



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 19 marzo 2008

OGGETTO: Articolo 9-bis della legge 27 dicembre 2002, n. 289 - Mancato pagamento delle somme dovute per la definizione

Premessa

Nell'ambito dell'attività di indirizzo agli Uffici e di rilevazione ed esame dei motivi per i quali più frequentemente vengono presentati ricorsi alle Commissioni tributarie, di cui agli articoli 37 e 38 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, ed all'articolo 6 del decreto ministeriale 11 febbraio 1997, n. 37, è emersa la questione relativa alla validità della definizione dei ritardati e omessi versamenti di cui all'articolo 9-bis della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (finanziaria 2003).

In particolare, si fa riferimento ai casi di pagamento rateale delle somme dovute per la definizione nei quali si verifichi l'omissione del versamento di una o più rate successive alla prima.

Il citato articolo 9-bis della legge n. 289 del 2002 ha disciplinato la definizione degli omessi e dei tardivi versamenti delle imposte e delle ritenute emergenti dalle dichiarazioni presentate attraverso il pagamento di quanto dovuto e dei relativi interessi ovvero, in caso di tardività, esclusivamente degli interessi, col beneficio quindi dell'esclusione delle sanzioni amministrative pari

al 30 per cento previste dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

La norma distingue le ipotesi in cui le violazioni in materia di versamenti non avevano ancora dato luogo all'iscrizione a ruolo (comma 1) dai casi in cui, diversamente, le imposte dovute, gli interessi e le sanzioni erano stati già iscritti a ruolo (comma 2).

In entrambi i casi, operando il pagamento delle imposte non versate e degli interessi, le sanzioni non erano dovute.

Per quanto concerne le modalità di versamento, mentre per le fattispecie disciplinate dal comma 2 dell'articolo 9-*bis* gli importi dovuti dovevano essere pagati alla scadenza della cartella di pagamento, per gli importi non ancora iscritti a ruolo la definizione avveniva attraverso il pagamento di quanto dovuto in unica soluzione, ovvero, nel caso in cui l'importo da versare fosse superiore a 3.000 euro (per le persone fisiche) o a 6.000 euro (per gli altri soggetti), l'articolo 9-*bis*, comma 1, consentiva di rateizzare l'eccedenza, maggiorata degli interessi legali, in tre rate di pari importo.

Successivamente, con l'entrata in vigore dell'articolo 2, comma 45, della legge 24 dicembre 2003, n. 350 (finanziaria 2004), è diventato possibile definire anche le imposte e le ritenute dovute alla data del 1° gennaio 2004, attraverso l'effettuazione del versamento entro il 16 aprile 2004, ammettendo, anche in questo caso, la possibilità di effettuare il pagamento di quanto dovuto ratealmente con le stesse modalità prima richiamate.

Tenuto conto dell'orientamento espresso dalla Corte di cassazione con l'ordinanza n. 6370 del 21 febbraio 2006 e con la sentenza n. 18353 del 31 agosto 2007, con la presente circolare si forniscono ulteriori chiarimenti in merito alla validità, o meno, della definizione nelle ipotesi in cui il contribuente che ha optato per il pagamento rateale abbia o meno di versare tutte le rate dovute alle prescritte scadenze.

Prassi dell'Agenzia delle entrate

Con riferimento alla facoltà di rateazione, con circolare n. 22/E del 28 aprile 2003, punto 7.3, è stato precisato che *“In considerazione della peculiarità della definizione in esame, il beneficio della disapplicazione delle sanzioni compete solo per effetto dell'integrale pagamento degli importi dovuti e, in caso di rateazione, dopo che si è provveduto all'integrale pagamento delle rate”*.

Infatti, l'articolo 9-bis, a differenza di quanto disposto per altri condoni, non prevede che la sanatoria sia efficace anche nell'ipotesi di tardivo o omesso versamento di una o più rate successive alla prima.

Ad esempio, il precedente articolo 9, recante *“Definizione automatica per gli anni pregressi”*, al comma 12 dispone che *“Qualora gli importi da versare ai sensi del presente articolo eccedano complessivamente, per le persone fisiche, la somma di 3.000 euro e, per gli altri soggetti, la somma di 6.000 euro, gli importi eccedenti possono essere versati in due rate, di pari importo, entro il 30 novembre 2003 ed il 20 giugno 2004, maggiorati degli interessi legali a decorrere dal 17 ottobre 2003. L'omesso versamento delle predette eccedenze entro le date indicate non determina l'inefficacia della integrazione; per il recupero delle somme non corrisposte a tali scadenze si applicano le disposizioni dell'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni, e sono altresì dovuti una sanzione amministrativa pari al 30 per cento delle somme non versate, ridotta alla metà in caso di versamento eseguito entro i trenta giorni successivi alla scadenza medesima, e gli interessi legali.”*.

Tale differenza rispetto ad altre definizioni agevolate previste dalla finanziaria per il 2003 può apparire giustificata dalla circostanza che nel caso dell'articolo 9-bis si sanano versamenti già tardivi o omessi, violazione punita,

come già detto, con una sanzione amministrativa pari al 30 per cento del tributo non versato o versato tardivamente.

