

IL COMMERCIALISTA VENETO n. 152 - MARZO / APRILE 2003



ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DELLE TRE VENEZIE

INSERTO

IL PRIVILEGIO DELL'ART. 2751 BIS n.2 C.C.
ED IL CREDITO PER COMPENSO
DEL LIQUIDATORE SOCIALE

di
DIEGO MANENTE
Università Ca' Foscari Venezia
Università di Padova

IL PRIVILEGIO DELL'ART. 2751 Bis n. 2 COD. CIV. ED IL CREDITO PER COMPENSO DEL LIQUIDATORE SOCIALE

di Diego Manente

*Professore a contratto nell'Università Cà Foscari Venezia
e nell'Università degli Studi di Padova. Avvocato in Venezia*

Il tema sviluppato in questo scritto riguarda il problema, di grande rilevanza anche pratica, se il credito per compenso del liquidatore sociale sia o meno assistito dal privilegio generale mobiliare di cui all'art. 2751 bis n. 2 c.c. (si prescindereà volutamente, invece, dal considerare altre possibili forme di preferenza, quali segnatamente il privilegio speciale possessuale in favore del mandatario ex art. 2761, comma 2, c.c., che pur sono state in passato riferite anche al credito in esame da ricostruzioni oggi giustamente abbandonate: sul tema v. *amplius* NICCOLINI, *Scioglimento, liquidazione ed estinzione della società per azioni, in trattato della società per azioni*, diretto da COLOMBO e PORTALE, Torino, 1997, vol. VII, Tomo 3, p. 646 ss.)

Si tratta di una questione ancora aperta, ad un dibattito il cui scenario normativo di riferimento si è arricchito di ulteriori motivi in seguito alla decisione della Corte Costituzionale 29 gennaio 1998, n. 1 (si può leggere, tra le tante riviste in cui è stata pubblicata, in *Foro it.* 1998, I, 315): sentenza la quale, come noto, ha statuito che la norma di cui all'art. 2751 bis n.2 c.c. <<riconoscendo il privilegio generale sui mobili ai crediti (riguardanti le retribuzioni) dei prestatori d'opera intellettuale e non anche a quelli, di eguale natura, dei prestatori d'opera non intellettuale, si pone in insanabile contrasto con l'art. 3 Cost. e deve, pertanto, essere resa conforme alla Costituzione mediante l'eliminazione dell'aggettivo <<intellettuale>> in quanto limitativo dell'ambito del privilegio>>.

Ricordiamo tuttavia come ben prima dell'intervento della Corte Costituzionale il tema dell'applicabilità del privilegio ex art. 2751 bis n. 2 c.c. ai crediti dei liquidatori (e degli amministratori: le due figure, per quanto qui interessa, sono sempre state considerate in modo identico) di società fosse stato oggetto di analisi - tanto in ambito giurisprudenziale, quanto da parte della dottrina - con soluzioni non univoche. In particolare, una parte dei giudici di merito e della dottrina dava al quesito risposta affermativa, sul presupposto del carattere di *prestazione d'opera intellettuale* dell'attività dell'amministratore e del liquidatore sociale (cfr. ad es. Trib. Milano 18 aprile 1983, in *Giur. Comm.* 1984, II, 176; Trib. Roma 28 maggio 1982, in *Le società* 1983, 32; per la dottrina cfr. tra gli altri, SCOGNAMIGLIO, *Note in tema di privilegio dei crediti degli amministratori di società per azioni*, in *Riv. dir. comm.* 1984, II, 273 ss.).

Appare evidente come, muovendo da quest'angolo visuale, la sentenza del Giudice delle leggi n. 1 del 1998 risulti del tutto ininfluenza, poiché, secondo l'impostazione appena ricordata, il credito del liquidatore sociale gode del

riconoscimento dell'invocato rango privilegiato *in quanto afferente ad una prestazione d'opera intellettuale*, e quindi ad un ambito creditorio cui già in origine la norma dell'art. 2715 bis, n. 2 attribuiva rango preferenziale.

La costruzione ermeneutica che riconduce la figura del liquidatore a quella più generale del prestatore d'opera intellettuale dà adeguato risalto alla circostanza che la norma in questione si riferisce non solo ai <<professionisti>>, ma anche ad <<ogni altro prestatore d'opera intellettuale>>, nozione sulla quale può ben rientrare, in una prospettiva di tutela del lavoro umano in ogni sua forma e manifestazione, anche chi sia incaricato di gestire o gestisce un'impresa (in questo senso, tra gli altri, NICCOLINI, *op. cit.*, p. 646; PERULLI, *Il lavoro autonomo. Contratto d'opera e prestazioni intellettuali*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, già diretto da CICU e MESSINEO e continuato da MENGONI, Milano, 1996, p. 280; SCOGNAMIGLIO, *ibidem*).

Conclusione questa che, per quanto qui interessa, risulta indiziariamente avvalorata anche dal fatto che l'attività di liquidazione è prevista espressamente dall'art. 20 della Tariffa Professionale dei Dottori Commercialisti.

Non si può tuttavia dimenticare che altra giurisprudenza di merito ed il Supremo collegio (v. Cass. 11 aprile 1983, n. 2542, in *Dir. Fall.* 1983, II, 682, con riguardo all'attività dell'amministratore; Cass. 14 settembre 1995 n. 9692, in *Il Fallimento* 1996, 176, con specifico riferimento al liquidatore) erano invece attestati nella soluzione negativa, sostanzialmente escludendo la natura strettamente intellettuale di quell'attività. Ed è con riferimento a quest'ultima costruzione che oggi la pronuncia costituzionale 1998/1 *cit.* dovrebbe assumere rilievo decisivo, avendo la sentenza della Consulta, con l'allargamento dell'ambito di applicazione del privilegio ex art. 2751 bis n. 2 c.c. anche ai crediti derivanti da prestazioni non intellettuali, rimosso la pregiudiziale che consentiva alla tesi qui avversata di negare il riconoscimento del rango preferenziale ai crediti del liquidatore (e dell'amministratore) (ed infatti si vedano adesso, in senso favorevole a questo riconoscimento dopo la pronuncia della Consulta, Trib. Torino 4 settembre 1998, in *Giur. it.* 1998, 2104; App. Ancona 19 giugno 1999, in *Il Fallimento* 1999, 1279; Trib. Roma 30 giugno 1999, in *Il Fallimento* 1999, 1280).

La linearità di questo nuovo assetto interpretativo, con la soluzione che di necessità ne consegue, non è tuttavia condivisa da un orientamento giurisprudenziale che ha modulato il disconoscimento del privilegio del credito del liquidatore sociale su basi diverse.

Questa elaborazione è in particolare rinvenibile in alcune decisioni di merito (tra quelle edite cfr., in particolare, Trib. Genova 27 febbraio 1998, in *Il Fallimento* 1998, 1280; Trib. Milano 12 marzo 1998, in *Le società* 1998, 1062; Trib. Venezia 27 settembre 2000, in *Il Fallimento* 2001, 839), cui hanno fatto seguito due arresti del Supremo Collegio, uno con motivazione ridotta sul punto ai termini essenziali del problema (Cass. 17 agosto 1998, n.8083, in *Foro it.* 2000, I, 1413), l'altro – ma è stato giustamente osservato che <<qualche riga in meno sarebbe stata forse opportuna>> (FABIANI, in nota alla sentenza, in *Foro it.* 2000, I, 1364) - più articolato (Cass. 26 febbraio 2002, n. 2769, edita anche in *Il Fallimento* 2002, 1078).

Nello specifico, detto in sintesi estrema, secondo questa impostazione anche dopo l'intervento del Giudice costituzionale deve escludersi l'attribuzione del privilegio in questione (agli amministratori ed) ai liquidatori in quanto la loro attività non sarebbe riconducibile allo schema della prestazione d'opera ex art. 2222 c.c., ancorché non intellettuale, postulato dall'art. 2751 bis n. 2 c.c.

Gli argomenti proposti da queste decisioni a sostegno della persistente soluzione negativa non sembrano tuttavia in grado di superare il vaglio – anche da parte di chi, si intende, voglia comunque negare il carattere intellettuale della prestazione del liquidatore - di una ricognizione critica scevra da pre-giudizi. Il primo argomento riguarda il *numerus clausus* del sistema dei privilegi.

Si può notare, in proposito, che l'ovvietà di questa premessa teorica – in ordine alla quale si dovrebbe comunque rilevare, sul piano sostanziale, che <<il numero chiuso dei privilegi è divenuto nel tempo una sorta di fata morgana, visto che uno dei più cospicui attentati al principio della *par condicio creditorum* si annida proprio nella smisurata proliferazione dei privilegi>> (facciamo nostro il rilievo di FABIANI, nella nota a Cass. 2002/2769, *cit.*) – non è pertinente ai fini della soluzione del problema che ne occupa.

Non si tratta infatti di applicare in via analogica o di interpretazione estensiva la norma di cui all'art. 2751 bis, n. 2 c.c. ad una fattispecie da questa non prevista, ma di stabilire se il credito per compensi del liquidatore (e dell'amministratore) di società rientri o meno in quella previsione, e quindi nel *numerus clausus*.

Accertato che la disposizione in esame ricomprende il credito di cui stiamo discutendo non vi sarebbe, in altri termini, alcun ostacolo anche nella prospettiva del *numerus clausus*.

Il secondo argomento attiene alla collocazione dei liquidatori (e degli amministratori) nella società secondo un rapporto di immedesimazione organica.

Costruzione, questa, ineccepibile nei suoi termini generali, ma assolutamente non valorizzabile ai fini che ne occupano, salvo contraddire l'insegnamento dello stesso Supremo collegio, stavolta a Sezioni unite (Cass. S.u. 21 ottobre 1994, n. 10680, in *Giur. it.* 1995, I, 1, 1524): <<ad escludere il rapporto obbligatorio tra amministratore (n.d.r.: analogo ragionamento vale, ovviamente, stante la costante equiparazione tra le due posizioni, per il liquidatore) e società – avente ad oggetto, da un lato, la prestazione d'opera e, dall'altro lato, la corresponsione di un compenso, ed eventualmente di risarcimenti, o indennizzi causalmente collegati alla detta prestazione – non vale (...) addurre l'esistenza del rapporto organico che lega l'amministratore alla società. Infatti quest'ultimo rapporto concerne soltanto i terzi, verso i quali gli atti giuridici compiuti dall'organo vengono imputati direttamente alla società (...); nei rapporti interni, invece, nulla esclude la configurabilità di rapporti obbligatori tra le due persone. E così, ad esempio, l'amministratore ha diritto

al compenso nei confronti della società per azioni. E l'esistenza di rapporti d'obbligazione fra amministratore e società di capitali, e perciò la configurabilità di due distinti centri d'interesse, è ulteriormente dimostrata dagli obblighi, doveri e limiti gravanti sui primi verso la seconda>>.

