribuente o all'applicabilità di esclusioni”*. Tale disposizione non trova applicazione in relazione all'utilizzo di crediti di imposta commisurati a presupposti che non hanno alcuna relazione con la base imponibile. Tali crediti di imposta hanno, infatti, funzioni incentivanti che si connettono al fenomeno tributario solo al momento del loro utilizzo in diminuzione delle imposte dovute. L'accertamento della esistenza dei presupposti che ne legittimano la fruizione prescinde, pertanto, da ogni relazione con la base imponibile dichiarata o accertabile nei confronti dei contribuenti e quindi anche dalla eventuale definizione della stessa in base alle disposizioni contenute nell'articolo 9.

Conseguentemente l'Agenzia delle entrate, anche in presenza di definizione automatica, potrà continuare a verificare, ad esempio, se sussistevano i presupposti per la fruizione del credito di imposta:

- per l'occupazione, previsto dall'articolo 7 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, controllando, tra l'altro, la effettiva esistenza dell'incremento di base occupazionale e dei requisiti richiesti per considerare agevolabili i lavoratori neo assunti;
- per gli investimenti nelle aree svantaggiate, previsto dall'articolo 8 della stessa legge, controllando, tra l'altro, l'effettiva entità degli investimenti realizzati, la loro localizzazione ed il rispetto delle percentuali di intensità di aiuto.

Resta, invece, definita la agevolazione richiesta dai contribuenti in base alla legge 18 ottobre 2001, n. 383 (c.d. Tremonti-*bis*) perché la stessa da origine ad un componente negativo di reddito che per i periodi di imposta definiti non può più essere rettificato dagli uffici.

6.3 Quali sono le annualità da includere nella definizione automatica?

R. Il comma 1 dell'articolo 9 prevede che: *‘I contribuenti, al fine di beneficiare delle disposizioni di cui al presente articolo, presentano una dichiarazione... concernente, a pena di nullità, tutti i periodi d'imposta per i quali i termini per la presentazione delle relative dichiarazioni sono scaduti entro il 31 ottobre 2002,...’*.

Ovviamente, non sussiste l'obbligo di includere nella definizione automatica i periodi di imposta per i quali alla data di entrata in vigore della disposizione in commento non era più possibile notificare avvisi di accertamento.

Conseguentemente l'anno 1997 ai fini dell'Iva e l'anno 1996 ai fini delle imposte sui redditi devono essere inclusi nella richiesta di definizione solo se per tali periodi il contribuente aveva l'obbligo di presentare la dichiarazione; infatti

solo in tal caso, alla data di entrata in vigore della disposizione in commento, risultano ancora pendenti i termini per l'accertamento.

La mancata inclusione nella richiesta di definizione dell'anno 1996 (per le imposte sui redditi) o del 1997 (per l'IVA) impedisce il perfezionamento della definizione stessa solo se l'Amministrazione finanziaria è in grado di provare che il contribuente era tenuto a presentare le relative dichiarazioni.

6.4 Come effettua la definizione il titolare di CUD che abbia omesso la dichiarazione?

R. La circolare n. 12/E del 2003 ha chiarito che le disposizioni concernenti la dichiarazione integrativa e la definizione automatica previste, rispettivamente, agli articoli 8 e 9 della legge n. 289 del 2002, possono essere applicate anche in relazione ai periodi d'imposta in cui è stata omessa la presentazione della dichiarazione originaria.

Con riferimento alle imposte sui redditi è stato chiarito che nelle ipotesi in cui il contribuente è in possesso di redditi di lavoro dipendente e assimilati certificati dal sostituto d'imposta mediante il CUD, la dichiarazione s'intende presentata in quanto le informazioni relative al reddito percepito, alle ritenute subite e alle detrazioni calcolate sono contenute nella dichiarazione del sostituto d'imposta.

In tal caso, ai fini dell'integrazione di cui all'articolo 8, l'interessato evidenzierà in dichiarazione soltanto i redditi non dichiarati diversi da quelli certificati dal CUD, mentre ai fini della definizione di cui all'articolo 9 applicherà le percentuali previste al comma 2 sull'imposta lorda emergente dal CUD.

L'assimilazione del CUD alla dichiarazione rileva anche in assenza dei presupposti per l'esonero dalla presentazione della dichiarazione previsti dall'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, cioè quando il contribuente, in quanto possessore di altri redditi diversi da quelli dell'abitazione principale, avrebbe dovuto presentare la dichiarazione dei redditi.

6.5 Il contribuente – persona fisica deve includere anche il 1996 nella definizione dell'IRPEF?

R. Ai sensi dell'articolo 9, comma 8, la definizione automatica deve interessare tutti i periodi d'imposta, per i quali, alla data del 31 dicembre 2002, non erano ancora scaduti i termini per l'accertamento. In particolare, la persona fisica dovrà includere nella dichiarazione integrativa anche i periodi d'imposta compresi tra il 1997 e il 2001 per i quali non ha presentato la dichiarazione, non essendo compatibili con l'automatismo della definizione eventuali indagini volte a riscontrare la legittimità dell'omissione. Dovrà estendere la definizione anche al periodo d'imposta 1996 nel solo caso in cui avrebbe dovuto, per tale anno, presentare la dichiarazione.

6.6 Può effettuarsi la definizione speciale ai sensi del comma 3-bis in caso di omessa presentazione della dichiarazione?

R. Con riferimento alla definizione effettuata ai sensi dell'articolo 9, comma 3-bis, i contribuenti che risultano congrui ai fini degli studi di settore o dei parametri possono definire l'annualità con il pagamento dell'importo di euro 500 (elevato a euro 700 se il contribuente risulta non coerente rispetto agli indici di coerenza economica). La speciale definizione di cui al comma 3-bis ha effetto per il settore delle imposte sui redditi e per quello dell'IVA nel presupposto che il contribuente abbia presentato la dichiarazione integrativa per entrambi i settori. La stessa definizione non è consentita, pertanto, in caso di omessa presentazione, nel periodo d'imposta di riferimento, anche di una sola delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi e all'IVA.

Tuttavia, se il contribuente era esonerato dall'obbligo della presentazione della dichiarazione IVA, la mancata presentazione della dichiarazione non impedisce di definire l'annualità con il versamento dell'importo di 500 o 700 euro.

E' il caso, ad esempio, dei contribuenti che per l'anno d'imposta abbiano registrato esclusivamente operazioni esenti di cui all'articolo 10, del decreto del

Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, come ad esempio i medici, o i produttori agricoli esonerati dagli adempimenti ai sensi dell'articolo 34, comma 6, primo e secondo periodo, ovvero dei contribuenti che essendosi avvalsi della dispensa dagli obblighi di fatturazione e di registrazione ai sensi dell'articolo 36-*bis* abbiano effettuato soltanto operazioni esenti.

Resta inteso che qualora non sussistano le condizioni per l'esonero dalla presentazione della dichiarazione ai fini dell'IVA, il condono non sarà ritenuto valido.

6.7 La definizione ai sensi del comma 3-bis è obbligatoria?

R. Fatta salva l'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione, l'annualità 1997 non rientra tra i periodi da definire ai fini dell'IVA. I contribuenti possono definire detta annualità ai fini delle imposte sui redditi versando l'importo minimo di euro 400, previsto dall'articolo 9, comma 3, lettera b), anche in presenza di ricavi o compensi congrui in base ai parametri.

Analogha facoltà (non avvalersi della definizione ai sensi del comma 3-*bis*, pur in presenza di ricavi o compensi congrui) può essere esercitata anche per gli anni successivi nei casi in cui il contribuente, non essendo tenuto a definire entrambi i settori impositivi (ad esempio per l'esistenza di una causa di esclusione derivante da un avviso di accertamento), trovi più conveniente perfezionare la definizione con il versamento degli importi minimi previsti dai commi 3 e 6.

6.8 In quali casi è esclusa la definizione di sensi del comma 3-bis?

R. Nei paragrafi da 3.6.3 a 3.6.10 della circolare 12/E del 21 febbraio 2003 sono state fornite indicazioni in ordine ai requisiti necessari per potersi avvalere della disposizione di favore contenuta nel comma 3-*bis*. Ad integrazione di quanto illustrato nella predetta circolare si chiarisce che non possono essere considerati congrui:

- i contribuenti che risultano in linea con l'applicazione degli studi di settore o dei parametri ai fini delle imposte sui redditi ma hanno omesso la presentazione della dichiarazione Iva ovvero si sono limitati ad adeguare i ricavi e compensi alle risultanze degli studi di settore o dei parametri solo ai fini delle imposte sui redditi senza provvedere nei termini all'adeguamento anche ai fini dell'Iva, quando lo stesso risultava dovuto;
- i contribuenti che oltre a redditi di impresa o di lavoro autonomo derivanti da attività per le quali sono stati approvati gli studi di settore o i parametri (in relazione ai quali risultano congrui) sono anche titolari di redditi di impresa o di lavoro autonomo derivanti da attività per le quali non esistono studi di settore o parametri. Si precisa che tale preclusione non opera nel caso in cui il contribuente sia titolare di redditi determinati in base agli articoli 29 (Reddito agrario) o 78 (Imprese di allevamento) del testo unico delle imposte sui redditi in relazione ai quali studi di settore e parametri non trovano mai applicazione;
- i contribuenti che oltre a redditi di impresa o di lavoro autonomo per i quali risultano congrui sono anche titolari di redditi di partecipazione in società di persone o assimilate quando, indipendentemente dalla quota di partecipazione posseduta, i predetti soggetti non risultino congrui.

6.9 Una stabile organizzazione può avvalersi della definizione automatica?

R. Della definizione automatica possono avvalersi anche i soggetti non residenti che operano in Italia per il tramite di una stabile organizzazione.

La stabile organizzazione non è disciplinata in modo esplicito dall'ordinamento giuridico nazionale. Per un suo inquadramento occorre riferirsi alla normativa emanata dagli organismi internazionali (OCSE), alla giurisprudenza nazionale di merito e di legittimità e alla prassi corrente.

Ai sensi del modello di convenzione bilaterale elaborato dall'OCSE nel 1977, essa si identifica nella “*sede fissa di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività*”. La fattispecie è assimilabile alla figura dell'agente con rappresentanza esclusiva con incarico generale.

Secondo la giurisprudenza nazionale di legittimità (cfr. Cassazione 25 maggio 2002, n. 7682) la stabile organizzazione sussiste anche se il soggetto non residente si avvale delle strutture di terzi, quando il legame sia talmente penetrante da rendere lo stesso soggetto terzo “vera e propria struttura di gestione dell'impresa esercitata” dal soggetto non residente.

