

Roma, 24 ottobre 2011

Direzione Centrale Affari Legali e Contenzioso

OGGETTO: *Chiusura delle liti fiscali minori – Articolo 39, comma 12, del decreto-legge 6 luglio 2011 n. 98 – Chiarimenti*

INDICE

Premessa	3
1. Ambito di applicazione	4
2. Liti pendenti.....	7
2.1 <i>Pronunce divenute definitive alla data di entrata in vigore del decreto-legge n. 98 del 2011</i>	<i>8</i>
2.2 <i>Liti pendenti a seguito di rinvio.....</i>	<i>9</i>
2.3 <i>Pronunce di inammissibilità.....</i>	<i>9</i>
3. Lite autonoma e valore della lite.....	10
3.1 <i>Atti impugnati solo in parte</i>	<i>13</i>
3.2 <i>Rettifica di perdite.....</i>	<i>13</i>
4. Ambito di definibilità delle liti	16
4.1 <i>Contributo al servizio sanitario nazionale</i>	<i>17</i>
4.2 <i>Ruoli emessi a seguito della rettifica delle dichiarazioni in sede di liquidazione e controllo formale</i>	<i>17</i>
4.3 <i>Atti di recupero di crediti d'imposta che realizzano un'agevolazione fiscale.....</i>	<i>19</i>
4.4 <i>Avvisi di liquidazione e ruoli</i>	<i>20</i>
4.5 <i>Sanzioni amministrative collegate al tributo</i>	<i>22</i>
4.6 <i>Sanzioni amministrative comunque irrogate da Uffici finanziari.....</i>	<i>23</i>
4.7 <i>Diniego o revoca di agevolazioni</i>	<i>23</i>
4.8 <i>Tasse automobilistiche.....</i>	<i>24</i>
4.9 <i>Contributi e premi previdenziali ed assistenziali</i>	<i>24</i>
4.10 <i>Tributi locali.....</i>	<i>25</i>
4.11 <i>Canone di abbonamento alla televisione</i>	<i>25</i>

4.12	<i>Silenzio-rifiuto o diniego di rimborso</i>	26
4.13	<i>Precedenti definizioni agevolate</i>	26
4.14	<i>Sanzioni per l'impiego di lavoratori irregolari</i>	27
4.15	<i>Controversie instaurate da società di persone</i>	28
5.	Modalità procedurali della definizione	30
6.	Soccombenza	31
6.1	<i>Inammissibilità del ricorso</i>	31
6.2	<i>Soccombenza parziale</i>	31
7.	Giudicato interno, somme dovute e rimborso delle eccedenze	32
8.	Pronuncia “resa”	34
8.1	<i>Rilevanza delle pronunce rese fino alla data di presentazione della domanda</i>	35
8.2	<i>Definizione in pendenza di giudizio di rinvio o del termine di riassunzione</i>	36
8.3	<i>Conciliazione giudiziale</i>	37
9.	Perfezionamento, efficacia e validità della definizione	37
9.1	<i>Pronuncia di condanna dell’Agenzia alle spese di giudizio.</i>	39
10.	Scomputo delle somme già versate	40
10.1	<i>Somme versate in misura eccedente</i>	41
11.	Modalità di pagamento	41
12.	Sospensione dei giudizi.	42
12.1	<i>Sospensione dei termini</i>	43
13.	Omesso versamento dell’importo dovuto	44
14.	Errore scusabile	45
15.	Diniego della definizione	46
16.	Coobbligati	46
17.	Estinzione del giudizio.	48

Premessa

L'articolo 39 del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98¹, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, concernente *“Disposizioni in materia di riordino della giustizia tributaria”*, al comma 12, disciplina la definizione delle liti fiscali “minori”. Prevede al riguardo che *“Al fine di ridurre il numero delle pendenze giudiziarie e quindi concentrare gli impegni amministrativi e le risorse sulla proficua e spedita gestione del procedimento di cui al comma 9² le liti fiscali di valore non superiore a 20.000 euro in cui è parte l'Agenzia delle entrate, pendenti alla data del 1° maggio 2011 dinanzi alle commissioni tributarie o al giudice ordinario in ogni grado del giudizio e anche a seguito di rinvio, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio, con il pagamento delle somme determinate ai sensi dell'articolo 16 della legge 27 dicembre 2002, n. 289”*.

La novità riguarda le liti fiscali pendenti alla data del 1° maggio 2011, dinanzi alle Commissioni tributarie o al Giudice ordinario in ogni grado del giudizio, anche a seguito di rinvio.

Alla lettera f) dello stesso comma 12 si prevede che *“con uno o più provvedimenti del Direttore dell'Agenzia saranno stabilite le modalità di versamento, di presentazione della domanda di definizione ed ogni altra disposizione applicativa”* riguardante la norma in commento.

Con risoluzione del 5 agosto 2011, n. 82/E, sono state stabilite le modalità specifiche di versamento delle somme dovute per la definizione delle liti, da effettuarsi mediante compilazione dell'apposito modello *“F24 con elementi identificativi”* ed è stato, inoltre, istituito il codice tributo *“8082”* da indicare sul modello di versamento.

In data 13 settembre 2011 è stato pubblicato sul sito *internet* www.agenziaentrate.gov.it il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate (protocollo 2011/119854), di *“Approvazione del modello di domanda per*

¹ Entrato in vigore lo stesso giorno.

² Concernente il procedimento del reclamo-mediazione, introdotto dal medesimo articolo 39, commi da 9 a 11, del decreto-legge n. 98 del 2011, che verrà applicato a partire dal 1° aprile 2012.

la definizione delle liti fiscali pendenti ai sensi dell'articolo 39, comma 12, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, e relative modalità di versamento”.

La presente circolare fornisce chiarimenti sull'applicazione della sopra citata disposizione normativa.

1. Ambito di applicazione

La definizione delle liti “minori”, prevista dall'articolo 39, comma 12, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98 (di seguito, per brevità, articolo 39 D.L. n. 98/2011) ricalca, in maniera sostanzialmente analoga, quella introdotta in passato con l'articolo 16 della legge 27 dicembre 2002, n. 289³ (di seguito, per brevità, articolo 16 legge n. 289/2002).

Il citato articolo 39 D.L. n. 98/2011, disponendo, infatti, che “... *si applicano le disposizioni di cui al citato articolo 16*”, opera un ampio rinvio al predetto articolo 16, sia pure con alcune specificazioni e adattamenti.

Conseguentemente, la presente circolare recupera, con i necessari adattamenti del caso, il patrimonio interpretativo elaborato in riferimento al citato articolo 16 legge n. 289/2002.

Di seguito si elencano alcuni, fra i più importanti, documenti di prassi emanati dall'Agenzia delle entrate con riferimento alla precedente chiusura delle liti fiscali pendenti.

- circolare 21 febbraio 2003, n. 12/E
- circolare 21 marzo 2003, n. 17/E
- circolare 25 marzo 2003, n. 18/E
- circolare 27 marzo 2003, n. 19/E
- circolare 28 aprile 2003, n. 22/E
- risoluzione 9 maggio 2003, n. 103/E

³ Mediante tale norma era stata attribuita ai contribuenti la facoltà di definire le liti fiscali pendenti innanzi alle Commissioni tributarie o al Giudice ordinario attraverso il pagamento di una somma, il cui importo era modulato in base al valore della lite e all'esito dell'ultima pronuncia non cautelare resa nel giudizio.

- risoluzione 9 maggio 2003, n. 104/E
- circolare 12 maggio 2003, n. 28/E
- risoluzione 18 dicembre 2003, n. 225/E
- risoluzione 15 giugno 2004, n. 80/E
- risoluzione 30 luglio 2004, n. 103/E
- circolare 2 febbraio 2007, n. 4/E

La definizione delle liti fiscali pendenti di cui all'articolo 39 D.L. n. 98/2011 presenta tre differenze fondamentali rispetto alla precedente definizione agevolata prevista dall'articolo 16 legge n. 289/2002:

a) la precedente definizione operava con riferimento a tutte le liti in materia tributaria, in cui fosse parte l'Amministrazione finanziaria dello Stato, la nuova disposizione di cui all'articolo 39 D.L. n. 98/2011 limita la possibilità di definizione alle sole controversie pendenti in cui è parte l'Agenzia delle entrate;

b) mentre non vi erano limiti di valore per definire le controversie ai sensi dell'articolo 16 legge n. 289/2002, la nuova definizione è consentita limitatamente alle liti "minori" il cui valore non sia superiore a 20.000 euro;

c) in considerazione dell'esiguità delle somme dovute, è escluso il pagamento rateale degli importi dovuti in base alla definizione delle liti minori.

Pertanto, la norma consente di definire, a richiesta del contribuente, tutte le liti fiscali, nelle quali sia parte l'Agenzia delle entrate, concernenti "*atti impositivi*" e di "*irrogazione delle sanzioni*", il cui valore non superi 20.000 euro, pendenti in ogni stato e grado del giudizio dinanzi ai seguenti organi giurisdizionali:

- Commissioni tributarie di ogni grado e giudizio (provinciali, regionali, di primo e di secondo grado di Trento e Bolzano e centrale⁴), anche a seguito di rinvio;
- Giudice ordinario, compresa la Corte di cassazione⁵.

⁴ La Commissione tributaria centrale, sebbene soppressa con l'entrata in vigore della riforma del contenzioso tributario, ad opera del decreto legislativo. 31 dicembre 1992, n. 546, entrato in vigore il 1° aprile 1996, è rimasta operante per la decisione delle controversie ad essa rimesse prima di tale data.

⁵ Per completezza, anche le pochissime che residuano innanzi alle Corti d'Appello, antecedenti al 1° aprile 1996.

Affinché una lite sia definibile devono sussistere contemporaneamente le seguenti condizioni:

- la controversia deve avere ad oggetto rapporti di natura tributaria, ossia deve rientrare nella nozione di “*lite fiscale*” ed avere ad oggetto tributi amministrati dall’Agenzia delle entrate. Per lite fiscale si intende quella rientrante nella giurisdizione tributaria, come definita dall’articolo 2 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546⁶. Si precisa che l’eventuale circostanza che la lite sia definitivamente radicata dinanzi agli organi della Giustizia tributaria per effetto di giudicato implicito non vale a mutarne la natura di lite non fiscale;
- l’Agenzia delle entrate deve essere legittimata passivamente a stare in giudizio.

Essendo definibili soltanto le controversie nelle quali sia parte l’Agenzia delle entrate, viene esclusa la definizione delle liti che vedono come parti legittimate passive in primo grado altre Amministrazioni pubbliche.

Sono escluse, pertanto, dalla definizione tutte le liti in cui siano coinvolti come enti impositori altre Amministrazioni pubbliche, come le Regioni, gli Enti locali, le altre Agenzie fiscali, ecc.

Si ritiene che siano escluse dalla definizione anche le controversie, non riguardanti “atti impositivi”, relative all’operato dell’Agente della riscossione (quali ad esempio liti relative all’impugnazione di fermo amministrativo di veicoli, di iscrizione di ipoteca, di risposta ad istanze di rateazione, di cartella di pagamento – salvo quanto si dirà a riguardo in seguito), ancorché parte formale in giudizio risulti l’Agenzia delle entrate.

Sono, invece, definibili le liti relative ad atti impositivi emessi dall’Agenzia delle entrate che vedono come parte in giudizio, assieme all’Agenzia delle entrate⁷, anche l’Agente della riscossione.

Per le controversie definibili, ai sensi dell’articolo 39, comma 12, lettera e), “*restano comunque dovute per intero le somme relative al recupero di aiuti di*

⁶ Ovviamente sono definibili anche le liti tributarie ancora pendenti innanzi al Giudice ordinario in quanto instaurate prima dell’applicazione del predetto articolo 2 o delle successive modifiche, a condizione, si intende, che sia parte in giudizio l’Agenzia delle entrate.

⁷ L’Agenzia può essere parte in causa anche a seguito di chiamata in giudizio per iniziativa del giudice o della parte ai sensi degli articoli 14 e 23 del d.lgs. n. 546 del 1992.

