

ROMA , 28/07/2017

OGGETTO: *Definizione agevolata delle controversie tributarie - Articolo 11 del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96*

INDICE

PREMESSA	3
1. AMBITO DI APPLICAZIONE	4
<i>1.1 Qualità di parte dell’Agenzia delle entrate</i>	<i>5</i>
<i>1.2 Atti oggetto delle liti definibili</i>	<i>6</i>
2. PENDENZA DELLA LITE	9
<i>2.1 Revocazione ordinaria e straordinaria</i>	<i>12</i>
3. DOMANDA DI DEFINIZIONE	13
<i>3.1 Termine di presentazione della domanda e controversia autonoma</i>	<i>14</i>
4. DETERMINAZIONE DEGLI IMPORTI DOVUTI.....	15
<i>4.1 Importi scomputabili</i>	<i>19</i>
<i>4.2 Rettifica di perdite</i>	<i>21</i>
5. RAPPORTI CON LA DEFINIZIONE AGEVOLATA DEI CARICHI AFFIDATI ALL’AGENTE DELLA RISCOSSIONE	22
6. PERFEZIONAMENTO DELLA DEFINIZIONE, TERMINI E MODALITÀ DI PAGAMENTO.....	24
<i>6.1 Effetti del perfezionamento.....</i>	<i>25</i>
<i>6.1.1 Coobbligati.....</i>	<i>26</i>
7. SOSPENSIONE DEI GIUDIZI	28
8. SOSPENSIONE DEI TERMINI DI IMPUGNAZIONE.....	30
9. DINIEGO DELLA DEFINIZIONE.....	33
10. ESTINZIONE DEL GIUDIZIO.....	35

PREMESSA

L'articolo 11 del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96 (di seguito: *articolo 11*), ha introdotto la definizione agevolata delle controversie tributarie “*in cui è parte l'agenzia delle entrate, pendenti in ogni stato e grado di giudizio*”, nelle quali il “*ricorso sia stato notificato alla controparte entro la data di entrata in vigore*” del medesimo decreto, ossia entro il 24 aprile 2017¹.

Si tratta di un istituto che risponde alla duplice esigenza di:

- completare l'effetto definitorio relativamente alle controversie interessate dalla definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione, prevista dall'articolo 6 del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225. Qualora, infatti, gli importi oggetto di contenzioso non siano stati integralmente affidati all'agente della riscossione per effetto delle disposizioni sulla riscossione in pendenza di giudizio - restando in tal modo esclusi dalla definizione di cui al predetto articolo 6 - la disciplina in esame consente al contribuente di definire integralmente i rapporti tributari in contestazione;
- ridurre – come più volte auspicato dalla Corte di cassazione - l'ingente quantità di ricorsi pendenti in materia tributaria, che attengono prevalentemente a giudizi in cui è parte l'Agenzia delle entrate.

A seguito delle modifiche apportate in sede di conversione del DL n. 50 del 2017, la medesima tipologia di definizione può essere adottata dagli enti territoriali (regioni, province e comuni), i quali possono stabilire, entro il 31 agosto 2017, con le forme previste dalla legge per l'adozione dei propri atti,

¹ Il presupposto relativo alla notificazione del ricorso entro la data di entrata in vigore del DL n. 50 del 2017 è stato inserito dalla legge di conversione, in quanto la versione originaria dell'*articolo 11* prevedeva la definibilità delle liti pendenti per le quali la costituzione del ricorrente nel primo grado di giudizio fosse avvenuta entro il 31 dicembre 2016.

l'applicazione delle disposizioni dell'*articolo 11* alle controversie in cui gli stessi sono parti.

La definizione delle controversie pendenti prevede la presentazione di un'apposita istanza da parte del contribuente e il pagamento integrale degli importi di cui all'atto impugnato che hanno formato oggetto di contestazione e degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo², di cui all'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, calcolati fino al sessantesimo giorno successivo alla notifica dell'atto. Non sono dovuti, invece, le sanzioni collegate al tributo e gli interessi di mora stabiliti dall'articolo 30, comma 1, dello stesso DPR n. 602 del 1973. Se la controversia riguarda esclusivamente interessi di mora o sanzioni non collegate ai tributi, la definizione si effettua con il versamento del quaranta per cento degli importi in contestazione.

La presente circolare fornisce chiarimenti sull'applicazione dell'indicata definizione agevolata.

1. AMBITO DI APPLICAZIONE

L'*articolo 11* consente di definire, a seguito di domanda del contribuente, le *“controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'agenzia delle entrate pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in cassazione e anche a seguito di rinvio”*.

L'individuazione delle liti definibili va, quindi, effettuata in conformità alle disposizioni recate dall'articolo 2³ del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, concernente l'oggetto della giurisdizione tributaria.

² Il pagamento integrale dell'imposta in contestazione e degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo, coordinandosi con la definizione dei carichi di cui all'articolo 6 del DL n. 193 del 2016, tende ad evitare sovrapposizioni ed effetti distorsivi tra le due definizioni.

³ L'articolo 2, comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992 stabilisce che *“Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, le*

Ne deriva che possono essere definite, purché aventi ad oggetto questioni devolute alla giurisdizione tributaria, le liti pendenti presso:

- le Commissioni tributarie provinciali, regionali, di primo e di secondo grado di Trento e Bolzano, anche a seguito di rinvio;
- la Corte di cassazione.⁴

Tanto premesso, si fa presente quanto segue in merito ai presupposti soggettivi ed oggettivi riguardanti l'ambito di applicazione della definizione in esame.

1.1 Qualità di parte dell'Agenzia delle entrate

Il comma 1 dell'*articolo 11* richiede che l'Agenzia delle entrate sia parte della lite che si intende definire, mentre il successivo comma *1-bis*, introdotto dalla legge di conversione, prevede che possano avvalersi della medesima definizione agevolata anche gli enti territoriali. Pertanto, non rientrano nell'ambito di applicazione della disciplina in esame le controversie instaurate contro altri enti impositori, come ad esempio l'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

Per identificare le liti "*in cui è parte l'agenzia delle entrate*", si ritiene che occorra fare riferimento alla nozione di parte in senso formale e, quindi, alle sole ipotesi in cui l'Agenzia delle entrate sia stata evocata in giudizio o, comunque, sia intervenuta. Da ciò consegue che non sono definibili le liti nelle quali l'Agenzia delle entrate, pur essendo titolare del rapporto giuridico sostanziale

sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica."

⁴ Si ritiene che siano definibili anche le cause in materia tributaria erroneamente instaurate innanzi al Giudice ordinario o a quello amministrativo (ad esempio atti impositivi o di riscossione impugnati innanzi al Giudice di pace o al TAR). Di contro, non sono definibili le liti in materie diverse da quella tributaria, erroneamente instaurate innanzi alla Commissione tributaria provinciale.

dedotto in giudizio, non sia stata destinataria dell'atto di impugnazione e non sia stata successivamente chiamata in giudizio né sia intervenuta volontariamente.

Sono, quindi, escluse dalla definizione le controversie nelle quali è parte unicamente l'agente della riscossione, ancorché inerenti ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.

Devono, inoltre, escludersi dalla definizione le controversie vertenti su sanzioni amministrative non tributarie, anche qualora l'Agenzia delle entrate sia stata chiamata in giudizio, come, ad esempio, quelle instaurate avverso le sanzioni irrogate per l'impiego di lavoratori non risultanti dalle scritture o da altra documentazione obbligatoria⁵ o per l'irregolare conferimento di incarichi a dipendenti pubblici⁶. In tali casi, pur essendo l'Agenzia delle entrate parte in senso formale, si tratta di liti non rientranti nell'oggetto della giurisdizione tributaria, come definito ai sensi dell'articolo 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Sono, invece, definibili le liti relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate che vedono come parte in giudizio, assieme alla stessa Agenzia, anche l'agente della riscossione.

1.2 Atti oggetto delle liti definibili

A differenza delle precedenti fattispecie di definizione agevolata delle liti pendenti⁷, l'*articolo 11* non contiene specificazioni circa la tipologia degli atti oggetto delle controversie definibili.

⁵ Cfr. articolo 3, commi 3 e 5, del decreto-legge 22 febbraio 2002, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 aprile 2002, n. 73, in merito al quale sono stati forniti chiarimenti con circolare n. 56/E del 24 settembre 2008.

⁶ Cfr. articolo 53, comma 9, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e articolo 6, comma 1, del decreto-legge 28 marzo 1997, n. 79, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 maggio 1997, n. 140.

⁷ Cfr. articolo 16, comma 3, lettera a), della legge 27 dicembre 2002, n. 289, secondo cui "*si intende: a) per lite pendente, quella in cui è parte l'Amministrazione finanziaria dello Stato avente ad oggetto avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione*" e articolo 39, comma 12, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, relativo alla definizione delle liti fiscali di valore non superiore a 20.000 euro, che richiamava l'applicabilità delle disposizioni previste dal predetto articolo 16 della legge n. 289 del 2002.

Pertanto, possono essere definite, non soltanto le controversie instaurate avverso avvisi di accertamento e atti di irrogazione delle sanzioni, ma anche quelle inerenti agli avvisi di liquidazione, alle iscrizioni a ruolo e alle cartelle di pagamento. Ciò anche quando si tratti di ruoli emessi a seguito delle attività di liquidazione della dichiarazione ai sensi degli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nonché dell'articolo 54-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633⁸.

Non sono, invece, definibili, per la mancanza di importi da versare da parte del contribuente, le controversie in materia di dinieghi espressi o taciti di rimborso o di spettanza di agevolazioni⁹ e, comunque, quelle di valore indeterminabile, come, ad esempio, le controversie che attengono al classamento degli immobili.