La risoluzione del 29 gennaio 1979, prot. 510 chiarisce che ai fini delle imposte sui redditi la stabile organizzazione non può essere considerata soggetto giuridico autonomo. La sua rilevanza è circoscritta alla sfera economica, che ne definisce anche l'identità, nella forma di una installazione fissa del soggetto non residente e nel contestuale svolgimento di un'attività economica per il tramite di quella installazione.

Quanto precede implica che la definizione automatica operata da un soggetto giuridico residente del quale venisse eventualmente accertato lo *status* di mera stabile organizzazione di un soggetto non residente, non esplica alcun effetto nei confronti di quest'ultimo, “*hon potendo la stabile organizzazione essere considerata soggetto giuridico distinto dalla casa-madre*” (v. citata risoluzione n. 510 del 1979). Ne discende che l'Amministrazione potrà imputare al soggetto non residente i redditi conseguiti in Italia attraverso la stabile organizzazione, a prescindere dalla definizione automatica eventualmente operata dal soggetto terzo di cui il non residente si è avvalso per operare in Italia come stabile organizzazione.

In tale fattispecie, deve intendersi legittimato a tutti gli effetti ad operare la definizione automatica, con riferimento alla stabile organizzazione in Italia, unicamente il soggetto non residente.

Per effetto della definizione automatica il soggetto non residente può “chiudere” i periodi d'imposta condonabili sia ai fini reddituali sia ai fini IVA,

con riguardo rispettivamente al reddito imputabile alla stabile organizzazione e alle operazioni transitate per la medesima.

6.10 Come opera la definizione automatica per le società in liquidazione?

R. Con la circolare n. 12/E del 21 febbraio 2003, paragrafo 3.1, è stato precisato che, qualora la liquidazione non superi i tre esercizi, ovvero cinque per i soggetti IRPEG, le dichiarazioni dei redditi relativi ai periodi d'imposta intermedi, in quanto presentate a titolo provvisorio, non sono definibili ai sensi dell'articolo 9. In tal caso, il liquidatore dovrà altresì presentare la dichiarazione definitiva relativa all'intero periodo di liquidazione che, a norma dell'articolo 124 del TUIR, costituisce un unico periodo d'imposta.

Qualora la liquidazione si protragga oltre i termini appena specificati, viene meno l'unitarietà del periodo di liquidazione e i redditi determinati a titolo provvisorio si considerano definitivi. In tale evenienza è consentita la definizione automatica di cui all'articolo 9 dei periodi d'imposta intermedi ivi compresi quelli successivi ai tre o ai cinque anni.

Così, ad esempio, nel caso in cui una società di persone sia stata posta in liquidazione nell'anno 1997 e la liquidazione si sia protratta oltre l'anno 1999, potrà effettuarsi la definizione automatica, da estendersi a tutti i periodi d'imposta compresi tra il 1997 e il 2001.

Si osserva inoltre che, qualora alla data di perfezionamento della definizione automatica non siano decorsi tre ovvero cinque esercizi, a decorrere da quello in cui la liquidazione ha avuto inizio, la definizione automatica di cui all'articolo 9 è comunque consentita per i periodi d'imposta antecedenti la messa in liquidazione. Tale conclusione non deroga al disposto dell'articolo 9, comma 1, che fa obbligo di includere nella definizione *“tutti i periodi d'imposta per i quali i termini di presentazione delle relative dichiarazioni sono scaduti entro il 31 ottobre 2002”*, posto che nel caso di specie il termine di presentazione della

dichiarazione definitiva relativa al periodo interessato dalla liquidazione non è ancora scaduto.

Gli interessati sono ammessi a presentare dichiarazioni di definizione automatica anche se, nel frattempo, la liquidazione è stata portata a termine.

6.11 Quali sono le modalità di definizione automatica per una società in liquidazione da più di cinque esercizi?

R. Ai sensi dell'articolo 124 del TUIR se la procedura di liquidazione delle società/IRPEG si protrae oltre l'esercizio in cui ha avuto inizio, i redditi relativi a tale periodo e a quelli successivi, determinati in via provvisoria, sono soggetti a conguaglio finale. Si deroga a tale regola qualora la liquidazione si protragga per più di cinque esercizi, compreso quello iniziale: in tal caso i redditi dei periodi intermedi si considerano determinati in via definitiva. Conformemente a tale impostazione, nella circolare n. 19/E del 2003 si è affermato che una società con procedura di liquidazione aperta nel 1996 (quindi di durata superiore a cinque anni) può accedere alla definizione automatica per tutti i periodi di imposta. Nel caso in cui la medesima procedura di liquidazione fosse iniziata nel 1998, e quindi protrattasi per più di cinque esercizi, al fine di stabilire se la liquidazione abbia superato il quinto esercizio, occorre far riferimento alla data di perfezionamento della definizione di cui all'articolo 9, comma 1. Ciò comporta che per le liquidazioni iniziate nel 1998 il liquidatore dovrà ricomprendere nella definizione automatica ai sensi dell'articolo 9 i periodi di imposta dal 1998 al 2001, essendo decorsi – alla data del perfezionamento della definizione – i cinque esercizi.

Resta inteso che, nel caso in cui la procedura di liquidazione si sia conclusa entro il quinto periodo d'imposta, la definizione si perfeziona sulla base dei dati risultanti dalla dichiarazione finale relativa al periodo di imposta compreso tra la data di efficacia della delibera di messa in liquidazione della società e quella di chiusura della procedura.

6.12 Una società in liquidazione può definire automaticamente soltanto l'IRAP?

R. L'articolo 124 del TUIR prevede che se la procedura di liquidazione si protrae oltre l'esercizio in cui ha avuto inizio, i redditi relativi a tale periodo e a quelli successivi sono determinati in via provvisoria e sono soggetti a conguaglio finale. Il decreto legislativo n. 446 del 1997 non contiene un'analogha disposizione agli effetti dell'IRAP.

Al riguardo si osserva che, come chiarito con circolare n. 263/E del 12 novembre 1998, la determinazione del valore della produzione realizzato in ciascun periodo di svolgimento della liquidazione avviene a titolo definitivo e non è soggetta a conguaglio finale. Coerentemente con l'indirizzo esposto, si ritiene che limitatamente all'IRAP la definizione di cui all'articolo 9 debba comprendere anche i periodi d'imposta soggetti a determinazione provvisoria delle imposte sui redditi. In tal caso, l'ammontare da versare per il perfezionamento della definizione si determina confrontando l'importo risultante dall'applicazione del comma 2 con i minimi di cui al comma 3, avendo riguardo all'ammontare dei ricavi risultanti dalla dichiarazione originaria.

6.13 I contribuenti dell'Umbria e delle Marche interessati dal sisma del settembre 1997 possono definire i periodi d'imposta per i quali l'obbligo della dichiarazione è stato sospeso?

R. No. I contribuenti dei comuni delle regioni Umbria e Marche, colpiti dal sisma del settembre 1997, nei confronti dei quali sono state emesse ordinanze di sgombero per inagibilità totale o parziale degli immobili abitativi o destinati alle loro attività, hanno beneficiato della sospensione sia del pagamento dei tributi che degli adempimenti connessi in scadenza nel periodo 27.9.1997 – 30.6.1999. Poiché a tutt'oggi non sono stati ridefiniti i termini per espletare i predetti adempimenti, i contribuenti interessati non hanno ancora presentato le relative dichiarazioni dei redditi, dell'IVA, dell'IRAP e dei sostituti d'imposta già in scadenza nel predetto periodo. Considerato che le disposizioni sulle

sanatorie fiscali fanno riferimento ai termini di presentazione delle dichiarazioni scaduti entro il 31.10.2002, le dichiarazioni non ancora presentate dai contribuenti nei confronti dei quali opera ancora la sospensione dei termini, non possono essere incluse nelle definizioni in argomento e non pregiudicano la definizione degli altri periodi ai sensi dell'articolo 9.

6.14 La definizione automatica fa perdere il diritto all'esenzione decennale per gli opifici organizzati nel mezzogiorno?

R. Ai sensi dell'articolo 9, comma 9, *“la definizione automatica, limitatamente a ciascuna annualità, rende definitiva la liquidazione delle imposte risultanti dalla dichiarazione con riferimento alla spettanza di deduzioni e agevolazioni indicate dal contribuente e all'applicabilità di esclusioni”*. Pertanto, il contribuente che definisce la propria posizione con la sanatoria prevista dall'articolo 9 rende definitivi gli imponibili esposti nella dichiarazione originaria e, di conseguenza, rinuncia ad eventuali cause di esclusione.

Ne deriva che, nelle more della definizione della domanda di esenzione decennale per IRPEG ed ILOR, il contribuente che accede alla definizione rinuncia al rimborso delle imposte versate in base agli imponibili evidenziati nella dichiarazione originaria. Ciò a prescindere dall'esito della domanda di esenzione che, se accolta, potrà trovare applicazione limitatamente ai redditi relativi a periodi d'imposta diversi da quelli condonati.

6.15 La definizione automatica comporta l'estinzione delle sanzioni accessorie rese definitive, anche se non ancora eseguite?

R. Può accadere che determinate sanzioni accessorie, ormai definitive alla data di entrata in vigore della legge n. 289 del 2002, non risultino ancora eseguite al momento in cui si perfeziona la definizione automatica in quanto interessate da un provvedimento di rinvio dell'esecuzione.

Poiché la definizione automatica comporta l'estinzione delle sanzioni amministrative tributarie non interessate da provvedimento definitivo

all'1.1.2003 e relative ai periodi di imposta oggetto di definizione, deve ritenersi che le sanzioni accessorie in esame, ancorché non ancora eseguite alla data di definizione, non sono suscettibili di estinzione per effetto della definizione automatica.

6.16 Una società che aderisce al condono tombale, iscrive nel 2002 un credito in precedenza omesso per servizi di competenza del 2001, che incasserà nel 2003. Quali sono gli effetti fiscali di tale operazione?

R. L'incasso del credito nel 2003 per un importo pari al valore di iscrizione non comporta alcuna influenza sul conto economico relativo a tale anno e l'operazione non genera componenti di reddito. Si ricorda, comunque, che le maggiori attività iscritte e regolarizzate mediante il pagamento del 6% ai sensi dell'articolo 14, sono riconosciute fiscalmente a decorrere dal terzo periodo d'imposta successivo. Di conseguenza l'eventuale perdita su crediti può rilevare fiscalmente solo a decorrere dal periodo suddetto.

6.17 Nel caso di esercizio a cavallo dell'anno solare, per effetto della definizione agevolata ai sensi del comma 3-bis quale annualità viene sanata ai fini IVA?