Stato illegittimi”. Ne consegue, in particolare, che le controversie relative alle “decisioni di recupero”, così come individuate dall’articolo 47-bis del d.lgs. n. 546 del 1992, non possono essere oggetto di definizione, indipendentemente dal loro valore. Si precisa che la norma va intesa nel senso che sono escluse dalla definizione, nella loro interezza, le controversie sul recupero degli aiuti di Stato illegittimi. Tale esclusione riguarda non solo il pagamento degli aiuti e dei relativi interessi, ma si estende anche alle relative sanzioni.

2. Liti pendenti

La definizione delle liti fiscali incide soltanto sui rapporti pendenti alla data del 1° maggio 2011 e non può riflettersi su quelli a tale data esauriti, perché interessati, in particolare, da un provvedimento divenuto definitivo per inutile decorso dei termini di impugnazione.

I concetti di «*lite pendente*» e di «*valore della lite*», come precisati dall’articolo 16 legge n. 289/2002, rilevano anche per la definizione delle liti “minori”, stante la generale previsione di rinvio al menzionato articolo 16.

Si considerano pendenti tutte le controversie originate da avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione per le quali:

- alla data del 1° maggio 2011 sia stato proposto l’atto introduttivo del giudizio in primo grado. In particolare, per i giudizi instaurati dinanzi alle Commissioni tributarie, si deve fare riferimento alla data in cui è stato notificato⁸ il ricorso all’Ufficio⁹, non essendo necessario che, entro il 1° maggio 2011, vi sia stata anche la costituzione in giudizio;
- prima dell’entrata in vigore del D.L. n. 98/2011 (entro il 5 luglio 2011) non sia intervenuta pronuncia giurisdizionale definitiva¹⁰; sono, pertanto, definibili le liti interessate da una pronuncia in primo o in secondo grado i cui

⁸ Rileva la data di notifica che vale per il notificante.

⁹ Per brevità, si intende per Ufficio la Direzione regionale o provinciale dell’Agenzia delle entrate parte nel giudizio e competente per l’istruttoria del contenzioso al momento della presentazione della domanda di definizione.

¹⁰ Vale a dire pronuncia giurisdizionale non cautelare passata in giudicato, resa sul merito o sull’ammissibilità dell’atto introduttivo del giudizio.

termini di impugnazione non siano ancora scaduti; la lite può essere definita anche se pendente a seguito di sentenza di rinvio oppure se pendono i termini per la riassunzione.

Non sono, al contrario, suscettibili di definizione le cosiddette “liti potenziali”, ossia quelle in cui il ricorso in primo grado non sia stato presentato alla data del 1° maggio 2011 pur essendo, a tale data, pendenti i termini di impugnazione di un atto notificato¹¹.

2.1 Pronunce divenute definitive alla data di entrata in vigore del decreto-legge n. 98 del 2011

Premesso che possono essere definite anche le controversie interessate da sentenza già emessa alla data in cui si intende chiedere la definizione purché i relativi termini di impugnazione – anche per effetto di sospensione – alla stessa data non siano scaduti, occorre, in particolare, riscontrare volta per volta che – alla predetta data – non siano decorsi i termini per impugnare la sentenza emessa dalle Commissioni tributarie provinciali, regionali, centrale, dai Tribunali o dalle Corti d’appello.

Come si è detto nel paragrafo precedente, è da ritenere che il passaggio in giudicato di una pronuncia divenuta definitiva nel periodo compreso tra il 1° maggio 2011 ed il 5 luglio 2011, prima, cioè, dell’entrata in vigore del D.L. n. 98/2011, precluda la possibilità di definire la relativa controversia¹².

Relativamente alle liti definibili, la lettera c) dell’articolo in commento stabilisce che dal 6 luglio 2011 “sono [...] sospesi, sino al 30 giugno 2012 i termini per la proposizione di ricorsi, appelli, controdeduzioni, ricorsi per cassazione, controricorsi e ricorsi in riassunzione, compresi i termini per la costituzione in giudizio”.

¹¹ A tal fine non rileva la circostanza che il 1° maggio fosse festivo.

¹² L’articolo 16 legge n. 289/2002, ammetteva la definizione per le liti pendenti al 1° gennaio 2003 (data di entrata in vigore della legge) ed estendeva, altresì, la definizione alle controversie pendenti al 29 settembre 2002, chiarendo che “*si intende, comunque, pendente la lite per la quale, alla data del 29 settembre 2002, non sia intervenuta sentenza passata in giudicato*”. In tal modo, si è inteso, in deroga al principio di intangibilità del giudicato e con disposizione espressa non riproposta nell’articolo 39 D.L. n. 98/2011, consentire la definizione della lite anche qualora fosse intervenuta una pronuncia passata in giudicato nel periodo compreso tra la predetta data e quella di entrata in vigore della legge.

Di conseguenza, la sospensione dei termini impedisce fino al 30 giugno 2012 il passaggio in giudicato delle decisioni i cui termini di impugnativa erano ancora pendenti al 6 luglio 2011, data di entrata in vigore del D.L. n. 98/2011.

Come si illustrerà in prosieguo, ai fini della determinazione dell'importo da versare per perfezionare la definizione, occorre tenere conto dell'ultima o dell'unica pronuncia giurisdizionale non cautelare sul merito, ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, resa alla data di presentazione della domanda di definizione.

2.2 *Liti pendenti a seguito di rinvio*

Sono definibili anche le liti fiscali pendenti a seguito di rinvio innanzi alle Commissioni tributarie o all'Autorità giudiziaria ordinaria di merito.

Considerato che la lettera c) del comma 12 dell'articolo 39 sospende i termini di riassunzione, si deve ritenere che è consentita la chiusura nelle ipotesi in cui sia stato disposto il rinvio, sia da parte della Corte di Cassazione sia da parte dei giudici di merito, a condizione che alla data del 6 luglio 2011 non fossero ancora spirati i termini per la riassunzione.

2.3 *Pronunce di inammissibilità*

Per effetto del rinvio operato dall'articolo 39 D.L. n. 98/2011 all'articolo 16 legge n. 289/2002 sono considerate liti pendenti anche le controversie per le quali, alla data del 1° maggio 2011, sia intervenuta una pronuncia giurisdizionale, anche di inammissibilità, e alla data del 6 luglio 2011 non fossero ancora decorsi i termini per impugnarla.

Sono ammesse, pertanto, alla definizione anche le liti instaurate mediante ricorsi – in sé inammissibili – proposti oltre i termini prescritti dalla legge ovvero privi dei requisiti di forma e di contenuto previsti dall'articolo 18 del d.lgs. n. 546 del 1992 (quali, ad esempio, la sottoscrizione), purché prima del 6 luglio 2011 non sia intervenuta pronuncia definitiva di inammissibilità.

3. Lite autonoma e valore della lite

Ai fini della definizione in esame, costituiscono “liti autonome” quelle relative a ciascuno degli atti sopra indicati¹³, vale a dire avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione di sanzioni ed ogni altro atto di imposizione. Ne discende che, quando con il medesimo atto introduttivo del giudizio siano stati impugnati, ad esempio, più avvisi di accertamento, si hanno tante liti autonome quanti sono gli avvisi di accertamento impugnati, con riferimento a ciascuno dei quali deve essere calcolato il valore della lite. Ne consegue che la non definibilità di una o più liti autonome non esclude la possibilità di riferire la definizione anche alle altre “liti autonome” per le quali sussistano i requisiti di cui all’articolo 39 D.L. n. 98/2011.

La definizione di ciascuna lite autonoma si perfeziona con il versamento della somma dovuta, calcolata con riguardo al valore della stessa lite. Per la definizione, in sintesi, non rileva la circostanza che avverso una pluralità di atti impugnabili siano stati presentati uno o più ricorsi¹⁴.

Il valore della lite, da assumere come base di calcolo della definizione, è dato:

a) dall’ammontare dell’imposta o maggiore imposta accertata che forma oggetto di contestazione nel giudizio di primo grado, con esclusione di interessi, eventuali sanzioni ed altri accessori collegati al tributo, anche se irrogati con separato provvedimento;

b) dall’importo della sanzione, per le cause riguardanti esclusivamente un atto di irrogazione di sanzione collegata al tributo accertato non oggetto di contestazione;

¹³ Ai sensi dell’articolo 16, comma 3, lettera b), legge n. 289/2002, per lite autonoma si intende quella “relativa a ciascuno degli atti indicati nella lettera a) e comunque quella relativa all’imposta sull’incremento di valore degli immobili”. Pertanto, in via del tutto eccezionale, la lite avente ad oggetto l’Invim costituiva una lite autonoma, anche se accertata con lo stesso avviso relativo ad altre imposte (ad esempio: imposta di registro, catastali, ipotecarie). Nell’ipotesi di impugnazione di un avviso di accertamento emanato ai fini dell’imposta di registro e dell’Invim era, pertanto, possibile definire la lite relativamente ad una sola delle due imposte e qualora si intendesse definire entrambe le imposte, si rendeva necessario presentare due distinte domande di definizione. Si ritiene che tali precisazioni valgano anche per la definizione prevista dall’articolo 39 D.L. n. 98/2011.

¹⁴ L’autonomia delle liti ovviamente permane anche nel caso di riunione di ricorsi successivamente disposta dal giudice.

c) dall'importo della sanzione, per le liti riguardanti provvedimenti sanzionatori non collegati al tributo.

Tale criterio di calcolo è espresso all'articolo 16, comma 3, lettera c), legge n. 289/2002, secondo il quale il valore da assumere come base di calcolo per la definizione è costituito dall'importo del tributo contestato nell'atto introduttivo del giudizio di primo grado in riferimento a ciascun atto impugnato, a prescindere dagli ulteriori sviluppi della controversia. Ne discende che, anche qualora la controversia penda di fronte alla Commissione tributaria regionale, il valore della lite sarà, comunque, costituito dall'ammontare dell'imposta che aveva formato oggetto di contestazione da parte del contribuente nel primo grado del giudizio e indipendentemente dalla pronuncia del giudice di primo grado che, in accoglimento del ricorso del contribuente, abbia eventualmente rideterminato l'imposta in contestazione¹⁵.

L'articolo 39 D.L. n. 98/2011 presuppone, quindi, che la lite esprima un determinato valore sul quale calcolare le somme dovute. Ne discende che non sono ammesse alla definizione le liti il cui valore risulti indeterminato o indeterminabile, oppure quelle concernenti atti che non recano l'indicazione né dell'importo dell'imposta né delle sanzioni. In tal caso, infatti, non esiste un importo quantificabile sul quale applicare le percentuali previste dall'articolo 39, D.L. n. 98/2011 ai fini della definizione della lite.

Nel valore della lite non si computano né gli interessi, né le indennità di mora, né le sanzioni collegate alla maggiore imposta accertata, anche se queste siano state irrogate con atto separato dall'avviso di accertamento. Ove siano state irrogate sanzioni collegate ad un tributo, ma lo stesso non abbia formato oggetto di contestazione o non sia più in contestazione, il giudizio, introdotto allo scopo di contestare le sanzioni può essere definito avendo riguardo solo all'ammontare di queste ultime.

¹⁵ Tale principio deve essere temperato con quanto si dirà nel successivo paragrafo 7 in tema di autotutela e giudicato interno e paragrafo 8.3 sulla conciliazione.

Qualora, nell'ipotesi *sub c)*, la lite riguardi provvedimenti di irrogazione di sanzioni non collegate dal tributo, l'importo delle stesse è assunto ai fini della determinazione del valore della lite.

In applicazione dell'articolo 16, comma 3, legge n. 289/2002, cui l'articolo 39 D.L. n. 98/2011 rinvia, il valore della lite deve essere determinato con riferimento a ciascuno degli atti oggetto di contestazione nell'atto introduttivo del giudizio, indipendentemente dal numero di soggetti interessati e dal numero di tributi in essi indicati. Ne consegue che, quando un atto definibile si riferisca a più tributi (per esempio, Irpef e Irap ovvero imposta di registro, ipotecaria e catastale) il valore della lite deve essere calcolato con riferimento al totale delle imposte che hanno formato oggetto di contestazione nel giudizio in primo grado. Il riferimento – contemplato all'articolo 39 D.L. n. 98/2011 – al valore massimo della lite definibile, pari a 20.000 euro, implica che tale ammontare vada riferito all'importo complessivo di tutte le imposte in contestazione considerate in ciascun atto impugnato. La definizione deve interessare la vertenza nella sua interezza, non essendo ammessa la chiusura parziale della lite, ossia limitatamente ad una sola parte della materia del contendere o solo a una parte dei tributi in contestazione.