In proposito si osserva che il comma 1 dell'*articolo 11* afferma che le controversie tributarie in cui è parte l'Agenzia delle entrate possono definirsi "*col pagamento di tutti gli importi di cui all'atto impugnato che hanno formato oggetto di contestazione in primo grado e degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo*", mentre il successivo comma 2 stabilisce che, "*In caso di controversia relativa esclusivamente agli interessi di mora o alle sanzioni non collegate ai tributi, per la definizione è dovuto il quaranta per cento degli importi in contestazione. In caso di controversia relativa esclusivamente alle sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono, per la definizione non è dovuto alcun importo qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla presente definizione*".

Le richiamate disposizioni escludono, quindi, che possano essere definite le controversie inerenti a istanze di restituzione di somme o, in ogni caso, quelle nelle quali non è possibile determinare il *quantum* dovuto dal contribuente.

⁸ Rientrano, quindi, tra le liti definibili anche quelle riguardanti i ruoli e le cartelle di pagamento emessi per il recupero degli omessi versamenti di importi indicati in dichiarazione.

⁹ Le liti sulle agevolazioni sono definibili soltanto quando l'Agenzia delle entrate, con l'atto impugnato, non si sia limitata a negare o revocare il beneficio, ma abbia contestualmente accertato e richiesto anche il tributo o il maggior tributo dovuto.

In aderenza all'orientamento espresso dalla Corte di cassazione¹⁰, si ritiene che restino escluse dall'ambito di applicazione della definizione in esame anche le controversie instaurate avverso dinieghi di condono o di precedenti definizioni agevolate di liti pendenti.¹¹ Analogamente a quanto precisato al paragrafo 4.13 della circolare n. 48/E del 24 ottobre 2011¹², deve tuttavia ritenersi che, ove ricorrano gli altri presupposti per avvalersi della definizione in esame, sono definibili le liti originarie per le quali non si sia perfezionata una precedente definizione agevolata.

Per espressa previsione del comma 4 dell'*articolo 11*, sono, inoltre, “*escluse dalla definizione le controversie concernenti anche solo in parte:*

- a) le risorse tradizionali previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), delle decisioni 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, e 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014¹³, e l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione;*

¹⁰ Cfr. Cass. 3 ottobre 2006, n. 21328, secondo cui la definizione agevolata del rapporto tributario o della lite fiscale, avendo carattere straordinario o eccezionale, “*non è ammissibile, in mancanza di un'espressa disposizione legislativa, relativamente a un altro condono*”.

¹¹ Compresa ovviamente quelle aventi ad oggetto atti di riscossione di somme per precedenti condoni, definizioni agevolate e sanatorie fiscali.

¹² Con la circolare n. 48/E del 2011 sono stati forniti chiarimenti in merito alla chiusura delle liti fiscali di valore non superiore a 20.000 euro, di cui all'articolo 39, comma 12, del DL n. 98 del 2011.

¹³ Si riportano i rispettivi testi degli articoli 2, paragrafo 1, lettera a) delle decisioni 2007/436/CE e 2014/335/UE: “*Costituiscono risorse proprie iscritte nel bilancio generale dell'Unione europea le entrate provenienti:*

- a) da prelievi, premi, importi supplementari o compensativi, importi o elementi aggiuntivi, dazi della tariffa doganale comune e altri dazi fissati o da fissare da parte delle istituzioni delle Comunità sugli scambi con paesi terzi, dazi doganali sui prodotti che rientrano nell'ambito di applicazione del trattato, ormai scaduto, che istituisce la Comunità europea del carbone e dell'acciaio, nonché contributi e altri dazi previsti nell'ambito dell'organizzazione comune dei mercati nel settore dello zucchero;”*

“*Costituiscono risorse proprie iscritte nel bilancio dell'Unione le entrate provenienti:*

- a) dalle risorse proprie tradizionali costituite da prelievi, premi, importi supplementari o compensativi, importi o elementi aggiuntivi, dazi della tariffa doganale comune e altri dazi fissati o da fissare da parte delle istituzioni dell'Unione sugli scambi con paesi terzi, dazi doganali sui prodotti che rientrano nell'ambito di applicazione del trattato, ormai scaduto, che istituisce la Comunità europea del carbone e dell'acciaio, nonché contributi e altri dazi previsti nell'ambito dell'organizzazione comune dei mercati nel settore dello zucchero;”.*

b) *le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015*".

In base alle richiamate disposizioni, la definizione non è ammessa neanche sulla eventuale parte della controversia che non inerisca alle risorse tradizionali dell'Unione europea, all'IVA riscossa all'importazione e agli aiuti di Stato dichiarati in contrasto con il diritto comunitario.

Resta inteso che sono definibili le controversie in materia di IVA, diversa da quella riscossa all'importazione.

Analogamente a quanto chiarito al paragrafo 3) della circolare n. 2/E dell'8 marzo 2017¹⁴, devono ritenersi escluse dalla definizione anche le liti relative al recupero di crediti tributari sorti in uno Stato membro dell'Unione europea, in uno Stato estero aderente alla Convenzione OCSE/CoE sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale o in uno Stato estero con cui l'Italia ha stipulato una convenzione bilaterale in materia di assistenza alla riscossione, poiché si tratta di somme non rientranti nella disponibilità dello Stato italiano.

2. PENDENZA DELLA LITE

Per l'applicazione della definizione, l'*articolo 11* richiede che la lite fiscale sia pendente, anche a seguito di rinvio, alla data di entrata in vigore del DL n. 50 del 2017, vale a dire al 24 aprile 2017¹⁵, e che, alla medesima data, il ricorso introduttivo del giudizio di primo grado "*sia stato notificato alla*

¹⁴ La circolare n. 2/E del 2017 ha fornito chiarimenti in ordine alla "*Definizione agevolata dei carichi affidati agli Agenti della riscossione dal 2000 al 2016*", di cui all'articolo 6 del DL n. 193 del 2016.

¹⁵ Il DL n. 50 del 2017, pubblicato sulla Gazzetta ufficiale 24 aprile 2017, n. 95, all'articolo 67 dispone che "*Il presente decreto entra in vigore il giorno stesso della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana ...*"

*controparte*¹⁶. E', inoltre, necessario che, "alla data di presentazione della domanda, ..., il processo non si sia concluso con pronuncia definitiva".

In sostanza, la definizione delle liti può riguardare soltanto i rapporti pendenti alla data del 24 aprile 2017 e, comunque, non esauriti alla data di presentazione della domanda. Rimangono, quindi, esclusi:

- i rapporti esauriti alla data del 24 aprile 2017, in quanto già regolati da pronunce divenute definitive per mancata impugnazione¹⁷ ovvero già regolati da sentenze emesse dalla Corte di cassazione, che non abbiano disposto il rinvio al giudice di merito¹⁸;
- i rapporti esauriti alla data di presentazione della domanda di definizione, a seguito di deposito di sentenza emessa dalla Corte di cassazione, che non abbia disposto il rinvio al giudice di merito¹⁹.

Sono, inoltre, da considerarsi esauriti e, come tali, esclusi dalla definizione in esame, i rapporti per i quali, alla data del 24 aprile 2017 e a quella di presentazione della domanda, si sia già perfezionata la mediazione tributaria²⁰, di cui all'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992 ovvero la conciliazione giudiziale²¹, disciplinata dagli articoli 48, 48-*bis* e 48-*ter* del medesimo decreto.

¹⁶ Ai fini del rispetto del termine di impugnazione del 24 aprile 2017 rileva la data di notificazione per il ricorrente. Così, ad esempio, nel caso in cui il ricorso sia stato notificato direttamente utilizzando il servizio postale, occorre tener conto della data di spedizione della raccomandata con avviso di ricevimento.

¹⁷ Deve trattarsi di pronuncia giurisdizionale non cautelare passata in giudicato, resa sul merito o sull'ammissibilità.

¹⁸ La pubblicazione della sentenza di cassazione, attraverso il deposito in cancelleria, individua la fase terminale del processo.

¹⁹ In relazione alle sentenze dei giudici di merito e a quelle di cassazione con rinvio, i termini di impugnazione e di riassunzione sono sospesi per sei mesi, a norma del comma 9 dell'articolo 11 (cfr. paragrafo 8). Per quanto concerne le sentenze di cassazione senza rinvio, si evidenzia che, per evitare che l'eventuale deposito delle stesse precluda la presentazione della domanda di definizione, il contribuente può chiedere la sospensione del giudizio alla Suprema Corte, ai sensi del comma 8 dell'articolo 11 (cfr. paragrafo 7).

²⁰ Ai sensi dell'articolo 17-*bis*, comma 6, del D.Lgs. n. 546 del 1992, la mediazione tributaria "si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo tra le parti, delle somme dovute ovvero della prima rata" (cfr. circolare n. 38/E del 29 dicembre 2015, paragrafo 1.7.4).

²¹ A norma, rispettivamente, degli articoli 48, comma 4, e 48-*bis*, comma 3, del D.Lgs. n. 546 del 1992, la conciliazione fuori udienza "si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo", mentre la conciliazione in

In definitiva, sono pendenti:

- le controversie per le quali alla data del 24 aprile 2017 sia stato proposto l'atto introduttivo del giudizio di primo grado²², non definite alla data di presentazione della domanda di definizione; in particolare, per i giudizi innanzi alle commissioni tributarie, occorre fare riferimento alla data in cui il ricorso introduttivo, anche se ricadente nella disciplina del reclamo e della mediazione di cui all'articolo 17-*bis* del D.Lgs. n. 546 del 1992, è stato notificato all'Ufficio, non essendo necessario che, entro il 24 aprile 2017, vi sia stata anche la costituzione in giudizio²³;
- le liti interessate da una pronuncia in primo o in secondo grado i cui termini di impugnazione non siano ancora scaduti alla data del 24 aprile 2017;²⁴
- le liti pendenti innanzi al giudice del rinvio o, infine, quelle per le quali siano ancora in corso, al 24 aprile 2017, i termini per la riassunzione.