L'assunto che vorrebbe valorizzare il profilo dell'immedesimazione organica ai fini dell'esclusione del privilegio lascia trasparire in filigrana – almeno in alcune decisioni esaminate - il postulato della natura non contrattuale del rapporto fra liquidatore (o amministratore) della società. Si potrebbe obiettare a quest'ultimo riguardo che la questione di teoria generale circa la natura contrattualistica o non contrattualistica del rapporto in questione viene risolta, nell'interpretazione fornita dalla giurisprudenza e condivisa anche da larga parte della dottrina, in senso esattamente opposto a quello postulato (cfr. da ultima proprio la più volte ricordata Cass. 2002/2769).

Decisivo è, comunque, il rilievo che non è in realtà necessario entrare nel merito di tale opinione al fine di stabilire l'applicabilità ai liquidatori (ed agli amministratori di società) della disposizione contenuta nell'art. 2751 bis n. 2, atteso che questa norma non considera affatto elemento essenziale del credito privilegiato la fonte contrattuale del credito stesso (in questo senso cfr. ad es. Cass. 1983/2542).

L'ampiezza della formula legislativa (<<hanno privilegio (...) le retribuzioni dei professionisti e di ogni altro prestatore d'opera>>: l'aggettivo "intellettuale" è stato espunto, ripetiamo, da Corte Cost. 1998/1) ricomprende, infatti, tutti i crediti che hanno causa nello svolgimento di una prestazione d'opera, intellettuale o meno, per conto o nell'interesse altrui, in posizione di autonomia, qualunque sia il rapporto sulla base (o in esecuzione) del quale la suddetta attività viene prestata. Il terzo argomento portato a sostegno della soluzione negativa, strettamente correlato al precedente, riguarda il preteso difetto in capo al liquidatore (ed all'amministratore) delle caratteristiche di autonomia, discrezionalità e personalità tipizzanti per comune opinione il rapporto di prestazione d'opera ex art. 2222 c.c.

Questo assunto presta il fianco ad un duplice ordine di obiezioni.

Il primo attiene al rilievo che esso è fondato su una premessa – quella dell'immedesimazione organica, che escluderebbe la posizione di alterità soggettiva presupposta dall'art. 2222 c.c. – che si è appena visto essere errata.

Il secondo riguarda la considerazione che l'argomento di cui si discute è contraddetto

a) ancora una volta dal ricordato arresto delle Sezioni unite della Cassazione le quali - nello stabilire che la controversia in cui l'amministratore di una società di capitali chieda la condanna della stessa al pagamento di una somma dovuta per effetto dell'attività di esercizio delle funzioni gestorie è soggetta in via di principio al rito del lavoro ex art. 409, n. 3., c.p.c., norma riferentesi appunto ai lavoratori autonomi - hanno riconosciuto all'attività resa dall'amministratore di società proprio quei caratteri di continuità, <<ossia la non occasionalità e la reiterazione>>, di coordinazione, <<ossia l'inserimento nell'organizzazione economica, o almeno nelle finalità, della controparte>>, e di personalità, <<essenzialmente secondo la nozione delineata dall'art. 2083 c.c.>>, che l'impostazione qui criticata vorrebbe invece negare;

b) da un più recente intervento del Supremo collegio (Cass. 2 marzo 1999, n. 1726, in *Le società* 1999, 830), che, sviluppando un *obiter dictum* già contenuto nella decisione di cui sopra, ha addirittura escluso anche il rapporto di parasubordinazione – pur sempre riferibile, si badi, ad un prestatore d'opera autonomo - e conseguentemente

l'applicabilità del rito del lavoro, nell'ipotesi di amministratore unico o di amministratore delegato (figure a cui è all'evidenza assimilabile il liquidatore di società): con ciò sancendo la piena autonomia della prestazioni espletate da questi soggetti nell'ambito dell'organizzazione societaria.

La Corte di Cassazione, nella ricordata sentenza 2002/2769, ha cercato di puntellare l'impianto dell'indirizzo oggetto delle nostre censure con un ulteriore argomento, vale a dire la pretesa assenza, nel rapporto fra (amministratore o) liquidatore e società, dei connotati del perseguimento di un risultato (*opus*) e dell'assunzione in proprio, e non a carico del committente, del rischio economico relativo che caratterizzerebbero la tipologia del lavoro autonomo.

Questa provvidenza apportata dalla Suprema Corte sembra a noi ancor più debole della struttura argomentativa d'insieme – vale a dire la non catalogabilità entro gli schemi dell'art. 2222 c.c. della prestazione del(l'amministratore o del) liquidatore – che dovrebbe supportare.

Quanto alla presunta carenza, nella prestazione del liquidatore, del perseguimento di un *opus* è, infatti, la stessa sentenza 2002/2769 a smentire clamorosamente il suo non condivisibile assunto di partenza affermando che <<il contratto in discussione (...) dal contratto di prestazione d'opera mutua la caratteristica consistente nel fatto che (...) il liquidatore (...)>> - si presti la massima attenzione - <<si impegna a fornire un opus e cioè l'amministrazione nella fase di liquidazione >>.

Vi è, dunque, ed è <<l'amministrazione nella fase di liquidazione>>, l'*opus* perseguito dal liquidatore.

Senza contare, in linea più generale, che lo scrutinio del *facere* dovuto nel contratto d'opera mostra a chiunque che, nell'ambito di quel contratto, sono reperibili non soltanto fattispecie nelle quali l'attività deve condurre alla creazione di un *opus* materiale (esemplificando si alla confezione di un abito), ma anche casi nei quali il *facere* è in sé sufficiente perché sia soddisfatto l'interesse creditorio (si pensi ancora una volta a titolo d'esempio, all'opera di assistenza di una guida o di un interprete, all'opera di un massaggiatore ecc.). E che l'attività dovuta dal liquidatore di società sia pacificamente ascrivibile a quest'ultima categoria non sembra richiedere particolari dimostrazioni, a maggior ragione se, come afferma la decisione in esame, il contenuto dell'*opus* del liquidatore << non è determinabile aprioristicamente (...) ma è piuttosto scandito secondo le linee guida poste dai limiti e dagli scopi prefissati dal legislatore >>.

Passiamo a considerare il profilo della presunta assenza di un rischio economico, fondato sul rilievo, per dirla testualmente con la Suprema Corte, che il rischio che consegue all'attività del liquidatore <<sotto ogni profilo, ivi compreso quello derivante da una situazione d'insolvenza determinata dalla cattiva amministrazione dell'attività d'impresa, resta a carico dell'ente sociale e non si trasmette a chi lo ha governato, salvi i rimedi consentiti alla società o ai terzi dagli artt. 2392, 2393 e 2394 c.c.>>.

Se questo è l'argomento – per smentire il quale, notiamo, comunque basterebbe proprio quel riferimento ai <<rimedi consentiti alla società o ai terzi dagli artt. 2392, 2393 e 2394 c.c.>> - come spiegare allora l'incontrovertito inquadramento entro gli schemi del contratto d'opera della prestazione eseguita dal piccolo <<subappaltatore>> (utilizziamo questa espressione dando ovviamente per acquisiti i tratti differenziali generali dell'appalto dal contratto d'opera: per tutte, da ultima, Cass. 29 maggio 2001, n. 7307, in *Giust. civ.*, Mass. 2001, 1085), nei confronti del quale, secondo l'opinione comune, valida tanto per l'appalto che per il contratto d'opera, il committente non ha azione diretta e la cui responsabilità è

soltanto di regresso (v. art. 1670 c.c.)?

Per completezza del quadro di riferimento occorre ricordare che il catalogo degli argomenti proposti dall'orientamento restrittivo che qui si contesta è completato da quello, valorizzato in termini espliciti nella ricordata sentenza del Tribunale di Milano e dallo stesso Supremo collegio nella decisione del 2002, che evoca un'impostazione per così dire <<etica>> della questione, sulla scorta della quale si arriva alla conclusione che nel caso di rapporto organico mancano le ragioni sostanziali di protezione del creditore che giustificano il riconoscimento del privilegio di cui all'art. 2751 bis n. 2 c.c., poiché – riportiamo testualmente dalla motivazione della sentenza della Cassazione - <<il regime dei privilegi è destinato ad assumere pratico rilievo specie in casi dell'insolvenza del debitore e (...) apparirebbe poco plausibile che proprio i crediti di coloro che hanno condotto la gestione dell'impresa siano preferiti agli altri creditori >>.

E' l'esplicitazione del pre-giudizio di cui parlavamo poc'anzi. Per la sua confutazione - al di là, si intende, dei rilievi già svolti circa la corretta valenza del rapporto di immedesimazione organica, dell'intrinseca debolezza, in termini di stretto diritto, di ogni argomento di carattere soltanto metagiuridico e, più in generale, dell'errore epistemologico di basare il ragionamento su un pre-giudizio piuttosto che su un'ipotesi da verificare - offriamo le considerazioni che seguono.

L'argomento sottende un'inaccettabile e non giustificata – perché del tutto aprioristica ed indimostrata - valutazione automatica di equivalenza tra l'attività gestoria o di liquidazione e la responsabilità dello stato di insolvenza, per essere l'amministratore o il liquidatore comunque non estraneo al dissesto dell'impresa.

Né gioverebbe ipotizzare, come fa il Tribunale di Milano, una sorta di fisiologica possibilità di <<autotutela>>, ai fini del soddisfacimento del proprio compenso, da parte del liquidatore chiamato a gestire una società che disveli soltanto in seguito il suo stato di decozione.

Infatti il liquidatore che voglia assolvere correttamente ai suoi compiti, sperimentato ogni altro eventuale legittimo rimedio, null'altro potrà fare che portare i libri in tribunale, lasciando del tutto insoddisfatto il suo credito fino a quel momento maturato per le prestazioni svolte (certo, il liquidatore disonesto sarà nella condizione di fatto di porre sciaguratamente in essere atti idonei a soddisfare le sue pretese prima dell'epilogo fallimentare, ma ove ciò avvenga a discapito degli altri creditori non potrà in alcun modo sottrarsi alle azioni recuperatorie e di responsabilità da parte della procedura ed alle gravissime responsabilità penali per fatti di bancarotta).

Senza contare che un simile argomento ben difficilmente potrebbe essere opposto al liquidatore giudiziale, equiparato, sotto il profilo del disconoscimento del rango privilegiato del suo credito, al liquidatore volontario.

In conclusione, ad onta di indirizzi restrittivi pur reperibili nel panorama giurisprudenziale e che sembrano aver preso decisamente il sopravvento, riteniamo che non vi sia alcuna ragione davvero giuridicamente insuperabile per escludere l'applicabilità del privilegio di cui al vigente art. 2751 bis n. 2 c.c. al credito vantato dal liquidatore sociale.