Se, ad esempio, la lite è relativa a un avviso riguardante sia l'Irpef sia l'Irap, non è dato effettuare una definizione parziale relativamente solo all'Irpef o all'Irap, ma dovrà essere versato un importo commisurato alla somma delle predette imposte.

Fanno eccezione le ipotesi – a dire il vero infrequenti – in cui una lite autonoma abbia per oggetto sia rapporti tributari definibili che rapporti non definibili. Solo in queste situazioni è dato definire parzialmente la lite, determinando il valore della stessa senza considerare i tributi e le sanzioni non definibili. In tali ipotesi, il giudizio prosegue per la parte relativa a questi ultimi¹⁶.

I principi enunciati nel presente paragrafo si applicano anche nel caso in cui più giudizi separati abbiano formato oggetto di riunione ai sensi dell'articolo

¹⁶ Fa eccezione anche l'ipotesi dell'Invim.

29 del d.lgs. n. 546 del 1992. E', pertanto, irrilevante l'eventuale riunione di più giudizi, in quanto il valore da considerare è sempre quello relativo alla lite inizialmente instaurata.

3.1 Atti impugnati solo in parte

Come anticipato, nel caso in cui, con un unico provvedimento o con provvedimenti separati, l'Ufficio abbia richiesto in pagamento il tributo e le sanzioni amministrative ad esso collegate e il contribuente abbia limitato la contestazione in primo grado soltanto alle sanzioni (prestando acquiescenza al tributo), per il calcolo dell'importo dovuto ai fini della definizione occorre fare riferimento esclusivamente alle sanzioni contestate.

Anche in tal caso, sembra corretto, invero, ammettere il contribuente alla definizione della lite, estendendo alla fattispecie in esame il trattamento proprio delle controversie riguardanti i provvedimenti di irrogazione di sanzioni non collegate al tributo.

Nel caso in cui il ricorso contesti solamente una parte dei tributi chiesti in pagamento con l'atto impugnato, la definizione può ammettersi assumendo come valore della lite l'ammontare del tributo in contestazione in primo grado, senza tener conto né dell'importo dei tributi non contestati né delle sanzioni e dei relativi interessi.

3.2 Rettifica di perdite

Sono definibili le liti originate dall'impugnazione di un atto di accertamento con cui si è proceduto alla rettifica di una perdita. Per la verifica del limite di valore fissato dall'articolo 39 del D.L. n. 98/2011 e la determinazione dell'importo dovuto per la definizione occorre distinguere due ipotesi:

- a) il contribuente intende definire la lite ma non affrancare la perdita;
- b) il contribuente intende definire la lite ed affrancare la perdita.

Nella ipotesi *sub a*) (definizione senza affrancamento) il valore della lite è dato alla maggiore imposta accertata, o, in mancanza di imposta, dalle sanzioni irrogate.

Nell' ipotesi *sub b*), relativa ad un avviso di accertamento che, a seguito della rettifica delle perdite, evidenzi un imponibile o, comunque, delle imposte dovute, il valore della lite si ottiene sommando alle maggiori imposte accertate anche l'imposta "virtuale" commisurata all'ammontare delle perdite in contestazione.

Ove, invece, la rettifica delle perdite non abbia comportato accertamento di imposte, il valore della lite rilevante ai fini della definizione è determinato sulla base della sola imposta "virtuale" che si ottiene applicando le aliquote vigenti per il periodo d'imposta oggetto di accertamento all'importo risultante dalla differenza tra la perdita dichiarata e quella accertata (cfr. circolare 21 marzo 2003, n. 17/E, paragrafo 1.11, intitolato "*Articolo 16 - Determinazione del valore della lite in caso di controversie concernenti rettifiche delle perdite*").

Ad esempio, in relazione ad un avviso di accertamento emesso per rettificare in diminuzione una perdita dichiarata ai fini Ires da una società per azioni, l'aliquota proporzionale prevista dall'articolo 77 (*ex* articolo 91) del Testo Unico delle Imposte sui Redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, TUIR), va applicata sulla differenza come sopra determinata. Invece, nel caso in cui sia stata rettificata una perdita dichiarata ai fini Irpef troveranno applicazione le aliquote progressive per scaglioni previste per l'anno accertato dall'articolo 11 del TUIR.

Per effetto dell'affrancamento delle perdite indotto dalla definizione, le stesse rilevano ai fini della determinazione dei redditi dei periodi d'imposta successivi e comportano il venir meno degli effetti della rettifica in contestazione nei periodi d'imposta successivi a quello per cui si effettua la chiusura della lite. A maggior chiarimento di quanto esposto si propone il seguente esempio, già riportato nella circolare n. 17/E del 2003 con riguardo alla definizione ai sensi dell'articolo 16 legge n. 289/2002.

Una società per azioni, per l'anno d'imposta 2007, ha dichiarato ai fini Ires una perdita di 50.000 euro, computata interamente in diminuzione del reddito complessivo dell'anno successivo, anch'esso, per semplicità, pari a 50.000 euro. Per effetto di tale computo, il reddito dichiarato per l'anno 2008 diviene pari a 0. A seguito di avviso di accertamento notificato ai fini Ires per l'anno d'imposta 2007, la perdita di tale periodo viene completamente disconosciuta. Anche per l'anno d'imposta successivo (2008) viene notificato avviso di accertamento, col quale viene recuperata la perdita generata nel 2007 e computata in diminuzione nel periodo d'imposta 2008 e viene, inoltre, rideterminato il reddito complessivo per effetto del recupero a tassazione di maggiori ricavi (ad esempio pari a 20.000 euro). Il reddito accertato è, pertanto, pari a 70.000 euro (50.000 euro derivanti dalla rettifica della perdita dichiarata per il 2007 più 20.000 euro per effetto della rettifica dei ricavi). Tali atti vengono integralmente impugnati e la lite pende alla data del 1° maggio 2011 in Commissione tributaria provinciale.

Riepilogando, avremo:

	Dichiarato (importi in euro)	Accertato (importi in euro)
Anno d'imposta 2007		
Perdita	- 50.000	0
Anno d'imposta 2008		
Reddito imponibile	0	70.000

In tal caso possono prospettarsi le seguenti soluzioni.

1. La società può definire la lite pendente relativa all'anno d'imposta 2007, ai sensi dell'articolo 39 D.L. n. 98/2011. Il costo della definizione viene determinato prendendo a base l'imposta virtuale calcolata sulla perdita rettificata:

- 50.000 euro x 33 per cento¹⁷ = 16.500 euro (valore della lite pari all'imposta virtuale calcolata sulla perdita azzerata per effetto della rettifica)

- 16.500 euro x 30 per cento = 4.950 euro (costo della definizione determinato applicando all'imposta virtuale l'aliquota del 30 per cento prevista per le liti pendenti in primo grado, per le quali non sia ancora intervenuta alcuna pronuncia).

In tal caso, il contribuente può affrancare l'intera perdita dichiarata e computarla in diminuzione dell'imponibile relativo all'anno d'imposta 2008. Nella lite relativa a quest'ultimo anno d'imposta verrà a cessare parzialmente la materia del contendere, limitatamente al recupero operato dall'ufficio per effetto del disconoscimento delle predette perdite. La controversia proseguirà per il rilievo riguardante i maggiori ricavi recuperati a tassazione (nell'esempio pari a 20.000 euro) ovvero potrà essere definita ai sensi dell'articolo 39 D.L. n. 98/2011, commisurando il valore della lite all'imposta corrispondente ai soli maggiori ricavi.

2. In alternativa, la società può anche definire solo la lite relativa all'anno d'imposta 2008. In tal caso, non essendo definibile parzialmente la controversia, il valore della lite è pari all'imposta relativa all'intero maggior imponibile accertato (27,5 per cento¹⁸ di 70.000 euro = 19.250 euro), sul quale va applicata l'aliquota del 30 per cento prevista dall'articolo 39 D.L. n. 98/2011. In tal caso il costo della definizione è pari a: 19.250 euro x 30 per cento = 5.775 euro.

4. Ambito di definibilità delle liti

Possono essere definite, ai sensi della normativa in commento, le controversie aventi ad oggetto avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione.

¹⁷ Aliquota applicabile al reddito imponibile fino al periodo d'imposta 2007.

¹⁸ Aliquota proporzionale applicabile a decorrere dal periodo d'imposta 2008 per effetto delle modifiche apportate all'articolo 77 del TUIR ad opera della legge 27 dicembre 2007, n. 244.

Non sono definibili le controversie instaurate con ricorsi avverso atti diversi da quelli impugnabili ai sensi dell'articolo 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, non aventi natura di “*atti impositivi*”. Ad esempio sono escluse dalla definizione le controversie instaurate a seguito dell'impugnazione di comunicazioni di irregolarità, ovvero di risposte ricevute ad istanze di interpello, ovvero, ancora, di dinieghi di autotutela. In tali circostanze l'impugnazione non ha ad oggetto “atti impositivi”. Restano, invece, definibili le controversie instaurate avverso gli atti impositivi veri e propri conseguenti o precedenti a quelli in esame.

4.1 Contributo al servizio sanitario nazionale

Come evidenziato nella circolare n. 12/E del 2003, sono definibili le controversie riguardanti il contributo al servizio sanitario nazionale, che, ai sensi dell'articolo 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, rientrano nella giurisdizione delle Commissioni tributarie.

4.2 Ruoli emessi a seguito della rettifica delle dichiarazioni in sede di liquidazione e controllo formale

In linea generale, non sono definibili le liti fiscali aventi ad oggetto i ruoli emessi per imposte e ritenute indicate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta nelle dichiarazioni presentate, ma non versate. I controlli su tali versamenti sono disciplinati espressamente dalla lettera f) del comma 2 dell'articolo 36-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, per le imposte sui redditi e l'Irap, e dalla lettera c) del comma 2 dell'articolo 54-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, per l'Iva.

Al recupero delle imposte non versate non si provvede, infatti, mediante atto “impositivo” che presupponga la rettifica della dichiarazione, ma con atto di mera riscossione, ricognitivo di quanto indicato dal contribuente o dal sostituto nella dichiarazione.

Considerazioni analoghe valgono anche per l'ipotesi disciplinata dal comma 2-*bis*¹⁹ dell'articolo 36-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973, introdotto dall'articolo 2, comma 10, lettera a), del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, che prevede la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di controllare la tempestiva effettuazione dei versamenti ancor prima della presentazione della dichiarazione annuale da parte del contribuente o del sostituto d'imposta.

Nell'esclusione in esame rientra, inoltre, l'ipotesi di omesso versamento dell'Irap dovuta dai lavoratori autonomi che, dopo aver indicato detta imposta in dichiarazione, ne hanno poi omesso il versamento per ritenuta insussistenza del presupposto dell'autonoma organizzazione, di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446. Ai fini della definizione della lite occorre avere riguardo, infatti, alla tipologia di atto impugnato e non, invece, alle eccezioni sollevate dal ricorrente. E, nel caso di specie, oggetto di impugnazione è il ruolo, ossia un atto privo di contenuto "impositivo", in quanto formato sulla base di quanto dichiarato dal contribuente.

Anche nel caso in cui, con la liquidazione della dichiarazione ai sensi dei citati articoli 36-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973 e 54-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972, si provveda al recupero di un credito proveniente dal precedente periodo d'imposta per il quale la dichiarazione risulta omessa, si esercita una potestà riconducibile essenzialmente alla mera liquidazione delle imposte, con la conseguenza che la controversia sorta a seguito dell'impugnativa del relativo ruolo non è definibile.

E' noto, peraltro, che le disposizioni di cui agli artt. 36-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973 e 54-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972, disciplinanti la liquidazione delle dichiarazioni, consentono di provvedere, in aggiunta al controllo dei versamenti, anche alla rettifica di alcuni dati indicati nella dichiarazione e alla conseguente iscrizione a ruolo delle imposte dovute in misura superiore rispetto a

¹⁹ Il testo della norma recita: "Se vi è pericolo per la riscossione, l'ufficio può provvedere, anche prima della presentazione della dichiarazione annuale, a controllare la tempestiva effettuazione dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta".

quella dichiarata e liquidata dai contribuenti. Analogo discorso vale per il controllo formale delle dichiarazioni dei redditi ai sensi dell'articolo 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973.