Al contrario, non possono ritenersi definibili le cosiddette "liti potenziali", riconducibili a quelle situazioni in cui il ricorso di primo grado non sia stato notificato alla data del 24 aprile 2017, pur essendo pendenti, alla medesima data, i termini di impugnazione di un atto notificato al contribuente.

Sebbene non previsto espressamente dall'*articolo 11*, si ritiene che siano ammesse alla definizione anche le liti instaurate mediante ricorsi affetti da vizi di inammissibilità, in quanto proposti oltre i termini prescritti dalla legge ovvero

udienza "si perfeziona con la redazione del processo verbale" da parte del segretario della commissione tributaria competente (cfr. citata circolare n. 38/E del 2015, paragrafi 1.11.2 e 1.11.3).

²² Fatta eccezione per quelle integralmente definite tramite mediazione tributaria o conciliazione giudiziale.

²³ Nel processo tributario, la litispendenza si concretizza con la notifica del ricorso e non richiede che sia avvenuta anche la costituzione in giudizio del ricorrente (cfr., tra le altre, Cass. 17 dicembre 2014, n. 26535).

²⁴ Per la sospensione dei termini di impugnazione prevista dal comma 9 dell'*articolo 11* vd. paragrafo 8 della presente circolare.

privi dei requisiti di forma e di contenuto previsti dall'articolo 18 del D.Lgs. n. 546 del 1992²⁵, purché entro il 24 aprile 2017 sia stato notificato il ricorso in primo grado e per le quali, alla data di presentazione della domanda di definizione, non sia intervenuta una pronuncia della Cassazione che ne abbia statuito l'inammissibilità²⁶.

2.1 Revocazione ordinaria e straordinaria

L'articolo 64 del D.Lgs. n. 546 del 1992 prevede che le sentenze pronunciate in grado d'appello o in unico grado dalle commissioni tributarie possono essere impugnate per revocazione, ai sensi dell'articolo 395 c.p.c..

Il decorso del termine per impugnare la sentenza tramite appello, ricorso per cassazione o domanda di revocazione ordinaria²⁷ è condizione necessaria per il passaggio in giudicato della pronuncia dei giudici di merito, ai sensi dell'articolo 324 c.p.c.²⁸. Sono, pertanto, definibili le liti interessate da sentenze per le quali pendono i termini per la proposizione della revocazione ordinaria, ad

²⁵ Si evidenzia, tuttavia, che in tema di controversie instaurate tardivamente, la Corte di cassazione nella sentenza 22 gennaio 2014, n. 1271, ha affermato che «*configura, in particolare, una forma di abuso del processo l'utilizzazione di strumenti processuali per perseguire finalità eccedenti o deviate rispetto a quelle per le quali l'ordinamento appresta alla parte tali mezzi di tutela della propria posizione sostanziale*» ed in particolare, quanto «*ai casi di definizione delle liti tributarie pendenti*», ravvisando «*la sussistenza di una forma di abuso del processo... in presenza di elementi dai quali emerga, in modo evidente e inequivoco, il carattere meramente fittizio e artificioso della controversia principale, instaurata, nonostante la palese tardività, al solo fine di creare il presupposto per poter fruire del beneficio: un chiaro elemento sintomatico della configurabilità di un uso abusivo del processo è costituito dal fatto che il contribuente - come nel caso in esame - abbia impugnato l'atto impositivo ben oltre il termine di legge ... senza nulla argomentare in ordine alla perdurante ammissibilità dell'impugnazione nonostante il tempo trascorso*».».

²⁶ Non appare configurabile la definitività di una sentenza dei giudici di merito, considerata la sospensione dei termini di impugnazione prevista dal comma 9 dell'articolo 11, in relazione ai «*termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione che scadono dalla data di entrata in vigore del presente articolo fino al 30 settembre 2017*».

²⁷ La revocazione ordinaria attiene alle fattispecie elencate ai numeri 4) e 5) dell'articolo 395 c.p.c., ossia, rispettivamente, all'ipotesi in cui la sentenza impugnata per revocazione «*è l'effetto di un errore di fatto risultante dagli atti o documenti della causa*» ovvero «*è contraria ad altra precedente avente fra le parti autorità di cosa giudicata, purché non abbia pronunciato sulla relativa eccezione*».

²⁸ L'articolo 324 c.p.c. dispone che «*S'intende passata in giudicato la sentenza che non è più soggetta né al regolamento di competenza, né ad appello, né a ricorso per cassazione, né a revocazione per i motivi di cui ai numeri 4 e 5 dell'articolo 395*».

esclusione delle liti per le quali è stata depositata sentenza della Corte di cassazione senza rinvio, che si considerano comunque definitive²⁹.

Deve, inoltre, escludersi in ogni caso la possibilità di definizione delle liti nelle quali siano state pronunciate sentenze impugnabili tramite la revocazione straordinaria³⁰, atteso che detto rimedio non è richiamato dall'articolo 324 c.p.c. tra i mezzi di impugnazione suscettibili di precludere il passaggio in giudicato delle sentenze. Va, inoltre, precisato che non può configurarsi pendenza della lite neanche nell'ipotesi in cui alla data del 24 aprile 2017 sia stata proposta la revocazione straordinaria, in quanto soltanto la pronuncia che accoglie la domanda di revocazione può far venir meno la sentenza impugnata³¹.

3. DOMANDA DI DEFINIZIONE

Il comma 1 dell'*articolo 11* subordina la definizione alla presentazione di un'apposita domanda, da rivolgere all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate parte in giudizio e da redigere compilando il modello conforme a quello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 140316 del 21 luglio 2017, emesso in attuazione delle disposizioni di cui al comma 12 dell'*articolo 11*³².

²⁹ Ai sensi dell'articolo 391-bis, quinto comma, c.p.c., infatti, “*La pendenza del termine per la revocazione della sentenza della Corte di cassazione non impedisce il passaggio in giudicato della sentenza impugnata con ricorso per cassazione respinto.*”

³⁰ La revocazione straordinaria riguarda le ipotesi di cui ai numeri 1) [“*dolo di una delle parti in danno dell'altra*”], 2) [“*prove riconosciute o comunque dichiarate false dopo la sentenza oppure che la parte soccombente ignorava essere state riconosciute o dichiarate tali prima della sentenza*”], 3) [ritrovamento di “*uno o più documenti decisivi che la parte non aveva potuto produrre in giudizio per causa di forza maggiore o per fatto dell'avversario*”]; 6) [“*dolo del giudice, accertato con sentenza passata in giudicato*”] dell'articolo 395 c.p.c..

³¹ Cfr. paragrafo 12.7 della circolare n. 22/E del 28 aprile 2003, concernente “*Legge 27 dicembre 2002, n. 289 - Sanatorie fiscali - Profili interpretativi emersi nel corso dei convegni organizzati dal Dipartimento delle politiche fiscali del Ministero dell'Economia e delle Finanze e dalle Direzioni regionali dell'Agenzia delle Entrate*”.

³² Il comma 12 dell'*articolo 11* prevede che “*Con uno o più provvedimenti del direttore dell'agenzia delle entrate sono stabilite le modalità di attuazione del presente articolo*”. Il modello di domanda e le relative istruzioni sono disponibili in formato elettronico sul sito Internet www.agenziaentrate.gov.it. Come specificato nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 14016 del 21 luglio 2017, la presentazione della domanda di definizione va effettuata esclusivamente in via telematica: a)

Ai fini della definizione, la lite deve essere ancora pendente alla data di presentazione della domanda, ossia, come recita il comma 3 dell'*articolo 11*, le liti sono definibili qualora *“alla data di presentazione della domanda di cui al comma 1 il processo non si sia concluso con una pronuncia definitiva”*.

In particolare, si deve considerare non definibile, in quanto sostanzialmente non più “pendente”, la lite per la quale alla predetta data sia perfezionato un accordo di mediazione o di conciliazione giudiziale³³ (cfr. paragrafo 2) e quella per la quale sia intervenuta, dopo il 24 aprile 2017, una sentenza di cassazione senza rinvio; al riguardo si sottolinea che il contribuente interessato alla definizione ha la facoltà di chiedere, all'Organo giurisdizionale presso il quale pende la lite, la sospensione del giudizio, ai sensi del comma 8 dell'*articolo 11* (cfr. paragrafo 7).

L'onere di presentare la domanda di definizione grava sul *“soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio”* o su *“chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione”*. Ne consegue che, nel caso in cui si intenda definire la lite, la domanda va presentata a cura del soggetto che ha proposto ricorso nel primo grado di giudizio oppure di chi è subentrato a tale soggetto, ad esempio a titolo di successione universale o particolare, *ex* articoli 110 e 111 c.p.c..

3.1 Termine di presentazione della domanda e controversia autonoma

Il comma 6 dell'*articolo 11* stabilisce che *“Entro il 30 settembre 2017, per ciascuna controversia autonoma è presentata una distinta domanda di definizione esente dall'imposta di bollo. Per controversia autonoma si intende quella relativa a ciascun atto impugnato”*.

direttamente, dai contribuenti abilitati ai servizi telematici dell'Agenzia delle entrate; b) incaricando uno dei soggetti di cui ai commi 2-*bis* e 3 dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322; c) recandosi presso uno degli Uffici territoriali di una qualsiasi Direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate, che attesta la presentazione diretta della domanda, consegnando al contribuente la stampa del numero di protocollo attribuito.