ASPETTI PROBLEMATICI NELLA DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE LITI PENDENTI ¹

di Tiziana Mesirca

Ordine di Treviso

SOMMARIO: 1. Premesse: le novità introdotte in sede di conversione del D.L. 24.12.2002 n. 282. – 1.1 L'estensione della definizione alle liti avanti la Corte di Cassazione. – 1.2 L'esclusione delle somme dovute in base alle norme sulla riscossione frazionata ed il diritto allo scomputo delle eccedenze. – 1.3 L'accesso alle altre forme di condono. – 2. Individuazione delle liti definibili: criteri guida. – 2.1 Giurisdizione sul tributo. – 2.2 Controparte processuale. – 2.3 Natura del provvedimento impugnato. – 3 La pendenza della lite. – 3.1 Segue: avanti le Commissioni Tributarie. – 3.2 Segue: innanzi alla Corte di Cassazione. – 3.3 Le ipotesi di revocazione. – 4. Il valore della lite. – 4.1 Il cumulo delle sanzioni. – 4.2 Gli accertamenti "unificati". – 4.3 Il contributo straordinario per l'Europa. – 4.4 I contributi e premi previdenziali ed assistenziali. – 4.5 L'INVIM. – 4.6 L'acquiescenza parziale, il giudicato interno e l'autotutela. – 4.7 Gli atti di attribuzione di rendita catastale. – 4.8 Le rettifiche di perdite nelle imposte dirette. – 4.9 La riduzione del rimborso IVA. – 5. Il costo della definizione agevolata: alcuni casi problematici. – 5.1 Le spese di giudizio. – 5.2 La soccombenza parziale. – 5.3 Le "somme" da scomputare. – 5.4 Lo stato della pendenza. – 5.5 Le pronunce di estinzione del processo. – 5.6 Le sentenze rese dalla Corte di Cassazione. – 6. I coobbligati: effetti e problematiche. – 7. Effetti penali. – 8. Modalità e termini di versamento. – 9. La sospensione dei giudizi e dei termini processuali. – 10. L'atto di diniego della definizione agevolata.

1. Premesse: le novità introdotte in sede di conversione del D.L. 24.12.2002 n. 282.

Dopo le sostanziali modifiche introdotte al testo dell'art. 16 della Legge 27/12/2002, n. 289, in sede di conversione del D.L. n. 24/12/2002, n. 282, con Legge 21/02/2003, n. 27,² l'interesse per la specifica sanatoria delle liti pendenti è notevolmente aumentato. Le principali novità sono sostanzialmente tre.

1.1 L'estensione della definizione alle liti avanti la Corte di Cassazione.

La prima riguarda aspetti di *legittimità*, o meglio processuali, essendo relativa all'*estensione della definizione agevolata* de quo *anche alle liti pendenti innanzi alla Corte di Cassazione* e quindi anche alle controversie in sede di legittimità. Tale modifica legislativa ha trovato sicuramente impulso nella recente ordinanza della Corte di Cassazione (21/1/2003, n. 817³) la quale aveva già sollevato eccezione di legittimità costituzionale dell'art. 16 in oggetto, nella parte in cui escludeva dalla definizione agevolata le liti pendenti innanzi alla Corte, *in primis*, sotto il profilo della *violazione dell'art. 3 Cost.*, attesa la *irragionevole disparità di trattamento*, sia tra le controversie per le quali il contribuente più diligente che aveva già presentato ricorso in Cassazione veniva ad essere penalizzato rispetto a chi aveva aspettato o magari dimenticato di presentarlo, che tra le "controversie" previste all'art. 16 (che, appunto, nel testo originario non erano sanabili se pendenti in Cassazione) e quelle di cui al comma 2 dell'art. 13 della medesima legge (relativo la sanatoria dei tributi locali), sanabili "in qualunque stato e grado".

Altro profilo di illegittimità prospettato dalla Suprema Corte era la violazione dell'art. 24 della Costituzione sotto il profilo dell'*inviolabilità del diritto alla difesa*, attesa la manifesta penalizzazione a carico di chi avesse già presentato ricorso in Cassazione.

Fortunatamente il legislatore ha prontamente raccolto lo stimolo, evitando di costringere i contribuenti (con liti pendenti in Cassazione) ad effettuare i versamenti delle somme dovute in base all'art. 16, *sine titolo*, con conseguente poi instaurazione di innumerevoli contenziosi, essendo difficile un veloce

intervento della Corte Costituzionale.

1.2 L'esclusione delle somme dovute in base alle norme sulla riscossione frazionata ed il diritto allo scomputo delle eccedenze.

Il secondo aspetto di novità, di carattere "economico" è l'*esclusione dal costo della definizione, delle somme dovute in pendenza di giudizio* e (correlativamente) l'introduzione di una sorta di *diritto al rimborso* o, più in generale, di un *diritto allo scomputo*, dall'ammontare delle somme dovute per la definizione *delle somme precedentemente versate* a titolo di iscrizione provvisoria in pendenza di giudizio.

1.3 L'accesso alle altre forme di condono.

Infine, terzo ulteriore aspetto, che potrei definire procedurale, ma di evidente rilevanza sostanziale, è la *possibilità di accedere anche ad altre forme di definizione* relative al periodo d'imposta interessato, rimuovendo la causa ostativa, costituita appunto dalla lite pendente per lo stesso periodo d'imposta. Ciò premesso passerò ad analizzare presupposti, contenuto, effetti, ecc., dell'attuale disposizione, tentando di soffermarmi soltanto sugli aspetti problematici e/o che appaiono di interesse concreto ed attuale.

2. Individuazione delle liti definibili: criteri guida.

Presupposto necessario per l'applicazione dell'art. 16 è l'individuazione esatta delle liti che sono definibili in base a tale norma.

Tre sono i *criteri guida*:

- individuazione dei *tributi oggetto della attuale giurisdizione delle Commissioni Tributarie*;
- verifica che la controparte processuale sia "*l'Amministrazione Finanziaria dello Stato*" (Agenzia delle Entrate, del Territorio, delle Dogane);
- indagine sulla natura e/o *funzione dei provvedimenti amministrativi* impugnati e quindi oggetto delle controversie che si intende definire.

2.1 Giurisdizione sul tributo.

In primo luogo, quindi, la lite deve riguardare i tributi che rientrano nella *attuale giurisdizione delle Commissioni Tributarie* (ormai resa piena e quasi esclusiva, grazie alle modifiche apportate all'art. 2 del D.Lgs. 546, all'art. 12 della Legge 28/12/2001, n. 448)⁴

Tale affermazione trova delle limitazioni, atteso che *non* rientrano le controversie sui *tributi locali* - che però sono disciplinate da un'altra disposizione, sempre inserita nella legge n. 289 e successive modifiche (cfr., in particolare, art. 13) - salvo *l'IRAP*, in quanto la gestione di fatto avviene ancora da parte dello Stato, rilevando quindi, ai fini dell'esclusione o meno (tra le liti definibili ex art. 16), un'indagine sulla sostanziale gestione del tributo a prescindere dalla natura erariale o meno del tributo stesso.

Il *contributo per il servizio sanitario nazionale*, appartenendo alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie e seguendo infatti le regole sull'accertamento, riscossione e contenzioso delle imposte sui redditi è compreso tra i tributi oggetto delle liti definibili ex art. 16 citato, mentre sono *escluse* le cause relative i *contributi previdenziali e assistenziali, anche se relativi a violazioni contestate all'interno di avvisi di accertamento* (come si verifica per dichiarazioni presentate dal 1999, ex art. 1, D.Lgs. n. 462/1997), poiché sono di competenza, quanto alle procedure di accertamento, riscossione liquidazione, degli istituti previdenziali.

Certo, per tali contributi la situazione è anomala, atteso che gli stessi sono (invece) definibili in base all'art. 15 della medesima legge 289 quali liti potenziali e quindi anche se sono inseriti in un avviso di accertamento pendente

I QUESTO SCRITTO E' INVIATO ALLA REDAZIONE IL 14/04/2003. PERTANTO NON TIENE CONTO DELLE EVENTUALI SUCCESSIVE MODIFICHE E/O INTEGRAZIONI LEGISLATIVE E/O CHIARIMENTI MINISTERIALI ULTERIORI.

² In S.O. n. 22/2 alla G.U. n. 44 del 22/2/2003.

³ In Il Fisco, 2003, n. 4 1256 ss.

⁴ Infatti, come precisa la Circolare Ministeriale n. 12, cit., sono definibili innanzi al giudice ordinario le liti attualmente nella giurisdizione delle Commissioni Tributarie, ma introdotte al giudice ordinario prima delle modifiche con l'art. 12, comma 2, Legge n. 448 del 28/12/2001.

all'1/1/2003 (ma non impugnato a quella data⁵).

2.2 Controparte processuale.

In secondo luogo, vi è la delimitazione dovuta dal soggetto autore dell'atto impugnato, o parte convenuta del processo, che deve essere l'Amministrazione Finanziaria dello Stato.

Ritengo pertanto debbano essere esclusi dalla definizione in oggetto le liti per le quali la controparte processuale sia *esclusivamente* il *Concessionario della riscossione*.

Si fa riferimento evidentemente alle liti instaurate avverso le cartelle di pagamento.

E' noto infatti come a seguito dell'insediamento delle nuove Commissioni Tributarie e quindi con l'applicazione delle norme sul nuovo processo tributario (D.Lgs. n. 546/92), anche il Concessionario delegato al servizio riscossione tributi sia parte del processo.

Non è questa la sede per soffermarsi sulle svariate dispute e orientamenti che hanno visto il Concessionario quale unica parte processuale in sede di impugnativa della cartella, o, invece, come liticonsorte necessario soltanto in ipotesi di cartella affetta da vizi propri e non derivati dal ruolo.

Certo è che nella prassi si verifica di frequente che nell'impugnare le cartelle di pagamento (specialmente) se affette (anche o soltanto) da vizi propri venga chiamato in causa il Concessionario.

E ciò unitamente all'Agenzia locale se l'impugnativa riguarda *anche* vizi relativi il ruolo e quindi anche il merito della pretesa tributaria, o soltanto il Concessionario, se appunto la cartella è affetta soltanto da vizi propri.

Poiché l'art. 16, comma 3, lett. a), nel definire il concetto di lite pendente parla di lite "in cui è parte l'Amministrazione Finanziaria dello Stato" e non in cui è parte soltanto ed esclusivamente quest'ultima, ritengo che, sia un'interpretazione letterale, che, specialmente, della *ratio legis* che sottende le legislazioni premiali, consente di affermare che *non rientrano* tra le liti definibili ex art. 16⁶, le controversie promosse avverso le cartelle di pagamento⁷ per le quali è stata convenuta *soltanto* la Concessionaria della riscossione, mentre sono definibili le cause nelle quali è stata chiamata in causa non solo l'Amministrazione dello Stato, ma anche la Concessionaria.

Una siffatta interpretazione oltre a non forzare il dato letterale della norma consente anche di rendere la disposizione più conforme alla Costituzione.

Certo è che anche seguendo l'interpretazione sopra prospettata residuano ugualmente dubbi di costituzionalità della disposizione, attesa l'irragionevole disparità di trattamento tra contribuenti dovuta soltanto ad una maggior o minor correttezza e/o legittimità della cartella di pagamento.