R. Nell'ipotesi in esame gli effetti della definizione ai fini dell'IVA si producono per l'annualità prevalente, interessata cioè da un maggior numero di giorni. Ad esempio, per l'esercizio dal 1° ottobre 2000 al 30 settembre 2001, gli effetti IVA della definizione si producono per l'anno 2001, interessato da 273 giorni su 365. Nel caso che le annualità siano equivalenti per numero di giorni, gli effetti si producono per l'annualità più remota.

6.18 Per le posizioni multipunto e/o multiattività, relativamente al periodo di imposta 2001 come si applicano gli studi di settore ai fini dell'applicazione del comma 3-bis?

R. Nei casi in esame il contribuente deve valutare la propria posizione di congruità e coerenza con riferimento alla posizione multipunto e/o multiattività nel suo complesso e non rispetto ad ogni singolo studio di settore.

6.19 In presenza di cause di esclusione dagli studi di settore ma di avvenuta compilazione dei relativi quadri, il contribuente può far valere la "congruità" dei ricavi evidenziati?

R. Nella circolare 12/E del 2003, par. 3.6.8, è stato precisato che come espressamente previsto dall'articolo 9, comma 15, la definizione automatica non si perfeziona se essa si fonda su dati non corrispondenti a quelli presenti nella dichiarazione originaria. In applicazione di tale principio, in sede di definizione:

- non potranno essere modificate le indicazioni per effetto delle quali in dichiarazione il contribuente si è ritenuto non assoggettabile né agli studi di settore né ai parametri, per l' esistenza di una delle cause di esclusione indicate nell'articolo 10 della legge n. 146 del 1998, quale, ad esempio, l'inizio o la cessazione della attività. In questi casi non è possibile definire l'annualità avvalendosi delle disposizioni contenute nel comma 3-bis;
- la congruità del contribuente va valutata tenendo fermi i dati necessari alla applicazione degli studi di settore e dei parametri indicati negli appositi modelli di dichiarazione, a prescindere dalla circostanza che tali dati siano corretti o meno.

In applicazione di tali principi nel caso proposto se sono stati compilati i modelli per l'applicazione degli studi di settore e non è stata indicata alcuna causa di esclusione il contribuente potrà accedere alle modalità di definizione previste per i contribuenti destinatari dei predetti studi a nulla rilevando la esistenza di una eventuale causa di esclusione non indicata nella dichiarazione.

Si fa presente, infine, che la risposta fornita al quesito n. 7 nella circolare 19/E del 2003 prendeva in considerazione una ipotesi diversa da quella rappresentata nel caso in esame perché in quella circostanza il contribuente che aveva compilato i modelli per l'applicazione dei parametri aveva anche dichiarato una causa di esclusione. In tali casi il dato formale viene considerato prevalente.

6.20 Le società con periodo d'imposta a cavallo come devono esporre i dati relativi all'ILOR e all'imposta sul patrimonio netto nel quadro C, anno 1998?

R. Le società con periodo d'imposta a cavallo tenute a compilare la sezione "Redditi" relativa all'annualità in cui si è chiuso l'esercizio, relativamente alle imposte erariali non previste nella modulistica (ipotesi circoscritta alla sola annualità 1998 in cui non sono comprese le tipologie di imposte previste nel precedente anno 1997), devono utilizzare uno dei righe riservati alle imposte sostitutive (da C22 a C29). In particolare, si dovrà indicare in colonna 3 (campo "Tipo") il codice relativo ad una imposta sostitutiva non dichiarata ovvero, qualora tutti i righe risultino utilizzati, cumulare l'importo dell'ILOR e dell'imposta sul patrimonio netto su una delle imposte sostitutive già dichiarate. In questo caso, il contribuente applicherà le aliquote previste dall'articolo 9, comma 2, separatamente su ciascuna delle imposte indicate cumulativamente nello stesso rigo.

7 DEFINIZIONE DEGLI OMESSI VERSAMENTI ISCRITTI A RUOLO (ARTICOLO 9-BIS)

7.1 Quali sono le rate del ruolo definibili ai sensi dell'articolo 9-bis?

R. Ai sensi dell'articolo 9-bis, comma 2, della legge n. 289 del 2002, le sanzioni previste dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997 non si applicano ai contribuenti e ai sostituti d'imposta che provvedano a pagare le imposte e le ritenute non versate, iscritte in ruoli emessi al 23 febbraio 2003 (data

di entrata in vigore della legge 21 febbraio 2003, n. 27 che ha convertito il decreto-legge n. 282 del 24 dicembre 2002), le cui rate non siano scadute alla data del 16 aprile 2003. Per converso non sono definibili le rate scadute al 15 aprile 2003.

Ai fini dell'individuazione delle rate del ruolo non scadute, l'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 stabilisce che il pagamento della cartella di riscossione deve avvenire entro 60 giorni dalla notifica. Sono escluse pertanto dalla sanatoria le cartelle notificate prima del 15 febbraio 2003.

7.2 Sono definibili gli omessi versamenti iscritti nei ruoli rateizzati ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973?

R. La circolare n. 12/E del 2003 ha chiarito che rientra nell'ambito applicativo dell'articolo 9-bis, comma 2, della legge n. 289 del 2002, l'ipotesi del pagamento rateale disciplinato dall'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, concesso dall'ufficio nelle ipotesi di temporanea, obiettiva difficoltà del contribuente ad assolvere il debito tributario.

Tale disciplina si applica alle rate non ancora scadute relative a cartelle sulle quali è stata già concessa la rateazione da parte dell'ufficio.

Resta inteso che il beneficio dell'esclusione delle sanzioni previste dall'articolo 9-bis in commento trova applicazione solo nel caso che la dilazione dei pagamenti ai sensi del menzionato articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973 sia stata richiesta e concessa relativamente a un ruolo con rata in scadenza dopo il 15 aprile 2003.

7.3 Quando si perfeziona la definizione degli omessi versamenti?

R. L'articolo 9-bis, comma 1, della legge n. 289 del 2002, prevede la possibilità di sanare, senza applicazione delle sanzioni, gli omessi versamenti delle imposte e delle ritenute risultanti dalle dichiarazioni presentate entro il 31

ottobre 2002, con il pagamento entro il 16 maggio 2003 delle somme dovute maggiorate del 3 per cento annuo a titolo di interessi (comma 4).

Nel caso che l'importo da versare sia superiore a 3.000 (per le persone fisiche) o a 6.000 euro (per gli altri soggetti), l'articolo 9-*bis*, comma 1, consente di rateizzare l'eccedenza, maggiorata degli interessi legali a decorrere dal 17 maggio 2003 in tre rate di pari importo con scadenza il 30 novembre 2003, il 30 giugno 2004 e il 30 novembre 2004.

In considerazione della peculiarità della definizione in esame, il beneficio della disapplicazione delle sanzioni compete solo per effetto dell'integrale pagamento degli importi dovuti e, in caso di rateazione, dopo che si è provveduto all'integrale pagamento delle rate. Nell'ambito delle disposizioni in esame, infatti, non è stata riproposta la norma che fa coincidere il perfezionamento con il versamento parziale entro il 16 maggio delle somme dovute.

8 DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE IMPOSTE INDIRETTE (ARTICOLO 11)

8.1 E' ammessa la definizione delle imposte di registro, ipotecaria, catastale ed INVIM dovute sugli atti giudiziari?

R. La definizione agevolata di cui all'articolo 11 della legge n. 289 del 2002, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni, nonché dell'INVIM, trova applicazione anche per i valori indicati in atti giudiziari registrati entro il 30 novembre 2003.

Il comma 1 del citato articolo 11 individua espressamente i tributi ammessi alla definizione agevolata precisando che la stessa riguarda i valori dichiarati (ovvero gli incrementi di valore) per i beni assoggettabili a procedimento di valutazione. Fissa, inoltre, il termine del 30 novembre 2002 per individuare i rapporti tributari interessati dalla norma di favore e collega questo termine agli adempimenti cui si connette il debito d'imposta. Ciò porta a ritenere

che tra gli atti indicati dal legislatore (atti pubblici formati, scritture private autenticate, scritture private registrate entro la data del 30 novembre 2002), devono essere inclusi anche gli atti giudiziari registrati entro il termine suddetto (una differente soluzione - quale ad esempio il riferimento alla data di pubblicazione o emanazione dell'atto giudiziario - darebbe luogo, inevitabilmente, ad un'inosservanza del termine del 30 novembre indicato dal legislatore).

8.2 *E' consentito definire le imposte ai sensi dell'articolo 11 in presenza di invito al contraddittorio? Quali sono i rapporti tra l'articolo 11 e l'articolo 15?*

R. Ai fini della definizione agevolata delle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni e sull'INVIM, l'articolo 11 pone quale causa ostativa all'applicabilità della definizione agevolata prevista dal comma 1 la notifica di un *"avviso di rettifica e liquidazione della maggiore imposta alla data di entrata in vigore della presente legge"*.

Pertanto, in quanto non espressamente menzionata, la notifica di un invito al contraddittorio di cui all'articolo 11 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, non preclude la possibilità per il contribuente di accedere alla definizione per uno degli atti ammessi al condono, con l'aumento del 25 per cento del valore dichiarato.

Ciò non esclude peraltro che il contribuente possa optare per la definizione dell'invito al contraddittorio, ai sensi dell'articolo 15, comma 2, qualora non sia ancora intervenuto l'accertamento con adesione e a condizione che nel medesimo invito l'ufficio abbia quantificato il tributo dovuto.

8.3 *E' regolarizzabile l'indebita fruizione da parte del cessionario dell'IVA agevolata al 4%?*

R. In caso di atto soggetto ad IVA, con applicazione indebita dell'aliquota agevolata del 4% di cui alla tabella A parte II n. 21 allegata al decreto del

Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, il recupero della differenza d'imposta a carico dell'acquirente avviene a titolo di "penalità", secondo la disposizione della nota *II-bis*, comma 4, all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al Testo Unico dell'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986. Al recupero del tributo provvede l'ufficio direttamente in capo al cessionario, senza coinvolgimento del cedente, soggetto IVA.

Anche in tale ipotesi, trattandosi di una indebita fruizione di agevolazione tributaria (nella specie, applicazione dell'IVA con aliquota ridotta), è possibile avvalersi della procedura definitoria di cui all'articolo 11, comma 1-*bis*.

