

Accertamento e contenzioso n. 47/2019

Definizione delle liti pendenti e conciliazione

di Giovanni Valcarengi - ragioniere commercialista, revisore legale e pubblicista

A seguito della definitiva approvazione del D.L. 119/2018, i contribuenti valutano la possibilità e la convenienza di aderire al meccanismo della definizione delle liti pendenti, tenendo presente che – da un lato – esiste un unico elemento di certezza (l'ammontare del costo della definizione), mentre – per altro verso – risulta impossibile valutare in modo scientifico la possibilità di prevedere il futuro esito del contenzioso. Infatti, a prescindere dalla fondatezza delle pretese e dalla bontà della struttura del ricorso, esiste sempre la variabile imponderabile che non può essere fatta oggetto di una seria previsione.

Il ragionamento può rendersi maggiormente elaborato nelle casistiche in cui sia già stata pronunciata una decisione di una Commissione Tributaria, con parziale accoglimento delle ragioni del contribuente e/o dell'Agenzia, a seconda del grado di giudizio. Infatti, in tali ipotesi, si potrebbe porre a confronto il costo della definizione con quello della conciliazione di cui all'[articolo 48-bis](#), D.Lgs. 546/1992.

Risulta chiaro che, anche in tale ipotesi, si contrappongono:

- da un lato il costo e l'effetto certo della definizione;
- dall'altro, la variabile della possibilità di raggiungere un definitivo accordo con l'Agenzia delle entrate.

Proviamo a svolgere alcune considerazioni sul tema.

Lineamenti generali della definizione delle liti pendenti

A norma dell'[articolo 6](#), D.L. 119/2018, le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'Agenzia delle entrate, aventi a oggetto atti impositivi, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, con il pagamento di un importo pari al valore della controversia¹.

¹ Il valore della controversia è stabilito ai sensi del comma 2 dell'articolo 12, D.Lgs. n. 546/1992. Si tratta, in sostanza, del valore del tributo, con esclusione delle sanzioni e degli interessi. Nelle controversie aventi a oggetto le sanzioni, il parametro di riferimento è costituito da queste ultime somme.

L'impostazione generale di molte delle sanatorie del D.L. 119/2018, in definitiva, transita per la chiusura della posizione con il pagamento del solo tributo, con esclusione delle sanzioni e somme aggiuntive.

Il comma 1-*bis*, aggiunto in sede di conversione, prevede che - in caso di ricorso pendente iscritto nel primo grado - la controversia può essere definita con il pagamento del 90% del valore della controversia. Si tratta di una posizione premiale, derivante dall'assenza di alcuna pronuncia, che - a ben vedere - si lega in modo difficoltoso con il primo comma, tanto da avere sollevato svariate soluzioni interpretative².

Il successivo comma 2, invece, elenca una serie di deroghe alla regola generale che attengono l'ipotesi di soccombenza dell'Agenzia delle entrate nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata alla data del 24 ottobre 2018. Infatti, si definisce pagando:

- c) il 40% del valore della controversia, in caso di soccombenza nella pronuncia di primo grado;
- d) il 15% del valore della controversia in caso di soccombenza nella pronuncia di secondo grado.

Infine, i commi 2-*bis* e 2-*ter* sono stati inseriti al fine di considerare 2 specifiche ulteriori fattispecie:

- in caso di accoglimento parziale del ricorso (o comunque di soccombenza ripartita tra il contribuente e l'Agenzia delle entrate), l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni è dovuto per intero relativamente alla parte di atto confermata dalla pronuncia giurisdizionale e in misura ridotta, secondo le misure percentuali sopra elencate, per la parte di atto annullata;
- le controversie tributarie pendenti innanzi alla Corte di Cassazione, alla data del 19 dicembre 2018, per le quali l'Agenzia delle entrate risulti soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio, possono essere definite con il pagamento di un importo pari al 5% del valore della controversia;
- le controversie relative esclusivamente alle sanzioni non collegate al tributo possono essere definite con il pagamento:
 - del 15% del valore della controversia, in caso di soccombenza dell'Agenzia delle entrate nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare, sul merito o sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, depositata alla data del 24 ottobre 2018;
 - del 40% negli altri casi.

In caso di controversia relativa esclusivamente alle sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono, per la definizione non è dovuto alcun importo relativo alle sanzioni qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla presente definizione.

² Le varianti transitano dalla differenziazione tra chi ha solo presentato il ricorso e chi si sia anche costituito in commissione, con l'ulteriore variabile di individuare la corretta data di deposito del ricorso, posto che il comma 1-*bis* in parola ha acquisito efficacia solo dal 19 dicembre 2018, per effetto dell'entrata in vigore della legge di conversione.

I tratti essenziali della conciliazione

L'[articolo 48-bis](#), D.Lgs. 546/1992 attribuisce la facoltà alle parti del processo (entro il termine di cui all'[articolo 32](#), comma 2) di presentare istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia³.