Rientrano invece tra le liti definibili, appartenendo all'attuale giurisdizione delle Commissioni Tributarie, ed essendo controparte l'Agenzia delle Dogane, le *controversie doganali*, ponendo tuttavia attenzione al fatto che i *tributi costituenti risorse proprie dell'Unione Europea* (ad esempio i dazi comunitari) non sono nella disponibilità dello Stato Italiano e quindi devono essere corrisposti per intero (come di fatto si verificava già in sede di conciliazione giudiziale e/o adesione, ecc.).

Infine sono *definibili* le "tasse automobilistiche" essendo parte (o meglio laddove è già parte) l'Agenzia delle Entrate, ma *non il canone di abbonamento alla TV* perché la sanatoria è espressamente disciplinata all'art. 17.

Sino a qui la delimitazione effettuata in base all'attuale giurisdizione delle Commissioni Tributarie ed alla controparte processuale (*Uffici dell'Amministrazione Finanziaria dello Stato*).

2.3 Natura del provvedimento impugnato.

Terzo principio guida nella delimitazione dell'ambito oggettivo della disposizione in commento è che la lite deve avere ad oggetto avvisi di accertamento o altri atti che siano a *contenuto impositivo* (o solo sanzionatorio).

Di qui l'*esclusione degli atti di mera riscossione*.

In base a tale criterio, l'Agenzia, con la Circolare n. 12/E citata⁸ afferma la *non definibilità* dei soli ruoli (meglio, cartelle di pagamento, atteso che il ruolo è un atto interno dell'Agenzia) che si concretizzano in una semplice *attività di riscossione delle somme dichiarate e non versate*, riconoscendola invece quando costituiscono *primo atto di accertamento* e l'Agenzia non si limita a chiedere somme incontrovertibilmente determinate o dichiarate, ma contengono una richiesta di imposta in contrasto con le tesi seguite dal contribuente (ad

esempio, disconoscimento di oneri dedotti, ecc.) e quindi sottendono un'attività accertativa. Sulla base delle stesse argomentazioni vengono escluse le controversie instaurate avverso avvisi di liquidazione relativi all'estensione, alla consistenza, al classamento, ecc. dei terreni o delle unità immobiliari urbane, in quanto *atti di liquidazione* emessi per recupero di *imposte principali*⁹.

Il caso di scuola è la lite relativa l'avviso di liquidazione conseguente compravendita nella quale è stata chiesta l'applicazione del sistema automatico di valutazione di cui all'art. 12, Legge n. 154/1988, il quale non è definibile, ex art. 16 citato a prescindere dalle questioni concretamente dedotte in giudizio (vizi pregiudiziali, di mero diritto, quale l'intervenuta decadenza, ecc.), rilevando soltanto la *funzione* dell'atto che nel caso di specie è di mera riscossione, limitandosi, l'Agenzia, a recuperare un'imposta principale dovuta sulla base della dichiarazione del contribuente.

In base a tali considerazioni la circolare n. 12/E del 23/5/2003, inizialmente aveva sostenuto che, nel rispetto della giurisprudenza della Cassazione formatasi sui precedenti condoni, la definizione anche degli *avvisi di liquidazione dell'imposta (complementare) di registro, ipotecaria e catastale*, quale quella richiesta a seguito della *decadenza di agevolazioni concesse in sede di registrazione* dell'atto (ad esempio, le agevolazioni prima casa, o per l'acquisto di terreni agricoli) non poteva essere effettuata perché di fatto veniva richiesta un'imposta dovuta in base alle dichiarazioni del contribuente e non una ulteriore rispetto a questa.

Tuttavia, nella successiva circolare n. 17 del 21/3/2003 ha riconosciuto la definibilità di tali liti, anche se instaurate contro atti denominati avvisi di liquidazione qualora nella sostanza l'imposta richiesta abbia natura *complementare* (cfr. art. 42, D.P.R. 1986, n. 131).

Tale interpretazione sottende quindi un'indagine sulla *natura "complementare" (o suppletiva)* dell'imposta richiesta con gli avvisi che viene infatti richiesta *successivamente* alla registrazione dell'atto e liquidata in seguito ad una attività accertatrice (infatti si applicano le disposizioni sulla riscossione provvisoria, ecc.).

Per contro, qualora si sia in presenza di un *puro atto di diniego*, non essendoci alcuna pretesa impositiva, ma solo revoca, seguendo il ragionamento del Ministero, la lite non dovrebbe essere definibile.

Al pari *non* sono sanabili le liti su *dinieghi (e/o c.d. atti di "silenzio-rifiuto") rimborsi* (anche se le argomentazioni adottate della Circolare n. 12/E citata, non interamente condivisibili), né quelle relative la *riduzione di rimborsi IVA*¹⁰.

Sulla base di tale *ratio*, non sembrano definibili *neppure le liti aventi ad oggetto l'applicazione di precedenti condoni*, atteso altresì l'orientamento della Cassazione sui precedenti "condoni", in base al quale le misure di sanatoria sono inapplicabili in tutte le ipotesi che comportino la pura e semplice rinuncia (parziale), da parte dell'Amministrazione Finanziaria, ad un diritto certo ed esigibile.

Va notato che tuttavia la disposizione in esame non reca alcuna espressa esclusione quanto ai procedimenti definibili parlando semplicemente di atti "di imposizione" e quindi sarà probabile un contenzioso (tramite l'impugnativa dell'eventuale atto di diniego) sull'interpretazione appunto della nozione assai fumosa "di atto di imposizione".

3 La pendenza della lite.

Altra indagine preliminare necessaria per accedere a siffatta forma di definizione agevolata è verificare che la lite risulti pendente.

3.1 Segue: avanti le Commissioni Tributarie

L'individuazione è agevole per le cause pendenti innanzi alle Commissioni Tributarie, specialmente in prima istanza¹¹.

Inoltre si considera espressamente pendente (al pari di quanto previsto nelle precedenti sanatorie) anche il ricorso *inammissibile*, salvo non sia intervenuta sul punto una pronuncia (sentenza o decreto) e sia passata in giudicato.

Unica eccezione è il raro caso in cui il ricorso sia *inesistente*¹² e forse, nella futura prassi delle Agenzie locali, il ricorso *temerario* o meglio proposto con evidente funzione strumentale, attesa l'imminente entrata in vigore della sanatoria in oggetto.

Una precisazione.

Sin qui ho utilizzato volutamente il termine pronuncia perché ritengo sia condivisibile quanto affermato dall'Agenzia¹³ che il termine "sentenza" si riferisca ad *ogni provvedimento definitivo del giudizio* e quindi anche ai

⁵ Così anche Circolare Agenzia delle Entrate, 21/2/2003, n. 12/E

⁶ Tali liti, se promosse contro i ruoli affidati alla Concessionaria entro il 31/12/2000, possono invece essere definite in base all'art. 12 della stessa Legge (c.d. "rottamazione dei ruoli").

⁷ Sono escluse sicuramente dall'ambito applicativo dell'art. 16 le cause contro gli atti di esecuzione forzata successivi alla notifica della cartella, non rientrando nella giurisdizione delle Commissioni Tributarie.

⁸ In contrasto con la precedente Circolare dell'Agenzia, n. 7/E.

⁹ Ciò è coerente con l'esclusione delle liti sul classamento, attribuzione di rendita catastale, ecc., operata, sia pur con diverse motivazioni, dall'Agenzia del Territorio con circolare n.1 del 17.03.2003.

¹⁰ Così Circolare n. 18 del 25/3/2003, anche sulla base di un'interpretazione del comma 5 dell'art. 16 in tema di diritto al rimborso.

¹¹ In fase d'appello, un'interpretazione sistematica e di conformità alla Costituzione, consente di ritenere pacificamente che la lite sia definibile anche se appellante è l'Agenzia, anche se la disposizione, a causa probabilmente dei vari "rattoppamenti" afferma che la domanda deve essere fatta dal "soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio".

¹² Si noti che la mancanza dei requisiti richiesti dall'art. 18 del D.Lgs. 546/92 è causa di inammissibilità del ricorso.

¹³ Circolare n. 7/E e n. 12/E citate.

decreti presidenziali e alle decisioni delle Commissioni Tributarie Centrali. Occorre però uno specifico provvedimento giurisdizionale che sia divenuto definitivo. Si diceva che per evitare adempimenti inutili la pendenza della lite è stata fissata, con *fictione iuris*, al 29/9/2002 per le sentenze e all'1/1/2003 per i ricorsi.

Chiusa questa parentesi ritengo siano pendenti, non solo le cause sospese, o nelle quali la Commissione ha emesso un'ordinanza istruttoria o si sia riservata la decisione, ma anche quelle per le quali è stata sollevata eccezione di illegittimità costituzionale, considerandole pendenti innanzi al giudice di merito.

Più problematico sarà poi stabilire quale sarà il giudice competente per archiviare l'estinzione del giudizio.

3.2 Segue: innanzi alla Corte di Cassazione.

Quanto ai giudizi innanzi al Giudice Ordinario anche la Circolare della dogana n. 10/D del 4/3/2003¹⁴ afferma la rilevanza della sola *notifica dell'atto di citazione o appello*

Per contro non è ancora chiaro quale sia il momento per ritenere pendente una lite innanzi alla Cassazione: se è sufficiente la notifica del ricorso o sia invece necessario anche il deposito in Cancelleria, come ha ritenuto la Cassazione in altre cause civili.

Nelle ipotesi di liti decise dalla Cassazione "senza rinvio", va verificata ovviamente la data del deposito (pubblicazione) della sentenza, essendo quindi pendenti, ai fini dell'art. 16, le sentenze depositate dopo il 29/9/2002.

Sono altresì definibili le liti decise dalla *Cassazione con sentenza di rinvio* (alla Commissione Tributaria o Corte d'Appello) anche se la causa non è stata già riassunta avanti il giudice di merito ed anche in ipotesi in cui sia già decorso il termine di un anno per la riassunzione (art. 63, D.Lgs. n. 546/1992), atteso che l'art. 16 esclude soltanto le cause per cui sia intervenuto e divenuto definitivo alla data del 29/9/2002 un esplicito provvedimento definitorio e quindi salvo non sia intervenuto un decreto o una sentenza (se si pronuncia l'intera sezione) ex art. 45, u.c., D. Lgs. n. 546/1992 (estinzione per inattività delle parti), e siano decorsi i termini per il reclamo (30 giorni, ex art. 28 D.Lgs. ult. cit.).

Al pari è da ritenersi pendente una controversia avanti la *Commissione Tributaria Centrale*, anche se è stata omessa la presentazione dell'istanza di trattazione prevista dall'art. 75 del D. Lgs. 546, sino a quando non sia stata dichiarata, con provvedimento definitivo, l'estinzione del giudizio.