Si pensi alla riduzione o all'esclusione di deduzioni e detrazioni non spettanti sulla base dei dati dichiarati dai contribuenti, mediante la procedura di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973, ovvero alle correzioni effettuate ai sensi dell'articolo 54-bis del D.P.R. n. 633 del 1972.

In tali circostanze il ruolo si differenzia dall'atto di mera riscossione dell'imposta, già dichiarata, liquidata e non versata dal contribuente e, dal momento che scaturisce dalla rettifica della dichiarazione, esso assolve anche una funzione di provvedimento impositivo.

Le relative controversie sono ammesse, pertanto, alla definizione, ancorché riguardanti il ruolo.

In tal caso, il contribuente che, alla data del versamento dell'importo dovuto per la definizione, non abbia ancora pagato la cartella, acquisisce, a seguito della verifica della regolarità della domanda presentata, il diritto allo sgravio del ruolo.

Qualora, invece, prima della presentazione della domanda il contribuente abbia già pagato per intero la cartella, non vi è sostanzialmente interesse alla definizione, in quanto, come meglio si vedrà in seguito, fatta salva l'ipotesi in cui sia già intervenuta la soccombenza dell'Agenzia delle entrate, non si ha diritto al rimborso dei versamenti effettuati.

4.3 Atti di recupero di crediti d'imposta che realizzano un'agevolazione fiscale

La giurisprudenza ha riconosciuto natura impositiva anche agli atti con i quali gli Uffici recuperano crediti d'imposta che realizzano un'agevolazione fiscale, indebitamente utilizzati. In particolare la Corte di Cassazione, nel pronunciarsi sulla giurisdizione, ha sottolineato che *“In tema di contenzioso tributario gli avvisi di recupero di crediti di imposta illegittimamente compensati, oltre ad avere una funzione informativa dell'insorgenza del debito*

tributario, costituiscono manifestazioni della volontà impositiva da parte dello Stato al pari degli avvisi di accertamento o di liquidazione e, come tali, sono impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie, ai sensi dell'articolo 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546" (Cass. sez. V, Ordinanza 7 aprile 2011, n. 8033)²⁰.

Tali atti, dunque, in quanto volti, previo diniego del diritto all'agevolazione, a recuperare il credito d'imposta utilizzato, rientrano nel novero degli *"atti impositivi"* e, pertanto, si ritiene che una controversia scaturita dall'impugnazione degli stessi possa formare oggetto di definizione, qualora ricorrano gli altri presupposti richiesti dall'articolo 39 del D.L. n. 98/2011.

4.4 Avvisi di liquidazione e ruoli

Come si è detto, in generale non sono definibili l'avviso di liquidazione e il ruolo, considerato che tali atti, finalizzati alla mera liquidazione e riscossione del tributo e degli accessori, non sono riconducibili alla categoria degli *"atti impositivi"*.

Gli avvisi di liquidazione, in particolare, 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.

Occorre, tuttavia, evidenziare che, ai fini della definizione rileva la natura sostanziale dell'atto impugnato, prescindendo dal *"nomen iuris"*. In tal senso si è espressa la Corte di cassazione con riferimento all'avviso di liquidazione dell'imposta di registro, volto a far valere *"per la prima volta nei confronti del contribuente una pretesa fiscale maggiore di quella applicata al momento della richiesta di registrazione"* (Cass. 6 Ottobre 2010, n. 20731). In questo caso, infatti, l'avviso di liquidazione assume natura di atto impositivo, in quanto destinato ad esprimere, per la prima volta, nei confronti del contribuente una pretesa fiscale maggiore di quella applicata, in via provvisoria, al momento della richiesta di registrazione.

²⁰ In senso conforme, Cass. sez. V, Ordinanza 2 marzo 2009, n. 4968.

Con la circolare del 28 aprile 2003, n. 22/E, punto 12.3, è stata chiarita anche la questione della definibilità della lite relativa all'avviso di liquidazione dell'imposta principale di successione.

Posto che in sede di liquidazione di tale imposta, l'Ufficio effettua un controllo ai sensi dell'articolo 33 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, volto a correggere errori materiali e di calcolo commessi dal dichiarante e oggettivamente desumibili dal contesto della dichiarazione, ma anche ad escludere riduzioni e detrazioni non spettanti o non documentate e oneri deducibili non documentati, è necessario valutare caso per caso la natura dell'atto amministrativo secondo criteri analoghi a quelli indicati per la liquidazione delle dichiarazioni delle imposte sui redditi, Irap e Iva.

In breve, nel caso in cui l'Ufficio si limiti a determinare l'entità del tributo dovuto, secondo i dati dichiarati dal contribuente stesso, l'avviso di liquidazione non è definibile.

Qualora, invece, provveda anche alla rettifica della dichiarazione, previo disconoscimento, ad esempio, di passività, riduzioni e detrazioni indicate nella stessa, il relativo atto ha natura "impositiva" e può essere, pertanto, parzialmente definito. Con la definizione della parte "impositiva" dell'atto, il giudizio prosegue per la parte relativa all'imposta liquidata sulla base dei dati dichiarati dal contribuente

Più in generale si può affermare la parziale definibilità dell'atto qualora, oltre che di liquidazione o riscossione degli omessi versamenti, esso assolva anche funzione "impositiva".

Come è noto, la cartella di pagamento, quando è preceduta da un avviso di accertamento, costituisce atto di riscossione della somma dovuta in base all'avviso stesso e non un autonomo atto impositivo; non è definibile, pertanto, la lite fiscale promossa con impugnazione della cartella preceduti dall'avviso di accertamento²¹.

²¹ Cfr. anche Cass. 3 febbraio 2010, n. 2439.

Possono essere definite, al contrario, le controversie generate da ricorsi avverso ruoli che non siano state precedute da atti impositivi presupposti e, conseguentemente, portino per la prima volta il contribuente a conoscenza della pretesa tributaria.

In particolare, nelle ipotesi in cui la cartella di pagamento deve essere preceduta dall'avviso di accertamento, la lite è definibile se il contribuente ha proposto ricorso avverso la cartella eccependo l'invalidità della notifica del relativo atto impositivo e sempre che quest'ultimo non costituisca oggetto di distinto giudizio. In altri termini, il contribuente può avvalersi dell'articolo 39, D.L. n. 98/2011, qualora abbia impugnato il ruolo, assumendo di non aver ricevuto una valida notifica dell'avviso di accertamento. In questo caso, la cartella costituisce il primo atto attraverso il quale il contribuente è venuto a conoscenza della pretesa impositiva, essendo in contestazione l'asserita inesistenza o nullità della notifica dell'atto impositivo, che, se confermata dal giudice, determina la declaratoria di nullità del ruolo. Ai fini della definibilità della lite, non è necessario che nell'atto introduttivo del giudizio avverso la cartella sia stato richiesto espressamente 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.

Qualora, invece, l'avviso di accertamento sia stato impugnato, anche tardivamente, in quanto ritenuto irritualmente notificato e, per lo stesso motivo, sia 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.

4.5 Sanzioni amministrative collegate al tributo

Ove con provvedimento separato siano state irrogate sanzioni collegate a un tributo non più in contestazione, perché, ad esempio, la relativa controversia autonomamente instaurata non è più pendente alla data del 1° maggio 2011, è

consentito chiudere la lite per la parte tuttora pendente avendo riguardo all'ammontare delle sanzioni.

Analogamente, è ammessa la definizione qualora la lite abbia ad oggetto sanzioni amministrative collegate al tributo separatamente irrogate a soggetto diverso dal contribuente (ad esempio, amministratore, rappresentante, dipendente).

4.6 Sanzioni amministrative comunque irrogate da Uffici finanziari

Come evidenziato nella circolare del 21 febbraio 2003, n. 12/E, emanata con riferimento all'articolo 16 legge n. 289/2002, è ammessa la possibilità di definire anche le liti pendenti dinanzi alle Commissioni tributarie o al Giudice ordinario concernenti sanzioni amministrative comunque irrogate da Uffici finanziari. Tale possibilità discende dalla modifica apportata dall'articolo 12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, all'articolo 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, che ha esteso, a decorrere dal 1° gennaio 2002, la giurisdizione speciale delle Commissioni tributarie a tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, comprese le sanzioni amministrative non tributarie irrogate dagli Uffici finanziari.

Deve, in ogni caso, trattarsi di sanzioni che, anche se non strettamente correlate alla violazione di norme disciplinanti il rapporto tributario, siano connesse con violazioni di disposizioni riconducibili all'ordinamento giuridico-tributario e attinenti alla gestione dei tributi²². Solo in tal caso, infatti, la relativa controversia può qualificarsi "fiscale" e, quindi, essere ammessa alla definizione.

4.7 Diniego o revoca di agevolazioni

L'articolo 39 D.L. n. 98/2011 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 il ricorso introduttivo del giudizio di primo grado. Una vertenza che riguardi esclusivamente la spettanza di un'agevolazione non

²² Cfr. al riguardo la circolare del 21 marzo 2002 n. 25/E.

può essere, di conseguenza, definita poiché in essa non si fa questione di un tributo preteso dall'Agenzia delle entrate, in base al quale determinare la somma dovuta. La lite è, al contrario, definibile qualora, con il provvedimento impugnato, l'Agenzia delle entrate non si sia limitata a negare o revocare l'agevolazione tributaria, ma contestualmente abbia accertato e richiesto anche il tributo o il maggiore tributo e/o abbia irrogato le relative sanzioni conseguentemente dovute.

4.8 Tasse automobilistiche

Le controversie relative alle tasse automobilistiche dovute da soggetti residenti nelle Regioni a statuto speciale, nelle quali sia parte l'Agenzia delle entrate, quale ente che ne cura la gestione²³, riguardano principalmente atti con cui si contesta al contribuente l'omesso versamento della tassa dovuta in base alle risultanze dei registri pubblici. In quanto tali, esse non sono definibili.

Anche in questo caso, peraltro, deve ammettersi la definibilità qualora le controversie discendano da atti impositivi diversi dalla mera liquidazione dell'obbligazione tributaria o dal recupero di versamenti omessi.

4.9 Contributi e premi previdenziali ed assistenziali

Nonostante gli avvisi di accertamento relativi alle dichiarazioni dei redditi presentate a partire dal 1° gennaio 1999 rechino, oltre alle imposte accertate, anche l'indicazione dei contributi e premi previdenziali ed assistenziali liquidati in base al maggior imponibile accertato, le controversie relative a tali contributi e premi, instaurate nei confronti degli enti previdenziali rientrano nella giurisdizione del giudice ordinario.

²³ "L'articolo 17, comma 10, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, ha disposto che a decorrere dal 1° gennaio 1999 la riscossione, l'accertamento, il recupero, i rimborsi, l'applicazione delle sanzioni ed il contenzioso amministrativo relativi alle tasse automobilistiche non erariali sono demandati alle regioni a statuto ordinario. [...]".

A partire dall'anno d'imposta 1999, il Ministero delle finanze (ndr. oggi l'Agenzia delle entrate) provvede, pertanto, alla gestione delle sole tasse automobilistiche erariali dovute dai soggetti residenti nelle regioni Friuli-Venezia Giulia, Sardegna e Valle d'Aosta, e, fatta eccezione per le funzioni connesse con l'attività di riscossione, alla gestione delle tasse automobilistiche di spettanza della Regione Siciliana" (Circolare 22 maggio 2000, n. 106/E).

I contributi in esame non hanno, infatti, la natura di “*tributi di ogni genere e specie*”, che l’articolo 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 fa ricadere nella giurisdizione degli organi di giustizia tributaria.

I contributi previdenziali, in sintesi, non costituiscono oggetto di liti fiscali e non rientrano, peraltro, nella giurisdizione delle Commissioni tributarie né tanto meno è configurabile, in relazione alle relative controversie, la legittimazione passiva dell’Agenzia delle entrate.

Ne consegue che le controversie riguardanti i contributi non sono definibili ai sensi dell’articolo 39 D.L. n. 98/2011.

Ai fini della determinazione del valore della lite fiscale definibile non vanno considerati i maggiori contributi contestati con l’avviso di accertamento.