³³ In quanto l'accordo di mediazione e la conciliazione perfezionati sono intangibili ed irrettabili.

Tenuto conto che il 30 settembre 2017 cade di sabato, risultano applicabili le disposizioni recate dall'articolo 7, comma 1, lettera h) del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, secondo cui “*h) i versamenti e gli adempimenti, anche se solo telematici, previsti da norme riguardanti l'Amministrazione economico-finanziaria che scadono il sabato o in un giorno festivo sono sempre rinviati al primo giorno lavorativo successivo*”.

Pertanto, il termine per il pagamento e per la successiva presentazione della domanda di definizione scade il 2 ottobre 2017³⁴.

Qualora con il medesimo ricorso introduttivo del giudizio siano stati impugnati più atti, il ricorrente è tenuto a presentare una distinta domanda per ciascun atto; ciascuna controversia autonoma deve essere integralmente definita, nel senso che non sono ammesse definizioni parziali dei singoli atti impugnati.

E', inoltre, irrilevante l'eventuale riunione di più giudizi, posto che di regola³⁵ in questo caso va presentata una distinta domanda per ciascun atto impugnato. Ciò comporta fra l'altro che è ammissibile la definizione parziale delle controversie introdotte con ricorso cumulativo oppure oggetto di riunione da parte del giudice; in tal caso la definizione comporta l'estinzione solo “parziale” del giudizio, che prosegue per la parte non oggetto di definizione.

4. DETERMINAZIONE DEGLI IMPORTI DOVUTI

Ai sensi del comma 1 dell'*articolo 11*, la definizione avviene “*col pagamento di tutti gli importi di cui all'atto impugnato che hanno formato*

³⁴ In caso di conferimento di incarico a uno dei soggetti di cui ai commi 2-*bis* e 3 dell'articolo 3 del DPR n. 322 del 1998, la domanda, debitamente compilata e sottoscritta, va consegnata in tempo utile per l'esecuzione della trasmissione telematica entro il termine perentorio del 2 ottobre 2017. Qualora, invece, il contribuente si rechi presso uno degli Uffici territoriali di una qualsiasi Direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate, che provvede alla trasmissione telematica, è sufficiente la consegna della domanda, debitamente compilata e sottoscritta, entro il citato termine perentorio del 2 ottobre 2017.

³⁵ Non vanno, ad esempio, presentate istanze separate nel caso di riunione dei giudizi avverso l'atto impositivo e la cartella di pagamento.

oggetto di contestazione in primo grado e degli interessi da ritardata iscrizione a ruolo di cui all'articolo 20³⁶ del DPR n. 602 del 1973, "calcolati fino al sessantesimo giorno successivo alla notifica dell'atto, escluse le sanzioni collegate al tributo³⁷ e gli interessi di mora di cui di cui all'articolo 30, comma 1³⁸," del medesimo decreto.

Il successivo comma 2 dispone che, se la controversia attiene "esclusivamente agli interessi di mora o alle sanzioni non collegate ai tributi, per la definizione è dovuto il quaranta per cento degli importi in contestazione. In caso di controversia relativa esclusivamente alle sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono, per la definizione non è dovuto alcun importo qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla presente definizione".

Ai sensi delle citate disposizioni, la somma dovuta per la definizione, cosiddetto "*importo lordo dovuto*", è costituita:

- da tutti gli importi spettanti all'Agenzia delle entrate, richiesti con l'atto impugnato, nella misura in cui sono stati contestati³⁹ con l'atto introduttivo del giudizio di primo grado⁴⁰, con esclusione solo delle sanzioni pecuniarie

³⁶ L'articolo 20 del DPR n. 602 del 1973 prevede che "*Sulle imposte o sulle maggiori imposte dovute in base alla liquidazione ed al controllo formale della dichiarazione od all'accertamento d'ufficio si applicano, a partire dal giorno successivo a quello di scadenza del pagamento e fino alla data di consegna al concessionario dei ruoli nei quali tali imposte sono iscritte, gli interessi al tasso del quattro per cento annuo*".

³⁷ Di regola, le sanzioni collegate al tributo sono quelle irrogate a seguito di violazioni c.d. sostanziali, cioè incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo (ad esempio, sanzione di omessa o infedele dichiarazione e sanzione di omesso o ritardato versamento).

³⁸ A norma dell'articolo 30, comma 1, del DPR n. 602 del 1973, "*Decorso inutilmente il termine previsto dall'articolo 25, comma 2, sulle somme iscritte a ruolo, esclusi le sanzioni pecuniarie tributarie e gli interessi, si applicano, a partire dalla data della notifica della cartella e fino alla data del pagamento, gli interessi di mora al tasso determinato annualmente con decreto del Ministero delle finanze con riguardo alla media dei tassi bancari attivi*".

³⁹ In altre parole, non rientra nell'ambito di applicazione della definizione agevolata la parte di tributo e relativi accessori (sanzioni e interessi) che non hanno formato oggetto di impugnazione; in senso conforme, cfr. circolare n. 48/E del 2011 (paragrafo 3.1).

⁴⁰ Al netto di eventuali importi annullati in sede di autotutela parziale, di quelli definiti a seguito di conciliazione o mediazione che non abbiano definito per intero la lite, ovvero per i quali si sia formato un giudicato interno sfavorevole all'Ufficio. Invero, la parte della controversia sulla quale si è formato il giudicato interno, sfavorevole all'Amministrazione, deve considerarsi non più pendente. Allo stesso modo, qualora l'Amministrazione, in esercizio del potere di autotutela, abbia annullato parzialmente l'atto

amministrativo-tributarie collegate al tributo⁴¹. In particolare, per quanto concerne gli interessi, occorre tener conto di quelli di cui all'atto impugnato calcolati fino alla data di notifica dell'atto stesso⁴²;

- dagli interessi per ritardata iscrizione a ruolo di cui all'articolo 20 del DPR n. 602 del 1973, calcolati sull'importo dei tributi recati dall'atto impugnato per il periodo che va dalla data di notifica dell'atto medesimo fino al sessantesimo giorno successivo.

A titolo di ausilio, si fornisce qui di seguito un prospetto con l'indicazione dei tassi di interesse con riferimento alle principali imposte, da utilizzare per il calcolo degli interessi contenuti nell'atto impositivo fino alla data di notifica del medesimo (1^ colonna) e per il calcolo degli interessi dovuti fino al sessantesimo giorno successivo alla notifica dell'atto ai sensi dell'*articolo 11*, comma 1 (2^ colonna).

Imposta	Tasso di interesse da applicare dal giorno successivo alla scadenza del pagamento dell'imposta⁴³ fino alla data di notifica dell'atto impugnato	Tasso di interesse da applicare per i 60 giorni successivi alla notifica dell'atto impugnato
IRPEF/IRES	dal 1/07/2003 al 30/09/2009 2,75% annuo	dal 1/07/2003 al 30/09/2009 2,75% annuo
IVA		
IRAP	dal 1/10/2009 4% annuo	dal 1/10/2009 4% annuo

impugnato, deve ritenersi non più pendente la parte del rapporto controverso oggetto di annullamento (cfr. circolare n. 17/E del 2003, paragrafo 1.13).

⁴¹ E degli interessi di mora, che però normalmente non sono recati dagli atti emessi dagli Uffici dell'Agenzia delle entrate.

⁴² Tenuto conto che, di regola, gli interessi inclusi nell'atto impositivo sono calcolati fino alla data di emissione dello stesso (non coincidente con quella di notifica), occorre provvedere al ricalcolo di detti interessi fino alla data di effettiva notifica dell'atto impugnato. In relazione agli atti di accertamento, si precisa che non si deve fare riferimento alla misura degli interessi indicata ai fini della definizione dell'accertamento ai sensi dell'articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

⁴³ Si precisa che la decorrenza degli interessi a partire dal giorno successivo alla data di scadenza del pagamento si applica dal 21 settembre 1999, a seguito della modifica operata dall'articolo 1 comma 1, del decreto legislativo 17 agosto 1999, n. 326, all'articolo 20 del DPR n. 602 del 1973.

Imposta	Tasso di interesse da applicare dal giorno successivo alla registrazione dell'atto fino alla data di notifica dell'atto impugnato	Tasso di interesse da applicare per i 60 giorni successivi alla notifica dell'atto impugnato
REGISTRO ⁴⁴	dal 1/07/2003 al 31/12/2009 1,375% semestrale	dal 1/07/2003 al 30/09/2009 2,75% annuo
IPOTECARIA CATASTALE	dal 1/01/2010 3,5% annuo	dal 1/10/2009 4% annuo
DONAZIONE		

Imposta	Tasso di interesse da applicare dalla data di notifica della liquidazione dell'imposta principale fino alla data di notifica dell'atto impugnato	Tasso di interesse da applicare per i 60 giorni successivi alla notifica dell'atto impugnato
SUCCESSIONE	4,5% semestrale	dal 1/07/2003 al 30/09/2009 2,75% annuo
IPOTECARIA CATASTALE	dal 1/01/2010 2,5% semestrale	dal 1/10/2009 4% annuo

Per le liti vertenti unicamente sugli interessi di mora o sulle sanzioni non collegate al tributo, l'*importo lordo dovuto* è costituito dal 40 per cento di quello in contestazione⁴⁵.