3.3 Le ipotesi di revocazione.

Ancora sono pendenti le liti per le quali è stato proposto ricorso per revocazione ordinaria avanti al giudice di merito, finché non è divenuta definitiva la sentenza che ha deciso la revocazione (cfr. art. 395, n. 5 c.p.c.). Invece, in caso di ricorso per revocazione straordinaria o per revocazione in Cassazione, essendo proponibile anche dopo la formazione del giudicato, ex 391 bis c.p.c. la controversia dovrebbe ritenersi "pendente" soltanto dopo che è intervenuta la sentenza revocatoria del giudicato e sino a che sono pendenti i termini per impugnare la sentenza che ha accolto la domanda di revocazione (cfr. art. 67, D.Lgs. n. 546/1992).

4. Il valore della lite.

Quanto sopra ci introduce alle problematiche relative all'individuazione delle somme dovute per la definizione notevolmente ridotte con le modifiche apportate in sede di conversione del D. Lgs. n. 282/02.

Per verificare quale sia il costo della definizione bisogna determinare: a) il valore della lite; b) la fase del procedimento in cui si definisce; c) l'eventuale risultato (parziale) della controversia.

Sinteticamente ricorso che il valore della lite è rappresentato dalla sola imposta accertata e contestata con l'atto introduttivo del giudizio di primo grado, al netto degli interessi, delle indennità di mora e delle eventuali sanzioni collegate al tributo, anche se irrogate con atto separato.

Quest'ultima precisazione è stata necessaria, atteso che con la riforma della disciplina sulle sanzioni tributarie non penali (D. Lgs. n. 472/1997), è stato previsto all'art. 16, la notifica di un distinto atto di contestazione di sanzioni autonomamente impugnabile.

Pertanto se ad esempio nell'impugnare l'accertamento "societario" è stato altresì proposto ricorso contro l'atto di contestazione delle sanzioni collegate al tributo "accertato" notificato al rappresentante legale (responsabile principale dopo l'entrata in vigore del citato D. Lgs. n. 472), il valore della lite è rappresentato soltanto dall'imposta oggetto dell'accertamento (e contestazione) e conseguentemente la definizione della prima lite (sul tributo) comporta, come confermato anche dall'Agenzia, la conseguente e automatica estinzione del giudizio instaurato sull'atto di contestazione di sanzioni.

Per le controversie meramente "sanzionatorie", il valore della lite è costituito

dall'importo delle sanzioni irrogate.

4.1 Il cumulo delle sanzioni.

Non è stato chiarito a livello ministeriale se, come per l'art. 15 della stessa Legge¹⁵ è necessario far riferimento al cumulo materiale delle sanzioni e non invece al cumulo giuridico e cioè alla sanzione unica ottenuta con l'applicazione delle regole del controricorso e della costituzione di cui all'art. 12 del D. Lgs. n. 472 citato.

Nel caso di specie, facendo riferimento alle sanzioni irrogate (e contestate) ritengo possa essere rilevante anche il cumulo giuridico, essendo già stato esercitato con la determinazione delle sanzioni nell'avviso di accertamento, il potere discrezionale dell'Agenzia in ordine al quantum.

Ciò tuttavia avviene anche per le liti potenziali, in caso di avviso di accertamento già notificato (e non impugnato).

Certo è che la questione è assai rilevante atteso che la sanzione rideterminata in misura unica, può essere costituita da sanzioni formali e sostanziali, ma anche da aggravanti per le recidive, ecc., atteso l'attuale principio di personalità della sanzione di cui al citato D. Lgs. n. 472.

Di fatto nella prassi può essere più conveniente ad esempio per il rappresentante legale "fittizio" di una società definire i tributi della società, invece che le sanzioni (per le quali risponde in proprio), atteso l'effetto estintivo automatico nei suoi confronti.

4.2 Gli accertamenti "unificati".

Qualora, come spesso accade (specialmente dal 1998 che vengono emessi gli accertamenti c.d. "unificati" relativi ad IRPEG, IRAP, IVA e CSSN), oggetto della lite sia un avviso di accertamento con il quale siano contestati più tributi, il valore della lite è rappresentato dalla somma di tutti i tributi oggetto dell'accertamento, con evidente risparmio in ipotesi di liti con valore inferiore a 2.000 Euro, atteso il pagamento della somma fissa di 150 Euro.

4.3 Il contributo straordinario per l'Europa.

Non è chiaro, meglio non è condivisibile, la presa di posizione dell'Agenzia in alcune risposte a quesiti, relativa il valore da assumere in relazione al contributo straordinario per l'Europa.

Sul "forum" è stato infatti affermato che mentre per l'art. 15 il valore della lite potenziale è costituito dall'imposta effettivamente dovuta (cioè il 40% atteso che l'art. 1 del D. Lgs. n. 378/98 e la circolare attuativa n. 265/98, prevedono la restituzione del contributo nella misura del 60%) per l'art. 16, probabilmente poiché negli avvisi si fa riferimento al maggior contributo "accertato" indicandolo nella misura del 100% e quello "dovuto" nella misura del 40%, il valore della lite è costituito dal contributo "accertato" e quindi l'intero contributo.

Trattasi tuttavia di interpretazione facilmente confutabile ad una sola lettura del dato testuale, atteso che il citato art. 16, nel definire il valore della lite, fa riferimento all'importo contestato nel ricorso introduttivo e non a quello accertato,

Nella prassi la soluzione più garantista sembra essere sposata anche da parte degli Uffici locali veneti, atteso che le "comunicazioni" inviate ai contribuenti determinano le somme dovute sulla base del valore della lite, che è pari al 40% del contributo *de quo*.

4.4 I contributi e premi previdenziali ed assistenziali.

Ovviamente nel determinare il valore della lite non si tiene conto dei tributi non definibili, quali ad esempio, i contributi e premi previdenziali e assistenziali, anche se indicati negli atti di accertamento.

Se con unico atto vengono impugnati più accertamenti, invece, il valore della lite andrà calcolato con riferimento a ciascun atto di contestazione.

Al pari è irrilevante la riunione di giudizi e/o successiva sentenza resa per tutti gli atti di accertamento.

4.5 L'INVIM.

L'INVIM è considerata in ogni caso lite autonoma e quindi è definibile indipendentemente da quella instaurata in relazione ad accertamenti ai fini dell'imposta di registro anche se accertata con medesimo atto.

Trattasi, si noti, dell'unico caso, oltre all'ipotesi di provvedimento con tributi non definibili o che rettificano perdite in cui è consentita la definizione parziale della lite.

4.6 L'acquiescenza parziale, il giudicato interno e l'autotutela.

Infatti, dall'esame letterale della norma, così come interpretata anche dal Ministero¹⁶, non è possibile una definizione parziale della lite, ossia una definizione limitata ad una sola parte della materia del contendere.

Solo nell'ipotesi in cui il contribuente, in sede di ricorso introduttivo, abbia prestato acquiescenza ad alcune riprese contenute nell'avviso di

¹⁴ In *Il Fisco*, 2003, n.10, 1583 ss.

¹⁵ Così circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 18, del 25/3/2003.

¹⁶ Cfr. circolari n. 7/E e n. 12/E citate.

accertamento, il valore della lite è costituito da soli importi contestati, cioè quelli relativi le imposte accertate al netto dei rilievi riconosciuti fondati dal contribuente.

Anzi nell'ipotesi di *acquiescenza parziale o giudicato interno* fortunatamente l'Agenzia ha riveduto la propria impostazione iniziale, riconoscendo, con la circolare n. 17/E, l'esclusione dal valore della lite delle somme per le quali si è formato un giudicato interno *anteriormente al 30/9/2002*, e quindi considerando rilevanti ai fini della determinazione del valore della lite soltanto le contestazioni (e/o rilievi) che formano ancora oggetto di controversia (e quindi sono pendenti al 29/9/2002).

Ovviamente l'estinzione del giudizio per intervenuta definizione agevolata interesserà soltanto la parte della lite non coperta da giudicato, la quale ultima verrà riscossa secondo la procedura ordinaria di riscossione.

Al pari, quando vi sia un *autotutela* il valore della lite sarà determinato facendo riferimento alla parte non interessata dell'autoannullamento.

Problemi pratici possono sorgere in ipotesi ad esempio di esercizio dell'auto-tutela nelle more del giudizio per difetto di competenza territoriale o quindi autoannullamento integrale dell'accertamento prima del 31/12/2002. Se tale provvedimento era stato impugnato ed il contenzioso è ancora pendente, ritengo siano validamente percorribili due soluzioni.

La prima consiste nel considerare che l'auto-tutela annulli l'atto con effetto *ex tunc* e quindi in ipotesi di accertamento IRPEF del reddito di partecipazione societario, il contribuente dovrà perlomeno avvalersi dell'integrativa semplice, tra l'altro senza franchigia, attese le ultime prese di posizione dell'Agenzia¹⁷.

La seconda soluzione dà prevalenza al concetto di lite pendente e quindi consente di definire tale atto in base all'art. 16, versando il 30% in ipotesi in cui non sia posta in discussione la lite ed anzi pagando il 10% qualora si riesca a "discutere" e far depositare la sentenza prima della presentazione della domanda di condono, opponendosi, ovviamente, alla usuale richiesta dell'Agenzia di ottenere una pronuncia di cessata materia del contendere (che comporterebbe, per l'Agenzia, come si dirà poi, il versamento del 30%), e chiedendo una pronuncia di annullamento dell'atto impugnato e/o accoglimento del ricorso.

4.7 Gli atti di attribuzione di rendita catastale.

Atteso che la norma commisura il valore della lite all'importo dell'imposta che ha formato oggetto di contestazione in primo grado, non risultano definibili le controversie per le quali non sia configurabile un valore della lite come sopra determinato.

E' il caso, ad esempio, come s'è detto, degli atti di attribuzione di rendite catastali, nei quali non figura alcuna maggiore imposta accertata.

Consegue che la sussistenza di un valore della lite, come definito dalla norma, costituisce uno dei presupposti perché la controversia rientri nell'ambito di applicazione della definizione, ex art. 16 citato.

4.8 Le rettifiche di perdite nelle imposte dirette.

E' infatti la mancanza di un valore della lite o meglio di una maggiore imposta accertata che ha condotto l'Agenzia a tentare di "risolvere" i dubbi insorti sulla definibilità degli accertamenti che si limitano a rettificare una minor perdita senza determinare un maggior tributo (in caso contrario il valore della lite è costituito dalla maggior imposta evidenziata nell'accertamento).

Innanzitutto l'Agenzia, con la Circolare n. 12/E ha affermato che in tal caso la lite era definibile ed il valore della stessa era pari all'imposta virtuale che si ottiene dall'applicazione delle aliquote vigenti all'epoca dell'accertamento all'importo dato dalla differenza tra perdita dichiarata ed accertata (sostanzialmente la perdita disconosciuta).