4.10 Tributi locali

Parimenti, la definizione prevista dall’articolo 39 D.L. n. 98/2011 non è applicabile alle liti pendenti sui tributi amministrati dagli Enti locali, rispetto alle quali l’Agenzia delle entrate non ha legittimazione passiva.

4.11 Canone di abbonamento alla televisione

Le controversie riguardanti il canone di abbonamento alla televisione nelle quali sia parte l’Agenzia delle entrate riguardano principalmente l’impugnazione di atti con cui si contesta al contribuente l’omesso versamento dello stesso. In quanto tali, esse non sono definibili.

Anche in questo caso – come già chiarito per le tasse automobilistiche – deve ammettersi peraltro la definibilità qualora le controversie discendano da atti impositivi che non si risolvano in una mera liquidazione dell’obbligazione tributaria o nel recupero di versamenti omessi²⁴.

²⁴ L’articolo 17, comma 1, della legge n. 289 del 2002 che prevedeva una specifica sanatoria da applicarsi in via esclusiva ai canoni di abbonamento alla radio e alla televisione e alle relative tasse sulle concessioni governative.

La prassi interpretativa relativa alla chiusura delle liti ai sensi dell’articolo 16 legge n. 289/2002 (circolare n. 12/E del 2003, punto 11.1.6) ritenne che il canone in esame non fosse definibile, in quanto vi era parallelamente una specifica sanatoria. Attualmente, invece, non vi sono motivi per escluderlo dall’ambito di applicazione dell’articolo 39 D.L. n. 98/2011.

4.12 Silenzio-rifiuto o diniego di rimborso

Non possono essere definite le controversie concernenti il rifiuto espresso o tacito alla restituzione di tributi, così come è stato chiarito con riguardo all'articolo 16 legge n. 289/2002, per i seguenti motivi:

- le somme ripetibili (ed eventualmente rimborsabili) per effetto della definizione, sono solamente quelle versate in base alle norme sulla riscossione provvisoria in pendenza di giudizio, conseguente alla notifica del provvedimento di imposizione o di irrogazione delle sanzioni²⁵, dovute anche se lo stesso provvedimento non è divenuto definitivo. Al contrario, le somme richieste in restituzione, perché ritenute non dovute, sono state pagate mediante versamento diretto e non già in esecuzione di un provvedimento di imposizione impugnato;
- in materia di rimborsi, l'obbligo di restituzione a carico dell'Agenzia delle entrate sorge solo in caso di soccombenza disposta con provvedimento giudiziale definitivo. Conseguentemente, non vi è interesse del contribuente a definire una lite pendente concernente un'istanza di rimborso, considerato che solo la pronuncia favorevole definitiva costituisce titolo per la restituzione;
- le cause di rimborso non concernono una pretesa dell'Agenzia delle entrate di maggiori tributi o sanzioni amministrative, ma un'istanza di restituzione di somme assunte come indebitamente versate dal contribuente.²⁶

4.13 Precedenti definizioni agevolate

Non rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 39 D.L. n. 98/2011 i rapporti tributari e le liti che hanno usufruito di precedenti definizioni agevolate, con particolare riferimento a quelle connesse alla corretta applicazione delle stesse, quali quelle concernenti il rigetto di una precedente domanda di definizione agevolata ovvero l'esatta determinazione delle somme dovute dal contribuente ai fini della definizione agevolata.

²⁵ L'argomento verrà trattato in maniera esaustiva al successivo paragrafo 10.1 intitolato "*Somme versate in misura eccedente*".

²⁶ Cfr. anche circolare del 1° ottobre 2010, n. 49, concernente l'esecuzione delle sentenze.

In questo senso si è pronunciata la Corte di cassazione, stabilendo, con la sentenza 3 ottobre 2006, n. 21328, una regola generale secondo la quale *“il condono fiscale, essendo un accertamento straordinario o eccezionale, in deroga alle norme generali ed ordinarie, di un rapporto giuridico tributario, non è ammissibile, in mancanza di un’esplicita disposizione legislativa, relativamente a un altro condono...”*²⁷.

Resta inteso che, ove ricorrano gli altri presupposti per avvalersi della definizione in esame, sono definibili le liti originarie per le quali non si sia perfezionata una precedente definizione agevolata.

4.14 Sanzioni per l'impiego di lavoratori irregolari

Nella precedente definizione agevolata di cui all'articolo 16 legge n. 289/2002 veniva ammessa la possibilità di definire anche le liti concernenti atti di irrogazione delle sanzioni per lavoro irregolare previste dal comma 3 dell'articolo 3 del decreto-legge 22 febbraio 2002, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 aprile 2002, n. 73²⁸.

Con la sentenza n. 130 del 14 maggio 2008, la Corte costituzionale ha dichiarato *“l’illegittimità costituzionale dell’articolo 2, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546..., nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione tributaria le controversie relative alle sanzioni comunque irrogate da uffici finanziari, anche laddove esse conseguano alla violazione di disposizioni non aventi natura tributaria”*.

In precedenza, secondo l’orientamento costante della Cassazione, l’articolo 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 esprimeva la regola secondo cui l’oggetto della giurisdizione tributaria si identificava, in via principale, nei tributi di ogni genere e specie e nelle relative sanzioni, ma anche, in via residuale, con riferimento all’organo (Ufficio finanziario) deputato ad irrogare una sanzione amministrativa in ordine ad infrazioni commesse in violazione di norme di svariato contenuto, non necessariamente attinente a tributi.

²⁷ Cfr. in tal senso sentenza della Corte di cassazione a Sezioni Unite del 25 luglio 2007, n. 16412, con limitate eccezioni al principio.

²⁸ Si veda, sul punto, la circolare del 17 settembre 2004, n. 41.

La Corte costituzionale ha, invece, precisato che la giurisdizione tributaria “*deve ritenersi imprescindibilmente collegata alla natura tributaria del rapporto e che la medesima non può essere ancorata al solo dato formale e soggettivo, relativo all’ufficio competente ad irrogare la sanzione ...*”. La valutazione circa la natura tributaria di una controversia, secondo la Corte costituzionale, indipendentemente dal *nomen iuris*, deve rispondere ai seguenti criteri: la doverosità della prestazione e il collegamento con la spesa pubblica con riferimento a un presupposto economicamente rilevante.

Deve escludersi pertanto la competenza delle Commissioni tributarie rispetto alle sanzioni non collegate ad alcun tributo, tra le quali quelle relative al lavoro irregolare.

Conseguentemente, le controversie sorte a seguito di impugnazione di avvisi di irrogazione di sanzioni per il lavoro “sommerso” o per altre sanzioni non tributarie non sono definibili²⁹, anche qualora pendenti innanzi agli Organi della giustizia tributaria e non ancora rimesse agli Organi della giustizia ordinaria. Tali controversie, infatti, non possono essere considerate “liti fiscali” nel senso chiarito al precedente paragrafo 1.

4.15 Controversie instaurate da società di persone

Nell’ipotesi in cui l’accertamento impugnato da una società di persone³⁰ si limiti a rettificare in aumento il reddito imputabile *pro quota* ai soci, si ritiene che la controversia non sia definibile, nel suo complesso, ai sensi dell’articolo 39 D.L. n. 98/2011³¹.

²⁹ Si pensi alle sanzioni irrogate dall’Agenzia delle Entrate per le violazioni di cui all’articolo 53 del D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165, in materia di conferimento di incarichi retribuiti a pubblici dipendenti senza l’autorizzazione dell’amministrazione di appartenenza. Il contenzioso derivante dall’impugnazione di tali atti di irrogazione sanzioni, non generando una lite fiscale, non è definibile.

³⁰ In generale tale principio è valido e applicabile anche a tutti gli altri soggetti passivi - residenti nel territorio dello Stato - che producono redditi in forma associata e che sono elencati all’articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. Si tratta, nello specifico, delle società di persone (società semplici, società in nome collettivo e società in accomandita semplice) e dei soggetti ad esse equiparati, in particolare associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l’esercizio in forma associata di arti e professioni, queste ultime produttive di reddito di lavoro autonomo da imputare a ciascun associato in proporzione alla quota di partecipazione agli utili.

³¹ Sul punto si era già pronunciata l’Agenzia delle entrate con la circolare del 28 aprile 2003, n. 22/E.

Come già evidenziato, l'articolo 39 D.L. n. 98/2011, per effetto del richiamo all'articolo 16, comma 3, lettere a) e c) legge n. 289/2002, presuppone che la lite definibile esprima un determinato valore sul quale calcolare gli importi dovuti per la definizione. Tale valore, come già chiarito, 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.

Sebbene l'atto di accertamento impugnato dalla società contenga l'indicazione dell'ammontare del reddito o del maggior reddito da imputare per trasparenza ai soci (ed eventualmente dell'Irap accertata in capo alla società), lo stesso non reca alcuna quantificazione né delle imposte né delle sanzioni dovute dai soci. Di conseguenza, l'eventuale definizione della lite da parte della società, limitatamente alle sole imposte accertate nell'atto e di competenza della medesima (come, ad esempio, l'Irap), non esplica efficacia nei confronti dei soci, con riguardo ai redditi di partecipazione accertati in capo a questi ultimi.

Le controversie instaurate dai diversi soci di società di persone in materia di imposte sui redditi da partecipazione, ai soli fini della definizione agevolata, sono da considerarsi come liti autonome³².

Pur avendo una matrice comune, esse sono, sul piano processuale, distinte e autonome sia tra loro stesse sia rispetto alla lite instaurata dalla società, con riguardo ad altre imposte accertate in capo alla stessa³³.

Qualora alcuni soci definiscano la controversia instaurata con riguardo al proprio reddito di partecipazione, mentre altri scelgano di restare inerti ovvero di

³² In proposito la già citata circolare n. 12/E del 21 febbraio 2003, al punto 11.5, aveva precisato che *“le liti in materia di imposte sui redditi riguardanti i soci sono autonomamente definibili rispetto a quelle instaurate dalle società di persone per le imposte dovute dalla stessa”*.

³³ In tali termini si è espressa la Corte di Cassazione con Ordinanza del 4 agosto 2011, n. 16982 con la quale ha confermato il principio già precedentemente affermato³³ secondo il quale, in tema di imposte sui redditi, una volta definito il reddito di società di persone, *“nel giudizio di impugnazione promosso dal socio avverso l'avviso di rettifica del reddito da partecipazione non è configurabile un litisconsorzio necessario con la società e gli altri soci, sia perché l'esigenza di unitarietà dell'accertamento viene meno con l'intervenuta definizione da parte della società ... sia perché, non controvertendosi della qualità di socio, ovvero della quota a ciascuno spettante, ma unicamente, degli effetti della definizione agevolata da parte della società su ciascun socio, ognuno di essi può opporre, ad una definizione che costituisce titolo per l'accertamento nei suoi confronti, soltanto ragioni di impugnativa specifiche e quindi di carattere personale”*.

proseguire nel proprio giudizio autonomamente incardinato, quest'ultimo non potrà ovviamente intendersi definito e proseguirà autonomamente.

5. Modalità procedurali della definizione

L'articolo 39 D.L. n. 98/2011 stabilisce che, ai fini della definizione della lite pendente, il soggetto che ha proposto l'atto introduttivo della controversia è tenuto al pagamento di una somma come di seguito determinata:

a) se il valore della lite è di importo non superiore a 2.000 euro, è dovuta la somma di 150 euro;

b) se il valore della lite è di importo superiore a 2.000 euro, l'importo da versare è pari:

- al 30 per cento del valore della lite, nel caso in cui non sia intervenuta alcuna pronuncia non cautelare sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio;

- al 10 per cento del valore della lite, se sia risultata soccombente l'Agenzia delle entrate in base all'unica o all'ultima pronuncia giurisdizionale non cautelare sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio resa;

- al 50 per cento del valore della lite, se sia risultato soccombente il contribuente;

A tali fini rileva la situazione alla data di presentazione della domanda di definizione³⁴, come meglio si illustrerà in seguito.

Si mira, in tal modo, a modulare l'entità del versamento in funzione del grado di avanzamento del giudizio e del suo esito provvisorio, prevedendo una misura più lieve, nel caso di provvisorio esito favorevole al contribuente (10 per cento), una misura intermedia, nel caso in cui l'organo giudiziario non si sia ancora espresso (30 per cento) ed una misura più elevata quando, invece, il contenzioso stia volgendo a favore dell'Amministrazione (50 per cento).