Poiché il richiamato comma 1-*bis* non individua espressamente i tributi per i quali è ammessa la definizione agevolata, si ritiene che la violazione in esame, consistente nell'aver assolto l'IVA in misura inferiore a quella dovuta, possa essere definita ai sensi del menzionato articolo 11. Conseguentemente la sanzione del 30 per cento prevista dalla richiamata norma non sarà applicata dagli Uffici qualora il contribuente provveda al versamento di una somma pari alla differenza tra l'IVA dovuta e quella effettivamente assolta sulla base dell'agevolazione non spettante.

Ciò in coerenza con quanto avviene, d'altra parte, per l'ipotesi di decadenza degli stessi benefici nel caso di atti soggetti ad imposta proporzionale di registro. Anche in tal caso, la norma prevede, oltre al recupero dell'imposta proporzionale, l'applicazione di una sanzione amministrativa pari al 30 per cento della differenza d'imposta.

L'omogeneità delle situazioni, porta a ritenere che anche nel caso di atto soggetto ad IVA, solo la maggiorazione del 30% ha natura sanzionatoria.

L'ambito applicativo della disposizione di cui al comma 1-*bis* del richiamato articolo 11 è circoscritto alle ipotesi in cui il contribuente rinuncia, spontaneamente, alle agevolazioni richieste a suo tempo.

Di conseguenza, non è applicabile la sanatoria prevista dall'articolo 11 qualora sia stato notificato, alla data del 1° gennaio 2003, apposito avviso di

liquidazione delle maggiori imposte. In tale circostanza la definizione si perfeziona mediante il pagamento, entro il 16 maggio 2003, degli importi calcolati applicando le percentuali stabilite dall'articolo 15, comma 2, sempre che siano pendenti alla data del 1° gennaio 2003 i termini per ricorrere.

Inoltre, qualora alla data del 1° gennaio 2003 sia già stato proposto ricorso avverso l'avviso di liquidazione e la lite sia ancora pendente, la definizione si perfeziona con la procedura stabilita dall'articolo 16 per la chiusura delle liti fiscali pendenti, come chiarito nella circolare n. 12/E del 21 febbraio 2003, al punto 11.3.2.

In tal caso il valore della lite è dato dalla differenza tra l'imposta sul valore aggiunto che il contribuente avrebbe dovuto corrispondere al momento dell'acquisto in assenza di agevolazione e quella effettivamente versata, senza tenere conto della maggiorazione del 30% prevista dalla citata nota *II-bis* dell'articolo 1 della tariffa allegata al Testo unico dell'imposta di registro.

8.4 E' definibile ai sensi dell'articolo 11 un atto ritenuto "congruo" dall'ufficio in sede di valutazione?

R. Sì. Il c.d. giudizio di congruità, fintantoché non sia riportato nel certificato di definitiva valutazione rilasciato al contribuente, è infatti un atto interno all'ufficio e, come tale, suscettibile di revisione entro il termine di decadenza per esercitare l'azione accertativa.

8.5 E' definibile il valore di un'azienda, quando l'imposta determinata sul valore dichiarato, aumentato del 25 per cento, risulta inferiore all'imposta fissa, già corrisposta quale imposta principale?

R. Dalla formulazione della norma di cui all'articolo 11, emerge che il legislatore ha inteso subordinare la regolarizzazione dei rapporti tributari con il fisco, al pagamento di determinati importi. Ne consegue che, qualora, anche aumentando la base imponibile del 25 per cento, risulta non dovuta alcuna

imposta, non è possibile accedere alla definizione agevolata di cui all'articolo 11, comma 1, della legge n. 289 del 2002.

9 DEFINIZIONI DEI RUOLI (ARTICOLO 12)

9.1 È possibile definire i ruoli resi esecutivi entro il 31 dicembre 2000, ma consegnati ai concessionari successivamente a tale data?

R. Il comma 1 dell'articolo 12 consente la definizione dei “*carichi inclusi in ruoli emessi da uffici statali ed affidati ai concessionari del servizio nazionale della riscossione fino al 31 dicembre 2000*”. Dal tenore letterale della norma si evince che la definizione di cui all'articolo 12 può riferirsi solo a ruoli che siano stati effettivamente trasmessi telematicamente o consegnati al Consorzio Nazionale tra i concessionari entro la predetta data del 31 dicembre 2000.

La data di trasmissione o consegna del ruolo rilevante ai fini della definizione in argomento si evince dalla documentazione in possesso del richiamato Consorzio Nazionale, predisposta in occasione della consegna del ruolo medesimo.

In particolare, avendo riguardo al disposto dell'articolo 4 del decreto ministeriale 3 settembre 1999, n. 321, secondo cui “*per i ruoli trasmessi al CNC fra il giorno 16 e l'ultimo giorno del mese, la consegna si intende effettuata il giorno 10 del mese successivo*”, rientrano nell'ambito applicativo dell'articolo 12 i ruoli la cui “*consegna... si intende effettuata*” il giorno 10 gennaio 2001, nel presupposto che gli stessi sono stati trasmessi al CNC entro il 31 dicembre 2000.

9.2 *Se è stato pagato entro il 31 dicembre 2002 l'intero carico iscritto a ruolo, ma non gli interessi di mora e gli oneri accessori, è possibile accedere alla definizione?*

R. No. L'articolo 12 della finanziaria 2003 consente la definizione dei *"carichi inclusi in ruoli ... senza corrispondere gli interessi di mora"*. Nel caso in cui gli importi iscritti siano stati già pagati integralmente non vi sono più dei *"carichi inclusi in ruoli"* che *"i debitori possono estinguere"* avvalendosi del predetto articolo 12. In altri termini, viene meno l'obbligo di corrispondere gli interessi di mora solo nelle ipotesi in cui venga estinto il debito iscritto a ruolo per effetto della definizione dei carichi di ruolo pregressi.

9.3 *Qual è il rapporto tra la definizione dei ruoli pregressi (articolo 12) e la chiusura delle liti pendenti (articolo 16)?*

R. L'articolo 16 della finanziaria 2003, concernente la chiusura delle liti fiscali pendenti, prevede al comma 5, primo periodo, che *"dalle somme dovute ai sensi del presente articolo si scomputano quelle già versate prima della presentazione della domanda di definizione, per effetto delle disposizioni vigenti in materia di riscossione in pendenza di lite"*.

Il precedente articolo 12 consente la definizione dei ruoli affidati ai concessionari del servizio nazionale della riscossione entro il 31 dicembre 2000, mediante il pagamento di una somma pari al 25 per cento dell'importo iscritto a ruolo (capitale, interessi e sanzioni), oltre alle somme dovute al concessionario a titolo di rimborso delle spese dallo stesso sostenute per l'espletamento delle procedure esecutive.

Con la circolare n. 12/E del 21 febbraio 2003, al punto 8.1 sono stati forniti chiarimenti in ordine alla disciplina relativa alla definizione, ai sensi del predetto articolo 12, dei carichi di ruolo pregressi oggetto di controversie definibili ai sensi del successivo articolo 16. E' stata esaminata anche l'ipotesi del ruolo emesso a seguito di atto impositivo oggetto di lite pendente.

In particolare, in relazione a quest'ultima ipotesi, è stato precisato che la definizione ai sensi dell'articolo 12 comporta che le somme iscritte a ruolo in pendenza di lite si considerano interamente pagate e che la controversia, relativa all'atto impositivo a cui afferiscono le somme iscritte a ruolo, prosegue normalmente.

Nella stessa circolare n. 12/E, punto 8.1, è stato affermato che le due forme di definizione di cui si tratta sono alternative tra loro, nel senso che l'interessato può scegliere se avvalersi dell'una o dell'altra quando sussistono i presupposti per accedere ad entrambe, ma non è possibile che lo stesso rapporto tributario possa godere di una doppia agevolazione.

Più in particolare, qualora il contribuente intenda chiudere la lite pendente, non ha alcun interesse a definire ai sensi dell'articolo 12 anche le somme iscritte a ruolo in pendenza di lite, ma non ancora versate, tenuto conto che, dopo aver effettuato il pagamento delle somme dovute per la chiusura agevolata di cui all'articolo 16, avrà diritto allo sgravio dei ruoli recanti le somme in contestazione.

Allo stesso modo, non vi è interesse ad effettuare prima la definizione di cui all'articolo 12 e successivamente la chiusura della lite, in quanto, ai sensi del comma 5, primo periodo, dell'articolo 16, il contribuente può scomputare dalle somme dovute per la definizione della lite solo quelle effettivamente versate in pendenza di giudizio e quindi soltanto il 25 per cento dell'importo iscritto a ruolo (capitale, interessi e sanzioni).

Infine, si ribadisce che comunque il contribuente non può chiedere la restituzione degli importi versati per la definizione dei carichi di ruolo pregressi.

9.3.1 Sono definibili i ruoli relativi all'ICI del 1993?

R. Il decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, che ha istituito la predetta imposta, prevede, all'articolo 4, che la relativa attività di liquidazione, accertamento e riscossione compete ai comuni, in quanto soggetti attivi dell'imposta.

Lo stesso decreto, al comma 3 dell'articolo 18, stabiliva, in deroga alla citata norma, che, per l'ICI relativa all'anno 1993, la liquidazione e la rettifica delle dichiarazioni, l'accertamento, l'irrogazione delle sanzioni e degli interessi, nonché la riscossione fossero effettuati dagli uffici dell'Amministrazione finanziaria dello Stato.

La citata disposizione ha avuto effetto fino al 15 maggio 1998, data di entrata in vigore dell'articolo 3 della legge 8 maggio 1998, n. 146. Tale norma, operando un'abrogazione tacita dell'articolo 18, comma 3 del decreto legislativo n. 504 del 1992, ha disposto che, in merito all'ICI relativa al 1993, la liquidazione e la rettifica delle dichiarazioni presentate, l'accertamento, la riscossione anche coattiva, l'applicazione delle sanzioni e degli interessi sono effettuati dai comuni.

Dall'esame delle disposizioni richiamate emerge che la gestione dell'ICI relativa all'anno 1993 potrebbe aver dato luogo a ruoli emessi sia dagli uffici dell'Amministrazione finanziaria dello Stato sia dai comuni, per il periodo rispettivamente anteriore o posteriore all'entrata in vigore dell'articolo 3 della legge n. 146 del 1998.

Va però precisato che gli uffici statali, prima della predetta modifica normativa, hanno svolto una limitatissima attività impositiva e di riscossione in materia di ICI.

Conseguentemente, nei rari casi di ruoli emessi da uffici statali è possibile fruire della sanatoria prevista dall'articolo 12 della legge finanziaria, mentre per i ruoli emessi dai comuni la definizione risulta ovviamente esclusa.

La circostanza che il ruolo è stato emesso dall'Amministrazione comunale emerge dalla cartella di pagamento notificata. Qualora dovesse residuare qualche dubbio il contribuente può avere le necessarie informazioni presso il concessionario della riscossione.