Il successivo [articolo 48-ter](#) regola i benefici connessi all'accordo. Le sanzioni amministrative si applicano nella misura:

- del 40% del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento della conciliazione nel corso del primo grado di giudizio;
- del 50% del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento nel corso del secondo grado di giudizio.

Il versamento delle somme dovute ovvero, in caso di rateizzazione⁴, della prima rata deve essere effettuato entro 20 giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo conciliativo di cui all'[articolo 48](#)⁵ o di redazione del processo verbale di cui all'[articolo 48-bis](#).

In linea di massima, dunque, l'effetto principale dell'accordo tra le parti è quello di identificare la parte di tributo effettivamente dovuta (almeno, così concettualmente dovrebbe essere), associandola a una riduzione delle sanzioni più o meno corposa a seconda dell'avanzamento del processo tributario.

Un confronto tra le 2 fattispecie

Un tratto essenziale della definizione delle liti pendenti riguarda la modalità di quantificazione delle somme dovute in relazione all'esito del contenzioso.

In particolar modo, nel caso di accoglimento parziale del ricorso (ovvero soccombenza ripartita), si deve l'intero tributo per la parte confermata, mentre il beneficio riguarda solamente la parte di atto annullata. Non è per nulla scontato, però, che il contenuto della sentenza sia da considerarsi divisibile, specialmente in relazione alle motivazioni utilizzate dai giudici.

La definizione, tuttavia, non consente alcun discrimine di tale natura, come accennato in premessa, e si fonda su un mero meccanismo matematico con cui determinare il dovuto.

³ All'udienza la commissione, se sussistono le condizioni di ammissibilità, invita le parti alla conciliazione rinviando eventualmente la causa alla successiva udienza per il perfezionamento dell'accordo conciliativo. La conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente. La commissione dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.

⁴ Si applicano le disposizioni dell'accertamento con adesione.

⁵ Conciliazione fuori udienza.

Valutando l'alternativa della conciliazione, si potrebbe frettolosamente riscontrare che la medesima, concedendo unicamente una riduzione delle sanzioni, non potrebbe mai rivelarsi conveniente, posto che la definizione azzerava completamente tale parametro.

Invero, si possono intravedere spiragli di convenienza laddove si confidi di ottenere una riduzione del tributo, con la conseguente compressione delle relative sanzioni, ulteriormente abbattute per effetto dell'accordo conciliativo.

Prendiamo, ad esempio, la seguente situazione:

- pretesa originaria Agenzia delle entrate (tributo): 100 + 90 di sanzioni;
- sentenza CTP: conferma pretesa per 50 (con 45 di sanzioni) e annulla la pretesa per 50.

Ipotizzando di aderire alla definizione, si avrebbe:

- importo del tributo per la parte confermata: 50;
- importo ridotto del tributo per la parte annullata ($50 \times 40\%$) = 20;
- totale dovuto ($50+20$) = 70;
- nessuna sanzione dovuta.

Ove il contribuente, invece, ritenesse non pienamente fondata la decisione della CTP e confidasse di vantare ottime motivazioni per convincere l'Agenzia delle entrate a seguire il proprio ragionamento, potrebbe effettuare una previsione di differente esito per il tramite della conciliazione.

Ad esempio, si ipotizzi che il contribuente ritenga:

- fondata la pretesa di 45 per tributo, con le connesse sanzioni di 40,5 (si è ipotizzato il 90%);
- di poter conciliare con l'Agenzia delle entrate tale importo in sede di udienza in CTR, ottenendo una riduzione delle sanzioni al 50%.

In tal caso, ove la conciliazione andasse in porto secondo le previsioni, il contribuente:

- nulla dovrà in relazione al tributo stralciato (i 55, rispetto al totale di 100);
- dovrà pagare il tributo riconosciuto come corretto (45);
- dovrà anche le sanzioni su tale quota di tributo. Le stesse, per effetto del meccanismo premiale della conciliazione, sono abbattute al 50% rispetto al minimo di legge ($45 \times 90\% \times 50\%$) = 20,25.

Il totale dovuto, in tal caso, sarà pari a 65,25, contro i 70 connessi alla definizione delle liti.

Si ha modo di valutare, pertanto, che a fronte di una piccola riduzione del tributo considerato come dovuto dalla CTP, si possa addirittura ottenere un vantaggio finale in termini di esborso.

Infatti, la completa esclusione di qualsiasi fondatezza della parte stralciata determina il venir meno di qualsiasi obbligo di pagamento, mentre sul versante delle sanzioni si può beneficiare della riduzione alla metà.

Ovviamente, a conclusioni difformi si giungerebbe variando la natura dell'esito del giudizio di primo grado.

Ad esempio:

- pretesa originaria Agenzia delle entrate (tributo): 100 + 90 di sanzioni;
- sentenza CTP: conferma pretesa per 70 (con 63 di sanzioni) e annulla la pretesa per 30.

Ipotizzando di aderire alla definizione, si avrebbe:

- importo del tributo per la parte confermata: 70;
- importo ridotto del tributo per la parte annullata ($30 \times 40\%$) = 12;
- totale dovuto ($70+12$) = 82;
- nessuna sanzione dovuta.