³⁴ Il comma 1, lettera b), dell'articolo 16 legge n. 289/2002, ai fini della determinazione della somma dovuta per la definizione della lite pendente, attribuisce rilevanza all'ultima o unica pronuncia non cautelare resa *“alla data di presentazione della domanda di definizione della lite”*.

E', pertanto, necessario appurare, caso per caso, lo stato del contenzioso, accertando se sia già stata emessa una «*pronuncia giurisdizionale non cautelare sul merito, ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio*»³⁵.

A seguito della definizione della controversia, il contribuente acquisisce il diritto al rimborso delle somme versate in pendenza di giudizio, per effetto di iscrizione a ruolo provvisoria, ma soltanto al ricorrere di una duplice condizione, come meglio verrà illustrato al successivo paragrafo 10.1 (intitolato “*Somme versate in misura eccedente*”).

6. Soccombenza

La soccombenza è determinata dal raffronto tra quanto richiesto e quanto deciso dall'organo giurisdizionale adito.

Pertanto, si ha “soccombenza integrale” di una parte processuale quando nessuna delle sue domande viene accolta dal giudice.

6.1 Inammissibilità del ricorso

La pronuncia di inammissibilità determina la soccombenza del soggetto che ha proposto l'atto di impugnazione dichiarato inammissibile. Pertanto, nel caso, ad esempio, di inammissibilità pronunciata nel giudizio di primo grado, la somma comunque dovuta sarà pari al 50 per cento del valore della lite.

Alle pronunce di inammissibilità vanno equiparati gli esiti del giudizio che hanno una diversa denominazione, ma che producono effetti analoghi (improponibilità, irricevibilità, ecc.).

6.2 Soccombenza parziale

Si ha soccombenza parziale quando, con l'ultima o unica pronuncia resa alla data di presentazione della domanda di definizione, la parte non ottiene l'integrale accoglimento delle proprie richieste.

³⁵ In proposito, si veda il successivo paragrafo 8.1 in tema di rilevanza delle pronunce rese fino alla data di presentazione della domanda.

Considerato che le somme dovute dipendono dall'esito del giudizio e, quindi, dalla soccombenza di ciascuna parte, in tal caso troveranno applicazione sia la percentuale del 10 che quella del 50 per cento.

Più precisamente, le suddette percentuali andranno applicate partitamente sul valore della lite – determinato secondo le regole illustrate nel relativo paragrafo – in base alle seguenti modalità:

a) il 10 per cento sulla parte del valore della lite per la quale l'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare resa, sul merito o sull'ammissibilità, ha statuito la soccombenza dell'Agenzia delle entrate;

b) il 50 per cento sulla parte del valore della lite per la quale l'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare, sul merito o sull'ammissibilità, ha statuito la soccombenza del contribuente.

Un esempio può essere utile per chiarire il procedimento da seguire.

Un contribuente ha integralmente impugnato un avviso di accertamento recante maggiore imposta per 10.000 euro (con conseguenti sanzioni collegate all'imposta e relativi interessi, non rilevanti ai fini della determinazione del valore della lite).

La sentenza di primo grado ha annullato parzialmente l'avviso di accertamento, con conferma della legittimità e fondatezza della pretesa limitatamente ad un'imposta pari a 6.000 euro (più sanzioni e interessi relativi).

Il valore della lite è pari all'importo del tributo contestato con l'atto introduttivo in primo grado, vale a dire 10.000 euro.

Il contribuente, per definire la lite, dovrà versare il 10 per cento di 4.000 euro (imposta annullata dalla sentenza) nonché il 50 per cento di 6.000 euro (imposta confermata dalla sentenza).

Pertanto, verserà complessivamente 3.400 euro (400 + 3.000).

7. Giudicato interno, somme dovute e rimborso delle eccedenze

Come più volte affermato, ai sensi dell'articolo 39 D.L. n. 98/2011 si intende per valore della lite, da assumere a base del calcolo per la definizione,

“l’importo dell’imposta che ha formato oggetto di contestazione in primo grado”. Si ritiene che il tributo rilevante ai fini della determinazione del valore della lite sia solo quello riferibile all’atto o a quella parte dell’atto che, alla data di presentazione della domanda di definizione, costituisca ancora oggetto di controversia, in quanto non coperto da giudicato.

In particolare, in caso di giudicato interno formatosi anteriormente alla data della presentazione della domanda, il valore della lite deve essere calcolato tenendo conto del tributo e/o delle sanzioni non collegate al tributo limitatamente alla parte ancora in contestazione e non coperta da giudicato.

Analogamente, qualora il giudicato interno si sia formato sull’intero tributo e la lite sia pendente in ordine alle sole sanzioni originariamente collegate al tributo, il valore della lite è dato dalle sanzioni in contestazione, così come avviene nei casi di impugnazione parziale dell’atto impugnato. In tal caso l’eventuale definizione e la conseguente dichiarazione di estinzione del giudizio interesserà la sola parte della controversia ancora in contestazione.

Il valore della lite, come prima determinato, rileva anche come parametro quantitativo che delimita il perimetro di applicazione della norma concernente la definizione delle liti “minori” (20.000 euro).

La chiusura della lite lascia impregiudicata la necessità di dare esecuzione al giudicato interno con conseguente recupero di tributi, sanzioni ed interessi dovuti per effetto dell’intervenuta sentenza definitiva.

Considerazioni analoghe valgono – come si è detto con circolare del 21 marzo 2003, n. 17/E del 2003, paragrafo 1.13, intitolato *“Articolo 16 – Giudicato interno, somme dovute e rimborso delle eccedenze”* – in caso di annullamento parziale dell’atto in contestazione in via di autotutela. In particolare, qualora in pendenza di lite l’Agenzia delle entrate abbia annullato parzialmente il provvedimento impugnato, il contribuente può avere interesse a definire la controversia ancora pendente limitatamente alla residua parte della pretesa erariale non interessata dal provvedimento di annullamento dell’Ufficio. Anche in tal caso la quota parte di atto impugnato interessata dall’annullamento non

concorre alla determinazione del valore della lite, essendo stata rimossa al riguardo ogni ragione di contrasto.

In proposito si precisa che, a seguito della comunicazione di regolarità della definizione da parte dell'Ufficio, la dichiarazione di estinzione del giudizio per chiusura della lite riguarderà l'intero oggetto della controversia, compresa la parte del provvedimento impugnato annullato in via di autotutela.

8. Pronuncia “resa”

Con riferimento alla data in cui la pronuncia giurisdizionale si intende “resa”, ai sensi dell'articolo 39 D.L. n. 98/2011, il legislatore attribuisce rilevanza alla data di:

- deposito della pronuncia nel testo integrale;
- deposito del solo dispositivo, qualora sia prevista una pubblicazione dello stesso prima delle motivazioni, come è stabilito per le decisioni della Commissione tributaria centrale;
- comunicazione al contribuente di un provvedimento decisorio del giudizio, qualora non ne sia prevista la pubblicazione mediante deposito (come accade, ad esempio, per il provvedimento presidenziale di inammissibilità del ricorso di cui al comma 1 dell'articolo 27 del d.lgs. n. 546 del 1992).

A tal fine, rilevano le pronunce decisorie concernenti il merito della controversia³⁶. Non riveste alcuna importanza, invece, l'ordinanza di accoglimento o di rigetto dell'istanza di sospensione cautelare dell'esecuzione dell'atto impugnato, che la Commissione abbia emesso ai sensi dell'articolo 47 del d.lgs. n. 546 del 1992. In altri termini, qualora il ricorso sia stato proposto dal contribuente di fronte alla Commissione tributaria provinciale e questa si sia pronunciata esclusivamente in ordine alla richiesta di sospensione cautelare degli effetti dell'atto impugnato, la definizione comporta il versamento del 30 per cento del valore della lite, qualunque sia l'esito della pronuncia sulla sospensione.

³⁶ Compresi i predetti decreti di inammissibilità dei ricorsi di cui all'articolo 27 del d.lgs. n. 546 del 1992.

8.1 Rilevanza delle pronunce rese fino alla data di presentazione della domanda

Ai fini della determinazione della somma dovuta occorre fare riferimento all'ultima o all'unica pronuncia non definitiva eventualmente resa alla data di presentazione della domanda di definizione.

Per tale motivo, qualora la causa sia stata già discussa e, quindi, presumibilmente sia stata anche decisa, è necessario che il soggetto interessato alla definizione verifichi, prima della presentazione della domanda di definizione, se sia intervenuto o meno il deposito della sentenza o del dispositivo presso la segreteria della Commissione tributaria. Ciò in quanto rileva la pubblicazione, mediante deposito, della pronuncia, anche se il contribuente non ne abbia ancora ricevuto comunicazione.

Qualora tra la data di versamento delle somme dovute per la definizione e quella di presentazione della domanda intervenga una pronuncia giurisdizionale non definitiva, resa sul merito ovvero sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, per effetto della quale le somme dovute risultino modificate, potranno verificarsi le seguenti ipotesi:

a) le somme già versate risultano di ammontare superiore a quelle dovute per effetto dell'intervenuta pronuncia: in questo caso il soggetto interessato avrà diritto³⁷, a seguito della verifica della regolarità della definizione della lite, alla restituzione delle somme versate in eccedenza rispetto a quelle dovute in base alla nuova pronuncia;

b) le somme già versate risultano di ammontare inferiore a quelle dovute per effetto dell'intervenuta pronuncia: in questo caso il soggetto interessato dovrà versare la differenza entro la data di presentazione della domanda, eccezionalmente anche oltre, pertanto, il 30 novembre 2011.

In considerazione di quanto sopra evidenziato, si rende opportuno presentare la domanda immediatamente dopo l'esecuzione del versamento. Fino

³⁷ Nei casi previsti dall'articolo 16, comma 5, legge n. 289/2002, di cui si tratterà al successivo paragrafo 10.

a quando non saranno disponibili le funzionalità per la trasmissione telematica della domanda, è possibile consegnarla all'Ufficio³⁸ che si impegna a trasmetterla in via telematica secondo le modalità stabilite con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 13 settembre 2011. In tal caso, ai fini della determinazione della somma dovuta per la definizione, si fa riferimento all'ultima o all'unica pronuncia non definitiva resa alla data di consegna.

8.2 Definizione in pendenza di giudizio di rinvio o del termine di riassunzione

L'articolo 39 D.L. n. 98/2011, per effetto del richiamo all'articolo 16 legge n. 289/2002, prevede la possibilità di definire le liti per le quali pende giudizio di rinvio ovvero pende il termine per la relativa riassunzione.

In caso di rinvio al giudice di primo grado, le somme dovute per la definizione sono pari al 30 per cento del valore della lite, considerato che la pronuncia di rinvio fa venir meno quelle precedenti.

Parimenti, è dovuto il 30 per cento del valore della lite nell'ipotesi di rinvio al giudice di secondo grado, in quanto *“è principio fermo nella giurisprudenza di legittimità e nella riflessione della pressoché unanime dottrina processualistica che il giudizio di rinvio (...) costituisce una fase nuova ed autonoma, ulteriore e successivo momento del giudizio (...) diretto e funzionale ad una sentenza che non si sostituisce ad alcuna precedente pronuncia, riformandola, ma statuisce direttamente sulle domande proposte dalle parti”* (Cass. 17 novembre 2000, n. 14892; Cass. 6 dicembre 2000, n. 15489; 23 settembre 2002, n. 13833; Cass. 28 gennaio 2005, n. 1824; Cass. 28 marzo 2009, n. 7536; Cass. 5 aprile 2011, n. 7781; Cass. 17 settembre 2010, n. 19701).