Sempre con riguardo all'ICI dovuta per l'anno 1993, si fa presente, infine, che i medesimi criteri distintivi valgono anche in ordine all'applicabilità dell'articolo 16 della legge finanziaria 2003, concernente la chiusura delle liti

fiscali pendenti. In tal caso, in conformità ai chiarimenti forniti con la circolare n. 12/E del 2003 (in particolare, punti 11.1, 11.1.5 e 11.3), occorrerà verificare, in sintesi, se l'atto impositivo sottoposto ad impugnazione sia stato emesso da un comune o da un ufficio dell'Amministrazione finanziaria dello Stato, avendo presente che l'articolo 16 si applica solo in quest'ultima ipotesi.

10 DEFINIZIONE DEI PROCESSI VERBALI DI CONSTATAZIONE (ARTICOLO 15)

10.1 Quali sono i presupposti necessari per la definizione di un processo verbale di constatazione?

R. Tenuto conto che un singolo processo verbale può contenere rilievi riferiti a più tributi e a diverse annualità, va innanzitutto chiarito che, per ciascuna annualità, la definizione deve necessariamente riferirsi alla totalità dei rilievi relativi ad un determinato tributo.

In caso di definizione parziale, nei termini appena evidenziati, il processo verbale di constatazione resterà aperto limitatamente alle annualità e alle imposte che non sono state oggetto di definizione ed, entro gli stessi limiti, rileverà come causa ostativa alle sanatorie previste dalla legge n. 289 del 2002.

In secondo luogo, le modalità di calcolo previste dal comma 4 dell'articolo 15 presuppongono che il verbale evidenzi un contenuto minimo necessario per determinare gli importi da versare ai fini della definizione. In tal senso, i rilievi definibili devono evidenziare:

- per l'IRAP, l'IVA e le altre imposte indirette, la maggiore imposta dovuta;
- per le imposte sui redditi (IRPEF, IRPEG e ILOR) e le imposte sostitutive, i maggiori componenti positivi e minori componenti negativi;
- per le violazioni del sostituto d'imposta, l'ammontare delle ritenute non operate.

Qualora i predetti elementi non emergano direttamente dal PVC, la definizione è ammessa soltanto se i relativi rilievi offrono elementi univoci per la determinazione dei medesimi elementi.

Si prospettano al riguardo i seguenti esempi :

Esempio n. 1

Rilievi elevati: dopo aver constatato la omessa presentazione della dichiarazione, il verbale evidenzia l'imposta sul valore aggiunto determinata sulla base delle operazioni attive e passive registrate e dei versamenti effettuati risultanti dalla contabilità IVA e dalle dichiarazioni periodiche.

In tal caso, l'IVA dovuta indicata nel verbale costituisce la base di riferimento per definire il verbale ai sensi dell'articolo 15.

Anche se il contribuente ha omesso anche la dichiarazione dei redditi, il verbale non contiene riferimenti utili ai fini della determinazione delle imposte evase (minori componenti negativi per operazioni inesistenti). Per tale motivo, la definizione non è ammessa per tale settore impositivo e il processo verbale non costituisce causa ostativa alla definizione ai sensi degli articoli 7 o 9 della legge n. 289 del 2002.

Esempio n. 2

Rilievi elevati: compensi corrisposti in nero a dipendenti, con rinvio all'ufficio per la quantificazione dei medesimi.

Nell'ipotesi prospettata, poiché manca la determinazione delle ritenute (non operate né versate) su cui applicare le aliquote, non è possibile definire i relativi rilievi.

Esempio n. 3

Rilievi elevati: infedele dichiarazione dei redditi, con evidenziazione di maggiori componenti positivi e minori componenti negativi.

E' ammessa la definizione ai fini dell'imposta sui redditi e non anche ai fini dell'IRAP.

Nel verbale, infatti non sono riportati rilievi o elementi univoci per determinare il tributo regionale e quindi avvalersi della definizione di cui all'articolo 15, comma 4, lettera b).

Esempio n. 4

Rilievi elevati: riqualificazione del contribuente da ente non commerciale a ente commerciale, constatazione della omessa dichiarazione dei redditi e quantificazione del reddito conseguito, determinato per differenza tra ricavi e costi analiticamente prospettati.

E' possibile definire il verbale ai sensi dell'articolo 15, comma 4, lettera a), mediante il versamento di una somma pari al 18% dell'imposta che risulta dalla differenza tra i ricavi e i costi indicati nel verbale.

Invero, così come il 18%, in caso di infedele dichiarazione, va applicato sulle componenti analitiche del maggior reddito accertabile (maggiori componenti positivi e minori componenti negativi), anche nel caso di omessa dichiarazione del reddito d'impresa il parametro cui riferire la definizione deve essere omogeneo e quindi coincidere con l'ammontare del reddito non assoggettato a tassazione.

10.2 Ai fini della definizione, il contribuente deve tener conto dei rilievi del PVC che si ritengono infondati?

R. In risposta al quesito riportato al paragrafo 1.7 della circolare n. 17/E del 21 marzo 2003 è stato affermato che la definizione degli atti amministrativi richiamati all'articolo 15 della legge n. 289 del 2002 deve basarsi sulle risultanze dei medesimi "fatta salva la possibilità per il contribuente di emendare eventuali errori di calcolo e di tener conto di successive modificazioni eventualmente apportate – con atto formale – dagli uffici locali dell'Agenzia delle entrate."

L'atto formale, notificato anche dopo il 1° gennaio 2003, che il contribuente potrà far valere per riclassificare i dati utili ai fini della definizione ai sensi dell'articolo 15, può riferirsi indistintamente all'avviso di accertamento, all'invito al contraddittorio oppure al processo verbale di constatazione.

Deve tuttavia rilevarsi come gli interventi formali in esame, che comportano nella sostanza l'annullamento totale o parziale dell'atto oggetto di definizione, con riguardo ai processi verbali di constatazione sono configurabili in casi del tutto eccezionali, come, ad esempio, quando i rilievi di un precedente verbale vengano riclassificati al termine di una nuova verifica contabile (c.d. controverifica).

Invero, mentre è normale e ricorrente che l'ufficio eserciti l'autotutela per porre rimedio ai vizi degli avvisi di accertamento e degli inviti al contribuente, ciò risultando conforme alle norme disciplinanti le procedure amministrative, al contrario è del tutto eccezionale che interventi analoghi possano interessare i processi verbali di constatazione.

Ciò per la fondamentale considerazione che l'esame di legittimità e di merito dei rilievi di un processo verbale di constatazione è ordinariamente rinviato al momento in cui l'ufficio avvia, nei confronti del soggetto interessato dal processo verbale, l'azione di accertamento, non essendo contemplati dalle procedure di controllo interventi formali volti a sindacare *ex se* la fondatezza di atti istruttori che, al pari del processo verbale di constatazione, non possono costituire oggetto di revoche o annullamenti in via di autotutela.

10.3 Sono definibili i rilievi DIT?

R. Le disposizioni dell'articolo 15 possono essere applicate anche per definire i rilievi del processo verbale di constatazione riguardanti la DIT.

In particolare, considerato che la DIT è una modalità di tassazione agevolata del reddito d'impresa, alla fattispecie prospettata si applica l'articolo 15, comma 4, secondo cui *“la definizione di un processo verbale di constatazione si perfeziona per le imposte sui redditi, relative addizionali ed imposte*

sostitutive, applicando l'aliquota del 18 per cento della somma dei maggiori componenti positivi e minori componenti negativi complessivamente risultanti dal verbale medesimo".

Al fine di determinare la somma richiesta per la definizione, il contribuente che, in base ai rilievi verbalizzati, abbia indebitamente applicato l'aliquota agevolata del 19 per cento a un dato imponibile, dovrà suddividere in due parti l'imponibile oggetto di contestazione:

- una prima parte assoggettata all'ordinaria aliquota IRPEG, alla quale va riferita l'imposta calcolata dalla società in sede di dichiarazione;
- una seconda, non assoggettata a tassazione, che rappresenta i maggiori componenti positivi definibili ai sensi dell'articolo 15, comma 4, lettera a).

Ad esempio, facendo pari a 100 l'imponibile (erroneamente assoggettato all'aliquota IRPEG del 19% anziché del 37%), si ha:

- imponibile soggetto al 37% = 51,35
- imponibile erroneamente assoggettato al 19% = 48,65
- totale imponibile = 100,00

Ai fini della definizione dovrà essere versata entro il 16 maggio 2003, una somma pari a 8,75, corrispondente al 18% di 48,65.

Per determinare l'importo (a) soggetto al 37% si applica la seguente formula:

$$100 : 37 = a : 19$$

$$a = 100 \times 19 / 37 = 51,35$$

10.4 L'invito al contraddittorio che si limiti a richiamare "per relationem" i rilievi di un PVC è definibile ai sensi dell'articolo 15?

R. No. L'invito al contraddittorio ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo n. 218 del 1997, che non contenga una proposta evidenziante esattamente ed esplicitamente l'importo dovuto a titolo di maggiore imposta, non può essere ritenuto atto autonomamente definibile. Nel caso prospettato è definibile il PVC ai sensi del comma 4 dell'articolo 15.

10.5 La definizione di un PVC deve tener conto anche dei rilievi regolarizzati con la dichiarazione successivamente presentata?

R. No. Qualora i rilievi contenuti in un processo verbale di constatazione siano stati recepiti (e quindi regolarizzati) nelle dichiarazioni successivamente presentate, gli stessi possono considerarsi come non più esistenti e quindi non ostativi per le definizioni ai sensi degli articoli 7, 8 e 9 della legge n. 289 del 2002 .

10.6 È definibile un processo verbale di constatazione contenente rilievi relativi al periodo d'imposta 2002?

R. I processi verbali di constatazione definibili ai sensi dell'articolo 15 sono quelli per i quali il contribuente non ha ricevuto la notifica dell'avviso di accertamento o l'invito al contraddittorio. Sono, pertanto, esclusi dalla definizione i verbali relativi a un periodo d'imposta per il quale non è neppure configurabile, alla data di entrata in vigore della legge n. 289 del 2002, l'eventualità della notifica di un avviso di accertamento; è il caso di un PVC con rilievi riferiti al 2002, annualità per la quale al 1° gennaio 2003 non è dato procedere all'accertamento, posto che per essa non risulta ancora presentata la dichiarazione.

La stessa *ratio* delle disposizioni di cui all'articolo 15, avente ad oggetto atti amministrativi che presentano un contenuto omogeneo ai fini della

definizione delle “*liti potenziali*”, non consente di riservare al PVC un trattamento diverso rispetto agli avvisi di accertamento e agli inviti al contraddittorio.