Ancora, pensiamo che il contribuente ritenesse non pienamente fondata la decisione della CTP e confidasse di vantare ottime motivazioni per convincere l'Agenzia delle entrate a conciliare in secondo grado.

Per giungere a una ipotesi di sostanziale indifferenza si dovrebbe ritenere:

- fondata la pretesa di 57 per tributo, con le connesse sanzioni di 51,3 (si è ipotizzato il 90%);
- di poter conciliare con l'Agenzia delle entrate tale importo in sede di udienza in CTR, ottenendo una riduzione delle sanzioni al 50%.

In tal caso, ove la conciliazione andasse in porto secondo le previsioni, il contribuente:

- nulla dovrà in relazione al tributo stralciato (i 43, rispetto al totale di 100);
- dovrà pagare il tributo riconosciuto come corretto (57);
- dovrà anche le sanzioni su tale quota di tributo. Le stesse, per effetto del meccanismo premiale della conciliazione, sono abbattute al 50% rispetto al minimo di legge ($57 \times 90\% \times 50\%$) = 25,65.

Il totale dovuto, in tal caso, sarà pari a 82,65.

Evidentemente, la forza di convincimento nei confronti dell'Agenzia delle entrate dovrà essere maggiore rispetto al caso precedente.

Conclusioni

In definitiva, va innanzitutto rammentato che le considerazioni qui svolte hanno il solo scopo di farci riflettere in merito alla circostanza che la definizione delle liti pendenti non sempre costituisce la via più conveniente per chiudere i conti con il Fisco.

Certamente la definizione è lo strumento adatto per tutte quelle casistiche nelle quali:

- le ragioni del contribuente non sono pienamente fondate;

– le ragioni del contribuente sono fondate ma si è già riscontrato un atteggiamento di completa chiusura dell'ufficio sulla specifica questione, magari per la presenza di precedenti sfavorevoli, oppure per una convinzione specifica (ritenuta non condivisibile) dell'ufficio legale;

– non vi sia alcuna propensione al rischio, oppure si intenda prevedere un *budget* specifico di spesa con la massima precisione possibile, per specifiche esigenze personali o aziendali del contribuente.

Al di fuori di tali casistiche, un piccolo calcolo di confronto e convenienza certamente si impone, in quanto si possono ottenere dei risultati non sempre scontati.

Per far funzionare il ragionamento è necessario effettuare una previsione serena in merito alla forza di convincimento del contribuente, fondata anche sulle motivazioni utilizzate dai giudici per costruire la sentenza di primo grado⁶.

Infine, non si potrà dimenticare il fatto che, in periodi di possibile adesione alla sanatoria delle liti pendenti, potrebbe riscontrarsi una maggiore rigidità degli uffici nell'approcciarsi alla conciliazione, risultando più semplice archiviare una posizione per effetto dell'avvenuta sanatoria, piuttosto che trovare il funzionario che si assuma la responsabilità di addivenire a una conciliazione che sia peggiorativa rispetto agli esiti già raggiunti dal contenzioso.

Ma, a prescindere dalla decisione assunta, ciò che pare opportuno riscontrare e suggerire è come sia doveroso effettuare il descritto ragionamento, per evitare di scegliere la via più breve e comoda, rischiando di calpestare i diritti del contribuente.

La decisione ultima spetterà sempre a quest'ultimo soggetto, che però dovrebbe essere posto nella situazione di poter operare una "scelta informata".

SCHEDA DI SINTESI

La definizione delle liti pendenti offre al contribuente la possibilità di estinguere la lite in atto con l'Amministrazione finanziaria, procedendo al pagamento di importi modulati in funzione dello stato e dell'esito del contenzioso, dovendo però rinunciare al prosieguo dello stesso.



Il contribuente può comunque decidere di continuare a coltivare il contenzioso tributario, insistendo nelle proprie tesi difensive e giungendo eventualmente anche a un totale annullamento del *quantum* accertato o a una riduzione dello stesso a importi inferiori a quelli dovuti per la definizione.

⁶ Il ragionamento, ovviamente, risulta più semplice dopo che si è già conosciuta una prima idea della giustizia tributaria in merito alla vicenda in oggetto.



In alternativa, soprattutto in presenza di rilievi palesemente errati o di già intervenuto esito parziale, è possibile esplorare anche la soluzione della conciliazione giudiziale, estesa a ogni grado di giudizio, laddove può mirarsi a una rideterminazione degli importi richiesti, ottenendo di conseguenza anche una riduzione delle sanzioni dovute.



Le soluzioni sono evidentemente in forte contrapposizione, dovendosi valutare da un lato il costo da sostenere per il beneficio della certezza della definizione della lite, dall'altro le possibilità oggettive di raggiungere un accordo migliorativo con l'Agenzia delle entrate.



Seminari E-Learning



ESTINZIONE FISCALE DELLE SOCIETÀ CANCELLATE

Docente: **Mara Pilla** CFP: 2 cfp

PREZZO € 50,00 + IVA Cumulabile con sconto Privilege Card **SCOPRI DI PIÙ**