Inoltre, è orientamento consolidato del giudice di legittimità quello secondo cui, qualora la sentenza di appello sia stata cassata con rinvio, *“non sarà mai più possibile procedere in executivis sulla base della sentenza di primo grado ... riformata dalla sentenza d'appello cassata, potendo una nuova*

³⁸ Nel caso in cui la domanda venga presentata in Ufficio prima dell'attivazione della procedura per la trasmissione telematica, l'Ufficio attesta l'avvenuta presentazione della domanda alla data di ricezione, tramite modello 8 o analoga attestazione.

esecuzione fondarsi soltanto, eventualmente, sulla sentenza del giudice di rinvio” (Cass. 13 maggio 2002, n. 6911; in senso conforme, Cass. 9 marzo 2001, n. 3475; Cass. 24 marzo 2006, n. 6679; Cass. 19 febbraio 2007, n. 3758; Cass. 12 marzo 2009, n. 6042).

Si ricorda che il rinvio, oltre che dalla Corte di Cassazione, può essere disposto anche dalla Commissione tributaria centrale e dalle Commissioni tributarie regionali³⁹; in entrambi i casi per determinare l’importo dovuto per la definizione va applicato il criterio innanzi enunciato⁴⁰.

8.3 Conciliazione giudiziale

È ammessa la definizione delle liti pendenti interessate da conciliazione giudiziale di cui all’articolo 48 del d.lgs. n. 546 del 1992, non ancora perfezionata alla data del 30 novembre 2011 (termine ultimo per effettuare il pagamento utile ai fini della definizione).

Il citato articolo 48 dispone che *“la conciliazione si perfeziona con il versamento ... dell’intero importo dovuto ovvero della prima rata”*⁴¹.

In caso di conciliazione parziale perfezionata, la lite è definibile per la parte non conciliata. In tal caso il valore della lite è dato dal tributo ancora in contestazione.

9. Perfezionamento, efficacia e validità della definizione

La definizione si perfeziona con il versamento dell’intera somma dovuta entro il 30 novembre 2011 e con la successiva presentazione – entro il 2 aprile 2012⁴² – della relativa domanda di definizione.

³⁹ Si evidenzia che l’articolo 59, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 non richiede la riassunzione ad istanza di parte.

⁴⁰ Cfr. risoluzione 9 maggio 2003, n. 104/E.

⁴¹ In proposito si ricorda che il testo previgente dell’articolo 48, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 prevedeva, nel caso in cui l’importo delle rate successive alla prima fosse superiore a 50.000 euro, la prestazione di idonea garanzia. Tale garanzia doveva essere prestata sull’importo delle rate successive alla prima. L’articolo 23, comma 19, lett. a), del decreto-legge n. 98 del 2011, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, ha soppresso tale obbligo.

⁴² La norma prevede che la domanda sia presentata entro il 31 marzo 2012, che cade di sabato; l’adempimento è, dunque, prorogato al primo giorno lavorativo successivo, ai sensi dell’articolo 7,

La domanda di definizione deve essere presentata esclusivamente in via telematica compilando il modello conforme a quello approvato con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 13 settembre 2011.

La domanda e le relative istruzioni sono disponibili in formato elettronico sul sito *Internet* dell'Agenzia delle entrate.

Per la compilazione della domanda si può utilizzare l'apposito *software* che sarà reso disponibile per gli utenti abilitati in ambiente "*Entratel* o *Fisconline*". La data a partire dalla quale sarà possibile procedere alla compilazione e alla trasmissione telematica della domanda di definizione verrà resa nota con successiva comunicazione.

I contribuenti possono inviare la domanda:

- tramite il servizio *Internet (Fisconline)*;
- tramite uno qualsiasi degli Uffici territoriali delle Direzioni provinciali dell'Agenzia delle entrate, che ne cureranno la trasmissione;
- tramite gli intermediari autorizzati (professionisti, associazioni di categorie, CAF, altri soggetti abilitati).

In ogni caso la domanda va consegnata in tempo utile all'esecuzione della tempestiva trasmissione telematica. Resta ferma la facoltà dell'intermediario di non accettare l'incarico.

Sia gli intermediari incaricati della trasmissione telematica sia gli Uffici territoriali delle Direzioni provinciali dell'Agenzia delle entrate che effettuano l'invio telematico su richiesta del soggetto interessato, sono tenuti a rilasciare copia cartacea della domanda di definizione nonché copia della comunicazione trasmessa per via telematica dall'Agenzia delle Entrate⁴³ attestante l'avvenuto ricevimento della domanda, che costituisce prova dell'avvenuta presentazione della stessa.

Analoga comunicazione viene rilasciata dal servizio *internet (Fisconline)* qualora il contribuente provveda autonomamente tramite detto canale.

comma 1, lettera h), del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106.

⁴³ Nel caso in cui la domanda venga presentata in Ufficio prima dell'attivazione della procedura per la trasmissione telematica, l'Ufficio attesta l'avvenuta presentazione della domanda alla data di ricezione, tramite modello 8 o analoga attestazione.

Come preannunciato, per la definizione delle liti “minori” non è consentito il versamento in forma rateale degli importi dovuti, che devono essere, pertanto, integralmente eseguiti entro il 30 novembre 2011.

L’articolo 39, comma 12, lettera d) stabilisce poi che *“gli uffici competenti trasmettono alle commissioni tributarie, ai tribunali e alle corti di appello nonché alla Corte di cassazione, entro il 15 luglio 2012, un elenco delle liti pendenti per le quali è stata presentata domanda di definizione. Tali liti sono sospese fino al 30 settembre 2012. La comunicazione degli uffici attestante la regolarità della domanda di definizione ed il pagamento integrale di quanto dovuto deve essere depositata entro il 30 settembre 2012. Entro la stessa data deve essere comunicato e notificato l'eventuale diniego della definizione”*.

Dopo aver riscontrato l’integrale pagamento di quanto dovuto, l’Ufficio, sulla base di un sommario controllo della definibilità della lite, dispone subito, senza necessità di specifica istanza, la sospensione della riscossione dei ruoli il cui obbligo di pagamento verrà meno per effetto della definizione della lite. A seguito della presentazione della domanda di definizione, dopo averne accertato la regolarità, procede allo sgravio dei predetti ruoli non pagati, sempre senza necessità di specifica istanza. Nel caso in cui le somme già versate in pendenza di giudizio siano superiori a quelle dovute per la definizione l’Ufficio può procedere alla sospensione dopo la presentazione della domanda di definizione ovvero allo sgravio dopo aver accertato la regolarità della definizione.

Salvo quanto si dirà nel successivo paragrafo 10, l’Ufficio non può procedere, invece, al rimborso delle somme versate in base ad iscrizione a ruolo provvisoria.

9.1 Pronuncia di condanna dell’Agenzia alle spese di giudizio.

Ai sensi dell’articolo 46 del d.lgs. n. 546 del 1992 le spese del giudizio estinto per definizione agevolata restano a carico della parte che le ha anticipate.

Più in generale, la chiusura della lite definisce ogni aspetto della controversia, compreso quello relativo alle spese di giudizio.

Per effetto della definizione della lite, il contribuente si avvale dei benefici alla stessa connessi, rinunciando agli effetti di una eventuale pronuncia favorevole resa nei suoi confronti, anche qualora la stessa rechi la condanna dell'Agenzia delle entrate al pagamento delle spese di giudizio.

Pertanto, a seguito della definizione della lite, si ha rinuncia, da parte del contribuente, alla vittoria delle spese di giudizio. In modo speculare, l'intervenuta definizione impedisce di dare esecuzione a pronunce di condanna del contribuente alle spese, rese nelle controversie oggetto di definizione.

10. Scomputo delle somme già versate

Dalle somme dovute per effetto della definizione possono essere scomputate quelle già versate sulla base di iscrizioni a ruolo provvisorie effettuate in pendenza di giudizio o in pendenza del termine di impugnazione dell'atto o della pronuncia giurisdizionale (cfr. articolo 16, comma 5, legge n. 289/2002).

Sono scomputabili le somme iscritte a ruolo provvisorio, pagate a titolo di tributo, sanzioni amministrative, interessi ed indennità di mora di spettanza dell'Agenzia delle entrate, limitatamente alla parte commisurata alla pretesa impositiva ancora in contestazione nella lite che si intende chiudere⁴⁴.

In tal senso, qualora ad esempio con riferimento ad uno stesso avviso di accertamento, il contribuente abbia proposto ricorso per contestare esclusivamente i maggiori tributi accertati, avendo definito le relative sanzioni con il beneficio della riduzione ad un terzo⁴⁵, in applicazione dell'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, egli non può scomputare dalle somme dovute per la chiusura della lite quanto versato per definire le sole sanzioni.

⁴⁴ Come già chiarito con la circolare n. 12/E del 2003, punto 11.6.12.

⁴⁵ Per effetto della modifica apportata dall'articolo 1, comma 20, lettera c), della legge 13 dicembre 2010, n. 220 all'articolo 17, comma 2 del d.lgs. n. 472 del 1997, con decorrenza dal 1° febbraio 2011, la definizione agevolata delle sole sanzioni è ammessa con il pagamento di un importo pari ad un terzo delle stesse. Il previgente testo normativo prevedeva che la definizione agevolata avvenisse con il beneficio della riduzione ad un quarto della sanzione irrogata.

Qualora le somme versate in sede di riscossione provvisoria siano di ammontare superiore rispetto all'importo dovuto per la chiusura della lite, non occorrerà effettuare alcun versamento. Né spetta il rimborso della differenza, salvo quanto di dirà nel paragrafo seguente.

10.1 Somme versate in misura eccedente

Qualora risulti che le somme versate provvisoriamente in pendenza di giudizio siano superiori all'importo dovuto per la definizione, il contribuente potrà ottenere il rimborso della parte eccedente nel solo caso in cui l'Agenzia delle entrate sia risultata soccombente sulla base dell'ultima o unica pronuncia non definitiva emessa.

In conformità al disposto dell'articolo 16, comma 5, legge n. 289/2002, che trova applicazione anche per la definizione delle liti "minori", la possibilità di avere in restituzione le somme versate in pendenza di giudizio è, altresì, subordinata alla condizione che il valore della controversia oggetto di definizione sia superiore a 2.000 euro.

In ogni caso, il rimborso non potrà essere disposto qualora la Commissione tributaria non si sia ancora espressa, ovvero il contribuente, all'atto della presentazione dell'istanza di definizione, risulti soccombente sulla base dell'ultima pronuncia resa.

11. Modalità di pagamento

Ai sensi del comma 12, lettere a) e b) dell'articolo 39, il versamento delle somme dovute deve essere effettuato entro il 30 novembre 2011 in unica soluzione.

Il pagamento va effettuato con modello "*F24 Versamenti con elementi identificativi*", qualunque sia il tipo di tributo cui la lite si riferisce, con l'indicazione del codice tributo "8082", denominato "*Liti fiscali pendenti – Definizione ai sensi dell'articolo 39, comma 12, del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98*", istituito con risoluzione del 5 agosto 2011, n. 82/E.

È preclusa la possibilità di compensare, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997 n. 241, la somma dovuta per la definizione della lite con qualsiasi credito di imposta (cfr. articolo 16, comma 2, legge n. 289/2002).

12. Sospensione dei giudizi.

Ai sensi dell'articolo 39, comma 12, lettera c), le liti fiscali suscettibili di definizione a norma del medesimo articolo sono sospese *ex lege* dal 6 luglio 2011 fino al 30 giugno 2012

Si ritiene che la sospensione non operi qualora il contribuente presenti istanza di trattazione (cfr. articolo 16, comma 6, legge n. 289/2002).

Se la data di trattazione della lite era stata già fissata nel suddetto periodo di sospensione, il giudizio prosegue, salva la facoltà del contribuente di chiederne la sospensione, rappresentando la volontà di avvalersi della definizione. Va da sé che la richiesta di sospensione non potrà più formularsi qualora il contribuente non abbia effettuato il versamento di quanto dovuto entro il 30 novembre 2011 o, se non è dovuto alcun versamento, qualora non abbia presentato tempestiva domanda di definizione.

La richiesta, rispettivamente di trattazione o di sospensione, può essere formulata in forma scritta oppure oralmente in udienza.

Si ritiene che il giudice debba comunque sospendere il processo nell'eventualità che il contribuente produca in sede di discussione copia del versamento effettuato o, se non sono dovuti pagamenti, della domanda di definizione presentata.

Dopo che l'Ufficio, all'indomani del 2 aprile 2012, avrà preso atto della presentazione delle domande di definizione, includendole nell'elenco da trasmettere agli organi giurisdizionali, la sospensione del giudizio si protrarrà fino al 30 settembre 2012.