Devono ritenersi definibili, invece, i rilievi concernenti obbligazioni tributarie che, come quelle connesse alla registrazione degli atti, possono assumere rilevanza giuridica anche nel corso del 2002; in tal caso, sia il PVC sia l’avviso di accertamento, riguardanti - ad esempio - l’imposta di registro relativa ad un atto registrato nel corso del 2002, sono senz’altro definibili ai sensi dell’articolo 15.

10.7 E' definibile ai sensi dell'articolo 15 della finanziaria 2003 un provvedimento di irrogazione sanzioni per il quale - alla data del 1° gennaio 2003 - pende ricorso gerarchico ?

R. Per la definizione ai sensi dell'articolo 15, comma 3-*bis*, si richiede che i provvedimenti di irrogazione delle sanzioni siano stati notificati entro il 1° gennaio 2003 e che alla stessa data non sia stato proposto ricorso giurisdizionale. Qualora invece il provvedimento costituisca oggetto di controversia pendente al 1° gennaio 2003 presso il giudice tributario ovvero presso quello ordinario (in caso di impugnazione del provvedimento o della relativa decisione amministrativa), è consentita esclusivamente la chiusura della controversia ai sensi dell'articolo 16. Si ritiene, pertanto, che i provvedimenti contestati tramite ricorso amministrativo sono definibili ai sensi dell'articolo 15 se, alla data del 1° gennaio 2003, non è stata notificata la decisione amministrativa ovvero risulta pendente il termine utile per impugnare quest'ultima presso la commissione tributaria provinciale e non è stato ancora proposto ricorso giurisdizionale.

10.8 Nel 2002 una società ha avuto una verifica prima sospesa, poi ripresa e conclusa nel 2003. Il PVC redatto nel corso del 2002 può essere definito ai sensi dell'articolo 15?

R. Per processo verbale di constatazione definibile ai sensi dell'articolo 15 deve intendersi il documento redatto dai verificatori a seguito delle operazioni di ispezione e verifica, con il quale siano constatate violazioni alle norme tributarie.

Nel caso in esame il processo verbale di constatazione redatto nel corso del 2002, con riguardo ad una verifica iniziata nel medesimo anno e conclusa nel 2003, non è di ostacolo per accedere alla sanatoria di cui all'articolo 9, né può essere definito ai sensi dell'articolo 15, soltanto se lo stesso verbale si limita a descrivere le operazioni giornaliere di verifica. Qualora invece il PVC constati violazioni alle norme tributarie ed espliciti il contenuto minimo necessario ai fini della definizione ai sensi dell'articolo 15, lo stesso dà luogo a causa di preclusione.

Il PVC notificato in data successiva al 1° gennaio 2003, invece, non costituisce causa ostativa all'accesso alla procedura di sanatoria di cui all'articolo 9, né può essere definito ai sensi dell'articolo 15.

11 CAUSE OSTATIVE ALLE DEFINIZIONI

11.1 Un invito al contraddittorio archiviato dall'ufficio è di ostacolo al condono?

R. Le sanatorie di cui agli articoli 7, 8 e 9 della legge n. 289 del 2002 non trovano applicazione in presenza di un invito al contraddittorio ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo n. 218, per il quale non si è perfezionata la definizione a norma dell'articolo 15.

Nell'ipotesi di un invito al contraddittorio (nel quale si prospetta, ad esempio, un reddito accertato in base ai parametri) notificato al contribuente e successivamente archiviato dall'ufficio con atto formale (perché, ad esempio, il

contribuente è soggetto agli studi di settore), si ritiene che a seguito dell'archiviazione viene meno l'invito al contraddittorio e, con esso, viene meno anche la possibilità di definire lo stesso invito ai sensi dell'articolo 15. Per effetto della sopravvenuta archiviazione, l'invito non rileva neppure come causa ostativa della definizione.

11.2 Il mancato rilascio dello scontrino fiscale dà luogo a violazione formale?

R. Al paragrafo 1.8 della circolare n. 17 del 21 marzo 2003 si è affermato che le violazioni formali non impediscono di accedere alle sanatorie.

Il mancato rilascio dello scontrino fiscale realizza una violazione di tipo sostanziale in quanto si accompagna alla mancata registrazione e dichiarazione del relativo corrispettivo.

In tal caso il rilievo verbalizzato, definibile ai sensi del comma 4, lettera b) dell'articolo 15 con il versamento del 50% dell'imposta relativa al corrispettivo non documentato, realizza un'ipotesi di preclusione all'accesso alle sanatorie di cui agli articoli 7, 8 e 9.

In relazione alla stessa fattispecie, qualora il contribuente – dopo la notifica del verbale – abbia provveduto entro il 1° gennaio 2003 a regolarizzare le scritture contabili annotandovi il corrispettivo non documentato e quindi ad includere nella dichiarazione la relativa imposta, la stessa violazione concernente la mancata emissione dello scontrino rileva come violazione formale. Con la conseguenza che il rilievo, definibile ai sensi del comma 4-*bis*, lettera b-*bis*), con il versamento del 10% della sanzione minima applicabile, non dà luogo a causa di preclusione.

12 DEFINIZIONE DELLE LITI PENDENTI (ARTICOLO 16)

12.1 Cosa si intende per lite autonoma?

R. L'articolo 16, comma 3, lett. b), stabilisce che per lite autonoma deve intendersi quella "relativa a ciascuno degli atti indicati nella lettera a) e comunque quella relativa all'imposta sull'incremento del valore degli immobili".

Deve quindi ritenersi che vi è piena corrispondenza tra "*lite pendente*" e "*lite autonoma*", in quanto ciascuno degli atti indicati nella predetta lettera a) dà luogo ad una lite pendente.

Unica eccezione al principio in precedenza evidenziato è rappresentata dalla lite relativa all'INVIM.

In questo caso, infatti, stante l'espressa *voluntas legis*, deve ritenersi che in via del tutto eccezionale la lite avente ad oggetto l'INVIM è comunque "autonoma" anche se accertata con lo stesso avviso relativo ad altre imposte (ad esempio: registro, catastali, ipotecarie). In quest'ultimo caso, infatti (si pensi ad esempio all'impugnazione di un avviso di accertamento ai fini dell'imposta di registro e dell'INVIM) è possibile definire la lite relativamente ad una sola delle due imposte.

Qualora si intenda definire entrambe le imposte sarà invero necessario presentare due distinte istanze di definizione.

Al di fuori della fattispecie riguardante l'INVIM, con riferimento ad un avviso di accertamento con il quale vengono rettificate diverse imposte (ad esempio: IRPEF/IRAP; IRPEG/ILOR; imposta di registro/ipocatastali) non è possibile avvalersi della definizione di cui all'articolo 16 solo per alcune di esse.

12.2 La cartella di pagamento è un atto impositivo?

R. L'articolo 16 della finanziaria 2003 al comma 3, lett. a) dispone che per lite pendente si intende quella "*avente ad oggetto avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione*".

La circolare n. 12/E del 21 febbraio 2003, punto 11.3.3 ha precisato che, di norma, non sono definibili le liti concernenti avvisi di liquidazione, ingiunzioni o ruoli, ad eccezione del caso in cui *“uno dei predetti atti assolva anche funzione ‘impositiva’, oltre che di liquidazione e riscossione”*.

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; pertanto non è definibile la lite fiscale promossa con impugnazione del ruolo o della cartella preceduti dall’avviso di accertamento.

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 la invalidità della notifica del relativo atto impositivo e sempre che quest’ultimo non costituisca oggetto di distinto giudizio. In altri termini, il contribuente può avvalersi dell’articolo 16 qualora abbia impugnato il ruolo sostenendo che non ha ricevuto una valida notifica dell'accertamento e che, quindi, la cartella è il primo atto attraverso il quale è pervenuto a conoscenza della pretesa impositiva.

In tal caso, infatti, è in contestazione l’asserita inesistenza o nullità della notifica dell’atto impositivo, che, se confermata dal giudice, determina la declaratoria di nullità del ruolo.

Si aggiunge che, ai fini della definibilità della lite, non è necessario che nell’atto introduttivo del giudizio avverso la cartella sia stato espressamente chiesto anche l’annullamento dell’avviso di accertamento, ma è sufficiente che sia stata contestata la validità della relativa notifica, seppure al limitato fine di ottenere l’annullamento del ruolo.

Nel caso in cui, invece, l’avviso di accertamento è stato impugnato – anche tardivamente - in quanto ritenuto irritualmente notificato e per lo stesso motivo è stato proposto un distinto ricorso avverso la successiva cartella di pagamento, la lite da definire è quella concernente l’accertamento. In conseguenza della chiusura di tale lite si potrà richiedere pronuncia di estinzione

per cessazione della materia del contendere anche nel giudizio instaurato avverso la cartella di pagamento.

In entrambi i casi, ai sensi del comma 5 dell'articolo 16, si possono scomputare dalle somme dovute per la definizione quelle già versate in pendenza di lite.

Tra le controversie riguardanti il ruolo, definibili ai sensi dell'articolo 16, rientrano anche quelle aventi ad oggetto il ruolo notificato al responsabile in solido per il pagamento dell'imposta, non preceduto dalla notifica dell'accertamento; è il caso, ad esempio, della moglie in presenza di dichiarazione dei redditi congiunta presentata ai sensi dell'articolo 17 della legge 13 aprile 1977, n. 114. In tal caso, la moglie, sempre che non le sia stato notificato l'avviso di accertamento e non l'abbia impugnato, può avvalersi dell'articolo 16 in relazione alla controversia concernente il ruolo.

12.3 L'avviso di liquidazione dell'imposta di successione è atto impositivo?

R. L'articolo 16 della finanziaria 2003 dispone che sono definibili le liti aventi *“ad oggetto avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione”*.

La circolare n. 12/E del 21 febbraio 2003, al punto 11.3.3, ha chiarito che le liti concernenti gli avvisi di liquidazione non sono definibili, in quanto *“attengono a procedimenti che non prevedono l'autoliquidazione dei tributi. Essi non presuppongono, di norma, operazioni di rettifica delle dichiarazioni presentate dai contribuenti, ma si limitano a trarre le necessarie conseguenze dai dati in esse dichiarati”*.

In materia di imposta di successione l'articolo 33 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, prevede che l'ufficio liquidi l'imposta in base a quanto esposto nella dichiarazione dall'erede. Anche in questo caso, quindi, il relativo avviso non è definibile poiché si limita a determinare l'entità del tributo dovuto secondo i dati dichiarati dal contribuente stesso.