Tale posizione, essendo limitata al periodo d'imposta "in perdita", contrastava *in primis* con i meccanismi di accertamento propri delle imposte dirette, atteso che la rettifica di una perdita per un periodo d'imposta può produrre negli anni successivi altri recuperi d'imposta o diminuzione di perdite in ipotesi in cui la perdita disconosciuta sia stata compensata con altri redditi.

Conseguentemente, seguendo il ragionamento dell'Agenzia, si sarebbe pagato due volte (trattandosi di due liti) per definire la stessa imposta, con conseguente palese violazione del divieto di doppia imposizione.

Probabilmente alla luce anche di tali rilievi nella successiva Circolare n. 17/E si è affermato che la definizione di siffatte liti pendenti con il pagamento dell'imposta virtuale *affranca la perdita rendendo legittimo il riporto a nuovo* (precisandosi inoltre che il mancato affrancamento non costituisce causa ostativa).

Pertanto in ipotesi di lite pendente anche per l'annualità successiva (a quella di rettifica della perdita), questa è automaticamente definita (sembra con pronuncia di cessata materia del contendere) se ha ad oggetto e/o limitatamente alla ripresa della minor perdita riconosciuta.

In tal caso è consentita quindi la definizione parziale, ma solo se definisco il periodo d'imposta precedente.

Tale affrancamento è facoltativo e pertanto nell'ipotesi in cui l'accertamento

evidenzi maggiori imposte si potrà scegliere se avvalersi di tale facoltà e quindi pagare anche l'imposta virtuale calcolata sull'ammontare della perdita disconosciuta (affrancando così le perdite) o invece versare soltanto il quantum dovuto in base alla (sola) maggiore imposta accertata.

Trattandosi di mera facoltà la lite relativa a tali perdite non costituisce causa ostativa all'accesso ad altre forme di condono.

4.9 La riduzione del rimborso IVA.

Per contro non è invece definibile, sempre in base alla circolare n. 17, la lite IVA con riduzione di rimborso (quale esemplificando "rimborso non concesso") perché l'Agenzia la considera al pari delle liti sul rimborso di cui s'è detto all'inizio e quindi concernente un'imposta che sarebbe rimborsabile solo su sentenza definitiva.

Di fatto non sarebbe risultato nemmeno conveniente la definizione perché il rimborso integrale, con la notifica dell'accertamento viene sospeso (anche se è atto impugnabile innanzi alle Commissioni Tributarie, ex art. 23 del D. Lgs. n. 472/97) e non sarebbe configurabile alcun diritto al rimborso di tali somme in ipotesi di definizione ex art. 16, essendo necessario (per il riconoscimento del diritto al rimborso) l'esistenza dei presupposti tassativamente previsti e cioè: a) che le somme siano state versate in base alle norme sulla riscossione frazionata in pendenza di giudizio; b) che la controversia abbia un valore della lite superiore a 2.000 Euro; c) che la lite si sia conclusa con soccombenza dell'Agenzia.

5. Il costo della definizione agevolata: alcuni casi problematici.

Il costo della definizione agevolata, come si diceva, è stato completamente rivisto e nella maggioranza dei casi sicuramente diminuito.

A prescindere dalle liti con valore non superiore a 2.000 Euro per le quali l'importo dovuto per la definizione è sempre pari a 150 Euro (a nulla rilevando quindi il grado del giudizio e l'esito dello stesso) in ipotesi invece, di valore della controversia superiore al limite dei 2.000 Euro, sono previste tre distinte modalità di definizione, che danno rilevanza all'esito della causa, con riferimento però al momento della presentazione della domanda e non al 31/12/2002.

In particolare se la pronuncia è favorevole al contribuente, è sufficiente il pagamento di un importo pari al 10% del valore della lite, se è sfavorevole l'importo richiesto è pari al 50% del valore della lite, ed infine, nell'ipotesi in cui la lite sia pendente avanti la Commissione Tributaria Provinciale e non sia ancora stata resa alcuna pronuncia, la controversia si estingue con il pagamento del 30% del valore della stessa.

5.1 Le spese di giudizio.

La disposizione in commento nulla dice quanto alle ipotesi di soccombenza parziale e di condanna alla rifusione delle spese di giudizio e/o alle spese liquidate per i C.T.U. eventualmente nominati.

Le spese di giudizio, come era prevedibile ed è stato correttamente chiarito con la circolare n. 17, non rilevano nella determinazione del valore della lite o del costo per la definizione, atteso che le stesse, al pari delle altre statuizioni, non sono certe ed esigibili sino a che non vi è una sentenza definitiva.

Lo stesso non può affermarsi ritengo per spese liquidate in sentenza a favore del C.T.U. nominato dalla Commissione Tributaria, frequentemente nelle cause di maggior valore in tema di imposizione indiretta, trattandosi di un'obbligazione pecuniaria già certa, liquida ed esigibile, di natura civile.

5.2 La soccombenza parziale.

Quanto all'ipotesi di soccombenza parziale, per meglio comprendere la soluzione proposta dall'Agenzia con la circolare n. 12, "perfezionata" fortunatamente nella successiva circolare n. 17, è necessario ricordare come con la novella sia stato non solo abrogato (con disposizione sicuramente innovativa rispetto anche alle previsioni dei precedenti condoni) l'obbligo del versamento delle somme dovute in pendenza di giudizio (ad esclusione delle sanzioni), ma correlativamente previsto un generale diritto allo scomputo (ed in alcune tassative ipotesi anche al rimborso) delle somme dovute per la definizione delle somme versate in base alle norme sulla riscossione frazionata.

Trattasi di diritto allo scomputo, atteso che il legislatore, ha espressamente previsto che la definizione non dà luogo alla restituzione delle somme già versate per iscrizione provvisoria, anche se eccedenti rispetto al dovuto per la definizione stessa.

Tale principio generale subisce una deroga, come s'accennava sopra, in ipotesi di liti con valore superiore a 2.000 Euro e di sentenza favorevole (anche parzialmente, come si dirà meglio poi) al contribuente, e soltanto qualora le somme siano state versate in base alle norme sulla riscossione frazionata in pendenza di giudizio.

Si diceva che la sentenza può anche essere solo parzialmente favorevole al contribuente, atteso che anche l'Agenzia formalmente, con la circolare n. 17,

¹⁷ Cfr. circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 18 del 25/3/2003.

nel rivedere il calcolo effettuato nella precedente circolare n. 12/E da effettuare in caso di *soccombenza parziale* (sul quale, si ricorda, la norma nulla dice) di fatto riconosce il diritto al rimborso anche in tale fattispecie, ovviamente sulla parte di lite decisa con sentenza favorevole al contribuente (cioè sull'eccedenza versata rispetto al 10% calcolato quindi sulla differenza tra accertato e deciso dai giudici).

Ciò sul presupposto, ovviamente, che si seguano le modalità di calcolo del costo della definizione proposta dall'Agenzia in ipotesi di soccombenza parziale consistenti nell'applicazione *proporzionale* delle percentuali del 10% e del 50% al valore della lite (il che diventa assai problematico in ipotesi di imposte progressive quali, *esemplificando, accertamenti emessi nei confronti di persone fisiche*).

Ciò premesso, l'Agenzia ha riconosciuto (probabilmente per evitare dubbi di illegittimità costituzionale per disparità di trattamento con contribuente che hanno già ricevuto il rimborso delle somme ex art. 68, del D.Lgs. n. 546/1992), con circolare n. 17, che, ai fini della determinazione delle somme da rimborsare, il raffronto non deve essere effettuato con le somme risultanti dalla liquidazione delle imposte ed interessi dovuti in base alla sentenza, ma le liti vanno anche in tal caso di liquidazione divise in due, attribuendo le somme pagate in proporzione agli importi dovuti ed a quelli annullati (rispetto ai quali sussiste quindi il diritto al rimborso ex art. 68 citato), con conseguente riconoscimento di un diritto al rimborso.

Certo è che residua pur sempre l'equiparazione (del denegare il diritto al rimborso) tra ipotesi in cui sia intervenuta una pronuncia sfavorevole al contribuente e quella in cui non ne sia intervenuta alcuna, la quale non sembra essere sufficientemente ragionevole e potrebbe dare adito in futuro a dubbi di costituzionalità per irrazionalità sotto il profilo della violazione dell'art. 3 della Costituzione.

5.3 Le "somme" da scomputare.

Quanto all'individuazione corretta delle somme da scomputare, nel forum è stato precisato che la locuzione "somme già versate", (da scomputare dal costo complessivo della definizione), deve essere interpretata nel senso che in dette somme vanno ricompresi oltre ai tributi versati, anche gli interessi.

Riterrei quindi che anche le eventuali sanzioni iscritte a ruolo, ai sensi del combinato disposto degli artt. 68 del D. Lgs. n. 546/1992 e 19 del D. Lgs. n. 472/1997, siano ricomprese nel concetto di "somme" (scomputabili), atteso il riferimento testuale del comma 5 della norma *de quo* (art. 16) alle somme versate sulla base delle "disposizioni vigenti in materia di riscossione in pendenza di lite" e quindi anche all'art. 19 D. Lgs. 472 citato.

5.4 Lo stato della pendenza.

Altro aspetto innovativo, si diceva, è l'aver ancorato la determinazione della percentuale da versare per la definizione allo stato della controversia al momento della presentazione della domanda di definizione (che, ad oggi, è stato individuato, come termine ultimo, al 21 maggio 2003¹⁸).

Ciò richiede, prescindendo per ora dagli evidenti aspetti di incostituzionalità di siffatta previsione, al difensore tecnico una certa sensibilità specialmente in primo grado laddove in ipotesi di discussione della causa e deposito della sentenza entro il 21/5/2003, la percentuale dovuta potrebbe variare dal 10% in ipotesi di vittoria al 50% in caso di soccombenza, rispetto quella dovuta del 30% in caso di richiesta di sospensione nel giudizio ex art. 16 citato.

In ipotesi quindi di udienza già fissata nelle more di tale giudizio è rimessa al difensore la valutazione sull'opportunità o meno di discutere la causa (e chiedere, ovviamente, il deposito della sentenza in tempi brevi) o chiedere la sospensione del giudizio.

Certo è che siffatta previsione più di ogni altra, darà facilmente adito a dubbi di illegittimità costituzionale, essendo del tutto irragionevole la disparità di trattamento che viene a crearsi tra vari contribuenti nella identica posizione sostanziale, ma sottoposti ad un diverso regime, variando il costo per la definizione e quindi a monte anche la decisione sulla convenienza o meno della sanatoria stessa, sulla base di fattori del tutto casuali, quali la celerità del giudizio, del deposito, ecc..

Per non dire poi della lesione di altri principi, quali, ad esempio, quello dell'affidamento e della certezza della norma (ribadito anche all'art. 10 dello Statuto del contribuente¹⁹) che vengono ad essere ancor più lesi, all'ipotesi, ad esempio, in cui la decisione intervenga tra la data del versamento ed il momento della presentazione della domanda²⁰.