In proposito si ricorda che al punto 2 della circolare n. 36/E del 9 agosto 2005 - concernente *“chiarimenti in merito al trattamento delle istanze di definizione di cui all’articolo 9-bis, comma 1, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, ... ed agli effetti conseguenti sul controllo delle dichiarazioni effettuato ai sensi degli artt. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis del D.P.R. n. 633 del 1972”* – è stato, tra l’altro, affermato che la verifica della validità dell’istanza di definizione è stata effettuata *“controllando la congruità e la tempestività del versamento complessivamente dovuto (e delle eventuali rate successive) in base all’istanza stessa”*. Inoltre, è stato precisato che *“ai versamenti dovuti a seguito dell’istanza di definizione ex art. 9-bis non è applicabile l’istituto del ravvedimento di cui all’art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997”*.

Ulteriore conferma della tesi esposta è riscontrabile nel comma 44 dell’articolo 37 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, il quale, al primo periodo, dispone che *“La notifica delle cartelle di pagamento conseguenti alle iscrizioni a ruolo previste dagli articoli 7, 8, 9, 14, 15 e 16 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, ..., è eseguita, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre 2008”*.

Il secondo periodo del predetto comma 44 - tenendo distinta la sanatoria di cui all’articolo 9-bis in esame - stabilisce, inoltre, che *“la notifica delle cartelle di pagamento relativa alle dichiarazioni di cui all’articolo 36, comma 2, lettere a) e b) del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, nei confronti dei contribuenti che hanno presentato dichiarazioni o effettuato versamenti ai sensi dell’articolo 9-bis della citata legge n. 289 del 2002”* deve essere effettuata entro la medesima data del 31 dicembre 2008.

A sua volta, il richiamato comma 2 dell’articolo 36 del decreto legislativo n. 46 del 1999 dispone che *“In deroga all’articolo 25, comma 1, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le somme*

che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione delle dichiarazioni, la cartella di pagamento è notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre:

- a) del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, relativamente alle dichiarazioni presentate negli anni 2002 e 2003;*
- b) del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, relativamente alle dichiarazioni presentate entro il 31 dicembre 2001.”.*

In merito al secondo periodo del comma 44 dell'articolo 37 del DL n. 223 del 2006, la circolare n. 28/E del 4 agosto 2006, al punto 63, ha precisato che *“Ove i versamenti relativi a siffatto condono (definizione dei ritardati e omessi versamenti, n.d.r.) non abbiano condotto alla integrale definizione dei debiti risultanti dalle dichiarazioni originariamente presentate, il legislatore ha individuato lo stesso termine del 31 dicembre 2008 per la notifica delle cartelle di pagamento dei debiti d'imposta che non hanno formato oggetto di definizione”.*

Giurisprudenza di merito

Nonostante i chiari disposti normativi prima richiamati, parte della giurisprudenza di merito, accogliendo le eccezioni dei contribuenti, ha ritenuto comunque valida la sanatoria in questione anche nel caso in cui le rate successive alla prima non siano state pagate.

In particolare, alcune Commissioni tributarie hanno ritenuto che le rate successive alla prima possano essere recuperate tramite iscrizione a ruolo ai sensi dell'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

In taluni casi di ritardato od omesso versamento delle rate successive alla prima, le pronunce di merito affermano l'applicabilità della sanzione del 30 per

cento delle somme non versate, oltre agli interessi, mentre in altri casi ammettono l'applicabilità dei soli interessi, con esclusione della sanzione.

A fondamento del proprio orientamento, i Giudici di merito richiamano la disciplina prevista per le altre tipologie di condono di cui alla legge n. 289 del 2002 (articoli 7, 8, 9, 15 e 16), sostenendo che la definizione agevolata ex articolo 9-bis in commento non può discostarsi dalla predetta disciplina, secondo la quale l'omesso versamento delle rate successive alla prima, entro le date prescritte, non determina l'inefficacia del condono.

Giurisprudenza di legittimità

Il predetto indirizzo di parte della giurisprudenza di merito è stato smentito dalla giurisprudenza di legittimità.

Con l'ordinanza n. 6370 del 2006, riguardante un caso di definizione di lite fiscale ai sensi dell'articolo 16 della legge n. 289 del 2002, la Corte di cassazione ha osservato che dalla disposizione del comma 2 di detto articolo 16 *“emerge la volontà del legislatore di ritenere sufficiente, per la definizione della lite pendente, l'accettazione da parte dell'ufficio competente della relativa domanda presentata dal contribuente, seguita dal versamento delle rate nelle quali sia eventualmente ripartito il pagamento degli importi richiesti dalla norma ... Questa circostanza appare conclusivamente confermata da altre disposizioni della stessa legge – gli artt. 7, comma 5, ultimo periodo, 5, comma 3, quinto periodo, 9, commi 12, secondo periodo, 17, quarto periodo, 15, comma 5, terzo periodo – dalle quali emerge che nelle ipotesi ivi previste di definizione con pagamento rateale, il mancato versamento delle rate successive alla prima non determina l'inefficacia della ‘definizione automatica’ (nei casi previsti dagli artt. 15, comma 5, e 16, comma 2) o della ‘integrazione’ (nei casi previsti dagli artt. 8, comma 3, e 9 comma 12)”*.