Per le liti che attengono esclusivamente alle sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono, occorre verificare se l'importo relativo agli stessi tributi sia stato definito con altra tipologia di definizione (ad esempio, definizione dei carichi affidati all'agente della riscossione, *ex* articolo 6 del DL n. 193 del 2016) o sia stato, comunque, pagato⁴⁶; in tali casi, la lite si definisce senza versare alcun

⁴⁴ Nel caso si tratti di definizione di lite pendente su avviso di liquidazione dell'imposta di registro dovuta per la registrazione di un atto giudiziario, considerato che gli interessi non decorrono fino al sessantesimo giorno successivo alla notifica dell'avviso stesso (termine di scadenza del pagamento), la disposizione in materia di interessi non trova applicazione.

⁴⁵ Cfr. nota 40.

⁴⁶ Si ritiene che l'espressione "*qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla presente definizione*", di cui al comma 2 dell'articolo 11, si riferisca a qualsiasi ipotesi in cui il tributo sia stato versato e, quindi, non soltanto a seguito di una diversa forma di definizione agevolata, ma anche del normale pagamento. Così, ad esempio, qualora il versamento del tributo sia stato effettuato in ritardo e l'ufficio abbia irrogato la sanzione prevista dall'articolo 13 del D.Lgs. n. 471 del

importo, vale a dire con la sola presentazione della domanda di definizione entro il 2 ottobre 2017.

4.1 Importi scomputabili

Dall'*importo lordo dovuto* per la definizione vanno scomputati, ai sensi del comma 7 dell'*articolo 11*, “*quelli già versati per effetto delle disposizioni vigenti in materia di riscossione in pendenza di giudizio nonché quelli dovuti per la definizione agevolata di cui all'articolo 6 del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225*”.

Più precisamente, l'importo da versare per la definizione, cosiddetto “*importo netto dovuto*”, si calcola al netto di:

a) somme pagate⁴⁷ prima della presentazione della domanda di definizione a titolo di riscossione provvisoria in pendenza del termine di impugnazione dell'atto ovvero del giudizio. Possono essere scomputati tutti gli importi pagati a titolo provvisorio per tributi, sanzioni amministrative, interessi ed indennità di mora di spettanza dell'Agenzia delle entrate, sempre che siano ancora in contestazione nella lite che si intende definire⁴⁸. Si ritiene che tra le somme scomputabili rientrino altresì gli interessi per dilazione del pagamento delle somme iscritte a ruolo o affidate⁴⁹. In sintesi, vanno scomputati tutti gli importi in contestazione già pagati in esecuzione dell'atto impugnato, esclusi solo quelli di spettanza dell'agente della riscossione (aggi, spese per le procedure esecutive, spese di notifica, ecc.);

1997, pari al 30 per cento del tributo stesso, la lite vertente su tale sanzione è definibile senza versare alcunché.

⁴⁷ Anche tramite compensazione (analoga posizione è stata espressa con la risoluzione n. 107/E del 23 novembre 2011, punto 3, in relazione alle modalità di pagamento delle somme dovute per la definizione delle liti di valore non superiore a 20.000 euro, di cui all'art. 39, comma 12, del DL n. 98 del 2011).

⁴⁸ In particolare, non possono essere scomputati gli importi versati per definire in via agevolata le sanzioni ai sensi dell'articolo 17, comma 2, del D.Lgs. n. 472 del 1997, atteso che le stesse, in quanto già definite, non sono mai state in contestazione.

⁴⁹ Si tratta, infatti, di interessi relativi a pagamenti (a titolo provvisorio e quindi ancora *sub iudice*, suscettibili di eventuale restituzione al contribuente all'esito del giudizio eventualmente allo stesso favorevole) conseguenti ad iscrizioni a ruolo o affidamenti effettuati in base alle disposizioni vigenti in materia di riscossione in pendenza di giudizio, sempre che si riferiscano ad importi pagati e ancora in contestazione. In senso conforme, cfr. circolare n. 22/E del 2003, paragrafo 12.5.

b) somme dovute per l'adesione alla definizione agevolata dei carichi prevista dall'articolo 6 del DL n. 193 del 2016. Il legislatore ha preso in considerazione l'ipotesi in cui, nell'ambito della controversia pendente oggetto di definizione, una parte della pretesa in contestazione abbia formato oggetto di definizione secondo le regole previste dalla definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione. In sostanza, qualora l'iscrizione a ruolo o l'affidamento del carico, relativi all'atto in contestazione, siano stati oggetto di definizione ai sensi del DL n. 193 del 2016, dalle somme dovute per la definizione della lite vanno detratte quelle dovute in dipendenza della definizione del carico, prescindendo dalla circostanza che all'atto della definizione della lite siano state integralmente pagate. Ovviamente, poiché le somme scomputabili sono solo quelle di spettanza dell'Agenzia delle entrate⁵⁰, non vanno scomputati gli importi dovuti ai sensi del comma 1, lettera b), dell'articolo 6 del DL n. 193 del 2016, di spettanza dell'agente della riscossione⁵¹. Non vanno scomputati, inoltre, gli interessi per dilazione di pagamento di cui all'articolo 21, primo comma, del D.P.R. n. 602 del 1973, che si applicano per il pagamento rateale delle somme dovute per la definizione dei carichi iscritti a ruolo ai sensi del citato articolo 6.

Se le somme già versate in pendenza di giudizio o dovute per la definizione dei carichi di cui all'articolo 6 del DL n. 193 del 2016 risultano maggiori o uguali all'*importo lordo dovuto* per la definizione della lite, per il perfezionamento della medesima non occorrerà effettuare alcun versamento, fermo restando l'obbligo di presentare la domanda di definizione entro il termine del 2 ottobre 2017.

⁵⁰ Tra le somme scomputabili ai fini della determinazione dell'importo da versare per la definizione agevolata delle liti rientrano, dunque, tutte le somme di spettanza dell'Agenzia delle entrate, comprese quelle relative a sanzioni ed interessi. Diversamente, per la rottamazione dei carichi, la lettera b) del comma 8 dell'articolo 6 del DL n. 193 del 2016 stabilisce che "*b) restano definitivamente acquisite e non sono rimborsabili le somme versate, anche anteriormente alla definizione, a titolo di sanzioni comprese nei carichi affidati, di interessi di dilazione, di interessi di mora di cui all'articolo 30, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, ...*".

⁵¹ Aggió, rimborso delle spese per le procedure esecutive e rimborso delle spese di notifica della cartella di pagamento.

Si evidenzia in ogni caso che, qualora le somme già versate in pendenza di giudizio siano di ammontare superiore rispetto all'*importo lordo dovuto* per la chiusura della lite, non spetta il rimborso della differenza. In tal senso dispone il comma 7 dell'*articolo 11*, secondo cui "*La definizione non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione*".

La possibilità di rimborsare somme già versate che risultino eccedenti rispetto al costo della definizione resta sempre esclusa⁵².

4.2 Rettifica di perdite

Per quanto concerne la determinazione dell'importo dovuto per la definizione delle liti originate dall'impugnazione di un atto di accertamento con il quale si è provveduto alla rettifica delle perdite, si confermano le indicazioni già fornite con le circolari n. 17/E del 21 marzo 2003 e n. 48/E del 2011⁵³.

Pertanto, occorre distinguere le due diverse ipotesi in cui il contribuente intenda:

- definire la lite ma non affrancare la perdita;
- definire la lite e affrancare la perdita.

Nella prima ipotesi, il valore della lite è dato dalla maggiore imposta accertata e la definizione non comporta l'utilizzabilità delle perdite oggetto di rettifica.

Nella seconda ipotesi, il valore della lite si ottiene sommando alle maggiori imposte accertate anche l'imposta "virtuale" commisurata all'ammontare delle perdite in contestazione ed in tal caso la definizione della

⁵² La Corte di cassazione, con la sentenza 11 marzo 1999, n. 2123, in relazione ad un disposto normativo di tenore analogo, ha chiarito che la non rimborsabilità delle somme versate prima del condono non ammette deroga, in quanto "*la formula usata dalla legge fa riferimento ad un pagamento inteso nella sua materialità*", osservando che "*se il legislatore avesse voluto riconoscere il diritto del contribuente al rimborso delle somme pagate in pendenza di giudizio, avrebbe dovuto prevedere un'ipotesi ulteriore con funzione derogatoria rispetto a quella indicata*" (cfr. circolare n. 7/E del 5 febbraio 2003, paragrafo 11.9).

⁵³ Cfr., in particolare, paragrafi 1.11 della circolare n. 17/E del 2003 e 3.2 della circolare n. 48/E del 2011.

lite comporta l'utilizzabilità delle perdite oggetto di rettifica. Se, in particolare, la rettifica delle perdite non ha comportato accertamento di imposte, il valore della lite rilevante ai fini della definizione, è determinato sulla base della sola imposta "virtuale", che si ottiene applicando le aliquote vigenti per il periodo d'imposta oggetto di accertamento all'importo risultante dalla differenza tra la perdita dichiarata e quella accertata.

5. RAPPORTI CON LA DEFINIZIONE AGEVOLATA DEI CARICHI AFFIDATI ALL'AGENTE DELLA RISCOSSIONE

Il contribuente che non ha manifestato la volontà di avvalersi della definizione dei carichi affidati all'agente della riscossione è libero di accedere alla definizione delle liti pendenti; analogamente, il contribuente che ha manifestato la volontà di avvalersi della definizione dei carichi può scegliere di non avvalersi della definizione delle liti pendenti.

Per i casi in cui, dopo aver manifestato la volontà di avvalersi della definizione dei carichi, si decida di accedere anche alla definizione agevolata delle liti, il quarto periodo del comma 5 dell'*articolo 11* stabilisce che *"Il contribuente che abbia manifestato la volontà di avvalersi della definizione agevolata di cui all'articolo 6 del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193 ..., nei termini previsti dalla stessa disposizione, può usufruire della definizione agevolata delle controversie tributarie solo unitamente a quella di cui al predetto articolo 6"*.