5.5 Le pronunce di estinzione del processo.

Sin qui s'è parlato di "soccombenza" facendo riferimento al caso più semplice

di *soccombenza in caso di sentenza che si pronuncia sul merito della causa e quindi per stabilire chi è soccombente è sufficiente confrontare l'"accertato" con il "deciso"*.

Vi sono varie pronunce tuttavia ove non è agevole stabilire la percentuale da applicare, perché non statuiscano nella sostanza sul merito.

Alcuni casi sono stati affrontati dall'Agenzia, anche se con affermazioni in parte non condivisibili.

In particolare si fa riferimento alle *pronunce di estinzione del processo per rinuncia agli atti* del giudizio (art. 44, D. Lgs. 546/1992) o inattività delle parti (art. 45, D. Lgs. 546/1992) o, specialmente per *cessata materia del contendere* (art. 46, D. Lgs. ult. cit.).

Nella prima ipotesi di rinuncia agli atti, la Circolare n. 12/E chiarisce che si deve fare riferimento all'ultima pronuncia sul merito o sull'ammissibilità dell'atto introduttivo o in mancanza, applicare il 30%.

Per tutte le altre pronunce e cioè quelle nella *prassi più comuni* (in quanto richieste spesso dall'Agenzia controparte) di *cessata materia del contendere*, l'aliquota applicabile sarebbe sempre pari al 30%.

E' di tutta evidenza l'iniustizia della scelta, atteso che spesso trattasi di cause nelle quali c'è una *sostanziale rinuncia* dell'Agenzia all'azione (e quindi di fatto un *autoannullamento atto*) che tuttavia richiede al giudice la pronuncia di cessata materia del contendere per evitare il rischio di una condanna alle spese che invece, ex art. 46, citato, sono a carico della parte che le ha anticipate.

5.6 Le sentenze rese dalla Corte di Cassazione.

Ancora, nel caso delle sentenze della Suprema Corte di Cassazione (ovviamente depositate dopo il 29/9/2002), non vi sono problemi nell'individuare la parte soccombente, se rese senza rinvio, essendoci la sentenza precedente che definisce il processo, mentre più problematica è nelle ipotesi di *cassazione con rinvio*.

L'Agenzia, con le prime circolari nn. 7/E e 12/E, ha adottato una soluzione forse un po' troppo semplicistica, che in ogni caso non è conforme alla *ratio* della legge, così come confermata anche nelle successive circolari, né ai più comuni principi processualistici, in quanto ritiene applicabile l'aliquota del 30% dell'imposta che ha formato oggetto di *contestazione in primo grado, argomentando che di fatto il giudizio di rinvio è equiparabile ad un "nuovo" giudizio di primo grado*.

Tuttavia basta rilevare come, ad esempio, sia assai frequente l'ipotesi che sulle liti che vengono portate alla cognizione della Cassazione si *formi un giudicato*, sia pure *parziale*, su alcuni punti.

Ritengo pertanto che sia validamente proponibile una domanda di definizione agevolata in relazione alla quale il contribuente abbia determinato il valore della lite soltanto con riferimento ai punti (rilievi) non coperti da giudicato interno e/o acquiescenza parziale.

Tale soluzione appare coerente anche con quanto successivamente affermato dall'Agenzia con la circolare n. 17, laddove ha chiaramente affermato l'impossibilità (e quindi indefinità) di un giudicato parziale.

6. I coobbligati: effetti e problematiche.

Altra problematica che si è posta nella prassi è la definizione nelle ipotesi di *coobbligati*, ed in particolare nelle ipotesi in cui più debitori *solidali abbiano introdotto giudizi separati*.

Bisogna riconoscere che il comma 10 dell'art. 16 è molto chiaro e assai garantista in quanto dispone che la chiusura della lite effettuata dal primo coobbligato esplica efficacia a favore degli altri, persino nell'ipotesi in cui *questi abbiano promosso un giudizio autonomo e/o questo sia sfavorevole e la relativa sentenza sia passata in giudicato*.

Pertanto il legislatore dell'art. 16 ha attribuito alla definizione *de quo* effetti molto più ampi, rispetto persino a quelli *che sarebbero derivati in base all'art. 1306 c.c.* e alla interpretazione che dello stesso ha dato e continua a fornire la Cassazione.

E' noto infatti come secondo la costante giurisprudenza della Cassazione l'art. 1306 ha *effetti solo per il coobbligato rimasto inerte*.

Siffatta previsione normativa è pertanto da salutare con favore, attesa la *forte efficacia innovativa*, che penso potrà anche influire e quindi *modificare, in senso più garantista, l'indirizzo della giurisprudenza*.

Ciò premesso, nella prassi possono insorgere svariate problematiche, principalmente nelle situazioni in cui i coobbligati non sono in buoni rapporti. Si prospetta ad esempio il caso di un coobbligato che non ha ottenuto ancora una sentenza avanti la Commissione Tributaria Provinciale, ma ha già versato il "terzo" (l'iscrivibile a ruolo, ex art. 68 D. Lgs. n. 546 citato) mentre l'altro ha già ottenuto una pronuncia favorevole sul medesimo accertamento (ad esempio di maggior valore) e non ha pagato alcunchè a titolo di iscrizione

¹⁸ Cfr. provvedimento 7/4/2003 Ministro Economia emesso in attuazione del D.L. n. 59/2003.

¹⁹ Legge n. 212/2000.

²⁰ Inoltre si noti che con Circolare n. 18 del 25/3/2003, l'Agenzia ha riconosciuto il diritto al rimborso, ma non ancora la possibilità di compensazione degli importi versati in eccesso tra data versamento e data domanda.

Di qui anche l'ulteriore danno economico da tempi e costi per recupero delle somme che dovrebbero essere rimborsate, ecc..

provvisoria (avendo già adempiuto il primo coobbligato).

Ci si chiede a questo punto se possa ritenersi valida una domanda di condono presentata dal coobbligato "vittorioso" e quindi con l'applicazione al valore della lite della percentuale del 10%, che *scomputi dal costo della definizione* quanto versato dall'altro coobbligato in base alle norme sulla riscossione provvisoria in pendenza di giudizio (e quindi su una cartella derivata dal medesimo accertamento).

In tal caso la lite si perfezionerebbe con la sola presentazione della domanda ed anzi (se lite di valore superiore a 2.000 Euro) l'eccedenza versata in base al ruolo provvisorio dell'altro coobbligato, dovrebbe essere rimborsabile.

Per contro, qualora non si ritenesse sussistente nella fattispecie il diritto allo scomputo, anzi al rimborso, trattandosi di somme riferibili ad altro contribuente, sia pur coobbligato e versate sul presupposto del medesimo avviso di accertamento, ci si chiede allora se l'altro coobbligato che ha versato il "terzo" possa definire applicando la percentuale del 10%, ipotizzando un'efficacia estensiva della sentenza emessa nei confronti del primo coobbligato, o non debba invece definire la controversia con il versamento del 30% del valore della lite, salvo, ovviamente, il diritto allo scomputo (*non* in tal caso *al rimborso*), delle somme versate in eccedenza in base alle norme sulla riscossione frazionata.

Invero la circolare n. 12 sembra sposare la tesi più "costosa" laddove, nell'affrontare il caso della presentazione del ricorso solo da parte di alcuno dei coobbligati, afferma che in ogni caso "non si farà comunque luogo a rimborso di somme già versate"²¹.

Certo è che qualora, ad esempio il secondo coobbligato definisse con la percentuale del 10%, sarebbe pur sempre configurabile la causa esimente dell'errore scusabile, attese le obiettive condizioni di incertezza sulla portata della norma.

E' noto infatti come l'art. 16, comma 9, sia l'unica disposizione che disciplina l'ipotesi di *errore scusabile* (estesa poi a tutte le altre forme di condono con la Circolare n. 17/E, citata) che è ravvisabile²² in tutti i casi di obiettiva condizioni di incertezza o più in generale, di *errore di diritto* (cfr. art. 6, D. Lgs. 472/1997, art. 10, comma 3, Legge n. 212/2000), ma anche *di fatto*, e cioè dovuto ad esempio alla complessità del calcolo delle somme dovute a negligenza nel non aver considerato la sentenza depositata nel giorno di presentazione della domanda di condono.

Tornando ai coobbligati non è stato chiarito se il *coobbligato possa rifiutare gli effetti definitivi della sanatoria*. Può verificarsi nella prassi che il coobbligato abbia interesse ad una pronuncia di merito (anche solo per ottenere il rimborso delle somme già versate per ruolo).

Ritengo che un'interpretazione conforme ai basilari principi costituzionali ed in particolare all'art. 24 della Costituzione, non possa negare al coobbligato (dissenziante) il diritto ad instaurare e coltivare un giudizio.

Quanto alla *ripartizione delle spese sostenute per la definizione*, si applicano i principi civilistici (art. 1298 c.c.) per cui l'obbligazione si divide in parti eguali, con conseguente *diritto di regresso*, specialmente se la domanda la fa il coobbligato che ha ottenuto giudicato favorevole e quindi consente agli altri una notevole diminuzione del costo della definizione (10%, anziché 30% e 50%). In ipotesi di mancato pagamento delle rate successive alla prima, la procedura di riscossione coattiva dovrebbe essere intrapresa nei confronti del coobbligato che ha presentato la domanda.

Per concludere va evidenziato che la definizione non produce effetti rispetto a quei soggetti che hanno una posizione *derivata e non solidale* (quali, ad esempio, i soci di società di persone).

7. Effetti penali.

Quanto agli eventuali *effetti penali* della definizione è noto come la sanatoria sia l'unica consentita anche in ipotesi di esercizio dell'azione penale. Correlativamente quindi alla mancata previsione, quale causa ostativa, dell'esercizio dell'azione penale, la definizione *non costituisce causa di esclusione della punibilità ai fini penali*.

Tuttavia, atteso il silenzio della norma (a differenza dell'art. 7 della medesima Legge dove l'irrelevanza penale è stata chiaramente espressa), l'estinzione dei debiti tributari (e quindi il pagamento integrale dovuto ex art. 16) può *determinare l'applicabilità delle circostanze attenuanti* di cui agli artt. 13 e 14 del D. Lgs. 74/2000.

8. Modalità e termini di versamento.

Quanto alle *modalità pratiche* ed ai termini per il versamento, prorogati al

16/5/2003, con il D. L. 7/4/2003, n. 59, mi limito a precisare che per ogni lite va effettuato un *separato versamento*, con l'utilizzo del Mod. F24 per le imposte sui redditi, IRAP ed IVA e del Mod. F23 per l'imposta di registro e le altre imposte indirette.

Non è ammessa alcuna forma di *compensazione*.