In tal senso si è espressa la Corte di Cassazione che, statuendo in ordine alla definibilità ai sensi della legge 30 dicembre 1991, n. 413 di una lite avverso un avviso di liquidazione di un'imposta di successione, ha affermato che “*è giurisprudenza costante di questa Corte che, in linea di principio, i condoni 'sono riferibili soltanto alle liti pendenti su pretese creditorie dell'amministrazione ulteriori rispetto a quelle desumibili dagli elementi offerti dal contribuente, e, dunque, non sono invocabili per contese che investano esclusivamente la correttezza di atti liquidatori, esaurendosi in un controllo sui criteri di fissazione del 'quantum' dell'obbligazione secondo gli stessi dati adottati dal debitore al fine della determinazione dell'imponibile' ” (Cass. 18 dicembre 2002, n. 18046).*

La Suprema Corte, quindi, ha esteso ad ogni tipo di atto meramente liquidatorio – laddove si controverte sui “*criteri di fissazione del quantum*” dovuto dal contribuente - il predetto principio, prima formulato dalla stessa giurisprudenza di legittimità con riferimento alla definibilità delle liti concernenti l'avviso di liquidazione di cui all'articolo 12 del decreto-legge 14 marzo 1988, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 maggio 1988, n. 154. In effetti, la consolidata giurisprudenza di legittimità formatasi - in conformità all'orientamento dell'Amministrazione finanziaria – sul predetto articolo 12 ha affermato principi di carattere generale riferibili a tutti gli avvisi di liquidazione e non solo a quelli di cui al più volte citato articolo 12 del decreto-legge n. 70 del 1988.

Diverso è il caso in cui col medesimo avviso di liquidazione, sempre a mente dell'articolo 33 del decreto legislativo n. 346 del 1990, non siano riconosciute passività, riduzioni e detrazioni indicate in dichiarazione, considerato che in tale ipotesi l'ufficio procede ad una rettifica della dichiarazione.

Ne consegue che la lite concernente un avviso di liquidazione dell'imposta principale di successione non è definibile ai sensi dell'articolo 16,

tranne che per la parte in cui siano in contestazione i dati dichiarati dall'erede di cui al comma 2 dell'articolo 33 del decreto legislativo n. 346 del 1990.

In questi casi è possibile chiudere parzialmente la lite, mentre il giudizio prosegue per la parte relativa all'imposta liquidata sulla base dei dati dichiarati dal contribuente.

Il valore della lite, in tali ipotesi, è dato dalla differenza tra l'imposta complessivamente liquidata dall'ufficio con l'avviso impugnato e quella dovuta in base alla dichiarazione di successione.

A tal fine è necessario liquidare l'imposta di successione in base alla dichiarazione dell'erede secondo le modalità e con le aliquote previste dal citato decreto legislativo n. 346 del 1990, senza tener conto delle rettifiche operate dall'ufficio. L'importo così ottenuto deve essere sottratto dall'imposta complessivamente liquidata dall'ufficio per determinare il valore della parte di lite su cui calcolare le somme dovute per la definizione.

Tale operazione può essere svolta autonomamente dal contribuente oppure con l'ausilio dell'ufficio locale dell'Agenzia. E' opportuno allegare alla domanda di chiusura della lite un prospetto in cui venga evidenziata la riliquidazione operata ai fini della definizione.

12.4 Qual è il rapporto fra la chiusura della lite relativa al tributo e le sanzioni divenute definitive?

R. Ci si chiede se la definizione della lite riguardante un avviso di accertamento produca effetti anche sulle sanzioni collegate al tributo, irrogate secondo il procedimento di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 con atto resosi definitivo in data antecedente all'entrata in vigore della finanziaria 2003 per mancata impugnazione.

In merito si osserva che la definizione in esame riguarda esclusivamente i rapporti tributari che formano oggetto di lite pendente, la cui nozione è fornita dallo stesso articolo 16.

Costituisce principio generale che i condoni, laddove non diversamente previsto, incidono solo sui rapporti pendenti e non rilevano nei confronti di quelli già esauriti, quali quelli interessati da un provvedimento amministrativo definitivo per inutile decorso dei termini di decadenza previsti per la contestazione delle sanzioni irrogate.

Con la chiusura della lite, sostanzialmente il contribuente rinuncia al ricorso e agli effetti dell'eventuale pronuncia resa. Si determina così un nuovo assetto nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria che non presuppone il venir meno dell'atto impositivo in contestazione, ma più semplicemente la sua definizione agevolata mediante il pagamento di una somma proporzionale al tributo in discussione.

Si ricorda, infine, che in ordine alle sanzioni divenute definitive per acquiescenza resta salva in ogni caso la possibilità di riesame finalizzato all'eventuale esercizio della potestà di autotutela, qualora ne ricorrano i presupposti di cui alle disposizioni normative ed ai documenti di prassi applicabili in materia.

12.5 Tra le somme scomputabili da quelle dovute per effetto della definizione della lite rientrano anche gli interessi per dilazione del pagamento?

R. L'articolo 16 della finanziaria 2003 prevede al comma 5, primo periodo, che *“dalle somme dovute ai sensi del presente articolo si scomputano quelle già versate prima della presentazione della domanda di definizione, per effetto delle disposizioni vigenti in materia di riscossione in pendenza di lite”*.

Come chiarito dalla circolare n. 12/E del 21 febbraio 2003, punto 11.6.12, le somme scomputabili sono quelle pagate per tributo, sanzioni amministrative, interessi ed indennità di mora di spettanza della Amministrazione finanziaria, sempre che siano ancora in contestazione nella lite che si intende chiudere.

Al riguardo si precisa che fra le somme scomputabili rientrano anche gli interessi per dilazione del pagamento, sempre che si riferiscano ad importi pagati e ancora in contestazione. Infatti, tali interessi sono relativi a pagamenti conseguenti ad iscrizioni a ruolo effettuate in base alle disposizioni vigenti in materia di riscossione in pendenza di giudizio.

12.6 Come incide sulla definizione della lite la data di deposito della sentenza di cassazione?

R. Le modifiche apportate all'articolo 16 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, dal decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, come convertito dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, hanno esteso l'ambito di applicazione della chiusura delle liti fiscali anche alle controversie pendenti dinanzi alla Corte di cassazione.

Dal momento che le modifiche sono entrate in vigore, ai sensi dell'articolo 1 della legge n. 27 del 2003, il giorno successivo a quello della sua pubblicazione, e quindi il 23 febbraio 2003, si rendono opportune le seguenti specificazioni in relazione alle ipotesi di deposito di una sentenza di cassazione.

Deposito della sentenza prima del 30 settembre 2002

Il punto 11.2.1 della circolare n. 12/E del 21 febbraio 2003 ha chiarito che possono essere definite le cause pendenti innanzi alla Corte di cassazione per le quali alla data del 29 settembre 2002 non sia stata depositata la sentenza. Infatti, la pubblicazione della sentenza di cassazione attraverso il deposito presso la cancelleria individua la fase terminale del processo, sempre che la Suprema Corte non abbia disposto il rinvio.

Sono quindi escluse dall'ambito di applicazione dell'articolo 16 le controversie per le quali sia intervenuto il deposito della sentenza di cassazione prima del 30 settembre 2002.

Deposito della sentenza tra il 30 settembre ed il 31 dicembre 2002

Ai fini della nozione di lite pendente, il comma 3, lett. a), ultimo periodo, dell'articolo 16 stabilisce che *'si intende, comunque, pendente la lite per la*

quale, alla data del 29 settembre 2002, non sia intervenuta sentenza passata in giudicato”.

Il punto 11.2.4 della circolare n. 12/E del 2003 ha chiarito che ai soli fini dell'applicazione della disposizione di cui all'articolo 16 della finanziaria 2003, il legislatore ha considerato “*liti pendenti*” anche quelle aventi ad oggetto un rapporto tributario divenuto definitivo nel periodo compreso tra il 30 settembre 2002 ed il 31 dicembre 2002 a causa della mancata impugnazione ovvero della non impugnabilità della relativa pronuncia.

La locuzione “*sentenza passata in giudicato*” da un punto di vista letterale è riferibile alle sole sentenze di merito, in considerazione del fatto che solo queste sono suscettibili di passaggio in giudicato (v. Cass. 30 luglio 1997, n. 7116). Tuttavia, si ritiene che l'applicazione del disposto normativo in esame vada esteso anche alle pronunce della Corte di cassazione, per le quali la definitività (con esclusione delle ipotesi di cassazione con rinvio) è collegata alla pubblicazione della sentenza.

Di conseguenza sono definibili le liti per le quali sia intervenuto il deposito della sentenza di cassazione tra il 30 settembre 2002 ed il 31 dicembre 2002.

Deposito della sentenza dopo l'entrata in vigore della finanziaria 2003

Per verificare la litispendenza rilevante ai fini dell'applicazione dell'articolo 16, la norma ha riguardo alla situazione processuale esistente alla data del 1° gennaio 2003, considerato che, ai sensi dell'ultima parte del comma 3, lett. a), dell'articolo 16, “*si intende, comunque, pendente la lite per la quale, alla data del 29 settembre 2002, non sia intervenuta sentenza passata in giudicato*”.

Anche nelle ipotesi in cui sia intervenuto il deposito della sentenza di cassazione dopo l'entrata in vigore della finanziaria 2003, la lite risultava “*pendente*” innanzi alla Suprema Corte alla data del 1° gennaio 2003.

Il principio rileva anche per le sentenze depositate prima dell'entrata in vigore della legge n. 27 del 2003, che ha esteso la definizione alle controversie

pendenti in Cassazione. Infatti, ancorché le modifiche apportate all'articolo 16 siano entrate in vigore il 23 febbraio 2003, è rimasto fermo il riferimento alle liti pendenti alla data del 1° gennaio 2003. Ciò in sostanza comporta che l'ampliamento dell'ambito di applicazione dell'articolo 16 opera retroattivamente, con la conseguenza che possono beneficiare della definizione anche rapporti resisi definitivi nel periodo dal 1° gennaio alla data del 23 febbraio 2003 per effetto del deposito della sentenza di cassazione.

In conseguenza dell'adesione alla definizione agevolata da parte del contribuente si determina la costituzione di un nuovo assetto nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria.

Ciò non significa che venga posta nel nulla la sentenza di cassazione. Per vero, la disposizione in commento interviene sull'assetto del rapporto definito con la sentenza senza vanificarla, ma limitandosi a prevedere la facoltà per il contribuente di usufruire della forma di definizione agevolata di cui all'articolo 16 in tutte le ipotesi di pendenza della lite alla data del 1° gennaio 2003.