In altri termini, i contribuenti che hanno tempestivamente presentato l'istanza di definizione dei carichi, pur avendo la facoltà di avvalersi della definizione agevolata delle controversie tributarie, sono tenuti, in ogni caso, a rispettare la condizione tassativa di non rinunciare alla definizione dei carichi. Come si è già detto in premessa, la definizione agevolata delle controversie tributarie completa, infatti, la definizione dei carichi, eventualmente già richiesta.

Si pensi, ad esempio, all'ipotesi in cui il contribuente abbia presentato istanza di definizione dei carichi con riferimento ad una cartella recante un'iscrizione a ruolo, scaturita da una sentenza della Commissione tributaria provinciale a lui sfavorevole, corrispondente ai due terzi dell'importo accertato⁵⁴. Il medesimo contribuente che intende definire la lite tributaria è tenuto in ogni caso ad eseguire il puntuale versamento delle somme dovute per la definizione dei carichi.

Qualora la definizione dei carichi non sia perfezionata con l'integrale pagamento degli importi dovuti, ferma restando la validità della definizione della lite correttamente perfezionata, il contribuente sarà tenuto a versare per intero gli importi contenuti nei carichi affidati all'agente della riscossione⁵⁵.

In altri termini, le due definizioni agevolate seguono ciascuna le proprie regole: il debitore, per fruire dei benefici della definizione dei carichi, deve versare integralmente, in un'unica soluzione o a rate⁵⁶, gli importi dovuti a tal fine; mentre, per fruire della definizione delle liti, è sufficiente che entro il 2 ottobre 2017 presenti la relativa domanda e versi quanto dovuto per la definizione della lite (*importo netto dovuto*) ovvero la prima rata oppure si limiti alla presentazione della domanda, qualora non risultino importi da versare⁵⁷.

⁵⁴ Cfr. articolo 68, comma 1, lettera a), del D.Lgs. n. 546 del 1992, per il quale, “*nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni, il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato:*

a) *per i due terzi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso;*”.

⁵⁵ Nell'ipotesi di mancato pagamento integrale delle somme dovute per la definizione dei carichi, le rate eventualmente già versate sono trattenute dall'agente della riscossione a titolo di acconto, in sede di ripresa della riscossione dell'importo complessivamente affidato.

⁵⁶ Cfr. paragrafo 1 della circolare n. 2/E del 2017, ove si precisa che, “*In caso di pagamento rateale, il pagamento può avvenire nel numero massimo di cinque rate, purché:*

- ✓ *nel 2017 sia corrisposto almeno il settanta per cento delle somme dovute per la definizione, in un numero massimo di tre rate, che scadono nei mesi di luglio, settembre e novembre;*
- ✓ *nel 2018 sia corrisposto il restante trenta per cento in un numero massimo di due rate, che scadono nei mesi di aprile e settembre.*”.

⁵⁷ In proposito si richiama, altresì, quanto specificato al paragrafo 4.1 della presente circolare, laddove si è evidenziato che il comma 7 dell'*articolo 11* prevede che dalle somme da versare per la definizione delle liti vanno sottratte quelle già versate in pendenza di giudizio, nonché quelle dovute per la definizione dei carichi, anche se eventualmente non ancora pagate per effetto della rateazione.

6. PERFEZIONAMENTO DELLA DEFINIZIONE, TERMINI E MODALITÀ DI PAGAMENTO

Per espressa disposizione del comma 5 dell'*articolo 11*, la definizione si perfeziona con il pagamento, entro il termine perentorio del 2 ottobre 2017, dell'intera somma da versare, ossia dell'intero *importo netto dovuto*, oppure della prima rata e con la presentazione della domanda entro lo stesso termine. Qualora non vi siano importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda, entro il medesimo termine perentorio.

Il pagamento rateale è ammesso soltanto nel caso in cui l'*importo netto dovuto* sia superiore a duemila euro per ciascuna controversia autonoma; conseguentemente le somme inferiori o pari a tale cifra vanno sempre versate in unica soluzione, entro il citato termine perentorio del 2 ottobre 2017.

Le somme superiori a duemila euro possono essere versate in un massimo di tre rate, di cui le prime due aventi scadenza nel 2017 e la terza nel 2018.

Più precisamente:

1. la prima rata, di importo pari al quaranta per cento del totale, va pagata entro il termine del 2 ottobre 2017;
2. la seconda rata, di importo pari all'ulteriore quaranta per cento, va versata entro il termine del 30 novembre 2017;
3. la terza e ultima rata, di importo pari al residuo venti per cento, va versata entro il termine del 30 giugno 2018, che in quanto cadente di sabato risulta prorogato al 2 luglio 2018.

Considerato che la norma consente il versamento fino a un massimo di tre rate, è facoltà del contribuente eseguire il versamento anche in due rate, tenendo tuttavia presente che in tal caso la prima rata deve essere comunque di importo pari al 40 per cento del totale e va pagata entro il termine del 2 ottobre 2017,

mentre la seconda e ultima rata deve essere di importo pari al residuo 60 per cento del totale e va pagata entro il termine del 30 novembre 2017.

Per ciascuna controversia autonoma, come individuata *sub* paragrafo 3.1, va effettuato un separato versamento. Di conseguenza, se con il medesimo ricorso introduttivo del giudizio sono stati impugnati più atti ovvero se più giudizi sono stati riuniti dall'Organo giurisdizionale, il contribuente è tenuto ad effettuare separati versamenti per ciascun atto impugnato.

Stante il rinvio alle disposizioni, per quanto compatibili, di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, contenuto nel comma 5 dell'*articolo 11*, al versamento si applicano le disposizioni dell'articolo 15-*bis* del medesimo D.Lgs. n. 218 del 1997, per le quali *“Il pagamento delle somme dovute ... si esegue mediante versamento unitario di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, secondo le modalità stabilite dall'articolo 19 del medesimo decreto ...”*.

E' dunque ammessa la compensazione dei crediti, fatti salvi i casi in cui la stessa sia limitata o esclusa sulla base di determinate disposizioni normative, quali, ad esempio, quelle previste dall'articolo 3 del medesimo DL n. 50 del 2017.

I versamenti sono eseguiti mediante il modello F24, qualunque sia il tipo di tributo cui la lite si riferisce, con l'indicazione dei codici tributo istituiti con apposita risoluzione.

6.1 Effetti del perfezionamento

L'ultimo periodo del comma 7 dell'*articolo 11* dispone che *“Gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato prima dell'entrata in vigore del presente articolo”*.

In altri termini, con il perfezionamento, la definizione agevolata retroagisce e prevale sull'efficacia di eventuali sentenze depositate prima del 24 aprile 2017 e non passate in giudicato alla data di presentazione della domanda di definizione agevolata della controversia.

Pertanto, a seguito del perfezionamento della definizione della lite, tali sentenze, in deroga a quanto disposto dall'articolo 68 del D.Lgs. n. 546 del 1992, cessano di costituire titolo per eventuali rimborsi o sgravi.

Le medesime considerazioni valgono anche per le sentenze eventualmente depositate dopo il 24 aprile 2017.

Nel caso di controversia innanzi alla Suprema Corte per la quale il contribuente non abbia chiesto la sospensione del processo, si ritiene invece che la domanda di definizione presentata dopo l'eventuale deposito della sentenza di cassazione senza rinvio non possa produrre alcun effetto sull'efficacia della pronuncia ormai definitiva⁵⁸.

6.1.1 Coobbligati

In presenza di più coobbligati, la definizione effettuata da parte di uno di essi esplica efficacia anche a favore degli altri. In tal senso dispone il comma 11 dell'*articolo 11*, secondo cui *“La definizione perfezionata dal coobbligato giova in favore degli altri, inclusi quelli per i quali la controversia non sia più pendente, fatte salve le disposizioni del secondo periodo del comma 7”*, sopra riportate.

Si tratta di norma sostanzialmente analoga a quella contenuta nel comma 10 dell'articolo 16 della legge n. 289 del 2002, applicabile anche nell'ambito della chiusura delle c.d. liti fiscali minori, prevista dall'articolo 39, comma 12, del DL n. 98 del 2011, per cui si reiterano le osservazioni contenute, sullo specifico punto, nei documenti di prassi concernenti le predette disposizioni legislative.

⁵⁸ Cfr. paragrafo 3 della presente circolare.

In sintesi, relativamente alle controversie riguardanti una pluralità di soggetti interessati dal medesimo atto impugnato o dalla stessa lite autonomamente definibile⁵⁹, possono verificarsi i seguenti casi:

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

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

Nell'ipotesi *sub b)*, pur in presenza di più liti fiscali, la definizione perfezionata da uno degli interessati estende i suoi effetti anche sulle altre controversie. Ne consegue che l'Ufficio, una volta verificata la regolarità della definizione, avrà cura di chiedere la cessazione della materia del contendere anche in ordine alle altre controversie, instaurate dai coobbligati ed aventi ad oggetto lo stesso atto⁶⁰.

Nell'ipotesi *sub c)* la pretesa impositiva si è resa definitiva nei confronti di soltanto alcuni dei soggetti interessati dall'atto impugnato. In tal caso, l'effetto definitorio dell'iniziativa assunta dal ricorrente impedisce all'Agenzia delle entrate di esercitare ulteriori azioni nei riguardi degli altri soggetti interessati, fermo restando che non si farà comunque luogo a rimborso di somme già versate.