Le somme possono essere rateizzate *in 6 rate trimestrali* (un anno e mezzo) per importi inferiori a 50.000 Euro e 12 rate trimestrali (*3 anni*) se *maggiori di 50.000 Euro*. Tale ultima forma di rateizzazione mal si concilia con la previsione dell'art. 16, del comma 8 che prevede l'obbligo per gli uffici di depositare entro il 16/10/2004²³ la comunicazione di estinzione attestante, oltre alla regolarità della domanda, anche il pagamento integrale delle somme. In caso di pagamento rateale non è più previsto l'obbligo del rilascio delle garanzie fideiussorie ma soltanto l'applicazione degli interessi legali sulle rate successive alla prima. L'omesso pagamento di una delle rate successive alla prima *non determina l'inefficacia della definizione*, poiché espressamente la legge prevede il recupero a mezzo ruolo con l'ulteriore sanzione del 30% (ridotta a metà se il pagamento avviene entro 30 giorni).

L'istanza va presentata entro il 21 maggio 2003²⁴ per *ogni lite pendente* all'Agenzia locale competente, anche a mezzo raccomandata; ai fini del perfezionamento rileva la data della spedizione, attesa l'equiparazione della data di deposito a quella di consegna all'ufficio postale.

Si noti come tale adempimento è essenziale ai fini del perfezionamento e ciò specialmente nel caso in cui il contribuente, per effetto del diritto allo scomputo, non sia tenuto all'effettuazione di alcun versamento.

La domanda va presentata in carta libera in base al modello di cui al provvedimento del 3/3/2003²⁵ il quale richiede sostanzialmente l'indicazione dei dati anagrafici e territoriali del ricorrente, dell'organo giurisdizionale presso cui pende la lite, l'identificazione dell'atto impugnato e specialmente *l'allegazione delle ricevute attestanti il pagamento sia di quanto versato a titolo di iscrizione provvisoria (comprese anche le sanzioni), che per la sanatoria*.

Se le somme pagate in pendenza di giudizio sono superiori o pari all'importo dovuto (lett. i) va riportato "zero".

La sottoscrizione è del ricorrente e non del difensore (trattasi di atto dispositivo).

Non è a tutt'oggi risolto il problema della legittimazione o, più in generale, della sanabilità della posizione *dell'ex rappresentante, etc ...* mancando purtroppo una norma simile all'art. 57, della Legge n. 413/91.

Nella penultima, ad oggi, *circolare (la n.19)* si afferma *che mancando una norma espressa non vi è alcuna misura di condono applicabile*. Si spera in un intervento legislativo, attesa l'auspicata proroga, anche perchè attualmente vi è ancor più interesse, attesi non solo gli effetti penali, ma anche l'introduzione (con il D. Lgs. n. 497 citato) del principio di personalità delle sanzioni tributarie non penali.

9. La sospensione dei giudizi e dei termini processuali

Un accenno al *procedimento successivo e specialmente ai termini*.

Sino al 30/6/2003²⁶ sono sospesi i giudizi, non tutti ma solo quelli relativi le liti *potenzialmente definibili* ed in ogni caso *non le sentenze passate in giudicato nel periodo 29/9/2002 - 31/12/2002*, trattandosi di pendenza configurata dal legislatore *soltanto* ai fini della sanatoria *de quo*.

Per evitare adempimenti inutili e decisioni delle cause, il legislatore, dopo aver fissato la pendenza delle sentenze con *fictione iuris*, al 29/9/2003 e all'1/1/2003, per i ricorsi, ha infatti *sospeso tutti i termini processuali, tra cui le udienze* (salva l'ipotesi in cui queste siano già state fissate) dall'1/1/2003 al 30/6/2003.

Nel caso in cui sia già stata fissata la trattazione della causa nel periodo 1/1/2003 - 21/5/2003, è necessaria un'*apposita istanza* (anche verbale all'udienza) per la sospensione della trattazione, nella quale si manifesta appunto l'intenzione del contribuente di avvalersi della sanatoria *de quo*.

In tal caso il difensore dovrà valutare la convenienza, perchè le udienze poi di fatto verranno fissate spesso nel 2005, comportando evidenti problemi di *riscossione coattiva, atteso che questa non viene sospesa nemmeno nelle more di tale condono* (mancando una norma espressa in tal senso) ed in ogni caso verrà disposta solo dopo la comunicazione da parte dell'Agenzia, entro il 30/11/2003²⁷, dell'elenco delle liti per le quali è stata presentata domanda di condono (e quindi *unitamente a queste*).

Inoltre la scelta sarà delicata attesa la rilevanza che ha attribuito il testo definitivo dell'art. 16, *al deposito della sentenza* intervenuto anche nel periodo

²¹ Così, Circolare n. 12 citata, pag. 205.

²² Quanto all'individuazione delle fattispecie di errore "scusabile", Circolare n. 12/E citata.

²³ La data originaria del 31/7/2004 è stata spostata al 16/10/2004 con provvedimento del 7/4/2003, citato.

²⁴ Anche tale termine è stato differito con il provvedimento sopra citato.

²⁵ In G.U., n. 69 del 24/3/2003.

²⁶ Tale termine non è stato prorogato con il provvedimento attuativo citato, aumentando così ancor più il lasso di tempo intercorrente tra la ridecorrenza dei termini processuali e l'invio dell'elenco delle domande ricevute da parte dell'Agenzia alle Commissioni competenti prorogato con tale provvedimento al 30/11/2003.

²⁷ Tale termine è stato spostato con Decreto 7/4/2003 citato.

dall'1/1/2003 al 21/5/2003.

Ritengo che la presentazione dell'istanza per la sospensione non sia vincolante (e tantomeno lo è la proposizione dell'istanza per la pubblica udienza, ecc.), in quanto la stessa può essere ritirata all'udienza, laddove si decida di discutere nel merito la causa (chiedendo quindi un deposito "veloce" della sentenza, entro la data della presentazione della domanda).

Per contro, il contribuente (difensore) potrebbe invece far valere, in ipotesi ad esempio di soccombenza, il vizio della *nullità di una sentenza* resa pur in presenza di una rituale istanza per la sospensione del giudizio.

In tal caso si instaurerebbe un *giudizio (pregiudiziale!) sulla validità della sentenza e contestualmente una lite sulle somme dovute per sanatoria (50% o 30%) instaurata avverso il provvedimento di diniego o il silenzio rifiuto rimborso*.

Successivamente al 16/5/2003²⁸, o meglio al 21/5/2003, la sospensione delle udienze sarà *subordinata al perfezionamento della sanatoria*²⁹.

A questo punto ritengo utile ricordare che, per espresso volere legislativo, la definizione è *valida*, anche se si provvede al versamento di una *sola rata* (entro il 16/5/2003) e si *presenta la relativa domanda* (entro il 21/5/2003). Mal si concilia con tale disposizione la disciplina dell'*errore scusabile*³⁰, o meglio l'interpretazione che dello stesso ha dato l'Agenzia³¹ laddove afferma che il mancato pagamento integrale, entro 30 giorni, delle somme integrative richieste con la comunicazione apposita, comporta l'*invalidità della definizione*.

Tale interpretazione verrà sicuramente disattesa o meglio "precisata" dall'Agenzia, essendo in palese contrasto un'interpretazione sistematica e letterale della disposizione che non prevede alcuna sanzione per il tardivo o mancato pagamento, attese le chiare conseguenze previste dal legislatore per gli omessi versamenti delle rate successive alla prima (iscrizione a ruolo maggiorata della sanzione del 30%) e la normativa sui versamenti rateizzati. Terminate queste brevi riflessioni, tornando all'esame del procedimento successivo alla presentazione della domanda di condono va ricordato che entro il 30/11/2003³² gli uffici competenti trasmetteranno alle Commissioni Tributarie elenco delle liti per le quali è stata presentata la definizione agevolata.

Queste liti sono *sospese fino al 16/10/2004*, data entro la quale gli uffici dovranno comunicare la regolarità o meno della domanda e l'integrale pagamento delle somme dovute.

10. L'atto di diniego della definizione agevolata

L'eventuale atto di *diniego* andrà anche notificato al contribuente che può impugnarlo entro 60 giorni *innanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la lite*³³.

In caso di sentenza già depositata ma non ancora gravata di ricorso, non è chiaro se il diniego andrà impugnato innanzi al giudice che ha emesso la sentenza o presso il quale sarà impugnata; se si sposasse la prima soluzione, atteso il dato testuale, verrebbero ad instaurarsi *due controversie davanti a giudici diversi* che, anche se ad oggetto diverso, sono "connesse", con tutte le evidenti conseguenze "processuali", sulle quali in tale sede è opportuno soffermarsi. Va comunque posto in luce che nell'ipotesi di ricorso avverso una sentenza della Commissione Tributaria Regionale, seguendo la lettera della Legge, verrebbe ad essere sottoposta alla Cassazione, un giudizio su un *atto amministrativo*.

Riterrei di primo acchito che forse la soluzione più conforme ai principi processuali del codice di rito ma anche del D. Lgs. n. 546/1992, sarebbe configurare il diniego, in quanto provvedimento amministrativo, quale atto impugnabile avanti la Commissione Tributaria provinciale e ciò indipendentemente dal giudice presso cui pende la lite originaria.

La lite instaurata avverso l'atto di diniego costituirebbe una *controversia pregiudiziale*, atteso che l'eventuale annullamento del diniego comporterebbe l'estinzione della controversia originaria, la quale quindi nelle more del giudizio del provvedimento di diniego, andrà sospesa.

Per concludere va infine evidenziato come l'attuale previsione, non solo non chiarisce gli effetti, meglio il significato da attribuire, all'eventuale omessa comunicazione, da parte dell'Agenzia, della regolarità o meno della sanatoria entro il termine del 16/11/2004, ma anche non prevede, a differenza di quanto accadeva nelle precedenti previsioni di condono³⁴ se vi sia la *facoltà* da parte dell'Agenzia di *revocare* la precedente comunicazione di estinzione per condono (a seguito della quale il giudice può aver già emesso provvedimento di estinzione), a seguito del rinvenimento, ad esempio, dell'esistenza di una causa ostativa all'operatività della definizione.

²⁸ Il termine per il versamento è stato differito al 16/5/2003 con D. Lgs. 7/4/2003, n. 59, pubblicato sulla "Gazzetta Ufficiale", n. 82 dell'8/4/2003 e quello per la presentazione della domanda è stato spostato conseguentemente al 21/5/2003, con Decreto 7/4/2003, citato.

²⁹ Così Circolare n. 7/E citata.

³⁰ Che la Circolare n. 17 citata ha esteso a tutte le attuali fattispecie di condono, dando adito a dubbi, trattandosi di interpretazione che non trova conforto nella normativa, a differenza di quanto statuito con la Legge 413/91, con la statuizione generale di cui all'art. 57, che dava rilevanza agli effetti giuridici che il contribuente voleva conseguire con la presentazione delle domande di condono.

³¹ Cfr. Circolare n. 12/E citata.

³² Vedi nota sopra.

³³ Quanto ai giudizi pendenti innanzi alla Commissione Tributaria Centrale si rinvia a quanto previsto dal comma 9 bis dell'art. 16 in oggetto.

³⁴ Cfr. ad esempio l'art.48 della Legge n. 413/91.