Si aggiunge che la definitività della sentenza comporta che i suoi effetti restino integralmente salvi, oltre che nel caso in cui il contribuente decida di non avvalersi dell'articolo 16, anche nel caso in cui la richiesta definizione non dovesse risultare efficace.

Si ricorda che il deposito della sentenza prima della presentazione della domanda di definizione incide sull'ammontare delle somme dovute, come illustrato nel punto 11.6 della circolare n. 12/E del 2003.

Impugnazione del provvedimento di rigetto della definizione

Nel punto 11.12 della circolare n. 12/E del 2003 si è chiarito che l'eventuale provvedimento di rigetto della definizione della lite per la quale sia intervenuta pronuncia divenuta definitiva nel periodo compreso tra il 30 settembre 2002 e il 31 dicembre 2002 può essere impugnato innanzi alla Commissione tributaria provinciale competente.

Ciò vale anche nelle ipotesi di definizione in presenza di sentenza di cassazione depositata dopo il 29 settembre 2002, trattandosi di pronunce non ulteriormente impugnabili.

In caso di pendenza del giudizio di rinvio, l'eventuale rigetto della definizione può essere impugnato avanti al giudice del rinvio.

12.7 Il ricorso per revocazione determina una litispendenza utile ai fini della definizione?

R. La revocazione è un mezzo di impugnazione delle sentenze, esperibile in taluni casi anche avverso una pronuncia passata in giudicato. Il carattere eccezionale di tale istituto comporta la necessità di individuare in quali ipotesi la lite possa essere considerata pendente ai fini della definizione di cui all'articolo 16 citato.

Posto che, in linea di principio, è ammessa la chiusura delle liti decise con pronuncia non divenuta definitiva alla data del 1° gennaio 2003 ovvero divenuta definitiva nel periodo compreso fra il 30 settembre ed il 31 dicembre 2002, si esaminano di seguito le diverse ipotesi configurabili.

Revocazione ordinaria

In tema di revocazione, l'articolo 395 del codice di procedura civile, richiamato dall'articolo 64 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 stabilisce che le sentenze pronunciate in grado d'appello o le sentenze pronunciate in unico grado possono essere impugnate per dolo di una parte (n. 1), per falsità di prove (n. 2), per ritrovamento di nuovi documenti (n. 3), per errore di fatto (n. 4), per contrasto con precedente giudicato (n. 5) o per dolo del giudice (n. 6).

Il decorso del termine per impugnare la sentenza tramite appello, ricorso per cassazione o domanda di revocazione ordinaria (ossia per i motivi di cui ai numeri 4 e 5 dell'articolo 395 c.p.c.) è condizione necessaria per il passaggio in giudicato della pronuncia di merito, ai sensi dell'articolo 324 c.p.c..

Sono quindi definibili le liti per le quali 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.

Revocazione straordinaria

La cosiddetta revocazione straordinaria è invece ammessa per i motivi di cui ai numeri 1, 2, 3 e 6 dell'articolo 395 c.p.c. e costituisce un mezzo di impugnazione esperibile anche avverso una sentenza passata in giudicato.

Tuttavia in quest'ultima ipotesi, poiché l'articolo 324 c.p.c. non richiama la revocazione straordinaria tra i mezzi di impugnazione suscettibili di precludere il passaggio in giudicato della sentenza, la lite decisa con pronuncia divenuta definitiva alla data del 29 settembre 2002 non può considerarsi "pendente" - nonostante detta pronuncia sia impugnabile con domanda di revocazione per i motivi di cui ai numeri 1, 2, 3 e 6 dell'articolo 395 c.p.c. - e non è pertanto definibile ai sensi dell'articolo 16.

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*" (Cass. 27 ottobre 2000, n. 14189).

Infine, la lite per la quale è intervenuta una sentenza di accoglimento della domanda di revocazione straordinaria è definibile nel caso in cui detta sentenza non sia divenuta definitiva alla data del 29 settembre 2002 e, comunque, a condizione che sia stata depositata alla data del 1° gennaio 2003.

Revocazione delle sentenze di Cassazione

L'articolo 391-bis c.p.c. prevede la possibilità di impugnare in revocazione ai sensi del n. 4 dell'articolo 395 c.p.c. le sentenze della Corte di Cassazione nel termine di sessanta giorni dalla notifica della sentenza o di un anno dal deposito. Il comma 3 aggiunge che *la pendenza del termine... non*

impedisce il passaggio in giudicato della sentenza impugnata con ricorso per cassazione respinto”.

In riferimento all'articolo 391-*bis* c.p.c., la Corte di Cassazione ha ritenuto non applicabile l'articolo 324 c.p.c., *‘perché se è vero che la norma prevede che la sentenza soggetta a revocazione ai sensi dei numeri 4 e 5 dell'articolo 395 non può intendersi passata in giudicato, è anche innegabile che la sentenza che la norma prende in considerazione è esclusivamente quella del giudice di merito in quanto è (...) l'unica suscettibile di passare in giudicato’*; pertanto *‘la tesi che vorrebbe attribuire alla revocazione delle sentenze della Corte di cassazione la natura di mezzo ordinario di impugnazione, come tale idoneo a impedire la formazione del giudicato, rischia di alterare l'equilibrio che il giudice delle leggi ha voluto stabilire tra esigenze di garanzia del diritto di difesa delle parti e necessità di non procrastinare il momento della formazione del giudicato, rendendo ‘remoto e impervio’ il raggiungimento di un risultato (peraltro sempre relativo) di certezza e stabilità’* (Cass. 30 luglio 1997, n. 7116).

Ne consegue che non sono definibili ai sensi dell'articolo 16 le liti per le quali sia stata depositata sentenza di Cassazione alla data del 29 settembre 2002, salvo ipotesi di rinvio, in quanto la pubblicazione, mediante il deposito in cancelleria, della pronuncia della Suprema Corte individua la fase terminale del processo, come chiarito al punto 11.2.1 della circolare n. 12/E del 2003.

Si precisa che la lite per la quale sia intervenuta decisione revocatoria della sentenza di Cassazione senza rinvio è definibile nella sola ipotesi in cui il deposito della pronuncia di revocazione sia avvenuto tra il 30 settembre e il 31 dicembre 2002.

Infatti, la sentenza che accoglie il ricorso proposto ai sensi dell'articolo 391-*bis* c.p.c., trattandosi di una pronuncia di Cassazione, diviene definitiva all'atto della pubblicazione mediante deposito in cancelleria. In proposito, il punto 11.2 della circolare 12/E del 2003 ha chiarito che la definizione è ammessa nel caso in cui la pronuncia sia divenuta definitiva tra il 30 settembre e il 31 dicembre 2002.

Come già rilevato, non può configurarsi una nuova pendenza della lite nell'ipotesi di giudizio di revocazione della sentenza di cassazione in quanto solo la pronuncia che accoglie la domanda di revocazione fa venir meno la sentenza impugnata.

12.8 Come si definisce una lite relativa ad accertamento che abbia rettificato la perdita dichiarata ed accertato una maggiore imposta?

R. Si supponga che una società abbia dichiarato una perdita di lire 300.000.000. L'Ufficio ha accertato maggiori componenti positivi per lire 350.000.000 e quindi determinato sul reddito accertato di lire 50.000.000 una imposta dovuta ipotizzata pari a lire 15.000.000. La Commissione tributaria adita ha ridotto a lire 120.000.000 i maggiori ricavi accertati, così rideterminando la perdita dichiarata e annullando contestualmente l'imposta accertata.

Ai fini della definizione, qualora il contribuente non sia interessato all'affrancamento delle perdite, dovrà procedere al seguente calcolo:

Maggiori componenti confermati: lire 120.000.000 pari al 34,29 %

Maggiori componenti annullati: lire 230.000.000 pari al 65,71 %

Ipotizzando un'imposta accertata di lire 15.000.000, essa va così suddivisa:

34,29 % = 5.143.000, relativa alla parte per la quale è soccombente il contribuente;

65,71 % = 9.857.000 relativa alla parte per la quale è soccombente l'amministrazione.

Somma dovuta:

50 % di lire 5.143.000 = lire 2.572.000

10% di lire 9.857.000 = lire 986.000

Totale lire 3.558.000

12.9 Le sanzioni correlate al tributo, pagate con il beneficio della riduzione a un quarto, possono essere scomputate dalle somme dovute per effetto della definizione?

R. Si assume che con riferimento ad uno stesso avviso di accertamento, il contribuente abbia proposto ricorso per contestare i maggiori tributi accertati, dopo aver pagato le relative sanzioni con il beneficio della riduzione ad un quarto.

Il comma 5 dell'art. 16 stabilisce che *“dalle somme dovute ai sensi del presente articolo si scomputano quelle già versate prima della presentazione della domanda di definizione, per effetto delle disposizioni vigenti in materia di riscossione in pendenza di lite”*.

Nel caso prospettato le somme sono state spontaneamente versate dal contribuente al fine di accedere alla definizione agevolata delle sanzioni e non sono dunque state pagate per effetto delle disposizioni in materia di riscossione in pendenza di lite.

Inoltre, la definizione agevolata delle sanzioni ha comportato la definitività del relativo rapporto e, quindi, non sussiste pendenza di lite sulle stesse.

Pertanto non è possibile scomputare dalle somme dovute per la chiusura della lite quanto versato per definire le sole sanzioni.

12.10 Come si definisce la controversia instaurata da una società di persone riguardante l'accertamento del reddito d'impresa?

R. Assumendo che l'accertamento impugnato si limiti a rettificare in aumento il reddito imputabile pro-quota ai soci, si ritiene che la controversia non è definibile ai sensi dell'articolo 16.

Invero, come già evidenziato al punto 1.11 della circolare n. 17/E del 21 marzo 2003, il comma 3, lettere a) e c) dell'articolo 16 presuppone che la lite definibile esprima un determinato valore sul quale calcolare le somme dovute.

Tale valore è dato dai tributi (o dalle sanzioni quando queste non siano collegate ai tributi) accertati dall'ufficio e contestati con l'atto introduttivo del giudizio. Nel caso di specie, l'atto di accertamento contestato dalla società non contiene né imposte né sanzioni, per cui la lite non risulta definibile per mancanza dei richiamati presupposti.

Si ribadisce inoltre, come già chiarito al paragrafo 11.5 della circolare n. 12/E del 21 febbraio 2003, che le liti in materia di imposte sui redditi riguardanti i soci di società di persone sono distinte dal punto di vista processuale da quelle instaurate dalla società e, quindi, sono autonomamente definibili rispetto a quelle concernenti le imposte proprie della società di persone.

Le Direzioni Regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.