Pertanto, dalle statuizioni contenute nell'ordinanza n. 6370 del 2006 si desume che il *“sistema che condiziona l'insorgere della situazione ‘premiale’ ... all'impegno assunto dal contribuente con la relativa istanza di versare l'importo determinato dalla legge, asseverato, nel caso di rateizzazione dell'importo medesimo, dal versamento della prima rata”* vale, in sostanza, con esclusivo riferimento alle definizioni agevolate di cui agli articoli 7, 8, 9, 15 e 16 della legge n. 289 del 2002.

Successivamente, con la sentenza n. 18353 del 31 agosto 2007, i Giudici di legittimità si sono pronunciati con specifico riferimento all'articolo 9-bis della legge n. 289 del 2002.

Nella specie, la Corte di cassazione ha accolto le censure sollevate dall'Agenzia *“contro la decisione della Commissione tributaria regionale, secondo la quale dal mancato pagamento della prima rata del condono poteva derivare solo la conseguenza prevista nella Legge 27 dicembre 2002, n. 289 articolo 8 comma 3, articolo 9, comma 12, e articolo 15, comma 5, e cioè l'iscrizione a ruolo delle somme residue, oltre a una sanzione proporzionale del 30% di esse”*.

La Suprema Corte si è, quindi, espressa in senso conforme alla tesi dell'Agenzia, precisando che la controversia *“è da sussumere nella fattispecie normativa considerata nella Legge 27 dicembre 2002, n. 289 articolo 9 bis, e non, come ha erroneamente fatto il giudice d'appello, in quella considerata nell'articolo 8 dello stesso atto normativo. La diversità della sede della riconduzione categoriale deriva dal fatto che il mancato versamento ... è un omesso versamento ... che rientra come specie nell'ipotesi contemplata come genere di ‘omesso versamento’ dal titolo della Legge 27 dicembre 2002, n. 289 articolo 9 bis, il cui comma 1, dispone per tale oggetto e per il contribuente che effettui il pagamento del tributo entro un dato termine, il doppio contenuto normativo dell'esenzione dalle sanzioni (primo periodo del primo comma) e, in ragione della quantità della somma da pagare, dell'eventuale rateazione*

(secondo periodo del comma 1). Invece, il giudice d'appello, ammettendo l'accertamento straordinario del condono e applicando una sanzione del 30% sulla quantità del contenuto dell'imposta così determinata e sui relativi interessi legali, ha mostrato di voler applicare la Legge 27 dicembre 2002, n. 289 articolo 8 che ha per oggetto l'Integrazione degli imponibili per gli anni pregressi', che è fenomeno del tutto estraneo al caso di specie".

Dopo tale precisazione, i Giudici di legittimità si sono soffermati sulla diversità delle definizioni di cui agli articolo 8 e 9-bis della legge n. 289 del 2002, rilevando che le stesse *“danno vita a due specie diverse di condono tributario”*.

“Infatti”, si legge nella sentenza, “mentre la prima introduce un condono tributario premiale, riconoscendo al contribuente il diritto potestativo di chiedere che il suo rapporto giuridico tributario sia sottoposto ad un accertamento straordinario, da effettuarsi cioè secondo regole diverse da quelle ordinarie, la seconda concede un condono tributario clemenziale, che, basandosi sul presupposto di un illecito tributario, elimina o riduce le sanzioni e, a determinate condizioni, concede modalità di favore per il loro pagamento, ma senza prevedere, come logica vuole, alcuna forma di accertamento tributario straordinario (sulle due specie di condono tributario v. Corte di Cassazione 12 marzo 2004, n. 5077)”.

Proprio in virtù di queste fondamentali differenze la Corte di cassazione non ritiene applicabile alla definizione di cui all'articolo 9-bis in commento la disposizione contenuta nel comma 3 dell'articolo 8 della stessa legge n. 289 del 2002, la quale stabilisce che *“L'omesso versamento delle predette eccedenze entro le date indicate non determina l'inefficacia della integrazione; per il recupero delle somme non corrisposte a tali scadenze si applicano le disposizioni dell'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni, e sono altresì dovuti una sanzione amministrativa di ammontare pari al 30 per cento delle somme non*

versate, ridotta alla metà in caso di versamento eseguito entro i trenta giorni successivi alla scadenza medesima, e gli interessi legali”.

Istruzioni operative

Gli Uffici e le Direzioni regionali sono invitati a proseguire la coltivazione del contenzioso pendente sulla questione di cui si tratta, sulla base della tesi di cui alla circolare n. 22/E del 2003, punto 7.3, confermata dalla Suprema Corte.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente circolare vengano applicati con uniformità.