⁵⁹ Ad esempio, alienante ed acquirente, coeredi e coniugi che hanno presentato dichiarazione congiunta.

⁶⁰ Anche nell'ipotesi della cessazione della materia del contendere pronunciata relativamente alle controversie instaurate dai coobbligati diversi dal contribuente che ha aderito alla definizione opera la compensazione delle spese di giudizio, prevista dall'ultimo periodo del comma 10 dell'*articolo 11* (cfr. paragrafo 10 della presente circolare).

7. SOSPENSIONE DEI GIUDIZI

Il legislatore non ha disposto la sospensione automatica dei processi oggetto della definizione agevolata né ha attribuito alla presentazione della domanda di definizione l'effetto di sospendere il relativo giudizio.

Il comma 8 dell'*articolo 11* prevede che *“Le controversie definibili non sono sospese, salvo che il contribuente faccia apposita richiesta ... In tal caso il processo è sospeso fino al 10 ottobre 2017”* e che *“il processo resta sospeso fino al 31 dicembre 2018”*, qualora *“il contribuente avrà depositato copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata”*. Nel quarto periodo del comma 10 è stabilito peraltro che *“Il processo si estingue in mancanza di istanza di trattazione presentata entro il 31 dicembre 2018 dalla parte che ne ha interesse”*.

I giudizi definibili ai sensi dell'*articolo 11* sono dunque sospesi su richiesta del contribuente.

In particolare, la domanda di sospensione del giudizio va avanzata anche dal contribuente che non si sia ancora avvalso della definizione agevolata e senza che dalla eventuale domanda di sospensione conseguano effetti vincolanti per l'adesione alla definizione. Una volta presentata la domanda di definizione, il contribuente è tenuto a depositare, entro il 10 ottobre 2017, copia della domanda e del relativo versamento in unica soluzione o della prima rata ovvero, laddove non siano previsti versamenti, copia della sola domanda di definizione.

In altri termini, in presenza di una lite rientrante nell'ambito di applicazione dell'*articolo 11*, il contribuente che ha intenzione di aderire alla definizione agevolata richiede al giudice la sospensione del giudizio, che opererà fino al 10 ottobre 2017; ciò non lo impegna comunque a presentare effettivamente domanda di definizione agevolata.

Laddove, poi, la lite sia stata effettivamente oggetto di definizione, attraverso la presentazione della relativa domanda e il pagamento di quanto

dovuto o della prima rata, il contribuente ha un vero e proprio onere di richiedere la sospensione del giudizio, che opererà fino al 31 dicembre 2018, depositando anche copia della domanda di definizione e del versamento effettuato.

La richiesta di sospensione va presentata al giudice presso il quale la causa è pendente; si ritiene che essa possa essere avanzata anche dal difensore del contribuente, senza necessità di procura speciale⁶¹, in forma scritta oppure, in sede di trattazione della causa in pubblica udienza, anche oralmente.

Dinanzi alle Commissioni tributarie, la sospensione del giudizio è disposta dal presidente della sezione con decreto o dal collegio con ordinanza⁶², ai sensi dell'articolo 41, comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Dal combinato disposto dei richiamati commi 8 e 10, appare quindi chiaro come la sospensione dei giudizi che hanno formato oggetto di definizione, operante fino al più ampio termine del 31 dicembre 2018, sia finalizzata a consentire, in mancanza di attività delle parti, l'effetto giuridico della estinzione automatica del processo.

Ne consegue che, nei casi in cui la lite sia stata oggetto di definizione, il contribuente è tenuto nel proprio interesse a richiedere la sospensione del giudizio, al fine di conseguire un effetto a lui favorevole.

Considerato tuttavia che la valida definizione agevolata della controversia costituisce comunque causa di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, la stessa può essere dichiarata dal giudice comunque ne venga ritualmente a conoscenza e quindi anche a seguito di comunicazione ad opera dell'Ufficio parte in giudizio.

⁶¹ La richiesta di sospensione, non producendo effetti vincolanti in ordine all'adesione alla definizione agevolata, non configura l'ipotesi di disposizione del diritto in contesa, per la quale l'articolo 84 c.p.c. prevede la necessità di un mandato speciale.

⁶² Il provvedimento è emesso dal Presidente della sezione se la sospensione viene richiesta prima della fissazione dell'udienza di trattazione; in tutti gli altri casi, il provvedimento è emesso dalla Commissione tributaria. Avverso il decreto del Presidente è ammesso reclamo ai sensi dell'articolo 28 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Durante la sospensione del processo vige il divieto di compiere qualsiasi atto processuale (tra cui, ad esempio, la fissazione dell'udienza di trattazione) e i termini in corso sono interrotti⁶³.

Si evidenzia che la sospensione del giudizio prima della presentazione della domanda non equivale alla sospensione cautelare dell'efficacia esecutiva dell'atto impugnato e, più in generale, dell'attività di riscossione in pendenza di giudizio⁶⁴.

8. SOSPENSIONE DEI TERMINI DI IMPUGNAZIONE

Ai sensi del comma 9 dell'*articolo 11*, relativamente alle liti che possono essere definite, sono sospesi *ope legis*, per un periodo di sei mesi, “*i termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione che scadono dalla data di entrata in vigore del presente articolo fino al 30 settembre 2017*”.

Pertanto, se la lite rientra tra quelle definibili, è automaticamente⁶⁵ sospeso per sei mesi il termine – breve o lungo - per impugnare, in via principale o incidentale, le pronunce e quello per riassumere la causa a seguito di rinvio, purché spiranti nel periodo ricompreso tra il 24 aprile 2017 e il 30 settembre 2017. In via prudenziale, è opportuno non ritenere operante la sospensione per il termine di impugnazione in scadenza il 30 settembre 2017 (che come detto cade di sabato) e prorogato, ai sensi dell'articolo 155 del c.p.c., al 2 ottobre 2017.

⁶³ Cfr. articolo 42 del D.Lgs. n. 546 del 1992, per il quale “1. Durante la sospensione e l'interruzione non possono essere compiuti atti del processo.

2. I termini in corso sono interrotti e ricominciano a decorrere dalla presentazione dell'istanza di cui all'articolo seguente.”. In merito al rispetto del divieto di svolgere attività processuali durante la sospensione del processo, la circolare n. 98/E del 23 aprile 1996 ha precisato che, “in caso contrario, lo svolgimento degli atti del processo determina l'invalidità degli stessi, ivi compresa la sentenza”.

⁶⁴ Analoga posizione è stata espressa con la circolare n. 48/E del 2011, paragrafo 12.

⁶⁵ La sospensione è rilevabile d'ufficio dal giudice e opera senza necessità che le parti facciano richiesta.

Rientrano nella sospensione tutti i termini di impugnazione di pronunce decisorie, compreso quello per la proposizione del reclamo contro i provvedimenti presidenziali di cui all'articolo 28 del D.Lgs. n. 546 del 1992:

Dalla sospensione automatica sono invece esclusi tutti gli altri termini processuali, compresi quelli per la proposizione del ricorso in primo grado e quelli per la costituzione in giudizio del contribuente e dell'Ufficio (in Commissione tributaria provinciale e regionale), nonché per la notifica del controricorso in Cassazione.

La durata della sospensione è predeterminata in sei mesi⁶⁶, che si aggiungono al termine di scadenza calcolato secondo le ordinarie regole processuali, ivi incluse quelle relative al periodo – dal 1° al 31 agosto – di sospensione feriale⁶⁷.

Inoltre, la durata della sospensione resta pari a sei mesi anche nei casi in cui si sovrapponga al periodo di sospensione dei termini feriali (cfr., *ex multis*, Cass. 12 aprile 2017, n. 9438, e 17 dicembre 2014, n. 26530).⁶⁸

Si precisa che un'eventuale notifica della sentenza durante il periodo di sospensione non sarebbe idonea né ad abbreviare il citato termine lungo (in quanto per il termine breve opererebbe comunque la sospensione semestrale), né ad allungarlo, atteso che il termine per l'impugnazione scade in ogni caso con il decorso del termine lungo e non può essere posticipato da quello breve che eventualmente lo superi.⁶⁹

⁶⁶ In pratica, il termine di impugnazione e di riassunzione è procrastinato di sei mesi. Nel computo dei sei mesi, si tiene conto del giorno corrispondente a quello del mese iniziale e non del numero dei giorni di cui ciascun mese si compone.

⁶⁷ Al fine di applicare la sospensione, è necessario individuare preventivamente la scadenza naturale del termine di impugnazione, comprensiva dell'eventuale sospensione feriale. Ad esempio, il termine di impugnazione c.d. lungo, di sei mesi, scadente l'8 agosto 2017, subisce lo spostamento all'8 settembre 2017 per effetto della sospensione del periodo feriale; lo stesso termine dell'8 settembre 2017 slitterà all'8 marzo 2018, qualora la causa rientri tra quelle definibili.

⁶⁸ A titolo esemplificativo: il termine con scadenza 24 aprile 2017 slitta al 24 ottobre 2017.

⁶⁹ Cfr. Cass., SS.UU., 5 ottobre 2009, n. 21197.

La sospensione dei termini, come già evidenziato, opera per tutte le controversie astrattamente riconducibili all'ambito di applicazione dell'*articolo 11*. Non opera, quindi, in ordine alle liti non definibili (quali, ad esempio, le liti in materia di rimborso e quelle di valore indeterminabile), per le quali è necessario rispettare gli ordinari termini di legge per l'impugnazione delle relative pronunce e per la riassunzione del giudizio.

Inoltre, in presenza di dubbi circa la definibilità della controversia, si ritiene opportuno che gli uffici provvedano ad effettuare le impugnazioni e le riassunzioni, a scopo prudenziale, secondo le ordinarie scadenze, non tenendo conto della sospensione.

Infine, la circostanza che il termine ultimo per la notifica dell'eventuale diniego della definizione sia fissato al 31 luglio 2018, mentre i termini per l'impugnazione delle sentenze, per effetto della sospensione automatica, vanno a scadere nell'arco di tempo che va dal 24 ottobre 2017 al 30 marzo 2018, comporta che gli Uffici, in presenza di sentenza sfavorevole, si attivino con priorità per esaminare la regolarità e validità della definizione, così da assicurare in via prudenziale, nell'eventualità in cui intendano opporre un diniego, il rispetto dei termini per l'impugnazione della sentenza e scongiurare il passaggio in giudicato della stessa.

Occorre tenere presente che la possibilità di "derogare" alla perentorietà dei termini di impugnazione della sentenza è prevista dal comma 10 solo a beneficio del contribuente, il quale può impugnare la sentenza a sé sfavorevole, unitamente al diniego della definizione, entro 60 giorni dalla notifica di quest'ultimo.

9. DINIEGO DELLA DEFINIZIONE

Agli Uffici dell'Agenzia delle entrate spetta il compito di verificare la regolarità della domanda e la ricorrenza dei presupposti richiesti dall'*articolo 11* per la validità della definizione.

Il comma 10 dell'*articolo 11* stabilisce che l'eventuale diniego di definizione deve essere notificato al contribuente entro il 31 luglio 2018.

Tale data rappresenta, quindi, il termine ultimo entro cui gli Uffici devono completare le verifiche in ordine alla validità della definizione.

Va in proposito ribadito - come precisato nel paragrafo 8 - che la tempistica delle predette verifiche è essenzialmente dettata dalla circostanza che i termini per l'impugnazione delle sentenze, per effetto della sospensione automatica di sei mesi, vanno a scadere nel periodo che va dal 24 ottobre 2017 al 30 marzo 2018 e, dunque, antecedentemente all'ultima data utile per notificare il diniego; ciò impone agli Uffici di anticipare l'esame della regolarità della domanda di definizione presentata dal contribuente, nel caso di liti per le quali i termini di impugnazione delle relative sentenze scadono prima del 31 luglio 2018.

Le verifiche da svolgere riguardano la sussistenza dei presupposti, formali e sostanziali, per la validità e il perfezionamento della definizione, avuto riguardo, tra l'altro:

- alla definibilità della lite (appartenenza della controversia alla giurisdizione tributaria; qualità di parte dell'Agenzia delle entrate; ecc.);
- alla tempestività della domanda di definizione, anche nel caso in cui non vi siano importi da versare;
- al corretto ammontare degli importi versati;

- alla tempestività dei versamenti⁷⁰.

Nel caso in cui, in esito alle verifiche, l'Ufficio si determini a denegare la definizione, è necessario che tale determinazione sia formalizzata in un provvedimento, compiutamente motivato, il quale deve essere notificato al contribuente entro il termine perentorio del 31 luglio 2018.

La notifica, in base al comma 10 dell'*articolo 11*, va effettuata secondo le modalità previste per gli atti processuali, cioè applicando le regole contenute negli articoli 16, 16-*bis* e 17 del D.Lgs. n. 546 del 1992⁷¹.

La data del 31 luglio 2018 segna il limite temporale all'esercizio del potere dell'Amministrazione di notificare il provvedimento di diniego⁷²; il mancato esercizio di tale potere entro il termine previsto comporta che la definizione deve ritenersi validamente perfezionata.

Il provvedimento di diniego è impugnabile, entro 60 giorni dalla notifica, con ricorso innanzi allo stesso giudice presso il quale la lite è pendente.

Relativamente al caso in cui la richiesta di definizione attiene ad una lite per cui è pendente il termine per l'impugnazione, il terzo periodo del comma 10 dell'*articolo 11* consente che la pronuncia possa essere impugnata dal contribuente, anche oltre il termine ordinario di impugnazione, insieme al diniego della definizione, entro sessanta giorni dalla notifica dello stesso. Non è

⁷⁰ Cfr. paragrafo 6.

⁷¹ Ai sensi dell'articolo 16 del D.Lgs. n. 546 del 1992 “[...] 2. *Le notificazioni sono fatte secondo le norme degli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile, salvo quanto disposto dall'art. 17. 3. Le notificazioni possono essere fatte anche direttamente a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell'atto in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento, sul quale non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto [...]* 4. *Gli enti impositori, ... provvedono alle notificazioni anche a mezzo del messo comunale o di messo autorizzato dall'amministrazione finanziaria, con l'osservanza delle disposizioni di cui al comma 2. 5. Qualunque comunicazione o notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione; i termini che hanno inizio dalla notificazione o dalla comunicazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto.*” Il successivo articolo 16-*bis*, commi 3 e 4, reca la disciplina sulle notifiche in via telematica. Infine, l'articolo 17 disciplina il luogo delle notificazioni.

⁷² In base ai principi generali, nel caso di notificazione a mezzo posta, per l'Amministrazione notificante assume rilevanza la data di spedizione del provvedimento.

ammessa l'impugnazione separata di sentenza e diniego da parte del contribuente.

Si ritiene invece che il contribuente possa impugnare il diniego, senza provvedere anche all'impugnazione della sentenza e viceversa; in caso di rigetto del ricorso avverso il diniego, il passaggio in giudicato della predetta sentenza comporta la definitività del rapporto controverso nei termini statuiti dal giudice.

10. ESTINZIONE DEL GIUDIZIO

Come già chiarito nel paragrafo 7, il contribuente che abbia aderito alla definizione agevolata delle liti ha l'onere di richiedere la sospensione del giudizio fino al 31 dicembre 2018.

Per i giudizi sospesi fino al 31 dicembre 2018, il comma 10 dell'*articolo 11* introduce un'ipotesi di estinzione automatica, disponendo che *“Il processo si estingue in mancanza di istanza di trattazione presentata entro il 31 dicembre 2018 dalla parte che ne ha interesse”*.

Si osserva che la previsione di un meccanismo di estinzione del processo, ricollegato all'inattività delle parti, appare rispondere alla *ratio* di facilitare e accelerare le attività, delle stesse parti e dell'ufficio giudiziario, in ordine alla chiusura delle liti interessate dalla definizione⁷³.

Pertanto, i giudizi che hanno formato oggetto di definizione e per i quali il contribuente abbia assolto l'onere di richiedere al giudice la sospensione fino al 31 dicembre 2018, si estinguono automaticamente allo scadere della sospensione, salvo che la parte che ne abbia interesse – contribuente o Agenzia delle entrate – presenti, entro lo stesso termine, l'istanza di trattazione.

⁷³ Tale meccanismo non trova invece applicazione per le liti astrattamente definibili, sospese fino al 10 ottobre 2017, le quali, allo scadere della sospensione, proseguono senza che sia necessario presentare l'istanza di trattazione.

Per espressa previsione normativa, nel caso in cui il contribuente abbia proposto l'impugnazione del diniego, qualora la controversia risulti non definibile, detta impugnazione vale come istanza di trattazione del processo rimasto sospeso per effetto del deposito della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata.

Il termine del 31 dicembre 2018 per la presentazione dell'istanza di trattazione ha carattere perentorio⁷⁴ e il suo decorso, in assenza di iniziativa delle parti processuali, determina l'estinzione del giudizio⁷⁵.

Nei casi in cui il contribuente non abbia impugnato il diniego, gli uffici, qualora ne abbiamo interesse, si attiveranno per presentare tempestivamente l'istanza di trattazione, al fine di garantire la prosecuzione del giudizio sospeso; di regola tale interesse sussiste quando il giudizio pende nel grado successivo al primo a seguito di impugnazione dell'ufficio medesimo.

Infatti, in assenza di istanza di trattazione, si determina l'estinzione del giudizio, con l'effetto che passa in giudicato l'ultima sentenza resa o, qualora non sia stata ancora emessa una sentenza perché il giudizio è pendente in primo grado, si consolida l'atto impugnato.

Le spese del giudizio estinto restano a carico di chi le ha anticipate, per espressa previsione del comma 10, ultimo periodo, dell'*articolo 11*.⁷⁶

⁷⁴ Ai sensi dell'articolo 45, comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992, il processo tributario si estingue, "nei casi in cui le parti alle quali spetta di proseguire, riassumere o integrare il giudizio non vi abbiano provveduto entro il termine perentorio stabilito dalla legge o dal giudice che dalla legge sia autorizzato a fissarlo".

⁷⁵ Ai sensi dell'articolo 45, comma 4, del D.Lgs. n. 546 del 1992, "L'estinzione è dichiarata dal presidente della sezione con decreto o dalla commissione con sentenza. Avverso il decreto del presidente è ammesso reclamo alla commissione che provvede a norma dell'art. 28."

⁷⁶ Si tratta di disposizione conforme alle statuizioni recate dall'articolo 46, comma 3, del D.Lgs. n. 546 del 1992, per il quale, "Nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge le spese del giudizio estinto restano a carico della parte che le ha anticipate". Nella Relazione illustrativa al DL n. 50 del 2017 si osserva che "E' comunque necessaria la specifica disciplina delle spese del giudizio estinto a seguito della definizione agevolata, in quanto il disposto normativo appena richiamato (articolo 46, comma 3, del D.Lgs. n. 546 del 1992, n.d.r.) non vale per i giudizi pendenti in Cassazione, anch'essi rientranti nell'ambito della definizione agevolata".

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

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Ernesto Maria Ruffini

(firmato digitalmente)