Entro la predetta data del 30 settembre 2012, l'Ufficio andrà a comunicare al competente organo giurisdizionale l'avvenuta estinzione della lite, dopo averne verificato il perfezionamento e, quindi, accolto la domanda di definizione.

Per esigenze di economia processuale, si invitano gli Uffici a trasmettere il più celermente possibile e comunque non oltre il 30 giugno 2012 gli elenchi delle controversie oggetto di istanza di definizione, posto che il termine ultimo fissato dalla norma per la trasmissione di detti elenchi (15 luglio 2012) è successivo alla data (30 giugno 2012) di cessazione della sospensione dei processi e dei termini processuali⁴⁶.

La sospensione dei giudizi non equivale a sospensione dell'efficacia esecutiva dell'atto impugnato, rimanendo salva la facoltà della Commissione tributaria provinciale di disporre la sospensione cautelare degli effetti dell'atto, ai sensi dell'articolo 47 del d.lgs. n. 546 del 1992, quando ne ricorrano i presupposti previsti da tale norma.

12.1 Sospensione dei termini.

Per le liti che possono formare oggetto di definizione, la lettera c) del comma 12 dell'articolo 39 prevede che sono sospesi, a favore di tutte le parti processuali, dal 6 luglio 2011 fino al 30 giugno 2012, *"...i termini per la proposizione di ricorsi, appelli, controdeduzioni, ricorsi per cassazione, controricorsi e ricorsi in riassunzione, compresi i termini per la costituzione in giudizio"*.

La sospensione opera anche con riguardo ad atti di impugnazione dei provvedimenti giurisdizionali individuati con una denominazione diversa da quella espressamente indicata dal legislatore; in tal senso, la sospensione dei termini riguarda, ad esempio, anche i reclami contro i provvedimenti presidenziali di cui all'articolo 28 del d.lgs. n. 546 del 1992, che, ai sensi del comma 1 del medesimo articolo, sono proposti e notificati alle altre parti costituite nelle forme di cui all'articolo 20, commi 1 e 2, ossia secondo le

⁴⁶ Si precisa che tali adempimenti andranno svolti esclusivamente mediante specifiche funzionalità informatiche di ausilio che verranno rese disponibili agli Uffici.

formalità previste per i ricorsi. Ai predetti reclami si riferisce la norma nella parte in cui annovera tra gli atti per i quali opera la sospensione dei termini anche i “ricorsi”.

E’ esclusa, invece, la sospensione del termine per proporre il ricorso in primo grado.

La sospensione non opera neppure con riguardo ad una controversia instaurata dal contribuente per impugnare una pluralità di atti, qualora anche uno solo di questi non sia definibile.

Analogamente gli Uffici, in via prudenziale, riterranno non sospeso il giudizio - e i relativi termini - che risulti dalla riunione di più controversie quando anche una sola di queste non sia definibile. Peraltro, al di là dei casi di litisconsorzio necessario di cui all’articolo 14 del d.lgs. n. 546 del 1992, è facoltà del giudice disporre la separazione delle liti, ai sensi dell’articolo 29 del medesimo d.lgs. n. 546 del 1992: in tal caso la sospensione, anche ai fini dei termini per gli adempimenti delle parti, opera limitatamente alle liti definibili risultanti dalla separazione.

Qualora il contribuente non si avvalga della definizione agevolata, la sospensione cessa il 30 giugno 2012, con la conseguenza che i termini processuali riprenderanno a decorrere dal 1° luglio 2012.

13. Omesso versamento dell’importo dovuto

Come già chiarito in precedenza, la definizione in esame non prevede il pagamento rateale delle somme dovute. In base alla precedente definizione agevolata di cui all’articolo 16 legge n. 289/2002, l’omesso versamento, entro i termini previsti, delle rate successive alla prima non impediva la validità della definizione. Nel caso di specie, al contrario, per la definizione delle liti minori, l’omesso versamento, entro il termine previsto, dell’importo dovuto comporta l’inefficacia della sanatoria.

14. Errore scusabile

La lettera d) del comma 12 dell'articolo 39, stabilisce che entro il 30 settembre 2012 gli Uffici dovranno comunicare al contribuente l'eventuale diniego della definizione.

Al riguardo, gli Uffici non mancheranno, tuttavia, di fare corretta applicazione del principio dell'errore scusabile, enunciato all'articolo 16, comma 9, legge n. 289/2002, secondo cui *“in caso di pagamento in misura inferiore a quella dovuta, qualora sia riconosciuta la scusabilità dell'errore, è consentita la regolarizzazione del pagamento medesimo entro trenta giorni dalla data di ricevimento della relativa comunicazione dell'ufficio”*

L'errore potrà ritenersi scusabile nelle ipotesi in cui il soggetto abbia osservato una normale diligenza nella determinazione del valore della lite e nel calcolo degli importi dovuti.

La scusabilità dell'errore presuppone, di norma, condizioni di obiettiva incertezza o di particolare complessità del calcolo che debbono potersi accompagnare alla normale diligenza usata dal contribuente.

Ove riconosca la scusabilità dell'errore, l'Ufficio liquiderà il maggior importo dovuto e, in conformità al punto 5.5 del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 13 settembre 2011, inviterà il contribuente ad effettuare il versamento integrativo entro 30 giorni dalla data di ricezione della comunicazione⁴⁷.

Qualora la parte non provveda entro tale termine all'integrazione del pagamento, la chiusura della lite non sarà valida e, quindi, si procederà al diniego, trattato di seguito.

⁴⁷ L'importo dovuto per la regolarizzazione, maggiorato degli interessi legali a decorrere dal giorno successivo al termine per il versamento fissato dall'articolo 39 D.L. n. 98/2011, sono versate mediante il modello *“F24 con elementi identificativi”*. Anche in tal caso, è esclusa la compensazione di cui all'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997.

15. Diniego della definizione

Qualora rilevi l'irregolarità della definizione oppure l'omesso o insufficiente pagamento di quanto dovuto, l'Ufficio notificherà al ricorrente e depositerà presso l'organo giurisdizionale il provvedimento di diniego della definizione della lite fiscale pendente (cfr. articolo 16, comma 8, legge n. 289/2002).

L'eventuale diniego della definizione, pertanto, oltre ad essere comunicato all'organo giurisdizionale competente (presso la segreteria della Commissione tributaria o la cancelleria del Giudice ordinario presso cui pende la lite), dovrà essere notificato al contribuente con le modalità previste dall'articolo 60 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, o dall'articolo 14 della legge 20 novembre 1982, n. 890, o dall'articolo 3, comma 4, del decreto-legge 15 settembre 1990, n. 261, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 novembre 1990, n. 331.

Già in passato, con riferimento all'articolo 16 legge n. 289/2002, era sorta questione se, in considerazione del venir meno del presupposto del versamento e, quindi, del mancato perfezionamento della definizione, le somme pagate dovessero essere rimborsate al contribuente. Al riguardo, si ritiene che tali somme possano essere rimborsate, a condizione che il provvedimento di diniego non sia stato impugnato e che non pendano più i termini per impugnarlo. Invero, solo il decorso del termine per l'impugnazione del diniego ovvero il passaggio in giudicato della sentenza che statuisce in merito alla sua legittimità rendono certo il mancato perfezionamento della definizione. Le somme devono essere trattenute in attesa della definitività del diniego.

16. Coobbligati

In presenza di più coobbligati, la definizione effettuata da parte di uno di essi esplica efficacia anche a favore degli altri.

Relativamente alle controversie che riguardano una pluralità di soggetti (ad esempio, alienante e acquirente, coeredi, coniugi che hanno presentato

dichiarazione congiunta) interessati dallo stesso atto impugnato o dalla stessa lite autonomamente definibile, possono configurarsi i seguenti casi:

- a) pendenza di un'unica lite nella quale siano costituiti tutti gli interessati;
- b) pendenza di distinte liti aventi ad oggetto lo stesso atto, instaurate separatamente da ciascuno degli interessati;
- c) presentazione di ricorso solo da parte di alcuni degli interessati.

Nell'ipotesi *sub a)* si configura un'unica lite e, pertanto, la regolare definizione da parte di uno degli interessati determina automaticamente l'estinzione della controversia anche nei confronti degli altri soggetti.

Nell'ipotesi *sub b)*, pur in presenza di più liti fiscali, la definizione fatta valere da uno degli interessati estende gli effetti anche sulle altre controversie. Ciò può accadere, ad esempio, in materia di imposta di registro, nell'ipotesi in cui l'avviso di rettifica avente ad oggetto lo stesso contratto di cessione di azienda sia stato impugnato separatamente da acquirente e venditore, con l'instaurazione di separati giudizi pendenti.

In tal caso, l'Ufficio competente sulla domanda prodotta da uno dei soggetti interessati, nel trasmettere al giudice l'elenco delle liti per le quali è stata chiesta la definizione, avrà cura di comunicare la pendenza di altre liti aventi ad oggetto il medesimo rapporto tributario, cui si estendono gli effetti della definizione.

Una volta verificata la regolarità della chiusura della lite, andrà richiesta l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere anche con riguardo alle altre controversie, instaurate dai coobbligati, interessate dalla medesima definizione.

Trattandosi anche in questo caso di estinzione prevista dalla legge, non si fa luogo al pagamento di eventuali spese di lite che, ai sensi dell'articolo 46, comma 3, del d.lgs. 546 del 1992, “... *restano a carico della parte che le ha anticipate.*”

Nell'ipotesi *sub c)* la pretesa impositiva si è resa definitiva soltanto nei confronti di alcuni dei soggetti interessati dall'atto impugnato. In tal caso,

l'effetto definitorio dell'iniziativa assunta dal ricorrente impedisce all'Agenzia di esercitare ulteriori azioni nei confronti degli altri soggetti interessati, per i quali la lite non sia più pendente, fermo restando che non si farà comunque luogo a rimborso di somme già versate.

L'eventuale rimborso di eccedenze spettanti ai sensi del comma 5 dell'articolo 16 legge n. 289/2002, potrà avvenire, in forza della definizione ottenuta da uno dei coobbligati, anche a favore di altri coobbligati che in precedenza avessero effettuato i versamenti a titolo provvisorio, ma che poi non si siano avvalsi personalmente della definizione. In proposito, occorre precisare che ciascun coobbligato solidale che decide di avvalersi della definizione non potrà scomputare dalle somme dovute per la definizione i versamenti già effettuati a titolo provvisorio dagli altri coobbligati che non si siano avvalsi personalmente della definizione.

17. Estinzione del giudizio.

L'estinzione del giudizio è subordinata alla comunicazione di regolarità della definizione da parte dell'Ufficio.

A seguito del deposito di detta comunicazione, nei giudizi pendenti innanzi alle Commissioni tributarie provinciali, regionali, di primo e secondo grado di Trento e Bolzano verrà dichiarata l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, ai sensi dell'articolo 46 del d.lgs. n. 546 del 1992.

Per i giudizi pendenti dinanzi alla Commissione tributaria centrale l'estinzione è dichiarata con ordinanza ai sensi dell'articolo 27, primo comma, secondo e terzo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636. Il Presidente può delegare un altro componente della commissione medesima ad adottare la predetta ordinanza. Per i giudizi presso la Commissione tributaria centrale, il termine per proporre ricorso al collegio avverso l'ordinanza di estinzione del giudizio è ridotto (da sessanta) a trenta giorni, decorrente dalla data di comunicazione della medesima (cfr. articolo 16, comma 9-bis, legge n.

289/2002); anche la comunicazione della data dell'udienza alle parti dovrà effettuarsi entro il termine di trenta giorni prima dell'udienza (cfr. articolo 16, comma 9-*bis*, legge n. 289/2002).

Anche per i giudizi pendenti presso la Corte di cassazione, alla comunicazione di regolarità della definizione consegue la dichiarazione di estinzione. Sebbene l'istituto della cessazione della materia del contendere non sia espressamente previsto dal codice di procedura civile, la Cassazione dichiara in tal caso l'estinzione del processo in conformità al proprio orientamento, che ammette tale possibilità qualora sia sopravvenuta una situazione, riconosciuta da entrambe le parti, che abbia eliminato la posizione di contrasto ed abbia perciò fatto venir meno la necessità di una pronuncia sull'oggetto della controversia.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA