



## 1 PREMESSA

La definizione delle liti pendenti, ai sensi dell'art. 1 co. 186 - 205 della L. 29.12.2022 n. 197 (legge di bilancio 2023), concerne le entrate rientranti nella giurisdizione tributaria in cui è parte l'Agenzia delle Entrate o l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, pendenti all'1.1.2023 (data di entrata in vigore della legge), a condizione che alla data della domanda non si sia formato il giudicato.

Sono escluse le liti in cui sono parti diversi enti impositori, ancorché di natura tributaria. Del pari, sono fuori i processi su atti di recupero di aiuti di Stato e su risorse proprie dell'Unione europea e IVA all'importazione<sup>1</sup>. Si ritengono definibili le liti instaurate avverso qualsiasi atto a prescindere dal fatto che abbia o meno natura impositiva.

Per definire, è necessario presentare istanza entro il 30.9.2023<sup>2</sup> e i benefici sono dipendenti dalle sentenze depositate alla data dell'1.1.2023. Se la sentenza è stata, anche solo in parte, favorevole al contribuente, questi fruisce dello stralcio non solo di sanzioni e interessi, ma anche di una quota, più o meno consistente, dell'imposta.

Sempre entro il 30.9.2023 bisogna corrispondere tutte le somme dovute o la prima rata e la liquidazione avviene ad opera del contribuente. La dilazione (ammessa per i debiti di importo superiore a 1.000,00 euro) può avvenire in un massimo di 20 o 54 rate di pari importo.

Ove ci si avvalga della definizione e l'Agenzia delle Entrate non opponga alcun diniego, il processo si estingue a spese compensate. In caso contrario, l'estinzione viene sempre dichiarata immediatamente e sarà necessario ricorrere contro il successivo diniego, unitamente al quale è possibile chiedere la revocazione della ormai dichiarata estinzione.

I processi definibili non sono automaticamente sospesi in quanto a tal fine occorre un'istanza alla Corte di giustizia tributaria. Sono di diritto sospesi per 11 mesi i termini per le impugnazioni, principali e incidentali, e le riassunzioni che spirano nel periodo compreso tra l'1.1.2023 e il 31.10.2023.

La definizione deve riguardare la lite nella sua totalità, non potendosi definire le singole parti degli atti impugnati<sup>3</sup>. Pertanto, se il contribuente ha presentato ricorso contro una cartella di pagamento portante a riscossione ruoli riferibili sia a controllo formale sia a precedenti accertamenti e il ricorso ha riguardato tutte le somme, non si possono definire solo alcuni ruoli.

Invece, non ci sono dubbi sul fatto che, in presenza di più contenziosi fiscali aventi come controparte l'Agenzia delle Entrate, il contribuente possa decidere, in piena autonomia, quali definire: l'art. 1 co. 195 della L. 197/2022 stabilisce che per ciascuna controversia autonoma è presentata una distinta domanda. Dal che si deduce l'assenza dell'obbligo di definire tutte le controversie<sup>4</sup>.

### **Chiarimenti di prassi e di giurisprudenza**

Considerato che la definizione delle liti in esame, sotto vari punti, è strutturata in modo simile alle precedenti, è possibile richiamare i chiarimenti resi in occasione delle definizioni di cui agli artt. 6 del DL 119/2018, 11 del DL 50/2017, 39 co. 12 del DL 98/2011 e 16 della L. 289/2002.

<sup>1</sup> La definizione, ai sensi dell'art. 1 co. 186 della L. 197/2022, riguarda anche i processi in cui è parte l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli non riguardanti le casistiche indicate. Nel prosieguo si farà riferimento per comodità espositiva alla sola Agenzia delle Entrate ma bisogna tenere presente che le considerazioni valgono, in quanto compatibili, anche per i processi in cui è parte l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli relativi ad esempio alle accise.

<sup>2</sup> L'originario termine del 30.6.2023 è stato posticipato al 30.9.2023 dal DL 30.3.2023 n. 34, conv. L. 26.5.2023 n. 56.

<sup>3</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 4.1. Esemplificando, se si intende definire un accertamento con rilievi su IRES, IVA e IRAP, non si può definire solo il rilievo IRES, in quanto la sanatoria deve essere totale.

<sup>4</sup> Nella circ. Agenzia delle Entrate 20.3.2023 n. 6, § 5.3, si specifica 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 può comportare l'estinzione solo «parziale» del giudizio, che prosegue per la parte non oggetto di definizione".

I menzionati chiarimenti vanno però contestualizzati di volta in volta, ad esempio in relazione al fatto che, nel caso della L. 197/2022, ogni atto impugnato è definibile dunque non rilevano le problematiche connesse al carattere sostanzialmente impositivo o meno dell'atto<sup>5</sup>.

### **Definizione delle liti in Cassazione (art. 5 della L. 130/2022)**

La definizione ex L. 197/2022 è alternativa alla definizione delle liti pendenti in Cassazione al 16.9.2022 di cui all'art. 5 della L. 130/2022<sup>6</sup>. Il relativo termine per la domanda è scaduto il 16.1.2023.

Di norma, quest'ultima definizione era più vantaggiosa prevedendo, nella peggiore delle ipotesi, lo stralcio dell'80% delle imposte. È tuttavia circoscritta alle liti del valore, a seconda dei casi, sino a 100.000,00 euro o sino a 50.000,00 euro, mentre quella in oggetto non ha limiti di valore.

Per poter fruire dell'art. 5 della L. 130/2022, l'Agenzia fiscale doveva essere stata soccombente in almeno uno dei gradi precedenti, non importa quale. Nella definizione ex art. 1 co. 186 della L. 197/2022 si guarda all'ultima sentenza depositata all'1.1.2023.

<b>Ambito applicativo</b>	Liti fiscali in cui è parte l'Agenzia delle Entrate o l'Agenzia delle Dogane e Monopoli
<b>Requisiti</b>	Notifica del ricorso introduttivo entro l'1.1.2023
<b>Benefici</b>	Stralcio delle sanzioni collegate al tributo e degli interessi, parziale stralcio dell'imposta a seconda dell'andamento del processo (lo stralcio può essere del 60%, dell'85% o del 95%)
<b>Domanda</b>	Entro il 30.9.2023
<b>Versamenti</b>	Tutte le somme o la prima rata entro il 30.9.2023; massimo 20 rate o 54 rate di pari importo
<b>Somme già pagate</b>	Si scomputano dal dovuto, senza rimborso se eccedenti
<b>Spese processuali</b>	Compensazione

## **2 PENDENZA DELLA LITE**

Per poter definire la lite, è necessario:

che, entro l'1.1.2023, il contribuente abbia notificato il ricorso introduttivo di primo grado all'Agenzia delle Entrate;

che, quando si presenta la domanda, non si sia formato il giudicato.

Rientrano le liti pendenti in qualsiasi grado del giudizio, anche in Cassazione o in sede di rinvio. Non ci sono dubbi sulla definibilità dei processi soggetti a reclamo/mediazione (controversie del valore sino a 50.000,00 euro)<sup>7</sup>.

Sono pendenti (quindi definibili) le liti nella misura in cui all'1.1.2023 non erano ancora decorsi i termini per l'appello, il ricorso per Cassazione o la riassunzione in rinvio<sup>8</sup>.

<sup>5</sup> Le definizioni di cui agli artt. 16 della L. 289/2002, 39 co. 12 del DL 98/2011 e 6 del DL 119/2018 erano riservate ai processi instaurati contro atti sostanzialmente impositivi, con esclusione di quelli meramente liquidatori (si pensi al ricorso contro l'avviso di liquidazione emesso a seguito della dichiarazione di successione). Invece, al pari dell'art. 1 co. 186 ss. della L. 197/2022, non rilevava la natura impositiva o meno dell'atto nella definizione dell'art. 11 del DL 50/2017, il cui effetto consisteva però nello stralcio delle sole sanzioni amministrative.

<sup>6</sup> Art. 1 co. 204 della L. 197/2022.

<sup>7</sup> Come sancisce l'art. 17-bis del DLgs. 546/92, l'atto introduttivo del giudizio è a tutti gli effetti un ricorso: l'unica differenza risiede nella procedura, considerato che la costituzione in giudizio deve avvenire sempre entro 30 giorni, ma decorrenti non dalla notifica del ricorso bensì spirati 90 giorni dalla notifica stessa (in altre parole non oltre 120 giorni dalla notifica del ricorso).

<sup>8</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2, § 4.

La lite non è quindi più pendente se all'1.1.2023 erano spirati i termini di impugnazione della sentenza. Rammentiamo che il giudicato si forma con il decorso di 6 mesi dal deposito della sentenza senza che la parte abbia

Quanto esposto va coordinato con l'art. 1 co. 199 della L. 197/2022, secondo cui i termini di impugnazione e di riassunzione che scadono dall'1.1.2023 al 31.10.2023 sono sospesi per 11 mesi. È quindi giuridicamente impossibile che si formi il giudicato subito dopo l'1.1.2023 se all'1.1.2023 fossero ancora pendenti i termini per impugnare, naturalmente per le controversie definibili.

## 2.1 NOTIFICA DEL RICORSO ENTRO L'1.1.2023

Il primo presupposto affinché la lite sia definibile consiste nell'aver notificato alla controparte il ricorso introduttivo entro l'1.1.2023.

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2, § 4, *“occorre far riferimento alla data in cui il ricorso introduttivo è stato notificato all'ufficio, non essendo necessario che, entro il 1° gennaio 2023, vi sia stata anche la costituzione in giudizio”*. Quindi, all'1.1.2023 è sufficiente che il contribuente abbia notificato il ricorso alla controparte, e tale momento coincide con la ricevuta di accettazione/consegna della PEC<sup>9, 10</sup>.

Occorre che sia stato notificato il ricorso e non l'atto impugnato, per cui non è definibile una lite in cui l'avviso di accertamento è stato notificato entro l'1.1.2023 e l'impugnazione sia stata notificata dopo<sup>11</sup>.

### 2.1.1 Inammissibilità del ricorso

La pendenza della lite è un concetto che si identifica con la notifica del ricorso all'Agenzia delle Entrate, per cui non ha rilievo il fatto che il ricorso stesso sia inammissibile, improcedibile o infondato.

Dunque, per esempio, rientrano nella definizione le seguenti fattispecie:

ricorso manifestamente infondato, sorretto da un unico motivo<sup>12</sup>;

ricorso privo di sottoscrizione<sup>13</sup>;

inammissibilità derivante da:

mancata indicazione della parte, dell'atto impugnato e dei motivi;

difformità tra ricorso e copia depositata<sup>14</sup>.

### **Ricorso proposto oltre il termine dei 60 giorni**

Il ricorso proposto oltre il termine di 60 giorni ex art. 21 del DLgs. 546/92 è in linea generale definibile, in quanto, nonostante la palese causa di inammissibilità, la lite è pendente, se la notifica è avvenuta entro l'1.1.2023<sup>15</sup>.

---

notificato l'appello o il ricorso per Cassazione (art. 327 c.p.c.); in caso di notifica della sentenza, decorsi 60 giorni dalla notifica stessa senza che sia stato proposto appello o ricorso per Cassazione (art. 51 del DLgs. 546/92).

<sup>9</sup> Volendo essere precisi, la notifica, ai fini della definizione delle liti, sembra si perfezioni quando il sistema ha generato la ricevuta di consegna (art. 5 co. 2 del DM 163/2013). Occorre tuttavia segnalare che la notifica *“si considera effettuata, ai fini della decorrenza dei termini processuali per il mittente, al momento dell'invio al proprio gestore attestato dalla relativa ricevuta di accettazione e, per il destinatario, al momento in cui la comunicazione o notificazione dei documenti informatici è resa disponibile nella casella di posta elettronica certificata”* (art. 8 del DM 163/2013).

Nel provv. Agenzia delle Entrate 1.2.2023 n. 30294, precisamente nelle istruzioni alla compilazione del modello, si fa riferimento alla data di accettazione della PEC.

<sup>10</sup> Per le liti che si svolgono ancora mediante forma cartacea (in sostanza, le liti del valore sino a 3.000,00 euro ove il contribuente si difende personalmente, ai sensi dell'art. 16-bis co. 3-bis del DLgs. 546/92) la notifica si intende perfezionata nella data della spedizione, in caso di spedizione del ricorso a mezzo posta, nella data di consegna, in caso di notifica per consegna diretta all'Agenzia delle Entrate o nella data di consegna all'ufficiale giudiziario, in caso di notifica del ricorso eseguita mediante tale modalità (artt. 16 e 20 del DLgs. 546/92).

<sup>11</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 3.

<sup>12</sup> Cass. 20.3.2006 n. 6186.

<sup>13</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 24.10.2011 n. 48, § 2.3.

<sup>14</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 28.7.2017 n. 22, § 2.

<sup>15</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 3.

Tuttavia, occorre prendere atto che, secondo un orientamento, il ricorso proposto tardivamente, con il solo fine di beneficiare della sanatoria, non fa emergere la pendenza della lite siccome il contenzioso, perché sia pendente, deve essere caratterizzato da un minimo di incertezza<sup>16</sup>.

Detto orientamento è stato recepito dalla prassi<sup>17, 18</sup>.

### 2.1.2 Tardiva/omessa costituzione in giudizio del contribuente

Il ricorso è inammissibile se la costituzione in giudizio del contribuente avviene oltre il termine di 30 giorni dalla notifica ex art. 22 del DLgs. 546/92<sup>19</sup>.

La giurisprudenza ha sancito che la pendenza della lite sussiste quand'anche il contribuente si sia costituito tardi o non si sia costituito<sup>20</sup>.

Pertanto, ferma restando la necessità di notifica del ricorso introduttivo al massimo l'1.1.2023, non rileva né che la successiva costituzione in giudizio sia avvenuta oltre i 30 giorni, né che, nelle cause già in essere, il ricorso/appello sia stato dichiarato inammissibile per questa ragione.

Pur condividendo ciò, bisogna prendere atto dell'interpretazione in base alla quale la definizione non è ammessa se il ricorso è proposto tardivamente con il fine di beneficiare della definizione. In maniera analoga, ove sia dimostrato che la costituzione in giudizio è avvenuta tardivamente con questo preciso scopo, la sanatoria potrebbe essere compromessa<sup>21</sup>.

La circostanza che, ai fini della definizione, non sia imprescindibile la costituzione in giudizio non significa che essa non sia opportuna. A livello generale, è altamente consigliato depositare il ricorso: in assenza di ciò, ove venisse opposto il diniego di definizione il contribuente, se soccombente nel ricorso contro tale atto, perderebbe la possibilità di censurare il merito<sup>22</sup>.

### 2.1.3 Appello/ricorso per Cassazione notificato decorso il termine per l'impugnazione o inammissibile per altre ragioni

Il ricorso proposto oltre i 60 giorni ex art. 21 del DLgs. 546/92 è definibile in quanto, nonostante la causa di inammissibilità, la lite è pendente se la notifica è avvenuta al più tardi, l'1.1.2023<sup>23</sup>.

Questo ragionamento, fermo quanto detto in tema di abuso del processo, potrebbe essere esteso all'appello e al ricorso per Cassazione, ma va rammentato come secondo un orientamento giurisprudenziale la pendenza della lite termina con il passaggio in giudicato che coincide non con il momento in cui il giudice dichiara inammissibile l'impugnazione contro la sentenza per tardività ma quando sono spirati i termini<sup>24</sup>.

## 2.2 GIUDIZIO DI RINVIO

Ove la Corte di Cassazione abbia cassato la sentenza con rinvio, il giudizio è da ritenersi pendente posto che prosegue salva l'ipotesi dell'omessa riassunzione, ai sensi dell'art. 63 del DLgs. 546/92. Tra l'altro, lo stesso

<sup>16</sup> Cass. 27.9.2011 n. 19693, Cass. 2.10.2013 n. 22502 e Cass. 21.9.2016 n. 18445.

<sup>17</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 3 nota 37 e 15.3.2012 n. 7, § 6.

<sup>18</sup> Si pensi al caso di un contribuente che, ricevuto un atto impositivo nel 2021, abbia notificato il ricorso a dicembre 2022 in assenza di una causa di rimessione in termini, quando ha appreso dalla stampa della potenziale introduzione di una definizione delle liti.

<sup>19</sup> Se si tratta di liti del valore sino a 50.000,00 euro, il deposito non può avvenire prima del decorso di 90 giorni dalla notifica del ricorso.

<sup>20</sup> C.T. Prov. Caltanissetta 4.4.2005 n. 20/4/05 e Cass. 21.9.2016 n. 18445.

<sup>21</sup> Si pensi ad un ricorso notificato anni fa, con deposito avvenuto a dicembre 2022.

<sup>22</sup> La L. 197/2022 ha previsto che il ricorso contro il diniego di definizione è motivo di revocazione straordinaria della pronuncia di estinzione del processo derivante dalla definizione della lite, ormai intervenuta. È naturale che se non c'è stato il deposito del ricorso o dell'appello, non può esserci alcuna estinzione del processo dichiarata dal giudice, e, di riflesso, viene meno la possibilità di revocare l'estinzione stessa.

<sup>23</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 3.

<sup>24</sup> Cass. 26.7.2022 n. 23379, Cass. 8.4.2000 n. 4474 e C.T. Reg. Bologna 4.2.2011 n. 17/9/11.

art. 1 co. 186 della L. 197/2022 sancisce che sono definibili le liti pendenti a seguito di rinvio disposto dalla Cassazione.

Il giudizio di rinvio può ritenersi pendente se, alla data dell'1.1.2023, non fosse decorso il termine di 6 mesi per la riassunzione della causa<sup>25</sup>.

In caso contrario, il processo è esaurito siccome l'estinzione derivante dall'omessa riassunzione opera di diritto, anche senza dichiarazione del giudice del rinvio di estinzione per inattività delle parti ex art. 45 del DLgs. 546/92<sup>26</sup>.

### 2.3 RIMESSIONE IN PRIMO GRADO DISPOSTO DALLA CORTE DI SECONDO GRADO

Le osservazioni effettuate per il rinvio a seguito di sentenza di Cassazione non possono essere estese alla rimessione della causa in primo grado disposta dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado siccome, a differenza di ciò che avviene nel processo civile, nel contenzioso tributario, ai sensi dell'art. 59 del DLgs. 546/92, il processo prosegue d'ufficio.

Pertanto, in detta ipotesi c'è sempre pendenza della lite, pur in mancanza di riassunzione (non necessaria e nemmeno configurabile).

### 2.4 RECLAMO CONTRO I DECRETI PRESIDENZIALI

In sede di esame preliminare del ricorso, il Presidente di sezione ne dichiara l'inammissibilità, se manifesta. Avverso il menzionato decreto è possibile proporre reclamo entro il termine perentorio di 30 giorni dalla sua comunicazione<sup>27</sup>.

Se il reclamo non viene proposto, gli effetti sono assimilabili al giudicato, dunque la lite può ritenersi pendente se, alla data dell'1.1.2023, non erano decorsi i termini per reclamare il decreto di inammissibilità. Per l'inammissibilità del reclamo, si veda quanto detto al precedente § 2.1.3 per l'appello.

### 2.5 DECLINATORIA DI COMPETENZA

Quanto detto nel precedente § 2.2 sulla riassunzione in rinvio dovrebbe valere in caso di omessa/tardiva riassunzione per declinatoria di competenza<sup>28</sup>.

Pertanto, la lite dovrebbe ritenersi definibile se, all'1.1.2023, non fosse decorso il termine per la riassunzione presso il giudice competente.

### 2.6 ESTINZIONE DEL PROCESSO PER INATTIVITÀ DELLE PARTI

L'estinzione del processo per inattività delle parti opera se la parte abbia omesso di chiedere la prosecuzione del rito, visto che il processo tributario, sotto questo aspetto, è "a impulso di parte". Ciò si verifica, ad esempio, in caso di omessa richiesta di riassunzione del processo sospeso/interrotto, o di omessa chiamata in causa del litisconsorte pretermesso<sup>29</sup>.

<sup>25</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2, § 4. La circ. Agenzia delle Dogane e Monopoli 14.3.2023 n. 9 sembra sostenere che non sia definibile la lite laddove la riassunzione in rinvio sia intervenuta fuori termine.

<sup>26</sup> Ris. Agenzia delle Entrate 15.6.2004 n. 80 e Cass. 11.12.2012 n. 22548.

<sup>27</sup> Artt. 27 e 28 del DLgs. 546/92.

<sup>28</sup> L'art. 5 del DLgs. 546/92 prevede che il processo, se il giudice adito si ritiene incompetente, prosegue dinanzi al giudice indicato come competente previa riassunzione, da effettuarsi, a pena di decadenza, entro il termine indicato dal giudice o entro 6 mesi dalla comunicazione della sentenza.

<sup>29</sup> Fattispecie previste dagli artt. 43 e 14 del DLgs. 546/92. L'omessa integrazione del contraddittorio nei confronti del litisconsorte pretermesso acquista rilevanza, siccome è il caso del litisconsorzio necessario, ravvisabile nelle società di persone (si pensi alla società che impugna l'accertamento, e che non ottempera all'ordine giudiziale di integrazione del contraddittorio nei confronti dei soci).

In coerenza con quanto sostenuto per l'omessa riassunzione a seguito di rinvio (si veda il precedente § 2.2), la lite dovrebbe ritenersi pendente se all'1.1.2023 fossero ancora "aperti" i termini per la richiesta di ripresa del processo sospeso/interrotto o per la chiamata in causa del litisconsorte pretermesso<sup>30</sup>.

Fattispecie	Definizione
Ricorso introduttivo notificato all'1.1.2023	Sì (anche se pende la fase di mediazione)
Atto impositivo notificato all'1.1.2023	No
Termini per l'appello, il ricorso per Cassazione o la riassunzione in rinvio pendenti all'1.1.2023	Sì
Termini per l'appello, il ricorso per Cassazione o la riassunzione in rinvio non più pendenti all'1.1.2023	No
Ricorso in appello, ricorso per Cassazione o riassunzione in rinvio notificati all'1.1.2023	Sì
Udienza ormai tenutasi	Sì

## 2.7 PROCESSI PENDENTI IN CORTE DI CASSAZIONE

La lite è definibile se all'1.1.2023 pendevano i termini per notificare il ricorso per Cassazione oppure se pendeva il relativo processo. Il deposito della sentenza di cassazione senza rinvio osta alla definizione della lite, in quanto essa non è più pendente<sup>31</sup>.

Coloro i quali hanno processi pendenti in Cassazione possono, previa contestualizzazione del caso, valutare l'opportunità di presentare celermente la domanda di definizione, preceduta dall'istanza di sospensione del processo. Se si fosse già tenuta l'udienza e la Corte depositasse una sentenza di rigetto/accoglimento del ricorso senza rinvio ci sarebbe in automatico il giudicato.

La prassi ha sul punto specificato: *"nel caso di controversia innanzi alla Suprema Corte per la quale il contribuente non abbia chiesto la sospensione del processo, si ritiene 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 definitiva. Nel caso opposto (di istanza anteriore alla sentenza) la decisione della Suprema Corte - sia a favore che contro il contribuente - dovrà considerarsi inutiliter data"*<sup>32</sup>.

È vero che, ai sensi dell'art. 380 c.p.c., la Corte delibera subito dopo l'udienza, ma la sentenza esiste solo con la pubblicazione e non prima<sup>33</sup>.

Se ne può dedurre che:

- se il contribuente, dopo la discussione, presenta istanza di sospensione (insieme, per prudenza, alla domanda di definizione e copia del modello F24) dichiarando di volersi avvalere della definizione, sussiste il diritto alla medesima, posto che l'art. 1 della L. 197/2022 al co. 192 stabilisce che sono definibili i processi pendenti alla data di trasmissione del modello (e il processo, in assenza di deposito della sentenza, è pendente) e, al co. 197, sembra attribuire al contribuente un vero diritto alla sospensione del processo scaturente dall'istanza<sup>34</sup>;

<sup>30</sup> Tuttavia, vi è spazio altresì per una diversa interpretazione: nel caso del giudizio di rinvio o della competenza, c'è il passaggio del processo da un giudice ad un altro, cosa che non si verifica nelle situazioni descritte. Dunque, si potrebbe sostenere che la pendenza della lite sussiste sino a quando non sono spirati i termini per impugnare la sentenza che ha dichiarato estinto il giudizio per inattività delle parti ex art. 45 del DLgs. 546/92.

<sup>31</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2, § 4.

<sup>32</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2, § 4; circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 8.

In generale la trattazione dell'udienza non preclude la definizione (circ. Agenzia delle Entrate 20.3.2023 n. 6, § 5.6).

<sup>33</sup> Il problema si pone in quanto talvolta tra la discussione e il deposito della sentenza trascorrono diversi mesi, ecco perché può emergere l'interesse alla definizione.

<sup>34</sup> In altri termini, la sospensione opera di diritto nel momento in cui è presentata l'istanza, dunque ogni atto del processo, incluso l'eventuale deposito della sentenza non avrebbe effetto (Cass. 9.9.2008 n. 22678, secondo cui la sentenza emessa a giudizio sospeso è nulla).

se viene presentata istanza di sospensione e, poi, venisse depositata la sentenza di Cassazione, dovrebbe prevalere la definizione ex L. 197/2022, quindi:

ove la sentenza fosse sfavorevole al contribuente, se egli perfeziona la definizione (quindi, entro il 30.9.2023, paga la totalità delle somme/prima rata) acquisisce i benefici della medesima<sup>35</sup>. La sentenza sarebbe emessa in pendenza di sospensione, e, ai sensi dell'art. 298 c.p.c., potrebbe ritenersi priva di effetti;

ove la sentenza fosse favorevole al contribuente, questa, per come è strutturata la definizione della L. 197/2022, potrebbe mantenere i propri effetti nella misura in cui egli non paghi alcunché per effetto della definizione (la definizione non si perfeziona con la presentazione della domanda ma anche con i versamenti). Soluzione comunque dubbia e foriera di rischi, considerato che integrerebbe un abuso del processo<sup>36</sup>;

ove la sentenza fosse di cassazione con rinvio, spetterebbe al contribuente decidere se proseguire nel contenzioso senza eseguire i versamenti, o se definire<sup>37</sup>.

Ad ogni modo, di per sé, la presentazione dell'istanza di sospensione non sembra cagionare alcun effetto negativo; nella peggiore delle ipotesi, non verrebbe considerata dalla Corte di Cassazione.

Volendo considerare ogni teoria, se la definizione si ritiene priva di effetti per sopravvenuto giudicato sfavorevole al contribuente, ci potrebbe essere il recupero delle somme restanti (anche di quelle somme che sono stralciate per effetto della definizione), e in sede di ricorso contro l'atto esattivo, o contro il diniego di definizione, si potrà discutere circa la validità della definizione.

## 2.8 RICORSO PER REVOCAZIONE ORDINARIA/STRAORDINARIA

La revocazione è un mezzo di impugnazione eccezionale, strumentale ad evitare l'ingiustizia di una sentenza che, se non impugnata, non sarebbe idonea a ricostituire l'ordine giuridico violato, ed è disciplinata dagli artt. 64 ss. del DLgs. 546/92.

Tale mezzo di impugnazione può essere ordinario o straordinario, e, siccome diversi sono i presupposti per esperire detto rimedio, è opportuno esaminare la questione analizzando separatamente le due forme revocatorie.

### 2.8.1 Revocazione ordinaria delle sentenze di appello

Mediante revocazione ordinaria, la parte contesta la sentenza per vizi che emergono dalla sentenza stessa o da altre sentenze dei giudici tributari, per cui deve essere proposta entro i normali termini di impugnazione<sup>38</sup>.

<sup>35</sup> Rammentiamo che i benefici non dipendono dall'esito del giudizio di Cassazione, avendo rilevanza solo le sentenze depositate all'1.1.2023. Salvo, come si vedrà, il caso della vittoria in tutti i pregressi gradi di giudizio, ove, se all'1.1.2023 il processo pendeva in Cassazione, si ha lo stralcio del 95% dell'imposta.

<sup>36</sup> Vero è che saremmo in presenza di una sentenza emessa in violazione dell'art. 298 c.p.c., ma l'unico soggetto che avrebbe interesse a dolersi di tale fatto sarebbe l'Agenzia delle Entrate, astrattamente priva di mezzi. Due potrebbero essere le soluzioni. In primo luogo, l'Agenzia delle Entrate potrebbe presentare istanza di ripresa del processo sospeso, soluzione a dir poco bizzarra, visto che non si comprende come possa la parte riprendere un processo già pervenuto a sentenza (per di più definitiva). Maggiormente condivisibile sarebbe la presentazione di un tempestivo ricorso per revocazione ordinaria per errore di fatto (errore da interpretarsi in senso estensivo, derivante dall'aver depositato una sentenza per mera svista, non avendo valutato l'istanza di sospensione), unico rimedio per salvaguardare la tenuta costituzionale del sistema (sarebbe censurabile che il contribuente, da un lato, possa presentare istanza di sospensione dopo la discussione causando l'irrelevanza della successiva sentenza, e, dall'altro, possa, nel momento in cui la sentenza è depositata, scegliere se aderire o meno a seconda della convenienza). Se la revocazione non è presentata nel termine, si ritiene "perfezionato" a tutti gli effetti il giudicato.

<sup>37</sup> Ma anche in tal caso emergono problematiche. Vero è che la cassazione con rinvio non nasce definitiva, posto che, semmai, l'atto diviene definitivo se le parti non riassumono nei termini dell'art. 63 del DLgs. 546/92. Ma è del pari vero che la sentenza di cassazione con rinvio, anche in ragione di quanto sostenuto nella circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2, § 4, sarebbe *inutiliter data* in forza dell'istanza di sospensione. Comunque, è prudente riassumere nei termini e sarà il giudice del rinvio a dover risolvere la problematica.

<sup>38</sup> La revocazione ordinaria può essere esperita solo contro le sentenze della Corte di giustizia tributaria di secondo grado o della Corte di Cassazione, in quanto, ove il c.d. "vizio revocatorio" affliggesse la sentenza di primo

In questo caso, valgono le medesime considerazioni effettuate per l'appello al precedente § 2.1.

### 2.8.2 Revocazione ordinaria delle sentenze di Cassazione

L'art. 391-*bis* c.p.c. prevede che le sentenze della Cassazione sono impugnate con revocazione ordinaria per errore di fatto entro i 6 mesi dal deposito della sentenza o 60 giorni dalla notifica.

Va rilevato che, ai sensi dell'art. 391-*bis* co. 5 c.p.c., il ricorso per revocazione ordinaria della sentenza della Cassazione che ha respinto o dichiarato inammissibile il ricorso non impedisce il passaggio in giudicato della sentenza, dunque la lite non è più pendente dal momento in cui è stata depositata la sentenza di cassazione senza rinvio<sup>39</sup>.

Di contro, la lite si ritiene ancora pendente per il termine entro cui può essere proposta la revocazione se la Cassazione ha accolto senza rinvio il ricorso<sup>40</sup>.

### 2.8.3 Revocazione straordinaria

La revocazione straordinaria è l'unico mezzo di impugnazione idoneo a intaccare la "forza" del giudicato, e, per questo motivo, è circoscritto a situazioni eccezionali<sup>41</sup>.

La mera notifica del ricorso per revocazione straordinaria non può causare la pendenza della lite, siccome questa è già coperta dal giudicato<sup>42</sup>.

In tal caso la pendenza della lite e, di conseguenza, la possibilità di sanatoria, si configura solo se il ricorso per revocazione straordinaria sia stato accolto all'1.1.2023<sup>43</sup>. La pendenza della lite va da quando il ricorso per revocazione straordinaria è stato accolto allo spirare dei termini per l'impugnazione della stessa sentenza che ha accolto la revocazione straordinaria<sup>44</sup>.

Fattispecie	Definizione
Processo pendente in Cassazione all'1.1.2023	Sì
Deposito della sentenza di cassazione con rinvio	Sì
Deposito della sentenza di cassazione senza rinvio	No
Udienza ormai tenutasi in Cassazione	Sì (è bene chiedere la sospensione)
Mediazione o conciliazione perfezionate all'1.1.2023	No

grado, il rimedio sarebbe l'appello, e non la revocazione. I vizi revocatori sono in questo caso costituiti dal c.d. "errore revocatorio" (svista emergente tra il contenuto della sentenza e gli atti di causa) e dal conflitto tra giudicati.

<sup>39</sup> Cass. 28.6.2016 n. 13306 e circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 3.

<sup>40</sup> In relazione all'art. 16 della L. 289/2002, si veda Cass. 17.1.2014 n. 843.

<sup>41</sup> Essa opera, in costanza dei presupposti di legge, per tutte le pronunce, ivi incluse, quindi, quelle delle Corti di giustizia tributaria di primo grado. I vizi revocatori sono ravvisabili nella sopravvenuta falsità delle prove, nel rinvenimento di nuove prove, nel dolo di una parte a danno dell'altra e del giudice.

<sup>42</sup> Ragionando diversamente, tutti i processi sarebbero pendenti all'infinito, in quanto ogni sentenza, astrattamente, è ricorribile per revocazione straordinaria. Invece, la pendenza della lite non può che coincidere con il momento in cui il giudice accoglie il ricorso per revocazione, posto che, nella suddetta fattispecie, il giudicato è revocato e la sentenza definitiva viene sostituita da quella resa dal giudice della revocazione.

<sup>43</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 3.

<sup>44</sup> Cass. 27.10.2000 n. 14189 e Cass. 9.1.2014 n. 272. Nel caso dell'art. 1 co. 186 della L. 197/2022, la legge stabilisce che sono definibili le liti per le quali alla presentazione della domanda non è intervenuto il giudicato. Potrebbe essere corretto, applicando quanto detto al caso della revocazione straordinaria e rilevando l'obbligatorietà del condizionale, affermare che detto ricorso, per determinare la pendenza della lite, debba essere accolto non entro l'1.1.2023 ma entro la data in cui viene trasmessa la domanda di definizione.

## 2.9 LITI DEFINITE TRAMITE MEDIAZIONE/CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

La circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 3 specifica che non sono definibili le liti se, quando viene presentata la domanda, risulta perfezionata la mediazione<sup>45</sup> o la conciliazione giudiziale<sup>46</sup>.

Rammentiamo che:

la mediazione si perfeziona con il versamento della totalità delle somme o della prima rata entro i 20 giorni successivi alla sottoscrizione dell'accordo;

la conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo tra le parti in via stragiudiziale o del processo verbale di conciliazione.

## 3 CONTROVERSIE DEFINIBILI

Le controversie definibili, ferma la necessità che la controparte sia l'Agenzia delle Entrate o l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli<sup>47</sup>, sono quelle di natura tributaria, relative ai tributi di ogni genere e specie. Esulano dalla definizione delle liti, di conseguenza, le cause, ancorché di natura tributaria, in cui sia parte un ente impositore diverso dall'Agenzia delle Entrate come ad esempio la Camera di commercio oppure la segreteria giudiziaria.

In ugual misura sono escluse le liti sui tributi comunali, provinciali e regionali<sup>48</sup>.

Solo le liti di natura tributaria possono beneficiare dell'art. 1 co. 186 ss. della L. 197/2022, pertanto non vi rientrano le liti sugli atti espropriativi successivi all'intimazione ad adempiere ex art. 50 del DPR 602/73, devolute alla giurisdizione ordinaria dall'art. 2 del DLgs. 546/92<sup>49, 50</sup>. Dovrebbe, sempre sotto questa ottica, essere astrattamente definibile la lite proposta in sede tributaria contro il pignoramento, laddove venga censurata l'omessa notifica dell'atto presupposto<sup>51</sup>.

Potrebbero essere definibili i processi instaurati dinanzi al Tribunale, se relativi a materia fiscale, laddove sia stata disposta la *translatio iudicii* ex art. 59 della L. 69/2009<sup>52</sup>.

---

<sup>45</sup> Art. 17-bis del DLgs. 546/92.

<sup>46</sup> Artt. 48 - 48-ter del DLgs. 546/92.

<sup>47</sup> Difficilmente si può sostenere la possibilità di definire liti in cui, per errore, è stata citata in giudizio l'Agenzia delle Entrate sebbene l'atto riguardasse tributi di competenza di un altro ente. Così la circ. Agenzia delle Dogane e Monopoli 14.3.2023 n. 9 (*“Con riferimento alle controversie nelle quali l'Agenzia sia evocata in giudizio pur non essendo «ente creditore» delle somme in contestazione, la domanda di definizione agevolata presentata presso l'Agenzia non potrà essere considerata procedibile in quanto l'Agenzia non dispone del relativo credito”*).

<sup>48</sup> L'ente territoriale può tuttavia deliberare l'accesso alla definizione mediante proprio regolamento, entro il 31.3.2023 (art. 1 co. 205 della L. 197/2022).

<sup>49</sup> Esulano dalla definizione le sanzioni sul lavoro nero ex art. 3 co. 3 del DL 12/2002 e quelle concernenti il conferimento di incarichi, da parte di soggetti privati, a dipendenti pubblici senza l'autorizzazione dell'Amministrazione di appartenenza ex art. 53 del DLgs. 165/2001 (circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 2.2). Trattasi di processi non rientranti nella giurisdizione tributaria (Corte Cost. 14.5.2008 n. 130)

<sup>50</sup> A questi fini, è addirittura irrilevante che nel processo contro l'atto irrogativo della sanzione sul lavoro nero (fattispecie devoluta alla giurisdizione ordinaria), la questione di giurisdizione sia stata eccepita e su di essa si sia formato il giudicato interno (Cass. 6.3.2023 n. 6686).

<sup>51</sup> La lite rientra nella giurisdizione tributaria (Cass. 28.11.2019 n. 31090 e Cass. SS.UU. 5.6.2017 n. 13913).

<sup>52</sup> Si ritiene che siano definibili anche le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria erroneamente instaurate innanzi al Giudice ordinario o a quello amministrativo (ad esempio, atti impositivi 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 alle Corti tributarie (circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 2.1). Vedasi anche la circ. Agenzia delle Dogane e Monopoli 14.3.2023 n. 9, secondo cui sono definibili le liti pendenti in riassunzione presso la giurisdizione tributaria.

### 3.1 TRIBUTI OGGETTO DI DEFINIZIONE DELLE LITI

L'art. 1 co. 186 della L. 197/2022 contiene un chiaro riferimento ai processi in cui è parte l'Agenzia delle Entrate, per cui, in riferimento a tale requisito, non dovrebbero porsi problemi.

È possibile, di conseguenza, ritenere che siano definibili tutti gli atti relativi a tributi di competenza dell'Agenzia delle Entrate, quindi:

- imposte sui redditi (IRPEF, IRES, imposte sostitutive, ritenute fiscali);
- addizionali comunali e regionali all'IRPEF;
- imposta sul valore aggiunto (IVA);
- imposta regionale sulle attività produttive (IRAP);
- imposta di registro;
- imposte ipotecarie e catastali;
- imposte sulle successioni e sulle donazioni;
- imposta di bollo;
- imposta sulle assicurazioni;
- canone RAI;
- tasse automobilistiche, se la gestione sia attribuita all'Agenzia delle Entrate<sup>53</sup>;
- atti sanzionatori, sempre che abbiano natura fiscale.

Per contro, non possono rientrare nella sanatoria:

- tributi locali, perciò, a titolo esemplificativo<sup>54</sup>:
  - ICI/IMU;
  - TARSU/TIA/TARI;
  - imposta sulla pubblicità;
  - imposta provinciale di trascrizione;
  - TOSAP;
- tributi non di competenza dell'Agenzia delle Entrate, come:
  - contributi consortili;
  - contributo unificato atti giudiziari;
  - tasse di concessione governativa;
  - diritti camerali.

### 3.2 ESCLUSIONI DI LEGGE

Ai sensi dell'art. 1 co. 193 della L. 197/2022, sono escluse le liti riguardanti anche solo in parte:

- risorse proprie tradizionali dell'Unione europea (dazi e diritti doganali);
- IVA riscossa all'importazione;
- somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili con il mercato comune, ex art. 16 del regolamento del Consiglio UE 13.7.2015 n. 1589<sup>55</sup>.

Inoltre, non possono essere definite le liti concernenti il recupero di crediti tributari sorti in uno Stato membro dell'Unione europea, in uno Stato aderente alla Convenzione OCSE o in uno Stato con cui l'Italia ha stipulato una Convenzione bilaterale in materia di assistenza alla riscossione. Non si tratta di somme rientranti nella disponibilità dello Stato italiano<sup>56</sup>.

<sup>53</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 2.3.6.

<sup>54</sup> L'ente territoriale può tuttavia deliberare l'accesso alla definizione mediante proprio regolamento, entro il 31.3.2023 (art. 1 co. 205 della L. 197/2022).

<sup>55</sup> L'art. 49 della L. 234/2012, comunque, introducendo la lett. m-*quinquies*) nell'art. 119 co. 1 del codice del processo amministrativo, ha devoluto l'intera materia alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo.

<sup>56</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2, § 4.

### 3.3 ATTI IMPOSITIVI DEFINIBILI

La definizione delle liti riguarda ogni tipo di processo rientrante nella giurisdizione tributaria, sempre che si tratti di processi in cui è parte l'Agenzia delle Entrate e l'atto impugnato abbia avanzato una maggiore pretesa nei confronti del contribuente.

A differenza delle precedenti definizioni delle liti, tra cui quella dell'art. 6 del DL 119/2018, non rileva la natura sostanzialmente impositiva dell'atto<sup>57</sup>. La prassi ha preso atto di quanto esposto, puntualizzando che l'art. 1 co. 186 della L. 197/2022 *“non contiene invece, specificazioni circa la tipologia degli atti oggetto delle controversie definibili e, quindi, possono essere definite non soltanto le controversie instaurate avverso atti di natura impositiva, quali gli avvisi di accertamento e atti di irrogazione delle sanzioni, ma anche quelle inerenti atti meramente riscossivi”*<sup>58</sup>.

I contribuenti che possono fruire dell'art. 1 co. 186 della L. 197/2022 non devono quindi porsi il problema della natura (impositiva o meno) dell'atto che è stato impugnato<sup>59</sup>. Sono definibili, a titolo meramente esemplificativo, le liti sulle cartelle di pagamento a prescindere dalla natura del recupero<sup>60</sup>, su qualsiasi tipo di avviso di liquidazione<sup>61</sup>, sugli avvisi di accertamento, sugli avvisi di recupero del credito d'imposta e così via.

#### 3.3.1 Avvisi di classamento

Gli avvisi di classamento, in quanto, per definizione, atti aventi valore indeterminabile, non sono suscettibili di definizione<sup>62</sup>.

---

<sup>57</sup> Nel caso dell'art. 6 del DL 119/2018, dell'art. 39 co. 12 del DL 98/2011 e dell'art. 16 della L. 289/2002 erano definibili solo le liti su atti sostanzialmente impositivi, con esclusione di quelli meramente liquidatori. Come si evidenzierà in prosieguo, la nozione di atto impositivo in senso sostanziale rileva però per la conciliazione giudiziale agevolata (art. 1 co. 206 della L. 197/2022) e per la rinuncia agevolata in Cassazione (art. 1 co. 213 della L. 197/2022). Questo aspetto è stato ben rilevato nella circ. Agenzia delle Entrate 19.4.2023 n. 9, a commento della conciliazione agevolata.

Sotto questo punto di vista, la definizione può essere paragonata alla precedente dell'art. 11 del DL 50/2017, che riguardava le liti attribuite alla giurisdizione tributaria e cagionava lo stralcio delle sanzioni.

<sup>58</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2, § 4. La prassi dell'Agenzia delle Entrate supera quindi ciò che era stato sostenuto dalla Relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2023.

<sup>59</sup> Una diversa tesi è stata tuttavia sostenuta nella circ. Agenzia delle Dogane e Monopoli 14.3.2023 n. 9. In questo documento di prassi, in un primo momento si afferma come la L. 197/2022, a differenza delle precedenti definizioni, non richiami il concetto di atto impositivo, però successivamente si richiama *“il principio della necessaria «natura effettiva» della controversia, il quale trova giustificazione nel principio generale del divieto di abuso del processo allo scopo di creare surrettiziamente una lite pendente al fine di ottenere una definizione agevolata, ove a monte esista un accertamento definitivo (cfr. Cassazione SS.UU. n. 18298/2021). Pertanto, qualora la controversia abbia ad oggetto un atto della riscossione (ad esempio, la cartella esattoriale) e l'accertamento sia divenuto definitivo, l'Agenzia, ove sia parte nella controversia, non potrà ritenere definibile la fattispecie”*. Detto in altri termini, mediante il richiamo alla *“lite effettiva”* si introduce surrettiziamente la necessità che occorra pur sempre un atto *“impositivo”*, quindi non sono definibili le liti su atti di riscossione preceduti da accertamenti definitivi. Ciò è in palese contrasto con la norma: la lite non è in questo caso mai pretestuosa, siccome gli atti di riscossione ben possono essere affetti da vizi propri, senza contare che ai fini della definizione non è rilevante la fondatezza del vizio sollevato. La questione sarebbe diversa se la lite avesse quale controparte l'Agente della riscossione, eventualità in cui potrebbe ritenersi non definibile.

<sup>60</sup> Non rileva ai fini della L. 197/2022, di conseguenza, il principio enunciato dalla Cass. SS.UU. 25.6.2021 n. 18298, che, dirimendo un contrasto giurisprudenziale, ha sancito che rientrano nella definizione delle liti pendenti le cartelle di pagamento emesse a seguito di liquidazione automatica della dichiarazione, considerato che non si tratta di ricorso contro un atto solamente liquidatorio essendosi in presenza del primo atto notificato al contribuente.

<sup>61</sup> Si può trattare, sempre a titolo di esemplificazione, di avvisi emessi sulla base della dichiarazione di successione, di avvisi con cui vengono riqualficati gli atti, di avvisi con cui viene liquidata l'imposta di registro in base ai provvedimenti dell'autorità giudiziaria e così via.

<sup>62</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2, § 4.

Invece, possono essere definiti gli atti emessi dagli uffici del territorio dell'Agenzia delle Entrate ove sia richiesto un maggior tributo.

Non può essere definito nemmeno l'avviso di classamento in cui viene intimato il pagamento di tributi catastali nonché di sanzioni. Ciò in quanto, essendo l'atto impugnato unico, non è ammessa una definizione solo parziale, circoscritta alla quota di atto inerente a tributi e interessi<sup>63</sup>.

### 3.3.2 Atti “negativi” (dinieghi di rimborso e simili)

Considerato che la definizione postula il pagamento di somme commisurato al valore della lite, non sono definibili le liti su dinieghi di rimborso<sup>64</sup>.

Sono del pari escluse le controversie su atti che non richiedono una maggiore imposta: non a caso, il contribuente, per perfezionare la sanatoria, deve versare gli importi dovuti a titolo di imposta.

Sono dunque al di fuori della definizione le liti riguardanti:

dinieghi di agevolazioni o revoche di agevolazioni, salvo che tramite l'atto sia richiesta una maggiore imposta<sup>65</sup>;

fermi di rimborsi ex artt. 23 del DLgs. 472/97 e 69 del RD 2440/23;

dinieghi di autotutela<sup>66</sup>;

dinieghi di iscrizione all'Anagrafe delle ONLUS<sup>67</sup>;

risposte rese a seguito di interpello (non impugnabili dopo il DLgs. 24.9.2015 n. 156)<sup>68</sup>;

in generale, atti di valore indeterminabile<sup>69</sup>.

Fattispecie	Definizione
Avvisi di accertamento	Sì
Avvisi di liquidazione	Sì
Avvisi di recupero del credito di imposta	Sì
Cartelle di pagamento	Sì (se è parte l'Agenzia delle Entrate)
Fermi delle auto/Ipoteche	Vedi testo
Intimazione ex art. 50 del DPR 602/73	Vedi testo
Dinieghi di rimborso	No
Dinieghi di agevolazione	No
Dinieghi di autotutela	No

### 3.4 FONDATEZZA DEL RICORSO (IRRILEVANZA)

Per quanto riguarda l'accesso alla definizione è irrilevante la ragione che ha spinto il contribuente a ricorrere, essendo privo di rilievo il fatto che i motivi di ricorso siano fondati.

Il giudice, nell'esaminare la possibilità di definire, si deve attenere al dato estrinseco consistente nella censura, ad esempio inerente alla irregolare notifica dell'atto presupposto. *“La controversia concernente l'avvenuto perfezionamento del condono è distinta ed autonoma da quella riguardante l'atto impositivo relativo al rapporto tributario oggetto di istanza di condono (Cass. 13642/2012), sicché il giudice della prima è tenuto a valutare la sussistenza del presupposto per il condono (pendenza di una lite suscettibile appunto di condono) in base*

<sup>63</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 25.9.2017 n. 23, § 2.1.

<sup>64</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2, § 4.

<sup>65</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2, § 4.

<sup>66</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 24.10.2011 n. 48 (§ 4) e C.T. Reggio Calabria 22.5.2023 n. 373/3/23.

<sup>67</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 2.3.2.

<sup>68</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 24.10.2011 n. 48, § 4.

<sup>69</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2, § 4.

*a quanto dedotto nel giudizio sottoposto al suo esame, senza potere valutare la fondatezza di quanto oggetto del ricorso da condonare; ne consegue che se, come nel caso di specie, dinanzi al giudice del condono viene dedotta la pendenza di una lite avente ad oggetto una cartella esattoriale il cui prodromico avviso di accertamento viene affermato come non notificato, il detto Giudice deve limitarsi a verificare detta pendenza, senza potere esaminare il merito della stessa (e cioè senza valutare la regolarità della notifica dell'avviso di accertamento), oggetto del distinto giudizio di impugnazione della cartella<sup>70</sup>.*

Non ha del pari importanza l'eventuale inammissibilità, anche palese, del ricorso introduttivo o del ricorso in appello, così come del ricorso in riassunzione in rinvio. Se ci sono i requisiti dell'art. 1 co. 186 della L. 197/2022, la lite è definibile<sup>71</sup>.

In egual misura, sempre che si tratti di atti che intimano il pagamento di somme, deve ritenersi definibile la lite su atti che possono ritenersi non impugnabili, a torto o a ragione, dall'Agenzia delle Entrate come per gli avvisi bonari emessi a seguito di liquidazione automatica/controllo formale della dichiarazione dei redditi/IVA<sup>72</sup>.

La definizione spetta pure se, per mancata conoscenza della cartella di pagamento, il contribuente ha presentato ricorso appena in possesso dell'estratto di ruolo<sup>73</sup> o quando, nel sistema degli accertamenti esecutivi ex art. 29 del DL 78/2010, ha ricevuto la nota di presa in carico<sup>74</sup>.

### **3.5 LITI IN CUI È PARTE L'AGENTE DELLA RISCOSSIONE<sup>75</sup>**

L'art. 1 co. 186 della L. 197/2022 circoscrive la definizione delle liti alle controversie in cui l'Agenzia delle Entrate ha acquisito lo *status* di parte processuale.

Gli ultimi documenti di prassi, inclusi quelli relativi alla L. 197/2022, hanno sostenuto che occorre vagliare la parte processuale in senso formale. *“Per identificare le liti in cui è parte l'Agenzia delle entrate, si fa riferimento alle sole ipotesi in cui quest'ultima 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 dedotto in giudizio, non sia stata destinataria dell'atto di impugnazione e non sia stata successivamente chiamata in giudizio né sia intervenuta volontariamente<sup>76</sup>”*. Pertanto, sono *“escluse dalla definizione le controversie nelle quali è parte unicamente l'agente della riscossione, ancorché inerenti ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate e ad atti aventi comunque natura impositiva. Sono invece definibili le*

<sup>70</sup> Cass. 8.10.2014 n. 21161. I giudici precisano: *“L'impugnata sentenza della CTR Lazio 173/22/08, nello stabilire che – in seguito alla produzione in giudizio della regolare notifica dell'avviso di accertamento – quest'ultimo è divenuto definitivo per carenza di impugnazione e che quindi la cartella impugnata ha natura di atto di riscossione e non costituisce un autonomo atto impositivo, non ha fatto corretto uso del su esposto principio e va, pertanto, cassata”*.

<sup>71</sup> Come analizzato nel precedente § 2.1.1, potrebbe rilevare, invece, la manifesta e ingiustificata tardività del ricorso, nella misura in cui sia evidente che si è trattato di ricorso notificato con il solo fine di accedere alla definizione (in giurisprudenza, diverse volte è stato sancito che in casi come quello esposto si verifica una sorta di abuso del processo con impossibilità di accedere al condono, cfr. Cass. 2.10.2013 n. 22502 e Cass. 21.9.2016 n. 18445).

<sup>72</sup> Gli avvisi bonari, secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale, sono da ritenersi impugnabili in via facoltativa (Cass. 28.7.2015 n. 15957, Cass. 28.11.2014 n. 25297 e Cass. 11.5.2012 n. 7344).

La prassi, in relazione all'art. 6 del DL 119/2018 si è espressa nel senso della non definibilità non tanto in ragione della loro supposta non impugnabilità ma in quanto non si tratta di atti sostanzialmente impositivi, requisito che rileva per detta definizione ma non per la L. 197/2022 (risposte rese nel corso di Telefisco 31.1.2019).

<sup>73</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 25.9.2017 n. 23 (§ 1.1).

<sup>74</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 25.9.2017 n. 23 (§ 1.1).

<sup>75</sup> Nelle controversie che coinvolgono l'Agente della riscossione è opportuno un atteggiamento prudente, vista l'incertezza sulla definibilità della lite. Entrambe le parti non dovrebbero confidare nella sospensione per 11 mesi dei termini di impugnazione e di riassunzione (art. 1 co. 199 della L. 197/2022). Il contribuente dovrebbe sempre mantenere pendente il processo, dovendo aspettarsi un eventuale diniego di definizione (quindi provvedere a depositare tempestivamente il ricorso o l'appello, in modo da poter chiedere la revocazione della pronuncia di estinzione onde continuare a censurare il merito della pretesa, in caso di ricorso contro il diniego di definizione).

<sup>76</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2.

*liti relative ad atti dotati di natura impositiva che vedono come parte in giudizio, assieme alla stessa Agenzia, anche l'agente della riscossione*<sup>77, 78</sup>.

Ove si accolga senza limitazioni il menzionato principio, sarebbe definibile una lite contro una cartella di pagamento riguardante solo vizi propri della stessa (imputabili quindi al solo Agente della riscossione), solo perché il ricorso è stato notificato all'Agenzia delle Entrate.

Detta soluzione, in assenza di una chiara posizione della prassi è rischiosa per almeno due motivi.

In primo luogo, la prassi aveva, in occasione dell'art. 39 co. 12 del DL 98/2011<sup>79</sup>, accolto una nozione di parte processuale in senso sostanziale e, altresì nelle definizioni successive ove essa, cambiando opinione, ha fatto propria una nozione di parte in senso formale è stata ugualmente messa in discussione la possibilità di definire liti solo su vizi propri degli atti esattivi<sup>80</sup>.

Oltre a quanto esposto, l'art. 1 co. 188 della L. 197/2022 richiede, onde appurare il costo della definizione, la *"soccumbenza della competente Agenzia fiscale nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata alla data di entrata in vigore della presente legge"*: un ricorso accolto sulla base di vizi propri dell'atto esattivo (o comunque non imputabili all'Agenzia fiscale) potrebbe non integrare il requisito della soccombenza dell'Agenzia stessa<sup>81</sup>.

Bisogna sul punto mettere in evidenza come individuare, con precisione, quando l'Agenzia fiscale è soccombente non è cosa facile, considerato che il ricorso viene spesso basato su vizi imputabili ad entrambi gli enti e notificato ad entrambi<sup>82</sup>.

---

<sup>77</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 2.2.

<sup>78</sup> La nozione di parte processuale in senso formale è accolta pure dalla circ. Agenzia delle Dogane e Monopoli 14.3.2023 n. 9, secondo cui *"non è necessario, ai fini della procedibilità della domanda di definizione agevolata, che l'Agenzia si sia formalmente costituita nel giudizio"*.

<sup>79</sup> Nella circ. Agenzia delle Entrate 24.10.2011 n. 48, § 1, si legge: *"si ritiene che siano escluse dalla definizione anche le controversie, non riguardanti «atti impositivi», relative all'operato dell'Agente della riscossione (quali ad esempio liti relative all'impugnazione di fermo amministrativo di veicoli, di iscrizione di ipoteca, di risposta ad istanze di rateazione, di cartella di pagamento – salvo quanto si dirà a riguardo in seguito), ancorché parte formale in giudizio risulti l'Agenzia delle entrate. Sono, invece, definibili le liti relative ad atti impositivi emessi dall'Agenzia delle entrate che vedono come parte in giudizio, assieme all'Agenzia delle entrate, anche l'Agente della riscossione"*.

<sup>80</sup> Per la circ. Agenzia delle Entrate 25.9.2017 n. 23, § 1.1, espressasi in merito all'art. 11 del DL 50/2017, occorre vagliare la parte in senso formale pertanto *"possono quindi essere definite in via agevolata le controversie sorte a seguito dell'impugnazione della cartella di pagamento, quando viene chiesto l'annullamento del credito iscritto a ruolo"*. Tuttavia occorre, oltre al fatto che la parte formalmente sia l'Agenzia delle Entrate, *"che la materia del contendere riguardi la legittimità del credito affidato all'Agente della riscossione"*.

In relazione all'art. 6 del DL 119/2018, non è stata ritenuta definibile la lite contro la cartella di pagamento laddove erano stati sollevati solo vizi propri di tale atto (Cass. 18.11.2021 n. 35136).

<sup>81</sup> Sulla definizione delle liti pendenti in Cassazione ex art. 5 della L. 130/2022 (ove era fondamentale la soccombenza dell'Agenzia delle Entrate per definire), la prassi ha specificato che la soccombenza non sussiste laddove il giudice abbia accolto la richiesta dell'Agenzia delle Entrate di riduzione della pretesa così come era stata proposta in sede di mediazione, poi non andata a buon fine (risposta a interpello Agenzia delle Entrate 9.2.2023 n. 210). Tesi assolutamente errata, considerato che se la stessa parte pubblica chiede, in sostanza, l'accoglimento parziale del ricorso (sia pure nei limiti della proposta di mediazione non accettata), essa se il giudice accoglie la richiesta comunque è soccombente. La situazione sarebbe diversa ove l'Agenzia delle Entrate avesse annullato in parte l'atto nei limiti della proposta di mediazione, eventualità in cui la parte annullata non farebbe più parte della lite.

<sup>82</sup> Volendo formulare alcuni esempi, dovrebbe essere imputabile all'Agente della riscossione la prescrizione (C.T. Reg. Torino 10.6.2020 n. 411/4/20 e C.T. Reg. Perugia 2.3.2020 n. 62/3/20) che, nel sistema procedimentale tributario si forma, salvo casi residuali come per il canone RAI, successivamente alla notifica della cartella di pagamento o dell'avviso di accertamento esecutivo. Il vizio di decadenza della cartella di pagamento, che di norma si concretizza in una violazione dei termini dell'art. 25 del DPR 602/73, sembra riferibile all'Agente della riscossione, siccome è questo che ne cura sia l'emissione sia la notifica. È vero che la decadenza a monte può dipendere dalla tardiva formazione e trasmissione telematica del ruolo, ma si tratta di questioni interne tra i due enti che non

In considerazione di quanto esposto, si potrebbe sostenere che:

ove il contribuente abbia proposto ricorso contro la cartella sollevando vizi imputabili unicamente all'Agenzia delle Entrate-Riscossione, la sanatoria potrebbe non spettare;

ove il contribuente abbia censurato vizi imputabili all'ufficio ma abbia notificato il ricorso al solo Agente della Riscossione, la lite non sembra definibile<sup>83</sup>, ancorché Agenzia delle Entrate-Riscossione, per evitare di rispondere delle conseguenze della lite, avrebbe dovuto chiamare in causa l'ente impositore ai sensi dell'art. 39 del DLgs. 112/99;

ove il contribuente abbia proposto ricorso sollevando vizi imputabili all'ufficio, o sia all'ufficio che all'Agente della Riscossione, la lite non è definibile se il ricorso è notificato al secondo;

la lite è definibile se il ricorso è stato notificato a tutti e due gli enti<sup>84</sup>.

Situazione all'1.1.2023	Definizione
Notifica del ricorso anche all'Agenzia delle Entrate	Sì
Notifica del ricorso solo all'Agenzia delle Entrate-Riscossione	No
Chiamata in causa dell'Agenzia delle Entrate	Sì
Atto di intervento dell'Agenzia delle Entrate <sup>85</sup>	Sì
<b>Comunque il ricorso dovrebbe riguardare anche o solo il merito</b>	

### 3.5.1 Omessa notifica dell'atto presupposto<sup>86, 87</sup>

Nel caso di omessa notifica dell'atto presupposto (avviso di accertamento, di liquidazione, di recupero del credito d'imposta, di contestazione della sanzione), il contribuente può, ex art. 19 co. 3 del DLgs. 546/92, censurare tale fatto in sede di ricorso contro l'atto esattivo<sup>88</sup>.

La lite si può definire se il ricorso è notificato all'Agenzia delle Entrate<sup>89</sup>.

In ugual misura, è definibile la lite instaurata nei confronti dell'Agenzia delle Entrate avverso una misura cautelare (come la comunicazione di iscrizione ipotecaria o il preavviso di fermo<sup>90</sup>) se il contribuente lamenta l'omessa notifica dell'atto presupposto<sup>91</sup>.

Bisogna però considerare che se l'atto presupposto non notificato è la cartella di pagamento, il vizio potrebbe essere imputabile all'Agente della riscossione dunque vale quanto detto nel precedente § 3.5.

---

interessano il contribuente. Per la giurisprudenza, invece, la tardività della notifica della cartella di pagamento è imputabile all'Agenzia delle Entrate (Cass. 4.2.2020 n. 2480, Cass. 5.10.2012 n. 16990 e Cass. 16.9.2010 n. 19635). Il solo vizio di notifica della cartella di pagamento, di contro, sembra imputabile esclusivamente all'Agente della riscossione.

<sup>83</sup> Così la circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 2.2, nota 9.

<sup>84</sup> Potrebbe tuttavia ritenersi necessaria la materiale "soccumbenza" dell'Agenzia delle Entrate.

<sup>85</sup> A questi fini, vale anche l'intervento volontario in giudizio, che non deve però essere successivo all'1.1.2023 (risposta a interpello Agenzia delle Entrate 24.4.2023 n. 306).

<sup>86</sup> Se il contribuente ha impugnato tardivamente l'accertamento chiedendo la rimessione in termini in quanto, a causa del vizio di notifica, non ha potuto notificare per tempo il ricorso e ha altresì presentato ricorso contro il ruolo, la lite definibile rimane quella contro l'accertamento (circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 2.3.4 e 28.4.2003 n. 22, § 12.2).

<sup>87</sup> Non è necessario che il contribuente abbia chiesto l'annullamento dell'avviso di accertamento, essendo sufficiente che sia stata contestata la validità della notifica (circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 2.3.4 e 25.9.2017 n. 23, § 1.1).

<sup>88</sup> Per tutte, Cass. SS.UU. 25.7.2007 n. 16412. Lo stesso problema può emergere negli accertamenti esecutivi ove il contribuente può essere raggiunto da una misura cautelare o direttamente dal pignoramento.

<sup>89</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 2.3.4 e C.T. Reg. Palermo sez. Siracusa 27.5.2013 n. 187/16/13.

<sup>90</sup> Lo stesso si può dire se oggetto di impugnazione è addirittura l'atto di pignoramento, anche presso terzi.

<sup>91</sup> Ris. Agenzia delle Entrate 23.11.2011 n. 107, § 2.3.

### 3.5.2 Estratto di ruolo

La definizione spetta se, per mancata conoscenza della cartella di pagamento, il contribuente ha presentato ricorso in occasione dell'estratto di ruolo<sup>92</sup> o quando, nel sistema degli accertamenti esecutivi ex art. 29 del DL 78/2010, ha ricevuto la nota di presa in carico<sup>93</sup>.

Sebbene ciò non sia stato trattato dalla giurisprudenza o dalla prassi, ai fini della definizione non sembra rilevi l'inammissibilità del ricorso ex art. 12 co. 4-bis del DPR 602/73 post DL 146/2021.

### 3.5.3 Fermi, ipoteche, intimazioni di pagamento

Le liti contro i tipici atti emessi dall'Agente della Riscossione sembrano definibili, a livello generale, solo ove il contribuente, a torto o a ragione, abbia censurato il merito della pretesa o l'omessa notifica degli atti presupposti come l'accertamento esecutivo o la cartella di pagamento<sup>94</sup>.

Vedasi però quanto detto nel precedente § 3.5.

## 3.6 LITI RELATIVE A PRECEDENTI CONDONI

Vi sono opinioni discordanti in merito alla definizione di liti su precedenti sanatorie delle controversie o, in generale, delle pendenze tributarie.

L'Agencia delle Entrate ha affermato che sono *“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”, “comprese ovviamente quelle aventi ad oggetto atti di riscossione di somme per precedenti condoni, definizioni agevolate e sanatorie fiscali”*; tuttavia, *“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”*<sup>95</sup>.

In giurisprudenza, la questione non è univoca<sup>96</sup>.

Comunque la lite deve ritenersi definibile se la precedente definizione non è andata a buon fine, essendo stato opposto il diniego di condono<sup>97, 98</sup>.

## 3.7 ENTRATE RISCOSE DA ENTI TERRITORIALI

Gli enti territoriali possono prevedere, con regolamento, la definizione delle liti pendenti entro il 31.3.2023, sempre che si tratti di liti tributarie<sup>99</sup>.

Potrebbero emergere problemi nella misura in cui l'accertamento e/o la riscossione siano affidati ad un concessionario locale. Per disposizione di legge la definizione può riguardare i processi in cui è parte un "ente strumentale" dell'ente stesso, dunque il problema sembrerebbe non porsi.

<sup>92</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 25.9.2017 n. 23, § 1.1. Così la Cass. 16.11.2022 n. 33838.

<sup>93</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 25.9.2017 n. 23, § 1.1.

<sup>94</sup> Così la ris. Agenzia delle Entrate 23.11.2011 n. 107, § 2.3.

*“Non è definibile la controversia in cui il contribuente contesti un atto dell'agente della riscossione senza chiedere l'annullamento del credito (ad es. qualora contesti solo la legittimità di una misura cautelare adottata dall'agente della riscossione, senza contestare quanto dovuto all'Agenzia delle entrate)”* (circ. Agenzia delle Entrate 25.9.2017 n. 23).

<sup>95</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 28.7.2017 n. 22 (§ 1.2) e circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6 (§ 2.3.3).

<sup>96</sup> Sull'ammissibilità della definizione, si vedano Cass. 12.4.2006 n. 8591, Cass. 4.11.2008 n. 26457 e Cass.

27.2.2017 n. 4967, richiedendosi che nella lite si discuta sull'interpretazione della legge di sanatoria. In senso contrario, Cass. 16.10.2012 n. 17776, Cass. 3.10.2006 n. 21328 e Cass. SS.UU. 25.7.2007 n. 16412, secondo cui *“non si dà condono tributario di condono tributario”*, siccome la legge condonistica è di per sé eccezionale.

<sup>97</sup> Cass. 20.9.2022 n. 27452.

<sup>98</sup> È possibile scomputare quanto pagato per effetto del condono non andato a buon fine, rinunciando al processo instaurato contro il relativo diniego (risposta a interpello Agenzia Entrate 9.5.2019 n. 136).

<sup>99</sup> Art. 1 co. 205 della L. 197/2022.

Comunque, per gli enti territoriali la soluzione potrà essere affrontata in sede regolamentare.

#### 4 VALORE DELLA LITE

Il valore della lite acquista un particolare rilievo, essendo il parametro per determinare le percentuali di definizione. Esso è dato dall'art. 12 co. 2 del DLgs. 546/92, secondo cui *“Per le controversie di valore fino a tremila euro le parti possono stare in giudizio senza assistenza tecnica. Per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste”*<sup>100</sup>.

Di conseguenza, come peraltro avvenuto per tutte le precedenti definizioni delle liti:

se con un unico provvedimento sono stati accertati più tributi o più anni di imposta, il valore della lite coincide con la somma di questi, non potendo il contribuente optare per la definizione solo in merito ad una parte dei tributi stessi;

se con un unico ricorso sono stati impugnati più provvedimenti o il giudice ha riunito diversi ricorsi contro vari atti impositivi, il valore della lite va determinato con riferimento al singolo atto impugnato, e non alla somma dei diversi provvedimenti.

Lo stesso vale per l'appello avverso una sentenza che ha deciso su distinti ricorsi riuniti. Formalmente, si è in presenza di un'unica sentenza della Corte tributaria di secondo grado gravata da un solo ricorso per Cassazione, ma dal punto di vista tecnico-processuale il menzionato ricorso racchiude tante controversie autonomamente definibili quanti sono gli atti in origine impugnati.

Il valore della lite rimane ancorato all'imposta chiesta in origine con l'atto impugnato, essendo irrilevante l'eventuale sentenza che ha accolto in parte il ricorso, salvo il giudicato interno<sup>101</sup>.

##### 4.1 CARTELLE DI PAGAMENTO<sup>102</sup>

Ove la cartella di pagamento porti a riscossione un solo ruolo comprensivo di imposte, sanzioni e interessi, il valore è dato dalla somma delle imposte.

Problemi potrebbero porsi quando nella cartella di pagamento sono presenti diversi ruoli formati dall'Agenzia delle Entrate, ad esempio derivanti, nel contempo, da liquidazione automatica e da controllo formale della dichiarazione<sup>103</sup>. L'opinione maggioritaria, riscontrabile anche nella prassi operativa, consiste nel determinare il valore riferendosi alla somma dei ruoli a titolo di imposta, ritenendo configurabile una lite autonoma instaurata avverso la cartella di pagamento.

<sup>100</sup> L'indennità di mora di cui all'art. 3 co. 4 del DLgs. 504/95 non rientra né tra le imposte né tra le sanzioni; ha una funzione simile a quella degli interessi, dunque non concorre alla formazione del valore della lite (circ. Agenzia delle Dogane e Monopoli 14.3.2023 n. 9). In caso di atto di contestazione sia di sanzioni che dell'indennità di mora, la lite si considera relativa esclusivamente a sanzioni, con tutto ciò che ne consegue.

<sup>101</sup> Si è sostenuto: *“Ne discende che, anche qualora la controversia penda di fronte alla Commissione tributaria regionale, il valore della lite sarà, comunque, costituito dall'ammontare dell'imposta che aveva formato oggetto di contestazione da parte del contribuente nel primo grado del giudizio e indipendentemente dalla pronuncia del giudice di primo grado che, in accoglimento del ricorso del contribuente, abbia eventualmente rideterminato l'imposta in contestazione”* (circ. Agenzia delle Entrate 24.10.2011 n. 48, § 3). Lo stesso principio è stato ribadito dalla Cass. 8.11.2022 n. 32775.

<sup>102</sup> La definizione della lite, come evidenziato nel precedente § 3.5, è in ogni caso a rischio quando il contribuente abbia notificato il ricorso al solo Agente della riscossione e/o abbia eccepito vizi imputabili esclusivamente al medesimo.

<sup>103</sup> Non devono computarsi nel valore della lite i ruoli formati da enti impositori diversi dall'Agenzia delle Entrate come i Comuni, o i ruoli di natura non tributaria (esempio, sanzioni irrogate per violazione delle norme stradali). In questo caso è possibile definire parzialmente la lite, con la conseguenza che il processo prosegue con riferimento ai tributi non definiti (circ. Agenzia delle Entrate 21.2.2003 n. 12, § 12).

#### 4.2 ATTI DI RISCOSSIONE E/O CAUTELARI (FERMI, IPOTECHE, INTIMAZIONI)<sup>104</sup>

La determinazione del valore può essere problematica nel caso del ricorso contro la comunicazione di ipoteca/iscrizione ipotecaria<sup>105</sup>, il preavviso di fermo<sup>106</sup> o l'intimazione ad adempiere<sup>107</sup>. Si rinvengono infatti diverse tesi formatesi più che altro in relazione al contributo unificato<sup>108</sup>.

Occorre in primo luogo verificare se il contribuente ha impugnato la misura cautelare o l'intimazione ad adempiere solo per vizi propri oppure se, congiuntamente, ha censurato anche l'omessa notifica dell'atto presupposto e/o il merito della pretesa.

Qualora sia stato presentato ricorso eccependo vizi relativi alla sola misura cautelare/intimazione ad adempiere, il valore sembra dato dalla stessa. Riteniamo ciò valga altresì quando il contribuente lamenti l'omessa notifica degli atti presupposti senza censurare il merito, siccome, per consolidata giurisprudenza, l'omessa notifica dell'atto presupposto è vizio proprio dell'atto successivo<sup>109</sup>.

Si vaglia quindi l'entità dei ruoli/accertamenti esecutivi sulla base dei quali è stata emessa la misura cautelare/intimazione ad adempiere<sup>110</sup>.

Di contro, se il contribuente, dal contesto del ricorso e a prescindere da quanto indicato nella nota di iscrizione a ruolo, risulta impugnare sia l'atto esattivo/cautelare sia gli atti presupposti, si potrebbe ritenere sussistano diverse liti autonomamente impugnabili, ciascuna con un diverso valore<sup>111</sup>.

Bisogna però considerare che nel caso della definizione delle liti non si può affermare che se ad esempio un preavviso di fermo riguardi due accertamenti esecutivi, il contribuente debba presentare tre domande di definizione laddove abbia impugnato sia i medesimi che il fermo: così facendo l'Erario incasserebbe due volte le somme. In altre parole non è possibile recepire automaticamente quanto è stato affermato per il contributo unificato atti giudiziari.

È minoritaria la tesi che, in relazione agli atti indicati, opta per il valore indeterminabile della lite, con contributo unificato fisso di 120,00 euro. Accogliendo tale ermeneutica, la lite non sarebbe alla radice definibile, non ravvisandosi alcun valore.

#### 4.3 ACCERTAMENTI SULLE PERDITE FISCALI

Ove l'accertamento, ai fini delle imposte sui redditi, determini una minor perdita oppure faccia emergere un utile dalla perdita dichiarata, la lite si ritiene definibile.

In relazione alle precedenti definizioni la prassi aveva specificato come il valore fosse dato dall'imposta virtuale alla quale deve sommarsi l'imposta effettiva scaturente dall'utile accertato<sup>112</sup>. Questa tesi è a maggior ragione valida nel contesto attuale, ove, sia pure in merito all'individuazione della soglia dei 5.000,00 euro utile per attribuire le cause al giudice monocratico, la legge sancisce: *“Per valore della lite si intende quello determinato ai sensi dell'articolo 12, comma 2. Si tiene conto anche dell'imposta virtuale calcolata a seguito delle rettifiche di perdita”*<sup>113</sup>. In particolare:

<sup>104</sup> La definizione della lite, come evidenziato nel precedente § 3.5, è comunque a rischio quando il contribuente abbia notificato il ricorso al solo Agente della riscossione e/o abbia eccepito vizi imputabili esclusivamente al medesimo.

<sup>105</sup> Art. 77 del DPR 602/73.

<sup>106</sup> Art. 86 del DPR 602/73.

<sup>107</sup> Art. 50 del DPR 602/73.

<sup>108</sup> Il contributo unificato è quantificato in base al valore della lite (art. 13 del DPR 115/2002).

<sup>109</sup> Orientamento pacifico a seguito di Cass. SS.UU. 25.7.2007 n. 16412.

<sup>110</sup> Il valore è quello *“complessivo degli importi dei tributi presenti in ogni cartella di pagamento sottostante; con riguardo al valore delle singole cartelle, esso è dato dagli importi dei ruoli riferibili ai tributi oggetto del contenzioso”* (risposte Min. Economia e Finanze rese in occasione di Telefisco 2.2.2017).

<sup>111</sup> C.T. Reg. Genova 26.11.2019 n. 1388/2/19 e C.T. Reg. Bari 13.3.2018 n. 823/5/18.

<sup>112</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6 (§ 5.3), 28.7.2017 n. 22 (§ 4.2) e 24.10.2011 n. 48 (§ 3.2).

<sup>113</sup> Art. 4-bis co. 2 del DLgs. 546/92, introdotto dalla L. 130/2022.

se il contribuente vuole affrancare la perdita, il valore della lite è dato:

dalle imposte accertate, alle quali bisogna sommare l'imposta virtuale commisurata alle perdite in contestazione, se, per effetto dell'accertamento, sia emerso un imponibile;

sulla base della sola imposta virtuale, se l'accertamento ha comportato una minor perdita, calcolata "applicando le aliquote vigenti per il periodo d'imposta oggetto di accertamento all'importo risultante dalla differenza tra la perdita dichiarata e quella accertata";

se il contribuente non intende affrancare il valore è dato dalla maggiore imposta accertata, o, in mancanza di imposta, dalle sanzioni irrogate.

In ipotesi di perdita "affrancata", le perdite rilevano ai fini della determinazione dei redditi dei periodi d'imposta successivi (che possono essere sotto contestazione giudiziale, esclusi o inclusi nella definizione), comportando il venir meno degli effetti della rettifica in contestazione nelle annualità posteriori a quella oggetto di definizione<sup>114</sup>. Ci sarà quindi una parziale cessazione della materia del contendere per le eventuali annualità successive<sup>115</sup>.

#### 4.4 ATTI DI CONTESTAZIONE DI SOLE SANZIONI

Per effetto dell'art. 12 co. 2 del DLgs. 546/92, il valore della lite, in caso di atti di contestazione di sole sanzioni, è dato da queste.

Ciò vale anche quando si tratti di cartelle di pagamento riguardanti ruoli relativi solo a sanzioni.

#### 4.5 LITI RELATIVE SOLO AD INTERESSI

La contestazione potrebbe riguardare solo gli interessi previsti dalla normativa fiscale. Si pensi, per fare un esempio, alla richiesta degli interessi da sospensione amministrativa ex art. 39 del DPR 602/73 sulle somme oggetto di sospensiva giudiziale, nel contesto ante DLgs. 24.9.2015 n. 156<sup>116</sup>.

<sup>114</sup> Si riporta l'esempio della circ. 24.10.2011 n. 48 (§ 3.2), adattato alla L. 197/2022, ipotizzando che all'1.1.2023 ci sia stata una sentenza della Corte di secondo grado completamente favorevole al contribuente. Una società per azioni, nel 2007, dichiara una perdita fiscale per 50.000,00 euro, che viene computata in diminuzione del reddito del 2008, pari a 50.000,00 euro (per effetto di ciò, nell'anno 2008 il reddito risulta pari a zero). L'Agenzia delle Entrate sottopone a verifica sia il 2007 sia il 2008, disconoscendo la perdita per il 2007 e rideterminando il reddito in 20.000,00 euro per il 2008. In questo caso, per il 2007, il reddito accertato è pari a zero, mentre per il 2008 è pari a 70.000,00 euro (la computazione in diminuzione della perdita formatasi nel 2007 è stata disconosciuta, per cui il reddito, per questo solo motivo, giunge a 50.000,00 euro, ai quali vanno aggiunti i 20.000,00 euro relativi all'accertamento sul 2008). Ipotizzando che il contribuente abbia impugnato entrambi gli accertamenti, ne deriva che se la società intende definire la lite sul 2007, bisogna pagare le c.d. "imposte virtuali", quindi  $50.000,00 \times 33\% = 16.500,00$  euro, che determina una somma da definizione di 2.475,00 euro (importo da versare, applicando l'aliquota IRES vigente *ratione temporis* e lo stralcio dell'85% di imposta). Il suddetto affrancamento rende computabile la perdita nel periodo d'imposta 2008, con la conseguenza che nella lite relativa a quest'ultimo anno si avrà una parziale cessazione della materia del contendere, limitata al recupero sul disconoscimento della perdita. Peraltro, il processo è destinato a proseguire in merito ai maggiori ricavi accertati pari a 20.000,00 euro, a meno che il contribuente opti, anche per tale atto (quello sul 2008), per la definizione, nel qual caso il valore della lite deve essere vagliato con riferimento all'imposta derivante dai maggiori ricavi accertati.

<sup>115</sup> Il valore, in caso di scomputo di perdite pregresse a seguito di modello IPEC, rimane connesso alle maggiori imposte richieste nell'accertamento. Tuttavia, se, per effetto dello scomputo delle perdite, l'imposta è stata completamente abbattuta, ai fini della definizione non bisogna pagare nulla. Sembra che dalle somme dovute per la definizione si possa scomputare l'imposta virtuale connessa alle perdite pregresse riconosciute in diminuzione dei maggiori redditi. Le perdite eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione, se il contribuente definisce, si intendono utilizzate (risposta a interpello Agenzia delle Entrate 28.5.2019 n. 165).

<sup>116</sup> Norma che, modificando l'art. 47 del DLgs. 546/92, ha sancito che sulle somme sospese spettano tali interessi se il ricorso è poi respinto.

Si è sostenuto che tali liti non possono essere definite, in quanto difetterebbe la base per commisurare il dovuto. Vero è che nel concetto di valore della lite ex art. 12 co. 2 del DLgs. 546/92 non rilevano gli interessi, ma l'Agenzia delle Entrate sembra avere optato per una diversa soluzione<sup>117</sup>.

A nostro avviso si potrebbe applicare l'art. 1 co. 191 della L. 197/2022, in quanto gli interessi, rappresentando un accessorio del tributo, possono equipararsi a sanzioni collegate al tributo, si pensi agli interessi da ritardata iscrizione a ruolo o agli interessi di mora ex artt. 20 e 30 del DPR 602/73. La definizione avverrebbe a costo zero se il tributo è definito, ipotesi di norma prevalente.

#### 4.6 LITI RELATIVE SOLO AI COMPENSI DI RISCOSSIONE

L'aggio di riscossione spettava, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 112/99 e fino al 31.12.2021, per il solo fatto consistente nell'emissione della cartella di pagamento<sup>118</sup>.

La giurisprudenza ritiene l'aggio non un tributo ma un'entrata retributiva<sup>119</sup>. Ove si accettasse questa tesi, la lite non sarebbe definibile. Si evidenzia che la tesi è traballante: nel momento in cui se ne sostiene la natura retributiva, le liti dovrebbero esulare dalla giurisdizione tributaria e se il contribuente chiede l'annullamento dell'aggio, bisognerebbe dichiarare il difetto di giurisdizione.

#### 4.7 GIUDICATO INTERNO<sup>120</sup>

Oggetto di definizione sono gli importi contestati in primo grado rimasti oggetto del contendere. Se, pertanto, in merito ad alcune parti dell'atto si è formato il giudicato interno<sup>121</sup> queste non rientrano nella definizione, non essendo più oggetto di lite<sup>122</sup>.

Il giudicato interno ben può formarsi a seguito di sentenza della Corte di Cassazione, che abbia cassato con rinvio la sentenza solo con riferimento ad alcuni recuperi<sup>123</sup>.

Di conseguenza, le imposte, nonché le sanzioni e gli interessi, inerenti a dette parti di atto sono, a seconda dei casi, spettanti o non spettanti (quindi, se del caso, da restituire ai sensi dell'art. 68 del DLgs. 546/92 non

<sup>117</sup> Si veda la circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6 (§ 5 nota 45), in cui si evidenzia che se sono in contestazione solo interessi, il valore della lite è dato da questi, mentre se ci sono sanzioni e interessi si guarda alle prime.

Ciò quand'anche la lite a seguito di giudicato interno su imposte e sanzioni riguardi solo più gli interessi

<sup>118</sup> La L. 30.12.2021 n. 234 ha riformato l'art. 17 del DLgs. 112/99 disponendo l'abrogazione degli aggi di riscossione.

<sup>119</sup> Per tutte, Cass. 11.5.2020 n. 8714, Cass. 12.2.2020 n. 3416 e Cass. 14.2.2019 n. 4368.

<sup>120</sup> Le considerazioni effettuate in questo paragrafo riguardano la formazione del giudicato interno quindi la mancata impugnazione di alcune parti dell'atto ad esempio nel passaggio tra il primo grado e l'appello. Il solo accoglimento parziale del ricorso non incide sul valore della lite che rimane connesso alle maggiori imposte richieste con l'atto impugnato.

<sup>121</sup> Non è raro, specie in ambito tributario dove gli atti impugnati riguardano spesso più recuperi a tassazione e/o diverse imposte che alcune parti di atto non vengano espressamente impugunate tra un grado e l'altro del processo, mediante impugnazione principale o incidentale.

<sup>122</sup> Prov. Agenzia delle Entrate 1.2.2023 n. 30294. Così la circ. Agenzia delle Entrate 24.10.2011 n. 48 (§ 7): "In particolare, in caso di giudicato interno formatosi anteriormente alla data della presentazione della domanda, il valore della lite deve essere calcolato tenendo conto del tributo e/o delle sanzioni non collegate al tributo limitatamente alla parte ancora in contestazione e non coperta da giudicato". Cfr. Cass. 17.5.2006 n. 11560 e Cass. 24.11.2022 n. 34703.

<sup>123</sup> "In caso di pendenza a seguito di rinvio, si evidenzia che può formarsi giudicato interno anche su una determinata parte della pronuncia di rinvio che, sul punto, abbia confermato le statuizioni del precedente grado di giudizio. Qualora la pronuncia di rinvio sia stata emessa dalla Corte di Cassazione, il rapporto diviene definitivo, alla data del deposito, sui punti della pronuncia parzialmente cassata non investiti dalla sentenza di rinvio" (circ. Agenzia delle Entrate 21.2.2003 n. 12, § 11.8).

dovento essere scomutate dalle somme dovute a seguito di definizione)<sup>124</sup>. D'altro canto, tali parti di atto non concorrono più a formare il valore della lite<sup>125</sup>.

Sembra che la formazione del giudicato interno sia da verificarsi non alla data dell'1.1.2023 ma al momento di presentazione della domanda di definizione<sup>126</sup>.

#### 4.7.1 Giudicato interno relativo a tutte le imposte

Può accadere che il giudicato interno si sia formato in merito a tutte le imposte.

In questa fattispecie, la lite prosegue solo con riferimento alle sanzioni, con tutto ciò che ne consegue ai fini della definizione<sup>127</sup>.

#### 4.7.2 Esempio

Si supponga un accertamento impugnato del valore di 60.000,00 euro (con recuperi pari a 40.000,00 euro per IRES e 20.000,00 euro per IVA), ove il ricorrente abbia vinto in primo grado e perso in secondo grado.

Egli presenta ricorso per Cassazione e, in data 16.1.2023, la Corte accoglie il ricorso originario per quanto riguarda l'IVA e cassa con rinvio la sentenza per quanto riguarda l'IRES.

Le somme a titolo di IVA inclusi interessi e sanzioni vanno restituite ove fossero state già pagate mentre la lite, pendente solo più per l'IRES, può essere definita pagando 40.000,00 euro (situazione in cui all'1.1.2023 c'è una sentenza di secondo grado sfavorevole al contribuente, quindi vanno pagate tutte le imposte).

### 4.8 ANNULLAMENTO PARZIALE IN AUTOTUTELA

Laddove l'Agenzia delle Entrate abbia disposto un'autotutela parziale, le parti di atto annullate non concorrono più a formare il valore della lite<sup>128</sup>.

Si può trattare di vero e proprio provvedimento di autotutela disposto nel corso del giudizio<sup>129</sup> oppure di parziale accoglimento del reclamo, nelle liti soggette all'art. 17-bis del DLgs. 546/92<sup>130</sup>.

Le imposte, le sanzioni e gli interessi inerenti a dette parti di atto sono a tutti gli effetti non spettanti, quindi da restituire. Non devono essere scomutate dalle somme dovute a seguito di definizione.

Deve ovviamente trattarsi di formale annullamento dell'atto, non avendo rilievo le proposte di accertamento con adesione o di conciliazione giudiziale<sup>131</sup>.

<sup>124</sup> La circ. Agenzia delle Entrate 24.10.2011 n. 48 (§ 7) ha infatti sostenuto: *“La chiusura della lite lascia impregiudicata la necessità di dare esecuzione al giudicato interno con conseguente recupero di tributi, sanzioni ed interessi dovuti per effetto dell'intervenuta sentenza definitiva”*.

<sup>125</sup> Nella fattispecie in cui sia in discussione la formazione del giudicato interno, il giudice in sede di esame del ricorso contro il diniego di definizione può pronunciarsi sulla formazione del giudicato interno stesso e trarne le conseguenze.

<sup>126</sup> Così sembra essersi espressa la circ. Agenzia delle Entrate 24.10.2011 n. 48 (§ 7). L'interpretazione pare avvalorata dall'art. 1 co. 192 della L. 197/2022, secondo cui la definizione è possibile sempre che non sia stata depositata una sentenza definitiva prima della presentazione della domanda, laddove per sentenza definitiva si deve intendere anche il capo di sentenza sul quale si è formato il giudicato interno.

<sup>127</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 24.10.2011 n. 48 (§ 7).

<sup>128</sup> Prov. Agenzia delle Entrate 1.2.2023 n. 30294. Si veda la circ. Agenzia delle Entrate 24.10.2011 n. 48 (§ 7), secondo cui *“Anche in tal caso la quota parte di atto impugnato interessata dall'annullamento non concorre alla determinazione del valore della lite, essendo stata rimossa al riguardo ogni ragione di contrasto”*.

<sup>129</sup> Se viene disposta l'autotutela parziale il processo prosegue per la parte di atto rimanente, non dovendo il giudice dichiarare la parziale cessata materia del contendere (Cass. 23.7.2007 n. 16252 e Cass. 12.7.2006 n. 15825).

<sup>130</sup> In relazione all'art. 17-bis del DLgs. 546/92, si veda la circ. Agenzia delle Entrate 3.8.2012 n. 33 (§ 5).

<sup>131</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6 (§ 5).

#### 4.9 ATTO IMPUGNATO SOLO IN PARTE<sup>132</sup>

Non fanno parte della controversia le parti di atto che non sono state espressamente oggetto di ricorso: si pensi agli accertamenti analitici sul reddito d'impresa, qualora il contribuente abbia impugnato solo una parte dei recuperi a tassazione<sup>133</sup>.

Lo stesso discorso vale per l'accertamento impugnato unicamente per le sanzioni: la lite riguarda solo più le sanzioni con tutto ciò che ne consegue<sup>134</sup>.

#### 4.10 CONCILIAZIONE GIUDIZIALE PARZIALE<sup>135, 136</sup>

Le parti, previo accordo, possono stipulare una conciliazione giudiziale relativa ad una parte del rapporto controverso, ai sensi degli artt. 48 e ss. del DLgs. 546/92. Ad esempio, se un accertamento concerne IRES e IVA la conciliazione può riguardare solo l'IVA.

È in questo caso possibile definire la lite con riferimento alla parte di atto non conciliata<sup>137</sup>.

Fattispecie	Valore della lite
Atto con contestazioni su più imposte	Somma dei tributi richiesti
Ricorsi riuniti	Valore del singolo atto impugnato
Più atti impugnati con un solo ricorso	Valore del singolo atto impugnato
Sentenza unica su diversi ricorsi riuniti	Valore del singolo atto impugnato
Atto impugnato in parte	Sola porzione ancora in essere
Giudicato interno	Sola porzione ancora in essere
Autotutela parziale	Sola porzione ancora in essere
Conciliazione giudiziale parziale	Sola porzione ancora in essere

## 5 BENEFICI DELLA DEFINIZIONE

La definizione ex L. 197/2022 può comportare uno stralcio consistente dell'imposta, a seconda del fatto che il contribuente sia stato, all'1.1.2023, vincitore anche in parte in primo o secondo grado.

All'art. 1 co. 186 della L. 197/2022 si sancisce che la lite è definita mediante pagamento di un importo pari al valore della controversia con solo stralcio di sanzioni e interessi. Poi, al successivo co. 188, che, in deroga al primo comma, *"in caso di soccombenza della competente Agenzia fiscale nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata alla data di entrata in vigore della presente legge, le controversie possono essere definite con il pagamento:*

<sup>132</sup> Quanto esposto non riguarda il caso in cui il contribuente, prima del ricorso, abbia prestato acquiescenza ai sensi dell'art. 15 del DLgs. 218/97 siccome in tale ipotesi l'impugnazione non è nemmeno stata presentata.

Del pari, non rileva la definizione delle sanzioni ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 472/97. La presentazione del ricorso, per definizione, riguarda solo più le imposte essendo le sanzioni state definite.

<sup>133</sup> Il valore della lite riguarda i recuperi ancora oggetto di ricorso (circ. Agenzia delle Entrate 21.2.2003 n. 12, § 11.3.7).

<sup>134</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 21.2.2003 n. 12 (§ 11.3.7).

<sup>135</sup> Le considerazioni valgono anche qualora ci sia stata una mediazione parziale ex art. 17-bis del DLgs. 546/92.

<sup>136</sup> Lo stesso si deve dire quando la lite è stata in parte definita in ragione di una diversa sanatoria, come quella di cui all'art. 1 co. 618-624 della L. 147/2013, che comportava lo stralcio degli interessi. Il valore della lite va parametrato alla pretesa ancora in essere, al netto di quella già definita e, come logica conseguenza, gli importi pagati per la precedente definizione non possono essere scomputati da quanto dovuto per effetto della L. 197/2022 (circ. Agenzia delle Entrate 15.5.2019 n. 10, § 2.11). Nella specie era stata in precedenza definita la sola iscrizione a ruolo provvisoria.

<sup>137</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 24.10.2011 n. 48 (§ 8.3). La definizione della restante parte di lite non può avvenire se si tratta di conciliazione giudiziale agevolata ex L. 197/2022, considerato che la stessa deve essere alternativa alla definizione delle liti (circ. Agenzia delle Entrate 19.4.2023 n. 9, § 3).

- a) del 40 per cento del valore della controversia in caso di soccombenza nella pronuncia di primo grado;  
b) del 15 per cento del valore della controversia in caso di soccombenza nella pronuncia di secondo grado”.

Da ciò si deduce, a contrario, che in ogni ipotesi di soccombenza del contribuente (in primo o in secondo grado) la definizione comporta il pagamento di tutte le imposte. Sono stralciati sanzioni e interessi di ogni natura; per le sanzioni, è irrilevante che esse siano collegate al tributo<sup>138</sup>.

Norme specifiche riguardano il ricorso iscritto nel primo grado (che causa lo stralcio anche del 10% dell'imposta), la pendenza all'1.1.2023 del processo in Cassazione con vincita del contribuente in tutti i pregressi gradi di giudizio (che causa lo stralcio anche del 95% dell'imposta) e la soccombenza parziale (in cui occorre dividere la parte di atto confermata da quella annullata).

L'elemento caratterizzante la definizione è il seguente: si ha riguardo alle pronunce non cautelari depositate entro l'1.1.2023 quindi non rilevano le ordinanze di sospensione dell'atto e/o della sentenza. Si considera il deposito della sentenza, essendo insignificante il momento (eventualmente successivo) di comunicazione del dispositivo ex art. 37 del DLgs. 546/92.

Quindi, se ad inizio ottobre 2022 si è tenuta l'udienza di primo grado, la definizione comporta il solo stralcio di sanzioni e interessi e del 10% dell'imposta nella misura in cui, all'1.1.2023, alcuna sentenza sia stata depositata. È irrilevante che, dopo l'1.1.2023 e prima della domanda di definizione, sia depositata la sentenza favorevole al contribuente. Del pari, se il contribuente ha ottenuto una sentenza sfavorevole in primo grado e una favorevole in appello (avendo diritto allo stralcio dell'85% delle imposte), non ha rilevanza che la sentenza di cassazione con rinvio (che farebbe riemergere il debito d'imposta) sia stata depositata ad esempio il 26.1.2023.

La soccombenza o la vittoria del contribuente sono considerate in senso oggettivo: è privo di rilievo il fatto che la sentenza si sia o meno pronunciata sul merito (salvo quanto si dirà per le liti su sole sanzioni). Se, all'1.1.2023, l'appello dell'Erario è dichiarato inammissibile per qualsiasi ragione il contribuente ha diritto allo stralcio dell'85% dell'imposta; se, di contro, l'inammissibilità fosse dell'appello del contribuente, egli beneficerebbe del solo stralcio di sanzioni e interessi.

Le percentuali di definizione vanno calcolate sul valore della lite, da intendersi come maggiore imposta richiesta in origine nell'atto impugnato. Non è quindi corretto calcolarle tenendo conto della riduzione giudiziale della pretesa in primo o secondo grado<sup>139</sup>.

La nozione di soccombenza va riferita solo alla pretesa a titolo di imposta in contestazione, con esclusione delle spese giudiziali che non incidono sulla determinazione del valore della lite<sup>140</sup>.

### **Processi riuniti avverso diversi atti impositivi (concetto di lite autonoma)**

L'art. 1 co. 195 della L. 197/2022 stabilisce che per lite autonoma si deve intendere il singolo atto impugnato: non rileva la riunione dei ricorsi, né la presentazione di un unico ricorso contro più atti. Quanto esposto è importante per valutare la convenienza alla definizione. Bisogna sempre riferirsi alla “sorte” del singolo atto impugnato alla data dell'1.1.2023<sup>141</sup>. Da ciò consegue che alcuni atti, sia pure impugnati con unico ricorso o con diversi ricorsi poi riuniti, possono, su scelta del contribuente, non essere definiti, con prosecuzione del contenzioso.

Sempre in ragione di quanto esposto, se due ricorsi sono stati riuniti:

<sup>138</sup> Circostanza che acquista invece rilievo nelle liti inerenti ad atti di contestazione/irrogazione di sole sanzioni.

<sup>139</sup> Cass. 8.11.2022 n. 32775.

<sup>140</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 21.2.2003 n. 12 (§ 11.6.7).

<sup>141</sup> Un contribuente impugna con ricorsi riuniti tre accertamenti. In primo grado, due (anni x e x+1) sono annullati per decadenza e uno (anno x+2) è confermato, alla data dell'1.1.2023. Il contribuente, per le annualità x e x+1, definisce al 40% (co. 190), mentre per l'altra paga tutte le imposte; considerato che ad ogni atto corrisponde una lite autonoma, non si tratta di soccombenza ripartita (co. 188).

uno può essere definito ex L. 197/2022, l'altro poteva essere definito entro il 16.1.2023 mediante art. 5 della L. 130/2022, sulla definizione delle liti pendenti in Cassazione<sup>142</sup>;

uno può essere definito ai sensi della L. 197/2022, l'altro può essere oggetto di conciliazione giudiziale agevolata ex art. 1 co. 206 della L. 197/2022<sup>143</sup>.

Fase processuale	Beneficio
Pendenza in primo grado	Stralcio di soli interessi e sanzioni
Pendenza in primo grado con avvenuta costituzione in giudizio	Stralcio anche del 10% dell'imposta
Pendenza in rinvio (o pendenza dei relativi termini di riassunzione) a seguito di sentenza della Corte di Cassazione	Stralcio anche del 10% dell'imposta
Vittoria del contribuente in primo grado	Stralcio anche del 60% dell'imposta
Vittoria del contribuente in secondo grado	Stralcio anche dell'85% dell'imposta
Vittoria in tutti i gradi di merito e pendenza in Cassazione	Stralcio anche del 95% dell'imposta

### **Giudicato interno e annullamento parziale in autotutela**

Oggetto di definizione sono gli importi contestati in primo grado rimasti parte del contendere. Se il contribuente ha ommesso di impugnare alcune parti dell'atto, o su di esse si è formato il giudicato interno o alcune sono state interessate da autotutela parziale, queste non rientrano più nella definizione<sup>144</sup>. Le imposte, nonché le sanzioni e gli interessi, inerenti a dette parti di atto sono, a seconda dei casi, spettanti o non spettanti (se del caso, da restituire ex art. 68 del DLgs. 546/92).

Una questione allo stato controversa consiste nello stabilire se la formazione del giudicato interno incide non solo sul valore della lite ma anche sul concetto di soccombenza. La prassi si è espressa in senso negativo<sup>145</sup>. Recente giurisprudenza ha invece adottato la tesi opposta<sup>146</sup>.

Adottando l'ultima tesi ove il processo penda in Cassazione all'1.1.2023 se sulla parte di sentenza in primo grado sfavorevole al contribuente è sceso il giudicato interno e questi, in relazione alla restante parte ha sempre vinto c'è la definizione al 5% ex art. 1 co. 190 della L. 197/2022.

## **5.1 PROCESSO ISCRITTO NEL PRIMO GRADO DI GIUDIZIO**

L'art. 1 co. 187 della L. 197/2022 stabilisce che per definire la lite occorre pagare le somme dovute in base al valore della controversia ai sensi dell'art. 12 del DLgs. 546/92, quindi tutte le imposte.

Tuttavia, il co. 187 sancisce che se il ricorso è "*pendente iscritto nel primo grado*", spetta anche lo sconto del 10% dell'imposta.

La locuzione "iscritto" si riferisce alla costituzione in giudizio<sup>147</sup>.

Per ottenere lo sconto del 10% delle imposte, non è però chiaro se la costituzione in giudizio debba essere stata effettuata entro l'1.1.2023 o meno. Secondo l'Agenzia delle Entrate, è necessario che, entro l'1.1.2023, ci sia stata anche la costituzione in giudizio<sup>148</sup>.

<sup>142</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 20.3.2023 n. 6, § 5.2.

<sup>143</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 19.4.2023 n. 9, § 3.

<sup>144</sup> Provv. Agenzia delle Entrate 1.2.2023 n. 30294.

<sup>145</sup> Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 31.5.2019 n. 174, secondo cui "*L'eventuale formazione di un giudicato interno – circostanza asserita dall'istante ma non verificabile in sede di interpello – non muta l'esito del giudizio di primo grado ma incide unicamente sulla determinazione dell'effettivo valore della controversia (al riguardo cfr. la circolare n. 6/E del 2019, par. 5., e la circolare n. 10/E del 2019, par. 2.3.)*".

<sup>146</sup> Cass. 24.11.2022 n. 34706.

<sup>147</sup> Ove la costituzione non sia avvenuta, la lite sarebbe definibile, ma senza stralcio del 10% dell'imposta (così anche le istruzioni alla compilazione del modello di definizione approvate con il provv. 1.2.2023 n. 30294).

<sup>148</sup> Istruzioni alla compilazione del modello di definizione approvate con il provv. 1.2.2023 n. 30294.

**Ricorso depositato prima dei 90 giorni (liti soggette a mediazione)**

Nelle liti del valore sino a 50.000,00 euro opera l'art. 17-bis del DLgs. 546/92, quindi il ricorso va depositato decorsi 90 giorni dalla notifica per consentire la fase di reclamo/mediazione.

Il ricorso depositato in via anticipata non è inammissibile ma improcedibile e il giudice, se del caso, deve rinviare l'udienza.

Ove il ricorso, nelle liti del valore sino a 50.000,00 euro, sia stato depositato prima del decorso dei 90 giorni ma entro l'1.1.2023, non è processualmente valutabile quindi non consente lo stralcio del 10% delle imposte, dovendosi pagare il 100%<sup>149</sup>.

**5.2 VITTORIA DEL CONTRIBUENTE IN PRIMO GRADO ALL'1.1.2023**

Nel caso in cui il contribuente, all'1.1.2023, abbia ottenuto una sentenza di vittoria totale in primo grado, spetta lo stralcio non solo di sanzioni e interessi, ma anche del 60% dell'imposta.

Si guarda al deposito della sentenza di primo grado all'1.1.2023. Non rileva che la sentenza depositata all'1.1.2023 sia adottata in sede di rinvio o di rimessione ad opera del giudice di appello<sup>150</sup>.

**5.3 VITTORIA DEL CONTRIBUENTE IN SECONDO GRADO ALL'1.1.2023**

Ove il contribuente, all'1.1.2023, abbia ottenuto una sentenza di vittoria totale in secondo grado, spetta lo stralcio non solo di sanzioni e interessi, ma anche dell'85% dell'imposta.

Si ha riguardo al deposito della sentenza di secondo grado all'1.1.2023. Non rileva che la sentenza depositata all'1.1.2023 dal giudice di appello sia adottata in sede di giudizio di rinvio<sup>151</sup>.

**5.4 SOCCOMBENZA DEL CONTRIBUENTE ALL'1.1.2023**

Se il contribuente è soccombente all'1.1.2023, la lite va definita in base al criterio generale, dettato dall'art. 1 co. 186 della L. 197/2022: occorre pagare le imposte, con stralcio di sanzioni e interessi.

Non rileva la ragione della soccombenza (se nel merito o per motivi, in tutto o in parte, processuali), né il fatto che la soccombenza si sia verificata in primo o in secondo grado, o in tutti e due i gradi.

**5.5 SOCCOMBENZA PARZIALE DEL CONTRIBUENTE ALL'1.1.2023**

Ai sensi dell'art. 1 co. 189 della L. 197/2022, *"In caso di accoglimento parziale del ricorso o comunque di soccombenza ripartita tra il contribuente e la competente Agenzia fiscale, l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni è dovuto per intero relativamente alla parte di atto confermata dalla pronuncia giurisdizionale e in misura ridotta, secondo le disposizioni di cui al comma 188, per la parte di atto annullata"*.

Nella soccombenza ripartita (si pensi ad un ricorso contro un accertamento la cui pretesa sia stata ridotta dal giudice), occorre distinguere la quota di atto annullata da quella confermata. Il tributo:

è dovuto per intero per la parte di atto confermata,

per la quota annullata spetta la riduzione del 60% (se in primo grado) o dell'85% (se in secondo grado).

A questi fini, non rileva che le sanzioni siano state in parte annullate, in quanto sono di diritto stralciate per effetto della definizione<sup>152</sup>.

Purtroppo, sono molte le ipotesi in cui il giudice, accogliendo in parte il ricorso, non quantifichi le somme dovute. La liquidazione, in tali casi, avviene ad opera della controparte nella cartella o nell'atto di

<sup>149</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 20.3.2023 n. 6, § 5.1.

<sup>150</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 5.1.3.

<sup>151</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 5.1.3.

<sup>152</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 21.2.2003 n. 12 (§ 11.6.7).

rideterminazione ex art. 29 del DL 78/2010, o nell'avviso di liquidazione, utilizzato nelle imposte d'atto. Invece, nella definizione delle liti, avviene ad opera del contribuente, quindi può succedere che, per una indefinita serie di motivi, secondo l'Erario il calcolo sia errato, e questo, "a cascata", avrebbe effetto sulla determinazione delle somme utili per perfezionare la definizione.

Si auspica una certa flessibilità in capo agli uffici, essendo imprescindibile un contraddittorio preventivo con il contribuente, ove possono essere discusse le somme esatte per la definizione.

## 5.6 PROCESSO PENDENTE IN CASSAZIONE

Gli aspetti caratterizzanti la definizione della lite con pendenza in Cassazione sono variegati.

Se il processo pende dinanzi alla Suprema Corte all'1.1.2023, valgono le regole dell'art. 1 co. 186 della L. 197/2022, dunque si ha riguardo alla sentenza della Corte tributaria di secondo grado.

Bisogna verificare, se c'è stata cassazione con rinvio, l'effetto ai fini della definizione.

### 5.6.1 Vittoria del contribuente in tutti i gradi precedenti

Per effetto dell'art. 1 co. 190 della L. 197/2022, *"Le controversie tributarie pendenti innanzi alla Corte di cassazione per le quali la competente Agenzia fiscale risulti soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio, possono essere definite con il pagamento di un importo pari al 5 per cento del valore della controversia"*<sup>153</sup>.

Ove all'1.1.2023 il processo sia pendente in Cassazione, se in tutti i pregressi gradi di giudizio l'Agenzia delle Entrate è stata soccombente ai fini della definizione occorre pagare il 5% delle imposte<sup>154</sup>. Non è richiesta una doppia conforme (vittoria del contribuente sul medesimo punto di diritto), né ha rilievo il motivo per cui il contribuente ha vinto (la vittoria può derivare da motivi di merito o solo processuali)<sup>155</sup>. Quindi, dovrebbe spettare la definizione al 5% nelle seguenti ipotesi:

contribuente che in primo grado ha vinto vedendosi accolta l'eccezione di decadenza e in secondo grado il giudice ha rigettato tale eccezione ma ha accolto sulla base del merito, rigettando per intero l'appello dell'Agenzia delle Entrate;

contribuente che in primo grado ha vinto per questioni di merito e/o procedurali, con appello dell'Agenzia delle Entrate dichiarato inammissibile<sup>156</sup>.

Sembra potersi ritenere che la domanda sia interamente accolta anche se il giudice abbia accolto per intero le doglianze ma abbia, nel contempo, rigettato una o più eccezioni pregiudiziali di merito o di rito<sup>157</sup>. Lo stesso deve dirsi se il ricorso è stato accolto ma sulla base di motivi diversi da quelli prospettati (quindi sulla base di eccezioni rilevabili d'ufficio), oppure quando il motivo di ricorso è stato accolto sulla base di una sola delle doglianze sollevate.

Occorre la integrale soccombenza dell'Erario in tutti i gradi di giudizio (anche in quello dinanzi alla C.T.C.) senza che rilevi la compensazione delle spese; *"Non sono pertanto definibili con la riduzione al cinque per*

<sup>153</sup> Non ha rilevanza che la sentenza di appello, che ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, sia stata oggetto di un ricorso per revocazione accolto (circ. Agenzia delle Entrate 15.5.2019 n. 10, § 2.5).

<sup>154</sup> Ai fini della pendenza del giudizio di Cassazione, bisogna riferirsi alla notifica del ricorso in Cassazione e non al deposito (circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 5.1.5).

<sup>155</sup> Tale requisito non si verifica, quindi, se il giudice ha accolto la domanda subordinata di riduzione parziale della pretesa in uno dei gradi (Cass. 29.5.2023 n. 15003).

<sup>156</sup> In linea generale, si è affermato che *"La soccombenza dell'Agenzia delle entrate è determinata dal raffronto tra quanto richiesto dal contribuente e quanto deciso dall'organo giurisdizionale adito e si considera «integrale» quando la domanda del contribuente sia stata accolta"* (circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 5.1.5).

<sup>157</sup> Ipotizziamo che nel ricorso il contribuente abbia eccepito la decadenza e l'infondatezza della pretesa. Il giudice di primo grado rigetta la decadenza e accoglie nel merito. A seguito di appello dell'Agenzia delle Entrate, il contribuente propone appello incidentale censurando il capo di sentenza che ha rigettato la decadenza. Ove in appello si confermi il primo grado rigettando la decadenza, la lite sarà comunque definibile al 5%.

*cento le liti per le quali l'Amministrazione sia risultata anche parzialmente vittoriosa – indipendentemente dalla misura – in almeno uno dei precedenti gradi*<sup>158</sup>.

Ogni atto dà luogo ad una lite autonoma, quindi la doppia soccombenza va sempre riferita al singolo atto, ancorché i ricorsi siano stati riuniti.

### 5.6.2 Precedente sentenza di cassazione con rinvio

L'Agenzia delle Entrate non si può ritenere interamente soccombente se il contribuente ha vinto in primo e secondo grado, la Corte di Cassazione ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate cassando con rinvio la sentenza e la Corte di secondo grado, a sua volta, abbia di nuovo accolto il ricorso del contribuente all'1.1.2023<sup>159</sup>. In questo caso la definizione avviene pagando il 15%<sup>160</sup>.

Si può definire al 5% se il contribuente ha vinto due gradi di merito e la cassazione con rinvio (che ha accolto il motivo di ricorso per Cassazione dell'Erario) sia successiva all'1.1.2023<sup>161, 162</sup>.

### 5.6.3 Formazione del giudicato interno

L'art. 1 co. 186 della L. 197/2022 stabilisce che la definizione ha ad oggetto liti che al momento di presentazione della domanda sono pendenti.

La data utile per appurare la formazione del giudicato interno è legata alla domanda di definizione. Quanto esposto trova conferma nella prassi: *“in caso di pendenza a seguito di rinvio, si evidenzia che può formarsi giudicato interno anche su una determinata parte della pronuncia di rinvio che, sul punto, abbia confermato le statuizioni del precedente grado di giudizio. Qualora la pronuncia di rinvio sia stata emessa dalla Corte di Cassazione, il rapporto diviene definitivo, alla data del deposito, sui punti della pronuncia parzialmente cassata non investiti dalla sentenza di rinvio*<sup>163, 164</sup>.

<sup>158</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 5.1.5.

<sup>159</sup> Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 31.5.2019 n. 174, circ. Agenzia delle Entrate 15.5.2019 n. 10, § 2.4. L'intera soccombenza dell'Agenzia delle Entrate viene meno perché il suo ricorso per Cassazione è stato accolto.

<sup>160</sup> La definizione al 5% dovrebbe operare anche se, dopo due gradi di merito vinti, ci sia stata la cassazione con rinvio derivante dall'accoglimento del motivo di ricorso per Cassazione del contribuente e il giudice di rinvio abbia nuovamente accolto il ricorso del contribuente, con sentenza impugnata in Cassazione all'1.1.2023.

<sup>161</sup> Vedasi la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 24.5.2019 n. 156 ove si precisa: *“Nella situazione prospettata, infatti, il momento rilevante al fine di individuare l'importo dovuto per la definizione agevolata coincide con la data di entrata in vigore della legge di conversione del d.l. n. 119 del 2018 (legge 17 dicembre 2018, n. 136), ossia il 19 dicembre 2018, data in cui la sentenza di cassazione con rinvio non era stata ancora depositata”*.

<sup>162</sup> Una soluzione favorevole al contribuente ma non esente da critiche è stata adottata dalla risposta a interpello DRE Puglia 19.5.2023 n. 917-118/2023. La DRE ha sostenuto che spetta la definizione al 5% nella seguente fattispecie: contribuente che ha vinto in primo grado, perso in appello con successiva cassazione con rinvio (per vizio di motivazione della sentenza di appello) e giudizio di rinvio favorevole al contribuente. Sull'assunto che il giudizio di appello originario viene ad essere sostituito dal giudizio di rinvio favorevole al contribuente si sarebbe determinata la condizione della soccombenza dell'Agenzia fiscale in tutti i precedenti gradi di giudizio.

<sup>163</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 21.2.2003 n. 12, § 11.8.

<sup>164</sup> Si ipotizzi che un contribuente, negli anni passati, abbia presentato ricorso contro un accertamento sul reddito d'impresa con 3 recuperi, A, B e C. In primo grado il giudice annulla il recupero A e conferma i recuperi B e C; la Corte di secondo grado conferma il primo grado, con sentenza depositata entro l'1.1.2023. Ricorrono in Cassazione sia il contribuente sia l'Agenzia delle Entrate. La Cassazione, a gennaio 2023 (prima che sia presentata la domanda di definizione), rigetta il ricorso dell'Agenzia delle Entrate e, accogliendo il ricorso del contribuente, cassa con rinvio la sentenza. Ai fini della definizione della lite: sul recupero A si è formato il giudicato interno, quindi nulla è dovuto, e, se del caso, spetta la restituzione di imposta, sanzioni e interessi sulla quota di atto inerente a tale recupero. Sui recuperi B e C bisogna pagare tutte le imposte, siccome all'1.1.2023 era presente una situazione di soccombenza del contribuente.

In base ad una recente sentenza, se sulla parte di sentenza in primo grado sfavorevole al contribuente è sceso il giudicato interno e il contribuente, in relazione alla restante parte, ha sempre vinto, opera la definizione al 5%<sup>165</sup>.

## 5.7 PROCESSO PENDENTE IN SEDE DI RINVIO ALL'1.1.2023

La Corte di Cassazione può accogliere il ricorso cassando con rinvio la sentenza. In tal caso, pena la definitività dell'atto impugnato, il processo va riassunto entro 6 mesi dal deposito della sentenza di cassazione con rinvio, ex art. 63 del DLgs. 546/92.

Per effetto degli artt. 63 del DLgs. 546/92 e 393 c.p.c., la sentenza di cassazione con rinvio pone nel nulla tutte le precedenti sentenze, ferma restando la eventuale formazione dei giudicati interni.

In ragione di ciò, se, all'1.1.2023, il processo pende in sede di rinvio, o sono pendenti i termini per riassumere, la controversia si può definire pagando il 90% delle imposte ex co. 187, in quanto il processo risulta iscritto nel primo grado<sup>166</sup>. È irrilevante il fatto che il rinvio sia stato disposto in primo o secondo grado, sia che il contribuente fosse stato vincitore in tutti i gradi pregressi<sup>167, 168</sup>.

Situazione in Cassazione	Beneficio
Pendenza all'1.1.2023 con soccombenza intera dell'Erario nei pregressi gradi di giudizio	Stralcio del 95% delle imposte
Cassazione con rinvio all'1.1.2023 (e pendente il giudizio di rinvio o il relativo termine di riassunzione)	Stralcio del 10% delle imposte
Sentenza di rimessione della lite dal secondo al primo grado	Stralcio del 10% delle imposte
Pendenza in Cassazione all'1.1.2023	Si vede la sentenza precedente

## 5.8 DECRETO PRESIDENZIALE EX ART. 27 DEL DLGS. 546/92

Una situazione controversa si prospetta quando all'1.1.2023 è stato comunicato al contribuente il decreto di inammissibilità del ricorso ai sensi dell'art. 27 del DLgs. 546/92, ancora reclamabile<sup>169</sup> (se non fosse più reclamabile, la lite non sarebbe definibile in quanto non pendente).

L'art. 1 co. 188 della L. 197/2022 fa riferimento alle "pronunce" giurisdizionali, non alle sentenze, dunque dovrebbe rientrare anche il decreto in oggetto<sup>170</sup>.

Pur rilevando la potenziale incertezza sul tema, si può dedurre che, ove, all'1.1.2023 e dinanzi al giudice di primo grado:

- sia stato comunicato il decreto di inammissibilità del ricorso o di estinzione del processo o sia stata pubblicata la sentenza di rigetto del reclamo, la lite sia definibile pagando tutte le imposte, essendoci una soccombenza del contribuente;
- sia stata depositata l'ordinanza di accoglimento del reclamo, la lite, destinata a proseguire, sia definibile pagando il 90% delle imposte.

<sup>165</sup> Cass. 24.11.2022 n. 34706.

<sup>166</sup> Provv. Agenzia delle Entrate 1.2.2023 n. 30294.

<sup>167</sup> Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 26.3.2019 n. 84.

<sup>168</sup> Per la circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 5.1.2, nota 47, in caso di rimessione in primo grado ad opera del giudice di appello ex art. 59 del DLgs. 546/92 si ha una situazione equiparata al rinvio con stralcio del 10% delle imposte, quand'anche la rimessione sia disposta accogliendo un motivo di appello del contribuente.

<sup>169</sup> In seguito alla costituzione in giudizio del ricorrente o dell'appellante, il presidente della sezione procede ad un esame preliminare (art. 27 del DLgs. 546/92). Il suddetto esame può sfociare, se del caso, in un decreto di inammissibilità del ricorso, se manifesta e nei casi previsti dalla legge o in un decreto di estinzione/interruzione/sospensione del processo. Tale decreto può essere reclamato entro 30 giorni dalla comunicazione del dispositivo ex art. 28 del DLgs. 546/92.

<sup>170</sup> Cfr. la circ. Agenzia delle Entrate 21.2.2003 n. 12, § 11.6.3.

Nel caso di decreto presidenziale di inammissibilità dell'appello del contribuente, se, all'1.1.2023, c'è stata la relativa comunicazione o il deposito della sentenza di rigetto del reclamo, la lite pare definibile pagando tutte le imposte, essendoci una soccombenza del contribuente<sup>171</sup>. Invece, se all'1.1.2023 fosse stato accolto il reclamo, bisognerebbe, a ben vedere, fare riferimento alla sentenza della Corte di giustizia tributaria di primo grado.

Non dovrebbero avere alcuna rilevanza i decreti di sospensione o interruzione del processo.

### 5.9 SENTENZA DI ESTINZIONE DEL GIUDIZIO ALL'1.1.2023

Nel caso di sentenza che dichiara l'estinzione del giudizio, tecnicamente, il contribuente non si trova in situazione di soccombenza né di vittoria<sup>172</sup>.

In ragione di quanto esposto, la definizione della lite dovrebbe avvenire sulla base della regola generale ex co. 186, pagando tutte le imposte<sup>173</sup>.

### 5.10 SENTENZA DECLINATORIA DI COMPETENZA ALL'1.1.2023

L'art. 5 del DLgs. 546/92 stabilisce che il giudice, se, su istanza di parte o d'ufficio, rileva la propria incompetenza territoriale, dispone la *translatio iudicii* a favore del giudice competente con sentenza. A questo punto, la parte che ne ha interesse, entro 6 mesi dalla comunicazione del dispositivo, deve riassumere la causa.

Per l'Agenzia delle Entrate, se, all'1.1.2023, è stata disposta la *translatio iudicii* e pendono i termini per riassumere, o pende il processo avverso il giudice indicato competente, si definisce con sconto del 10% delle imposte (si tratta di un ricorso iscritto nel primo grado di giudizio)<sup>174</sup>.

### 5.11 LITI SU ATTI RELATIVI SOLO A SANZIONI NON COLLEGATE AL TRIBUTO

La lite tributaria può, per diverse ragioni, riguardare solo sanzioni, che, a loro volta, possono essere o meno collegate al tributo. Il caso più frequente si verifica quando il ricorso ha ad oggetto un atto di irrogazione/contestazione di sole sanzioni, ma può altresì succedere che, per effetto del giudicato interno sull'imposta, la lite riguardi unicamente le sanzioni.

Se, ai sensi dell'art. 1 co. 191 della L. 197/2022, la lite riguarda "esclusivamente" sanzioni non collegate al tributo, si paga:

- il 15% delle sanzioni "*in caso di soccombenza della competente Agenzia fiscale nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare, sul merito o sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio*" (senza distinzione tra primo e secondo grado);
- il 40% negli altri casi (anche quando il contribuente è risultato soccombente in giudizio, senza distinzione tra primo e secondo grado).

<sup>171</sup> Se il decreto riguardasse l'appello erariale, spetterebbe lo stralcio dell'85% delle imposte, essendoci una situazione di vittoria del contribuente.

<sup>172</sup> Si pensi alla sentenza, ancora impugnabile, di estinzione per inattività delle parti ex art. 45 del DLgs. 546/92, dovuta alla mancata ripresa del processo interrotto/sospeso (art. 43 del DLgs. 546/92), alla mancata integrazione del contraddittorio nei confronti del litisconsorte (art. 14 del DLgs. 546/92) e alla rinuncia agli atti (art. 44 del DLgs. 546/92). In queste ipotesi, la possibilità di definire era stata sostenuta dalla circ. Agenzia delle Entrate 21.2.2003 n. 12, § 11.6.9.

<sup>173</sup> Quanto esposto non sembra valere per la sentenza, emessa dal giudice del rinvio, di inammissibilità per tardiva riassunzione, in quanto se i termini per la riassunzione erano spirati all'1.1.2023, si è fuori dalla definizione. Salvo, a nostro avviso, siano in contestazione le modalità della riassunzione o il computo dei termini, fattispecie in cui la lite potrebbe essere definita con sconto del 10% dell'imposta.

<sup>174</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 5.1.2, nota 47.

L'avverbio "esclusivamente" consente di affermare che se, anche per errore dell'Agenzia delle Entrate<sup>175</sup>, le sanzioni sono contestate insieme all'accertamento sono stralciate al 100%<sup>176</sup>.

Per le liti su atti irrogativi di sanzioni collegate al tributo, se questo è stato definito in altro modo (esempio, è pagato in autoliquidazione o con altra definizione), si ha lo stralcio della sanzione<sup>177</sup>.

### 5.11.1 Nozione di sanzione non collegata al tributo

Il quadro giurisprudenziale e di prassi non consente di individuare con sufficiente precisione quando una sanzione sia "non collegata" al tributo.

Quanto premesso impone di adottare una condotta ispirata alla massima cautela, mantenendo pendente il contenzioso fino all'esaurimento della procedura. L'errore sulla natura della sanzione potrebbe compromettere la validità della definizione: infatti, mentre la definizione delle sanzioni non collegate al tributo avviene al 40% o al 15%, quella sulle sanzioni collegate al tributo avviene "a costo zero" solo se il tributo è definito in altra maniera, ad esempio mediante adesione.

Sintetizzando la giurisprudenza e la prassi che sono intervenute sul tema, ne deriva che:

per la circ. Agenzia delle Entrate 28.7.2017 n. 22, § 4, nota 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)*"<sup>178</sup>;

sono "concernenti il tributo"<sup>179</sup> e/o "collegate al tributo"<sup>180</sup> le sanzioni sulla contabilità ex art. 9 del DLgs. 471/97;

sono collegate al tributo le sanzioni all'amministratore di fatto, coobbligato solidale<sup>181</sup>.

### 5.11.2 Benefici della definizione

Se il contribuente, all'1.1.2023, risulta vincitore, si definisce al 15%, mentre in ogni altro caso si definisce al 40%<sup>182</sup>. Tuttavia, la distinzione non è sempre così netta. Infatti, si evidenzia che:

hanno rilevanza solo le pronunce depositate all'1.1.2023, dunque se a tale data l'Erario ha ottenuto una sentenza favorevole, la definizione si chiude pagando il 40% della sanzione, essendo privo di rilievo il fatto che, magari a febbraio 2023, la sentenza sia stata ribaltata;

<sup>175</sup> L'art. 17 del DLgs. 472/97 impone che le sanzioni collegate all'evasione siano contestate insieme all'atto impositivo.

<sup>176</sup> Si pensi alla sanzione per omessa regolarizzazione del cessionario/committente ex art. 6 co. 8 del DLgs. 471/97 (sanzione non collegata al tributo, Cass. 24.11.2021 n. 36488).

<sup>177</sup> Un caso particolare si ha quando la lite, originariamente, è riguardante l'imposta (l'atto impugnato è l'accertamento) ma, per effetto di autotutela parziale, residuano solo sanzioni. In base alla tesi sostenuta da alcuni uffici, la definizione deve avvenire al 40% o al 15%, in quanto la lite, al momento della domanda, risulta essere relativa solo a sanzioni non collegate al tributo. Il caso si è posto per le operazioni inesistenti in *reverse charge ante* L. 197/2022, in cui, a seguito della circ. Agenzia delle Entrate 11.5.2017 n. 16, § 5, gli uffici sono stati esortati ad annullare in autotutela il recupero delle imposte, residuando le sole sanzioni fisse o paramtrate all'imponibile dell'art. 6 co. 9-bis.3 del DLgs. 471/97.

<sup>178</sup> Il documento citato è richiamato nella circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 5.1.6.

<sup>179</sup> C.M. 8.8.97 n. 235/E, § 2.7.

<sup>180</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 16.2.2009 n. 4, § 2.6.

<sup>181</sup> Risposte rese in occasione di Telefisco 2019, circ. Agenzia delle Entrate 25.9.2017 n. 23, § 5.4. Invece, è stata ritenuta non collegata al tributo la sanzione irrogata al concorrente nella violazione come il professionista responsabile per dichiarazione infedele ex art. 9 del DLgs. 472/97 (circ. Agenzia delle Entrate 25.9.2017 n. 23, § 5.3).

<sup>182</sup> Se il processo pende in primo grado, si ha quindi una riduzione della sanzione leggermente meno conveniente rispetto all'ordinaria definizione al terzo di cui all'art. 16 del DLgs. 472/97. Lo stesso dicasi per un accordo di mediazione ex art. 17-bis del DLgs. 546/92, con intera accettazione della pretesa, nel qual caso la riduzione sarebbe al 35%.

vale la regola del co. 189 per la soccombenza ripartita, quindi occorre distinguere la quota di atto annullata da quella confermata. La sanzione è dovuta per il 40% per la parte di atto confermata e per il 15%, per la parte di atto annullata<sup>183</sup>;

la definizione con stralcio dell'85% della sanzione opera in caso di soccombenza erariale a prescindere dal grado in cui si è verificata;

per definire all'85% della sanzione, serve la *“soccombenza della competente Agenzia fiscale nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare, sul merito o sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio”*, e:

la locuzione *“atto introduttivo del giudizio”* va intesa non come riferita per forza al primo grado (così facendo avrebbe poco senso, siccome solo il contribuente può risultare in primo grado soccombente sull'ammissibilità del ricorso), ma pure ai gradi successivi<sup>184</sup>;

salvo il caso esposto, la soccombenza processuale (ad esempio, accoglimento dell'appello del contribuente con rimessione della lite in primo grado ex art. 59 del DLgs. 546/92) non rileva, dunque spetta lo stralcio del 60% e non dell'85%;

ove il processo penda in sede di rinvio o siano pendenti i termini per la riassunzione ai sensi dell'art. 63 del DLgs. 546/92, la definizione avviene pagando il 40% delle sanzioni<sup>185</sup>.

### **Pendenza in Cassazione all'1.1.2023 e soccombenza dell'Erario nei gradi pregressi**

Ai sensi dell'art. 1 co. 190 della L. 197/2022, se il processo pende in Cassazione all'1.1.2023 e l'Erario è risultato sempre soccombente nei gradi di giudizio pregressi, si definisce pagando il 5%.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, il co. 190 non opera per le liti inerenti alle sanzioni non collegate al tributo siccome per le sanzioni il tema è disciplinato in modo esaustivo nel co. 191<sup>186</sup>.

<b>Fase processuale</b>	<b>Beneficio</b>
Vittoria del contribuente	Stralcio dell'85% della sanzione
Soccombenza del contribuente	Stralcio del 60% della sanzione
Pendenza in sede di rinvio a seguito di sentenza della Cassazione	Stralcio del 60% della sanzione

### **5.11.3 Definizione delle violazioni formali ex L. 197/2022**

Per effetto dell'art. 1 co. 174 ss. della L. 197/2022, è possibile beneficiare di una sanatoria delle violazioni formali commesse sino al 31.10.2022, versando 200,00 euro per periodo d'imposta in due rate (scadenti il 31.10.2023 e il 31.3.2024) e rimuovendo l'irregolarità entro il 31.3.2024, a prescindere dal numero di violazioni commesse.

La definizione di una lite pendente inerente a una sanzione non collegata al tributo deve tenere conto di tale possibilità. Infatti, la definizione delle violazioni formali non è inibita dalla pendenza di una lite<sup>187</sup>, ma ha alcuni limiti, per cui non tutte le violazioni, sebbene formali, che rientrano nella definizione delle liti possono fruire dell'art. 1 co. 174 ss. della L. 197/2022.

<sup>183</sup> Provv. Agenzia delle Entrate 1.2.2023 n. 30294.

<sup>184</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 21.2.2003 n. 12, § 11.6.9. Se l'Erario ha presentato appello ed entro l'1.1.2023 questo è dichiarato inammissibile, c'è soccombenza sull'atto introduttivo del giudizio (di secondo grado) con stralcio dell'85%.

<sup>185</sup> Provv. Agenzia delle Entrate 1.2.2023 n. 30294.

<sup>186</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 20.3.2023 n. 6, § 5.4.

<sup>187</sup> Così la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 8.4.2019 n. 101.

Sono suscettibili di definizione gli errori formali che non hanno inciso sulla base imponibile delle imposte sui redditi, dell'IVA e dell'IRAP o sul pagamento del tributo. Riportiamo in forma tabellare alcune violazioni previste dall'ordinamento, specificando se possono o meno essere definite ai sensi del richiamato co. 174<sup>188</sup>.

Sanzione	Definizione violazioni formali	Norma
Dichiarazione infedele	No	Artt. 1 e 5 del DLgs. 471/97
Dichiarazione omessa (anche se non emergono imposte dovute)	No (provv. Agenzia delle Entrate 30.1.2023 n. 27629)	Artt. 1 e 5 del DLgs. 471/97
Indicazione di ricavi fittizi	No (provv. Agenzia delle Entrate 30.1.2023 n. 27629)	Art. 8 co. 2 del DL 16/2012
Mancata indicazione dei costi <i>black list</i>	Sì (risposta a interpello Agenzia delle Entrate 8.4.2019 n. 101)	Art. 8 co. 3- <i>bis</i> del DLgs. 471/97
Mancata/errata comunicazione delle minusvalenze	Sì (a nostro avviso)	Art. 11 co. 4- <i>bis</i> del DLgs. 471/97
Monitoraggio fiscale	No (art. 1 co. 168 della L. 197/2022)	Art. 6 co. 1 del DLgs. 471/97
Fattura omessa o infedele	No	Art. 6 co. 1 del DLgs. 471/97
Tardiva fatturazione elettronica (senza effetto sulla liquidazione)	Sì (circ. Agenzia delle Entrate 20.3.2023 n. 6, § 2.2)	Art. 6 co. 1 ultimo periodo del DLgs. 471/97
Fattura omessa o infedele per operazioni esenti, non imponibili, escluse (senza riflesso sulle dirette)	Sì (circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2)	Art. 6 co. 2 del DLgs. 471/97
Indebita detrazione	No	Art. 6 co. 6 del DLgs. 471/97
IVA erroneamente addebitata	Sì (circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2)	Art. 6 co. 6 del DLgs. 471/97
Omessa regolarizzazione del cessionario	No (circ. Agenzia delle Entrate 15.5.2019 n. 11)	Art. 6 co. 8 del DLgs. 471/97
<i>Reverse charge</i> omesso	Sì (circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2)	Art. 6 co. 9- <i>bis</i> del DLgs. 471/97
<i>Reverse charge</i> irregolare	Sì (circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2)	Art. 6 co. 9- <i>bis</i> .1 e 9- <i>bis</i> .2 del DLgs. 471/97
Splafonamento	No	Art. 7 co. 4 del DLgs. 471/97
INTRASTAT	Sì (circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2)	Art. 11 co. 4 del DLgs. 471/97
Comunicazioni finanziarie	Sì (circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2)	Art. 10 del DLgs. 471/97
Mancata applicazione delle ritenute	No	Art. 14 del DLgs. 471/97
Comunicazione dati al Sistema Tessera sanitaria	Sì (circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2)	Art. 3 co. 5- <i>bis</i> del DLgs. 175/2014
Violazione della competenza fiscale senza danno per l'Erario	Sì (circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2)	Art. 1 co. 4 del DLgs. 471/97

La definizione non si perfeziona solo con il pagamento dei 200,00 euro per periodo d'imposta, essendo anche necessaria la rimozione della violazione, che si concretizza, per citare i casi più frequenti, nella presentazione

<sup>188</sup>

Secondo il provv. Agenzia delle Entrate 30.1.2023 n. 27629 non fanno parte della definizione le violazioni di obblighi formali inerenti a comparti impositivi diversi dalle imposte sui redditi, dall'IVA e dall'IRAP.

della dichiarazione integrativa o nell'effettuazione della comunicazione. La regolarizzazione deve avvenire entro il 31.3.2024<sup>189</sup>.

Ove siano presenti i requisiti per definire la violazione formale, è evidente la convenienza rispetto alla definizione della lite. Se il contribuente è certo (si pensi alla lite inerente ad una violazione sulle comunicazioni *black list*) che la lite rientra nell'art. 1 co. 174 della L. 197/2022, può limitarsi, nei termini di legge, a pagare i 200,00 euro e a rimuovere la violazione. Il processo pendente sull'atto di contestazione della sanzione, esibita la documentazione comprovante la definizione (modello F24 e invio tardivo della dichiarazione), sarà dichiarato estinto a spese compensate ai sensi degli artt. 1 co. 174 della L. 197/2022 e 46 del DLgs. 546/92<sup>190</sup>.

Nelle fattispecie in cui si ritiene dubbia la possibilità di definire ai sensi dell'art. 1 co. 174 della L. 197/2022, appare rischioso limitarsi a versare i 200,00 euro e a rimuovere la violazione. Se il giudice ritenesse la violazione non rientrante nell'art. 1 co. 174 della L. 197/2022, esaminerebbe nel merito la lite, e il contribuente, spirato il termine del 30.9.2023, non potrebbe più definire la lite. Una strategia, da contestualizzare, potrebbe essere la seguente: il contribuente definisce la lite ai sensi dell'art. 1 co. 186 della L. 197/2022, versando nei termini le somme, e, nel contempo, magari senza nulla produrre in giudizio, paga i 200,00 euro rimuovendo, ove possibile, la violazione. Se, poi, l'Agenzia delle Entrate opponesse il diniego di definizione della lite, il contribuente, nel ricorso, potrebbe in primo luogo eccepire il diritto alla definizione della lite (sostenendo che si tratta di sanzione non collegata al tributo), e, in subordine, che comunque la pretesa è estinta essendo una sanzione definita ex art. 1 co. 174 della L. 197/2022.

Si espongono in forma tabellare le principali differenze tra le due definizioni, alternative tra loro<sup>191</sup>.

	<b>Definizione delle liti</b>	<b>Definizione delle violazioni formali</b>
Condizioni	Processi pendenti all'1.1.2023 in cui è controparte l'Agenzia delle Entrate	Violazioni commesse sino al 31.10.2022
Oggetto	Sanzioni non collegate al tributo	Sanzioni che, in tema di imposte sui redditi, IVA e IRAP, non hanno inciso sulla determinazione della base imponibile o sul versamento del tributo
Costo	15% o 40% della sanzione	200,00 euro per anno e rimozione della violazione
Domanda	30.9.2023	-
Versamenti	30.9.2023	31.10.2023
Versamento rateale	20 o 54 rate di pari importo	31.10.2023 e 31.3.2024

### **Remissione in bonis**

Non rientrano nella definizione delle violazioni formali le irregolarità o gli inadempimenti soggetti alla "remissione *in bonis*" di cui all'art. 2 co. 1 del DL 16/2012 (si pensi alla mancata compilazione del quadro OP, utile per accedere alla trasparenza fiscale o al consolidato fiscale)<sup>192</sup>.

<sup>189</sup> Se la rimozione non è possibile o "non è necessaria", la regolarizzazione postula il solo pagamento degli importi. Quale esempio il provv. Agenzia delle Entrate 30.1.2023 n. 27629 richiama le violazioni sull'irregolare inversione contabile.

<sup>190</sup> Ove l'Agenzia delle Entrate ritenesse la sanzione non definibile ai sensi dell'art. 1 co. 174 della L. 197/2022, non potrebbe che impugnare la sentenza mediante i mezzi ordinari.

<sup>191</sup> Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 8.4.2019 n. 101.

<sup>192</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2, § 1.

#### 5.11.4 Cumulo giuridico e continuazione

Quando le violazioni sono state commesse in diversi periodi d'imposta, le sanzioni sono unificate ai sensi dell'art. 12 co. 2 e 5 del DLgs. 472/97.

Ove il contribuente definisca un anno in quanto gli accertamenti sugli anni precedenti o successivi non sono definibili (o non vogliono essere definiti), l'Agenzia delle Entrate dovrebbe riliquidare le sanzioni applicando gli aumenti dell'art. 12 citato, non tenendo più in considerazione l'anno definito.

#### 5.12 LITI SU ATTI RELATIVI SOLO A SANZIONI COLLEGATE AL TRIBUTO

La sanzione collegata al tributo può essere oggetto di contestazione separata, mediante cartella di pagamento o atto ex art. 16 del DLgs. 472/97. Può trattarsi del caso in cui ci sia stata una indebita compensazione di credito esistente (e la legge non preveda la necessità di recuperare anche il credito), o della classica ipotesi di tardivo versamento dell'imposta.

Ai sensi dell'art. 1 co. 191 della L. 197/2022, *“in caso di controversia relativa esclusivamente alle sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono, per la definizione non è dovuto alcun importo relativo alle sanzioni qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla presente definizione agevolata”*. Ciò va analizzato insieme al co. 194: *“qualora non ci siano importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda”*.

##### 5.12.1 Tributo definito

La sanzione collegata al tributo ma contestata in via separata viene automaticamente meno se il tributo è definito, anche tramite modalità diverse dall'art. 1 co. 191 della L. 197/2022.

Si rammenta che la “definizione” del tributo potrebbe non coincidere con il “pagamento”. Ove il rapporto d'imposta sia coperto da giudicato, o riguardi un accordo di adesione ex DLgs. 218/97, sembra sufficiente la formazione del giudicato, il perfezionamento dell'adesione (pagamento della prima rata) o della conciliazione giudiziale (sottoscrizione del processo verbale). Invece, se il tributo fosse oggetto di versamento in autoliquidazione, servirebbe il pagamento integrale<sup>193</sup>.

Per definire, occorre comunque presentare la domanda entro il 30.9.2023.

Vagliando l'ipotesi classica, si tratta della sanzione da dichiarazione infedele contestata in via separata dall'accertamento nel sistema *ante* DL 78/2010<sup>194</sup>.

Altre fattispecie possono essere le seguenti:

definizione del tributo con acquiescenza ex art. 15 del DLgs. 218/97, accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, mediazione oppure ravvedimento operoso;

atto di contestazione di sanzioni per indebita compensazione di crediti esistenti o inesistenti senza recupero del credito<sup>195</sup>;

formazione del giudicato interno sull'imposta, favorevole o sfavorevole al contribuente<sup>196</sup>;

sanzione ex art. 5 del DLgs. 471/97 per indebito ottenimento del rimborso IVA, nella misura in cui il contribuente abbia restituito l'importo erogato a titolo di rimborso<sup>197</sup>.

<sup>193</sup> La definizione del tributo, esempio il pagamento, può eseguirsi salvo divieti mediante compensazione nel modello F24 e deve avvenire entro il termine per la domanda (30.9.2023), non entro l'1.1.2023 (utile per la pendenza della lite).

<sup>194</sup> Il suddetto intervento, modificando l'art. 17 del DLgs. 472/97, ha imposto di contestare le sanzioni connesse all'evasione unitamente all'accertamento.

<sup>195</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 25.9.2017 n. 23, § 5.1 e 5.2.

<sup>196</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 15.5.2019 n. 10, § 2.6.

<sup>197</sup> Cass. 7.6.2023 n. 16003.

### **Tardivi versamenti di imposte dichiarate**

I tardivi versamenti di imposte dichiarate (ipotesi in cui per definizione il tributo risulta già definito essendo stato pagato, sia pure in ritardo) non possono, secondo la prassi, essere definiti a costo zero non trattandosi di atti impositivi in senso sostanziale<sup>198</sup>.

Quanto esposto è contraddetto in giurisprudenza<sup>199</sup> e, comunque, è privo di rilievo nel caso dell'art. 1 co. 186 della L. 197/2022, ove la definizione non è circoscritta agli atti "impositivi".

Non dovrebbero quindi sorgere dubbi sulla possibilità di definire a costo zero, ad esempio, le cartelle di pagamento contenenti solo sanzioni, per imposte tardivamente versate e contestazione emersa a seguito di liquidazione automatica.

### **5.12.2 Tributo non definito**

Ove il tributo non sia stato definito, non ci sono indicazioni nell'art. 1 co. 191 della L. 197/2022.

L'Agenzia delle Entrate, nelle istruzioni alla compilazione del modello di definizione approvate con provv. 1.2.2023 n. 30294, sostiene che il costo della definizione varia a seconda della soccombenza o del grado di giudizio. In altri termini, si applicano i co. 186 - 191, come se si stesse trattando di un normale ricorso contro un atto impositivo.

### **5.12.3 Ritenute fiscali**

Un caso molto particolare si ha per le sanzioni in tema di omessa applicazione, versamento nonché dichiarazione delle ritenute fiscali<sup>200</sup>, specie se si tratta di ritenute a titolo di acconto<sup>201</sup>.

La giurisprudenza ha sancito che si tratta di violazioni collegate al tributo<sup>202</sup> e che, per la definizione, se questo è stato definito è sufficiente presentare la domanda senza pagare nulla<sup>203</sup>.

Nel rispetto del co. 191, è necessario che il "tributo" (dunque la ritenuta) sia definito.

Potrebbe accadere che la ritenuta sia recuperata in capo al sostituto di imposta e che, al sostituto, siano comunque richieste le maggiori imposte più le sanzioni da dichiarazione infedele, relative al provento non dichiarato<sup>204</sup>. Oppure che al sostituto siano richieste le sole sanzioni sull'omessa ritenuta e che al sostituto siano richieste le imposte, con sanzione da dichiarazione infedele.

La fattispecie è molto peculiare, se non unica: l'imposta è la stessa ma le sanzioni fanno capo ad obblighi distinti, consistenti nell'effettuazione/versamento/dichiarazione della ritenuta nei confronti del sostituto e nella dichiarazione infedele nei confronti del sostituto.

Ferma la qualificazione di entrambe le sanzioni come "collegate al tributo", si può ipotizzare che se le imposte o le ritenute sono pagate (dall'uno piuttosto che dall'altro soggetto), la definizione, nei confronti di questi, avvenga secondo le percentuali per la definizione delle liti su tributi, con stralcio della sanzione e versamento dell'imposta o della ritenuta, nella peggiore delle ipotesi<sup>205</sup>.

<sup>198</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 2.3.5.

<sup>199</sup> Cass. 26.1.2021 n. 1590 e Cass. SS.UU. 25.6.2021 n. 18298.

<sup>200</sup> Sanzionate ai sensi degli artt. 13, 14 e 2 del DLgs. 471/97.

<sup>201</sup> Ove si tratti di ritenute a titolo di imposta, l'unico soggetto responsabile dovrebbe essere il sostituto.

<sup>202</sup> Cass. 26.11.2021 n. 36886.

<sup>203</sup> Cass. 15.12.2022 n. 36863.

<sup>204</sup> Salvo disposizione normativa contraria il sostituto ha diritto a ripetere le somme nei confronti del sostituto (risposta a interpello Agenzia delle Entrate 4.12.2020 n. 566).

<sup>205</sup> In assenza di una norma che statuisca diversamente, la definizione della lite non può dare luogo ad una doppia imposizione. Non è riprodotta, nella L. 197/2022, una norma analoga all'art. 9 co. 9 della L. 289/2002 in tema di definizione automatica, secondo cui "La dichiarazione integrativa non costituisce titolo per il rimborso di ritenute, acconti e crediti d'imposta precedentemente non dichiarati, né per il riconoscimento di esenzioni o agevolazioni non richieste in precedenza, ovvero di detrazioni d'imposta diverse da quelle originariamente dichiarate".

Incerta è la posizione del soggetto che non ha effettuato il pagamento dell'imposta o della ritenuta<sup>206</sup>. È in questo caso arduo individuare come deve essere gestita la situazione.

La definizione del sostituto o del sostituito fa venire meno il recupero dell'imposta o della ritenuta, ma non necessariamente la sanzione<sup>207</sup>. Per quanto riguarda la sanzione, in assenza di definizione questa infatti permane e la lite potrebbe continuare. Se, invece, ad esempio il sostituto intende definire, comunque si tratterebbe di lite su sanzione collegata al tributo, con tributo definito sia pure da un altro soggetto (il sostituito). Allora, la definizione dovrebbe avvenire a costo zero<sup>208</sup>.

#### 5.12.4 Tributi doganali

Oltre alle liti in tema di accise, rientrano nella definizione anche quelle aventi ad oggetto dazi doganali e IVA all'importazione, qualora sia presente una sanzione collegata al tributo.

In questo caso, è necessario versare integralmente il dazio e/o l'IVA dovuta, oltre agli interessi, ma non sono dovute le sanzioni<sup>209</sup>.

Contestazione della sanzione	Definizione
Unitamente all'atto impositivo (accertamento, avviso di liquidazione, ruolo)	C'è sempre lo stralcio intero
In via separata (sanzione collegata al tributo)	Viene meno se il tributo è definito in altra maniera; in caso contrario è trattata come lite sul tributo
In via separata (sanzione non collegata al tributo)	Stralcio del 60% o dell'85%

#### 5.13 CONCILIAZIONE AGEVOLATA E RINUNCIA IN CASSAZIONE (COMPARAZIONE)

L'art. 1 co. 206 della L. 197/2022 ha previsto una conciliazione giudiziale "rafforzata" per i processi pendenti in primo o secondo grado al 15.2.2023<sup>210, 211</sup>. Non si tratta di definizione *ad hoc* ma di una conciliazione "fuori udienza" con alcune particolarità, non a caso si applica l'art. 48 del DLgs. 546/92.

<sup>206</sup> Si pensi al recupero sia della ritenuta in capo al sostituto che dell'imposta in capo al sostituito. Se il sostituito paga le imposte, la sanzione da dichiarazione infedele è stralciata. Al sostituto non possono essere chieste le ritenute pena una duplicazione di imposta, ma permane la sua responsabilità a titolo sanzionatorio.

<sup>207</sup> Laddove ci sia identità di importi tra ritenuta e imposta, la definizione per esempio del sostituito fa cessare, in merito alla ritenuta, la materia del contendere in capo al sostituto.

<sup>208</sup> Una diversa soluzione potrebbe consistere nel ritenere la lite come su sanzione collegata al tributo con tributo non definito, con tutto ciò che ne consegue (applicazione delle ordinarie percentuali di definizione). Tesi a nostro avviso censurabile, siccome comunque il tributo è definito, senza contare che, ai sensi dell'art. 1 co. 202 della L. 197/2022, "La definizione agevolata perfezionata dal coobbligato giova in favore degli altri, compresi quelli per i quali la controversia non sia più pendente, fatte salve le disposizioni del secondo periodo del comma 196". Per costante giurisprudenza, sostituto e sostituito sono obbligati solidali sin dall'origine del rapporto (per tutte, Cass. 8.5.2023 n. 12184 e Cass. SS.UU. 12.4.2019 n. 10378), quindi opera il riportato co. 202. Radicalmente scorretta sarebbe la tesi secondo cui si tratterebbe, a questo punto, di sanzione non collegata al tributo, con definizione al 15% o al 40%.

<sup>209</sup> Circ. Agenzia delle Dogane e Monopoli 14.3.2023 n. 9.

<sup>210</sup> L'originario termine dell'1.1.2023 è stato posticipato al 15.2.2023 dal DL 30.3.2023 n. 34, conv. L. 26.5.2023 n. 56, creando così una discrasia temporale rispetto alla definizione delle liti, che presuppone la pendenza della lite all'1.1.2023.

<sup>211</sup> Rileva la notifica del ricorso introduttivo o di appello al 15.2.2023, essendo irrilevante il successivo deposito che comunque deve avvenire nei termini (circ. Agenzia delle Entrate 19.4.2023 n. 9, § 2). Non rientrano le fattispecie in cui al 15.2.2023 pendevano i termini per l'appello (circ. Agenzia delle Entrate 19.4.2023 n. 9, § 2).

Tale conciliazione è alternativa alla definizione delle liti disciplinata nell'art. 1 co. 186 della L. 197/2022<sup>212</sup>. Il contribuente può quindi dover valutare se fruire della definizione delle liti oppure della conciliazione agevolata, tenendo presente che:

- nella peggiore delle ipotesi, la definizione delle liti causa lo stralcio di tutte le sanzioni e di tutti gli interessi;
- la conciliazione giudiziale presuppone un accordo con l'Agenzia delle Entrate che non ha nessun obbligo in questo senso;
- la conciliazione giudiziale è circoscritta agli atti impositivi in senso sostanziale, con esclusione di quelli liquidatori.

In caso di conciliazione agevolata le sanzioni sono ridotte a 1/18 del minimo, non avendo rilevanza se l'accordo venga stipulato nel corso del primo o del secondo grado di giudizio<sup>213</sup>.

Per il resto, sembrano valere le norme ordinarie in tema di conciliazione, quindi gli interessi sono al 3,5% e l'estinzione avviene a spese compensate. Ai sensi dell'art. 12 co. 8 del DLgs. 472/97, il cumulo giuridico si applica limitatamente alla singola imposta e al singolo anno.

Di seguito si riepilogano in forma tabellare le principali differenze tra i due istituti.

	<b>Definizione delle liti</b>	<b>Conciliazione agevolata</b>
Condizioni	Processi pendenti all'1.1.2023, in cui è controparte l'Agenzia delle Entrate o l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli	Processi pendenti in primo o secondo grado al 15.2.2023, in cui è controparte l'Agenzia delle Entrate
Oggetto	Qualsiasi atto impugnato	Liti su atti "impositivi"
Benefici	Stralcio di tutte le sanzioni e interessi; stralcio di parte dell'imposta a seconda della situazione all'1.1.2023	Negoziazione eventuale dell'imposta; sanzioni ridotte a 1/18 del minimo
Termini	30.9.2023 (domanda di definizione)	30.9.2023 (accordo di conciliazione)
Pagamento somme o prima rata	30.9.2023	Nei 20 giorni dall'accordo
Versamento rateale	20 o 54 rate di pari importo	20 rate trimestrali
Compensazione	Non ammessa	Non ammessa

### 5.13.1 Rinuncia agevolata in Cassazione

Per effetto dell'art. 1 co. 213 ss. della L. 197/2022 è possibile beneficiare della rinuncia agevolata ai processi pendenti all'1.1.2023 in Cassazione.

Trattasi di una speciale forma di conciliazione che può avvenire di fronte alla Corte di Cassazione, in cui di norma è inibita la conciliazione giudiziale. La rinuncia, che segue l'accordo con l'Agenzia delle Entrate, va formalizzata entro il 30.9.2023.

I benefici sono gli stessi della conciliazione giudiziale agevolata, con la differenza che le somme devono essere pagate in unica soluzione senza possibilità di compensazione.

### 5.13.2 Nozione di atto "impositivo"

Le controversie conciliabili (anche tramite rinuncia agevolata in Cassazione) sono quelle in cui è parte l'Agenzia delle Entrate sempre che riguardino atti "impositivi".

<sup>212</sup> Se si tratta di ricorsi riuniti, un atto può essere conciliato, l'altro può essere definito considerato che si tratta di controversie autonome (circ. Agenzia delle Entrate 19.4.2023 n. 9, § 3).

<sup>213</sup> Se il ricorso riguarda un atto di contestazione di sole sanzioni non è possibile la conciliazione agevolata, quindi il contribuente può definire la lite o fruire della conciliazione ordinaria (circ. Agenzia delle Entrate 19.4.2023 n. 9, § 3).

Quelle contro gli atti di riscossione (cartelle di pagamento, intimazioni, fermi) sono a rischio sia in quanto possono essere intese come riguardanti atti liquidatori sia in quanto la parte potrebbe essere l'Agente della riscossione. Si tiene però conto della Cass. SS.UU. 25.6.2021 n. 18298, quindi sono conciliabili le liti sulle cartelle di pagamento se questa è il primo atto notificato al contribuente<sup>214</sup>.

Di seguito si indicano in forma tabellare alcune fattispecie ove, relativamente alle precedenti definizioni delle liti<sup>215</sup>, è stato necessario appurare se un atto avesse o meno valenza "impositiva".

Fattispecie	Definizione
Cartella di pagamento	Liquidazione automatica con censura sul merito: Sì (Cass. SS.UU. 25.6.2021 n. 18298, Cass. 26.7.2022 n. 23318 e Cass. 16.2.2023 n. 4997)
	Liquidazione automatica o altre fattispecie con censura solo su vizi propri della cartella: No (Cass. 18.11.2021 n. 35136)
	Controllo formale: Sì (circ. Agenzia delle Entrate 21.2.2003 n. 12, § 11.3.5)
	Riscossione di somme derivanti da sentenza: No (Cass. 18.10.2021 n. 28598)
	Riscossione di somme derivanti da atto non impugnato: No (circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 2.3.4 e Cass. 9.2.2022 n. 4226)
	Notificata all'obbligato solidale (esempio cessionario di azienda): Sì (Cass. 10.11.2022 n. 33176 e Cass. 22.11.2022 n. 34384) No (risposta a interpello Agenzia delle Entrate 2.8.2019 n. 329)
Sanzioni omesso pagamento di imposte richieste con avviso di liquidazione	Sì (Cass. 24.1.2013 n. 1667)
Disconoscimento della dilazione dell'avviso bonario	No (Cass. 16.2.2023 n. 4854)
Tassazione separata	Sì (Cass. 14.10.2008 n. 25167 e circ. Agenzia delle Entrate 15.3.2012 n. 7, § 7)
IRAP dichiarata ma non versata per difetto di autonoma organizzazione	Sì (Cass. SS.UU. 25.6.2021 n. 18298) No (circ. Agenzia delle Entrate 24.10.2011 n. 48)
Indebita compensazione crediti di imposta	Sì (Cass. 26.1.2021 n. 1590 e Cass. 24.12.2020 n. 29509)
Avvisi di liquidazione	Registrazione delle sentenze: Sì (Cass. 11.10.2022 n. 29696) No (circ. Agenzia delle Entrate 15.5.2019 n. 10)
	Prima casa: Sì (Cass. 15.3.2006 n. 5659 e circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6)
	Enunciazione di atti: Sì (Cass. 8.4.2022 n. 11479)
	Alternatività IVA/registro: Sì (Cass. 15.3.2006 n. 5659)
	Piccola proprietà contadina: Sì (ris. Agenzia delle Entrate 23.11.2011 n. 107, § 2.3 e Cass. 24.2.2006 n. 4239)
	Liquidazione imposta successoria senza rlievi: No (circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 2.3.4)

<sup>214</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 19.4.2023 n. 9, § 2.

<sup>215</sup> In cui, a differenza della L. 197/2022, erano definibili solo le controversie su atti "impositivi".

## 5.14 ROTTAMAZIONE DEI RUOLI (COMPARAZIONE)

La rottamazione dei ruoli riguarda i carichi derivanti da ruoli, accertamenti esecutivi e avvisi di addebito consegnati agli Agenti della Riscossione dall'1.1.2000 al 30.6.2022.

In costanza dei requisiti indicati dall'art. 1 co. 231 della L. 197/2022, il contribuente, presentando domanda entro il 30.6.2023, beneficiava dello sgravio delle sanzioni, degli interessi compresi nei carichi, degli interessi di mora ex art. 30 del DPR 602/73 e dei compensi di riscossione.

L'art. 1 co. 236 della L. 197/2022 non prevede raccordi rispetto alla definizione delle liti pendenti.

Nella misura in cui i benefici della definizione delle liti e della rottamazione siano i medesimi conveniva optare per la seconda, più snella e di norma priva di profili valutativi o critici.

Basti pensare alle seguenti circostanze:

nella rottamazione dei ruoli la liquidazione degli importi avviene d'ufficio, dunque a livello generale si scongiura il rischio del disconoscimento della definizione per errori del contribuente nella quantificazione delle somme<sup>216</sup>;

perfezionata la rottamazione (quindi pagate tutte le rate) il giudice dichiara estinto il giudizio, mentre per la definizione l'estinzione avviene immediatamente previa dimostrazione del pagamento della prima rata, ma sino al 30.9.2024 potrà essere notificato il diniego, il che presupporrebbe un ulteriore ricorso e una domanda di revocazione del decreto di estinzione, onde censurare l'atto impugnato qualora il diniego si rivelasse per il giudice fondato<sup>217</sup>.

Di seguito si riepilogano in forma tabellare le principali differenze tra i due istituti.

	<b>Rottamazione dei ruoli</b>	<b>Definizione delle liti</b>
Ambito applicativo	Carichi tributari e contributivi	Liti fiscali in cui è controparte l'Agenzia delle Entrate
Condizioni	Consegna del carico dall'1.1.2000 al 30.6.2022	Notifica del ricorso introduttivo entro l'1.1.2023
Benefici	Stralcio di sanzioni, interessi e aggi	Stralcio di sanzioni e interessi; stralcio dell'imposta a seconda delle sentenze depositate all'1.1.2023
Domanda	Entro il 30.6.2023	Entro il 30.9.2023
Liquidazione	Ad opera dell'Agente della Riscossione entro il 30.9.2023	Ad opera del contribuente entro il 30.9.2023
Versamenti	31.10.2023	30.9.2023
Versamento rateale	Massimo 18 rate	Massimo 20 rate o 54 rate
Compensazione	No	No
Perfezionamento	Pagamento di tutte le somme	Pagamento della prima rata

## 6 DOMANDA DI DEFINIZIONE

Per definire la lite occorre presentare domanda entro il 30.9.2023<sup>218</sup>, mediante il *software* messo a disposizione sul sito dell'Agenzia delle Entrate utilizzando il modello approvato con il provv. Agenzia delle Entrate 1.2.2023 n. 30294. Entro la medesima data del 30.9.2023 bisogna corrispondere le somme dovute (o la prima rata) e la liquidazione avviene ad opera del contribuente.

<sup>216</sup> Se la lite ha ad oggetto solo sanzioni e il contribuente fruisce della rottamazione, il processo si estingue per la totalità e la rottamazione avviene a costo zero (vedasi la circ. Agenzia delle Entrate 8.3.2017 n. 2, § 6).

<sup>217</sup> Art. 1 co. 197 della L. 197/2022.

<sup>218</sup> L'originario termine del 30.6.2023 è stato posticipato al 30.9.2023 dal DL 30.3.2023 n. 34, conv. L. 26.5.2023 n. 56.

La procedura, come sancisce l'art. 1 co. 194 della L. 197/2022, si perfeziona con la presentazione della domanda e l'esecuzione dei versamenti. Non è possibile il pagamento tramite compensazione con crediti disponibili ex art. 17 del DLgs. 241/97.

Per ogni lite (ogni atto impugnato, a prescindere dal fatto che i ricorsi siano stati riuniti, o dal fatto che il contribuente con un ricorso abbia impugnato più atti) va presentata una domanda autonoma.

Dalle somme da versare si scomputano quelle corrisposte per effetto della riscossione frazionata o ad altro titolo, ma non si ha diritto al rimborso. Ove non ci siano importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda, che rimane necessaria.

## 6.1 LEGITTIMAZIONE ALLA DOMANDA

La domanda va presentata dal soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio, dal soggetto che è subentrato o ha legittimazione.

Nella maggioranza delle ipotesi, si tratta dell'erede del contribuente defunto, che succede nel rapporto. Può inoltre trattarsi del ricorso proposto dal genitore per conto del minore, dal tutore per l'interdetto, dal curatore per l'inabilitato, dall'amministratore di sostegno, dal curatore dell'eredità giacente, dal curatore fallimentare o dal commissario liquidatore. Si tratta delle ipotesi elencate nella "*Tabella generale dei codici di carica*" allegata alle istruzioni per la compilazione del modello.

### 6.1.1 Fallimento del contribuente

Se il contribuente è dichiarato fallito, la domanda può essere presentata dal curatore.

Anche il contribuente fallito, in caso di inerzia del curatore, è legittimato a presentare domanda<sup>219</sup>.

Se quanto esposto può essere condiviso, bisogna rilevare che potrebbero emergere problemi per l'esecuzione dei versamenti, che dovrebbero provenire dal fallimento nell'osservanza della legislazione in tema di procedure concorsuali.

### 6.1.2 Società cancellata dal Registro delle imprese

Per effetto dell'art. 2495 c.c., la cancellazione di una società, di persone o di capitali, dal Registro delle imprese è evento sia necessario sia sufficiente per determinare l'estinzione dell'ente<sup>220</sup>.

Per le richieste di cancellazione effettuate dal 13.12.2014, opera l'art. 28 co. 4 del DLgs. 175/2014: "*ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'articolo 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese*". In ragione di questa norma e con riferimento alla rottamazione dei ruoli, la giurisprudenza ha sostenuto che la domanda può essere presentata dall'ex liquidatore in nome della società ormai estinta<sup>221</sup>.

Anche i soci potrebbero ritenersi legittimati alla presentazione della domanda anche se la cancellazione è stata richiesta dal 13.12.2014. È vero che si tratta di una domanda amministrativa, ma la stessa ha l'effetto di estinguere il processo, per il quale la società mantiene legittimazione.

Riteniamo che la domanda di definizione sia valida a prescindere dal soggetto che l'abbia sottoscritta<sup>222</sup>. Infatti, la *ratio legis* che sta alla base della definizione consiste nel far sì che l'Erario incassi più denaro possibile nel

<sup>219</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 25.9.2017 n. 23 (§ 3.1).

<sup>220</sup> Se ci sono rapporti giuridici pendenti, i soci, se hanno ricevuto somme in base al bilancio finale di liquidazione, succedono nel rapporto con l'ente creditore (per tutte, Cass. 26.2.2014 n. 4626 e Cass. 6.5.2015 n. 9030).

<sup>221</sup> Cass. 27.6.2023 n. 18310.

<sup>222</sup> È opportuno che il soggetto il quale presenta la domanda sia lo stesso che esegue il pagamento. In caso contrario (ad esempio, domanda presentata dalla società e pagamento eseguito da uno dei soci) può essere consigliabile specificare, ad esempio tramite PEC alla Direzione provinciale, la ragione di tale discrasia.

minor tempo possibile e che il contenzioso sia deflazionato. Esigenze che verrebbero entrambe compromesse se si ritenesse l'istanza inammissibile ove presentata da soggetto "formalmente" non legittimato<sup>223</sup>.

## 6.2 MODALITÀ DI PRESENTAZIONE DELLA DOMANDA<sup>224</sup>

La domanda di definizione va presentata utilizzando il modello approvato con il provv. Agenzia delle Entrate 1.2.2023 n. 30294<sup>225</sup>.

Relativamente alle modalità di presentazione:

*"Entro il termine del 30 settembre 2023, per ciascuna controversia tributaria autonoma, ossia relativa al singolo atto impugnato, va presentata all'Agenzia delle entrate una distinta domanda di definizione, esente dall'imposta di bollo, mediante trasmissione telematica";*

*"La compilazione della domanda è effettuata utilizzando l'apposito prodotto informatico disponibile sul sito internet [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it)."*

È importante rammentare che non sono ammesse forme di trasmissione della domanda diverse. Nel provv. Agenzia delle Entrate 1.2.2023 n. 30294, § 4.3, si prevede infatti: *"Non sono ammesse modalità di presentazione diverse da quelle indicate in precedenza, neppure mediante servizio postale o posta elettronica ordinaria o certificata, salvo quanto precisato al punto 4.2"*<sup>226</sup>.

La domanda, ferma la necessità che sia utilizzata la procedura telematica messa a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, può essere presentata dal contribuente (mediante Fisconline) o tramite intermediario abilitato ex art. 3 co. 3 del DPR 322/98 (accedendo al canale telematico Entratel)<sup>227</sup>.

Essa ha natura amministrativa<sup>228</sup>, dunque non deve necessariamente essere trasmessa dal difensore del contribuente. Può trattarsi, infatti, di qualsiasi intermediario abilitato.

## 6.3 TERMINE DI PRESENTAZIONE DELLA DOMANDA

La domanda va presentata entro il 30.9.2023 e il termine, ancorché non sia espressamente considerato tale dalla legge, deve intendersi come perentorio<sup>229, 230, 231</sup>.

<sup>223</sup> Senza contare che l'art. 1 co. 186 della L. 197/2022 sancisce non che l'istanza debba essere presentata dal soggetto dotato di legittimazione processuale, ma *"a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione"*, utilizzando volutamente una formula ampia.

<sup>224</sup> Per i tributi doganali si veda la determinazione Agenzia delle Dogane e dei Monopoli 14.3.2023 n. 141685.

<sup>225</sup> Il modello è stato aggiornato dal successivo provv. Agenzia delle Entrate 5.7.2023 n. 250755, con le novità del DL 34/2023 (posticipazione del termine al 30.9.2023 e possibilità di pagamento delle somme in 54 rate).

<sup>226</sup> Nel punto 4.2 si specifica che sino all'approvazione dell'applicativo (di cui è stata data notizia mediante comunicato del 15.3.2023) sarebbe stato possibile presentare domanda mediante PEC alla Direzione provinciale parte del processo.

<sup>227</sup> L'intermediario deve consegnare al contribuente copia della domanda di definizione (contenente il quadro relativo all'impegno per la trasmissione telematica), nonché la ricevuta di trasmissione del modello, che rappresenta la prova della trasmissione stessa. La domanda di definizione, sottoscritta dal richiedente e dall'intermediario abilitato deve essere conservata a cura del richiedente fino all'estinzione della controversia.

<sup>228</sup> Cass. 5.10.2022 n. 28994.

<sup>229</sup> In termini generali, Cass. 27.3.2013 n. 7701.

<sup>230</sup> Non è applicabile la sospensione feriale dei termini processuali (Cass. 27.3.2013 n. 7701).

<sup>231</sup> In relazione all'art. 16 della L. 289/2002, era stato affermato che ove il contribuente avesse eseguito per tempo e correttamente i versamenti, la tardiva presentazione della domanda non avrebbe necessariamente causato il venir meno della definizione. A conclusioni diverse si doveva giungere ove, per effetto dello scomputo delle somme non sarebbe stato necessario alcun versamento (nota Agenzia delle Entrate 22.9.2004 n. 140496). L'Agenzia delle Entrate ha precisato che *"si tratta delle ipotesi in cui il corretto e tempestivo versamento diretto delle somme dovute per la definizione della lite – o della prima rata – manifesta compiutamente la volontà del contribuente di definire la controversia, in quanto consente all'ufficio l'esatta individuazione della lite fiscale definita"*.

Nel provv. Agenzia delle Entrate 1.2.2023 n. 30294 è sancito che:

la comunicazione resa disponibile dall'Agenzia delle Entrate che attesta il ricevimento della domanda costituisce prova della sua presentazione;

*“devono considerarsi tempestive le domande trasmesse entro la scadenza prevista, ma scartate dal servizio telematico, purché ritrasmesse entro i cinque giorni lavorativi successivi alla data di emissione della comunicazione dell'Agenzia delle entrate che attesti il motivo dello scarto”.*

#### 6.4 NECESSITÀ DI PRESENTARE UN MODELLO PER OGNI CONTROVERSIA

L'art. 1 co. 195 della L. 197/2022 sancisce: *“Entro il 30 settembre 2023 per ciascuna controversia autonoma è presentata una distinta domanda di definizione agevolata esente dall'imposta di bollo ed effettuato un distinto versamento. Per controversia autonoma si intende quella relativa a ciascun atto impugnato”.*

Dunque, bisogna avere riguardo a quello che è l'oggetto del processo tributario, identificabile con l'atto notificato dall'ente e impugnato. Pertanto, sulla base delle regole generali:

se l'Agenzia delle Entrate ha notificato un atto su più imposte, una è la controversia;

se l'Agenzia delle Entrate ha notificato due atti, sempre due sono le controversie, essendo a questo fine irrilevanti:

la riunione dei ricorsi ai sensi dell'art. 29 del DLgs. 546/92;

la riunione degli appelli disposta in merito a ricorsi in appello presentati in relazione a diverse sentenze emesse sui distinti ricorsi introduttivi;

il ricorso in appello avverso una sola sentenza su più ricorsi di primo grado riuniti;

la proposizione di un ricorso cumulativo (ricorso presentato avverso più atti).

In tutte le fattispecie indicate, bisogna in ogni caso presentare tante domande quanti sono gli atti impugnati ed effettuare tanti versamenti quanti sono gli atti impugnati.

Il contribuente non ha l'obbligo di definire tutti gli atti impugnati ma l'atto va definito per la totalità.

#### 6.5 REVOCA O SOSTITUZIONE DELLA DOMANDA

Non c'è dubbio che la domanda possa essere sostituita, come emerge dal modello di compilazione, dovendosi in tal caso barrare l'apposita casella.

Ciò può avvenire quando il contribuente si è accorto di avere commesso un errore di calcolo, o altri errori nella compilazione del modello.

Si ritiene possibile revocare una domanda presentata, a condizione che la revoca avvenga entro il 30.9.2023 e non siano stati eseguiti i versamenti<sup>232</sup>.

Invece, non è in alcun modo possibile revocare la domanda di una definizione già perfezionata<sup>233</sup>.

#### 6.6 ESECUZIONE DEI VERSAMENTI

L'art. 1 co. 186 ss. della L. 197/2022 non prevede che i versamenti delle intere somme debbano avvenire prima della presentazione del modello.

Per entrambi gli adempimenti, è previsto il termine del 30.9.2023.

Tuttavia, siccome nella domanda occorre indicare la data di versamento delle somme, questo in concreto deve avvenire cronologicamente prima della presentazione del modello<sup>234</sup>.

<sup>232</sup> La revoca, laddove non fosse possibile mediante l'applicazione telematica (che formalmente prevede la sola sostituzione), potrebbe avvenire a nostro avviso a mezzo PEC.

<sup>233</sup> Cass. 27.3.2019 n. 8555, ove i giudici evidenziano che, a tal fine, non ha rilevanza il fatto che l'Agenzia delle Entrate non abbia ancora “accettato” la definizione, essendo nei termini per opporre il diniego.

<sup>234</sup> Non dovrebbero verificarsi effetti pregiudizievoli se i versamenti avvengono il giorno della presentazione del modello.

<b>Trasmissione della domanda</b>	<b>Note</b>
Legittimazione	Ricorrente (o eredi, curatori)
Presentazione	Contribuente o intermediario abilitato
Termine	30.9.2023
Modalità	<i>Software</i> messo a disposizione dalle Entrate
Sostituzione	Entro il 30.9.2023
Ricorsi riuniti	Per ogni ricorso va presentato un modello

## 6.7 MODELLO

Di seguito si riportano il modello per presentare la domanda di definizione delle liti e le relative istruzioni per la compilazione.



## DOMANDA DI DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE CONTROVERSIE TRIBUTARIE PENDENTI

Articolo 1, commi da 186 a 202, della Legge 29 dicembre 2022, n. 197

### ISTRUZIONI PER LA COMPILAZIONE

Gli articoli di legge richiamati nel modello di domanda e nelle istruzioni si riferiscono alla legge 29 dicembre 2022, n. 197, se non diversamente specificato.

#### Premessa

Il presente modello di domanda deve essere utilizzato dai soggetti che hanno proposto l'atto introduttivo del giudizio in primo grado (o da chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione) che intendono definire, ai sensi dell'articolo 1, commi da 186 a 202, della legge n. 197 del 2022, mediante il versamento delle somme indicate nelle medesime disposizioni normative, le controversie tributarie 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, il cui ricorso sia stato notificato alla controparte entro la data di entrata in vigore della legge -1° gennaio 2023 - e per le quali alla data di presentazione della domanda il processo non si sia concluso con pronuncia definitiva. Le somme dovute per la definizione delle controversie pendenti di cui sopra, o la prima rata in caso di pagamento rateale, devono essere versate entro il termine previsto dal comma 194 dell'articolo 1 della legge n. 197 del 2022 e comunque prima della presentazione della domanda.

La domanda deve essere presentata in via telematica, entro il termine del 30 settembre 2023 specificato al comma 194 del predetto articolo 1.

In attesa dell'attivazione del servizio di trasmissione telematica è consentita la presentazione delle domande di definizione tramite invio all'indirizzo di posta elettronica certificata (PEC) dell'Ufficio che è parte nel giudizio.

Il presente modello, unitamente alle relative istruzioni, è reso gratuitamente disponibile in formato elettronico e può essere prelevato dal **sito internet** dell'Agenzia delle entrate **www.agenziaentrate.gov.it** o da altri siti internet, a condizione che lo stesso sia conforme, per struttura e sequenza, al presente modello, approvato con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate e che rechi l'indirizzo del sito dal quale è stato prelevato, nonché gli estremi del provvedimento.

Il modello può essere riprodotto con stampa monocromatica, realizzata in colore nero, mediante l'utilizzo di stampanti laser o di altri tipi di stampanti che comunque garantiscano la chiarezza e l'intelligibilità del modello nel tempo. La stampa del modello va effettuata nel rispetto della conformità grafica al modello approvato e della sequenza dei dati.

#### Compilazione del modello

Il presente modello è costituito da:

- frontespizio, contenente l'informativa relativa al trattamento dei dati personali ai sensi dell'articolo 13 e 14 del Regolamento UE 2016/679;
- intestazione, contenente la casella "Domanda sostitutiva" da selezionare in ipotesi di sostituzione della domanda precedentemente presentata ed il campo ove indicare, il numero di protocollo della domanda precedentemente trasmessa che si intende sostituire. Qualora l'istanza da sostituire sia stata presentata tramite PEC il campo non dovrà essere compilato;
- quadro "CODICE DELL'UFFICIO DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE COMPETENTE", destinato a individuare l'Ufficio che è parte nel giudizio e che è competente in ordine all'istruttoria del contenzioso al momento della presentazione della domanda di definizione;

- quadro "DATI IDENTIFICATIVI DEL RICHIEDENTE", destinato all'indicazione dei dati anagrafici del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio in primo grado;
- quadro "RISERVATO A CHI PRESENTA LA DOMANDA PER ALTRI", relativo all'indicazione dei dati identificativi del soggetto che presenta la domanda in luogo dell'interessato, in quanto subentrato o altrimenti legittimato;
- quadro "MODALITÀ DI DEFINIZIONE", in cui va inserito il codice corrispondente allo stato della controversia, nelle ipotesi di definizione di cui all'articolo 1, commi da 186 a 191;
- quadro "DATI DELLA CONTROVERSIA TRIBUTARIA PENDENTE", in cui vanno indicati i dati necessari ad individuare la controversia pendente oggetto di definizione, l'atto impugnato, le somme dovute, tenuto conto del totale degli importi già versati a qualsiasi titolo in pendenza del giudizio, di spettanza dell'ente impositore, nonché le relative modalità di pagamento;
- quadro "FIRMA DELLA DOMANDA", riservato alla sottoscrizione da parte del soggetto che presenta la domanda;
- quadro "IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA", che deve essere compilato e sottoscritto dall'incaricato che trasmette la domanda di definizione.

---

**Codice dell'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate**

Indicare il codice dell'Ufficio che è parte nel giudizio tra i seguenti:

- Direzione provinciale o regionale;
- Ufficio provinciale – Territorio di Milano, Napoli, Roma o Torino;
- Centro operativo di Pescara.

Tale codice è reperibile nelle "Tabelle dei codici e denominazioni delle direzioni centrali, regionali e provinciali delle entrate", pubblicate sul sito internet dell'Agenzia delle entrate [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it).

Nello specifico, per le Direzioni regionali e provinciali va indicato il codice dell'Ufficio legale (ad esempio, THB qualora si tratti della Direzione provinciale di Bologna); per il Centro operativo di Pescara va indicato il codice 250; per l'Ufficio provinciale – Territorio di Milano va indicato il codice KG7; per quello di Napoli il codice KI2, per quello di Roma il codice KK2 e per quello di Torino il codice KM2.

---

**Dati identificativi del richiedente**

**Codice fiscale:** indicare il codice fiscale del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio in primo grado;

**Persone fisiche:** indicare il cognome, il nome e gli altri dati richiesti del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio in primo grado;

**Soggetti diversi dalle persone fisiche:** indicare la denominazione o ragione sociale del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio in primo grado. Indicare il codice della ragione giuridica ricavandolo dalla "TABELLA GENERALE DI CLASSIFICAZIONE NATURA GIURIDICA" consultabile in fondo alle presenti istruzioni.

---

**Riservato a chi presenta la domanda per altri**

**Codice fiscale:** nell'ipotesi in cui la domanda venga presentata per conto di altri, come ad esempio nel caso dell'erede per il defunto, l'erede o altro diverso soggetto firmatario della domanda deve compilare il presente riquadro indicando, oltre ai propri dati anagrafici, il proprio codice fiscale e il "Codice carica".

**Codice carica:** in questo campo va indicato il codice corrispondente alla propria qualifica, ricavabile dalla "TABELLA GENERALE DEI CODICI DI CARICA", consultabile nell'ultima pagina delle presenti istruzioni e comprensiva di tutti i codici relativi alla diversa modulistica dichiarativa.

**Codice fiscale società o ente dichiarante:** nel caso in cui chi presenta la domanda per conto di altri sia un soggetto diverso da persona fisica, devono essere indicati, negli appositi campi, il codice fiscale della società o ente che presenta la domanda,



il codice fiscale e i dati anagrafici del rappresentante della medesima società o ente (cognome, nome, data di nascita, sesso, comune o stato estero di nascita, provincia di nascita) e il codice di carica corrispondente al rapporto intercorrente tra la società o l'ente che presenta la domanda e il contribuente cui la domanda di definizione si riferisce.

---

**Recapiti** Il richiedente, o il soggetto che presenta la domanda per conto di altri, deve indicare i recapiti telefonici, di fax e di posta elettronica presso i quali desidera essere contattato o ricevere comunicazioni.

---

**Modalità di definizione** **Articolo 1, commi da 186 a 191, della legge n. 197 del 2022**

Nella casella occorre indicare uno dei seguenti codici:

- 1 se l'Agenzia delle entrate è risultata vincitrice nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata alla data del 1° gennaio 2023 ovvero in caso di ricorso notificato, alla stessa data, all'Agenzia delle entrate ma a tale data non ancora depositato o trasmesso alla segreteria della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado; in tal caso, l'importo lordo dovuto per la definizione è pari al valore della controversia;
- 2 in caso di ricorso pendente iscritto nel primo grado di giudizio, ossia già depositato o trasmesso alla segreteria della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado alla data del 1° gennaio 2023, per il quale, alla medesima data, non sia ancora stata depositata una pronuncia giurisdizionale non cautelare ovvero in caso di pendenza a tale data dei termini per la riassunzione o di pendenza a tale data del giudizio di rinvio; in tal caso, l'importo lordo dovuto è pari al 90 per cento del valore della controversia;
- 3 se l'Agenzia delle entrate è risultata soccombente nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare, depositata alla data del 1° gennaio 2023, e tale pronuncia è stata emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado; in tal caso, l'importo lordo dovuto è pari al 40 per cento del valore della controversia;
- 4 se l'Agenzia delle entrate è risultata soccombente nell'ultima pronuncia giurisdizionale non cautelare, depositata alla data del 1° gennaio 2023, e tale pronuncia è stata emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado; in tal caso, l'importo lordo dovuto è pari al 15 per cento del valore della controversia;
- 5 se vi è stata reciproca soccombenza dell'Agenzia delle entrate e del contribuente nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare, depositata alla data del 1° gennaio 2023; in tal caso, l'importo lordo dovuto è pari al 100 per cento del valore della controversia, per la parte in cui il contribuente è risultato soccombente, e pari al 40 o al 15 per cento, per la parte in cui l'Agenzia delle entrate è risultata soccombente, a seconda che si tratti, rispettivamente, di pronuncia della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado ovvero della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado;
- 6 se, alla data del 1° gennaio 2023, la controversia pende innanzi alla Corte di cassazione e l'Agenzia delle entrate è risultata soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio; in tal caso, l'importo dovuto è pari al 5 per cento del valore della controversia;
- 7 se si tratta di controversia relativa esclusivamente alle sanzioni non collegate al tributo e l'Agenzia delle entrate è risultata soccombente nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata alla data del 1° gennaio 2023; in tal caso, l'importo lordo dovuto è pari al 15 per cento del valore della controversia;
- 8 se si tratta di controversia relativa esclusivamente alle sanzioni non collegate al tributo e il contribuente è risultato soccombente nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata alla data del 1° gennaio 2023 ovvero a tale data non è stata ancora depositata alcuna pronuncia oppure a seguito di pronuncia di cassazione con rinvio, per la quale sia stata proposta riassunzione ovvero penda il relativo termine; in tal caso, l'importo lordo dovuto è pari al 40 per cento del valore della lite;

- 9 se si tratta di controversia relativa esclusivamente alle sanzioni non collegate al tributo e vi è stata reciproca soccombenza dell’Agenzia delle entrate e del contribuente nell’ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare, depositata alla data del 1° gennaio 2023; in tal caso, l’importo lordo dovuto è pari al 15 per cento del valore della controversia, per la parte in cui l’Agenzia delle entrate è risultata soccombente, e al 40 per cento per la restante parte;
- 10 se si tratta di controversia relativa esclusivamente alle sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono e il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla presente definizione; in tal caso, l’importo lordo e l’importo netto dovuti sono pari a zero. Diversamente, nel caso in cui il tributo non sia stato definito, l’importo lordo dovuto è calcolato sulla base delle ordinarie percentuali previste dai commi 186, 187, 188, 189, e 190 dell’articolo 1 della legge 197 del 2022 a seconda della soccombenza e del grado del giudizio, come sopra specificate.

**Dati della controversia tributaria pendente**

**Periodo d’imposta / anno di registrazione:** indicare nel formato aaaa il periodo d’imposta se l’atto impugnato si riferisce, ad esempio, ad imposte dirette, IVA o IRAP; in caso di periodo di imposta non coincidente con l’anno solare, indicare solo l’anno iniziale, indicato sull’atto impugnato. Per l’imposta di registro indicare l’anno di registrazione ovvero l’anno in cui sarebbe dovuta avvenire la registrazione.

**Data di notifica del ricorso in primo grado:** indicare la data di notifica del ricorso in primo grado. Il campo ha il seguente formato gg/mm/aaaa. Nell’ipotesi di notifica dell’atto introduttivo a mezzo del servizio postale, indicare la data di spedizione, rilevabile dal timbro apposto dall’ufficio postale. In caso di processo tributario telematico, indicare la data di invio telematico rilevabile dalla ricevuta di accettazione di PEC.

**Organo giurisdizionale e Sede:** indicare l’organo giurisdizionale presso cui pende la controversia oppure, nel caso in cui si intenda definire una controversia per la quale pendono i termini di impugnazione di una pronuncia giurisdizionale o quelli di riassunzione, indicare l’organo giurisdizionale che l’ha resa (Corte di Giustizia Tributaria di primo grado, Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado, Corte di cassazione) e la città in cui ha sede (solo per la Corte di Giustizia Tributaria).

**Registro generale:** indicare il numero di iscrizione nel registro generale attribuito dall’organo giurisdizionale: ad esempio, dei ricorsi (R.G.R.), se la controversia è pendente innanzi a una Corte di Giustizia Tributaria di primo grado, o degli appelli (R.G.A.), se la controversia è pendente innanzi a una Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado; in tali casi il numero da indicare deve avere il formato numero/anno nnnnnn/aaaa.

**Tipo di atto impugnato:** il dato richiesto è rilevabile dall’atto impugnato.

**Numero atto impugnato:** il numero è rilevabile dall’atto impugnato.

**Valore della controversia:** per valore della controversia si intende l’importo del tributo al netto degli interessi e delle sanzioni irrogate con l’atto impugnato; in caso di controversia relativa esclusivamente all’irrogazione di sanzioni il valore è costituito dalla somma di queste. Per la determinazione dell’effettivo valore della controversia, vanno comunque esclusi gli importi che eventualmente non formano oggetto della materia del contendere, in particolare in caso di contestazione parziale dell’atto impugnato, di giudicato interno, di parziale annullamento in autotutela dell’atto impugnato.

**Determinazione dell’importo dovuto**

**Importo lordo dovuto:** indicare l’importo lordo dovuto per la definizione, determinato sulla base di quanto specificato a tale proposito in relazione al quadro “Modalità di definizione” - “Articolo 1, commi da 186 a 191, della legge n. 197 del 2022”.

Se non è dovuto alcun importo, va indicato zero; ciò ad esempio in caso di definizione “Articolo 1, comma 191, della legge n. 197 del 2022” di controversia relativa esclusivamente alle sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono, qualora il rapporto concernente i tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla presente definizione.

---

**TABELLA GENERALE DI CLASSIFICAZIONE NATURA GIURIDICA**


---

**SOGGETTI RESIDENTI**

1. Società in accomandita per azioni
2. Società a responsabilità limitata
3. Società per azioni
4. Società cooperative e loro consorzi iscritti nell'Albo Nazionale delle società cooperative
5. Altre società cooperative
6. Mutue assicuratrici
7. Consorzi con personalità giuridica
8. Associazioni riconosciute
9. Fondazioni
10. Altri enti ed istituti con personalità giuridica
11. Consorzi senza personalità giuridica
12. Associazioni non riconosciute e comitati
13. Altre organizzazioni di persone o di beni senza personalità giuridica (escluse le comunioni)
14. Enti pubblici economici
15. Enti pubblici non economici
16. Casse mutue e fondi di previdenza, assistenza, pensioni o simili con o senza personalità giuridica
17. Opere pie e società di mutuo soccorso
18. Enti ospedalieri
19. Enti ed istituti di previdenza e di assistenza sociale
20. Aziende autonome di cura, soggiorno e turismo
21. Aziende regionali, provinciali, comunali e loro consorzi
22. Società, organizzazioni ed enti costituiti all'estero non altrimenti classificabili con sede dell'amministrazione od oggetto principale in Italia
23. Società semplici ed equiparate ai sensi dell'articolo 5, comma 3, lett. b), del TUIR
24. Società in nome collettivo ed equiparate ai sensi dell'articolo 5, comma 3, lett. b), del TUIR
25. Società in accomandita semplice
26. Società di armamento

27. Associazione fra artisti e professionisti
28. Aziende coniugali
29. GEIE (Gruppi europei di interesse economico)
50. Società per azioni, aziende speciali e consorzi di cui agli artt. 31, 113, 114, 115 e 116 del D.Lgs 18 agosto 2000, n. 267 (Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali)
51. Condomini
52. Depositi I.V.A.
53. Società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro
54. Trust
55. Amministrazioni pubbliche
56. Fondazioni bancarie
57. Società europea
58. Società cooperativa europea
59. Rete di imprese
61. Gruppo IVA

**SOGGETTI NON RESIDENTI**

30. Società semplici, irregolari e di fatto
  31. Società in nome collettivo
  32. Società in accomandita semplice
  33. Società di armamento
  34. Associazioni fra professionisti
  35. Società in accomandita per azioni
  36. Società a responsabilità limitata
  37. Società per azioni
  38. Consorzi
  39. Altri enti ed istituti
  40. Associazioni riconosciute, non riconosciute e di fatto
  41. Fondazioni
  42. Opere pie e società di mutuo soccorso
  43. Altre organizzazioni di persone e di beni
  44. Trust
  45. GEIE (Gruppi europei di interesse economico)
-

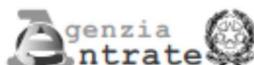


---

**TABELLA GENERALE DEI CODICI DI CARICA**

---

1. Rappresentante legale, negoziale o di fatto, socio amministratore
  2. Rappresentante di minore, inabilitato o interdetto, ovvero curatore dell'eredità giacente, amministratore di eredità devoluta sotto condizione sospensiva o in favore di nascituro non ancora concepito e amministratore di sostegno
  3. Curatore fallimentare
  4. Commissario liquidatore (liquidazione coatta amministrativa ovvero amministrazione straordinaria)
  5. Commissario giudiziale (amministrazione controllata) ovvero custode giudiziario (custodia giudiziaria), ovvero amministratore giudiziario in qualità di rappresentante dei beni sequestrati
  6. Rappresentante fiscale di soggetto non residente
  7. Erede
  8. Liquidatore (liquidazione volontaria)
  9. Soggetto tenuto a presentare la dichiarazione ai fini IVA per conto del soggetto estinto a seguito di operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive (cessionario d'azienda, società beneficiaria, incorporante, conferitaria, ecc.); ovvero, ai fini delle imposte sui redditi e/o dell'IRAP, rappresentante della società beneficiaria (scissione) o della società risultante dalla fusione o incorporazione
  10. Rappresentante fiscale di soggetto non residente con le limitazioni di cui all'articolo 44, comma 3, del D.L. n. 331/1993
  11. Soggetto esercente l'attività tutoria del minore o interdetto in relazione alla funzione istituzionale rivestita
  12. Liquidatore (liquidazione volontaria di ditta individuale - periodo ante messa in liquidazione)
  13. Amministratore di condominio
  14. Soggetto che sottoscrive la dichiarazione per conto di una pubblica amministrazione
  15. Commissario liquidatore di una pubblica amministrazione
-



## DOMANDA DI DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE CONTROVERSIE TRIBUTARIE PENDENTI

Articolo 1, commi da 186 a 202, della Legge 29 dicembre 2022, n. 197

 Domanda sostitutiva  
(vedere istruzioni) 

 Protocollo della domanda  
oggetto di sostituzione 

<b>CODICE DELL'UFFICIO DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE COMPETENTE</b>	Codice ufficio <input style="width: 100%;" type="text"/>		
<b>DATI IDENTIFICATIVI DEL RICHIEDENTE</b>	Codice fiscale <input style="width: 100%;" type="text"/>		
<b>Persone fisiche</b>	Cognome <input style="width: 30%;" type="text"/>	Nome <input style="width: 30%;" type="text"/>	Sesso (barrare la relativa casella) <input type="checkbox"/> M <input type="checkbox"/> F
	Data giorno mese anno <input style="width: 10%;"/> <input style="width: 10%;"/> <input style="width: 10%;"/>	Comune (o Stato estero) di nascita <input style="width: 40%;" type="text"/>	Provincia (sigla) <input style="width: 10%;" type="text"/>
<b>Soggetti diversi dalle Persone fisiche</b>	Denominazione o ragione sociale <input style="width: 80%;" type="text"/>		Natura Giuridica <input style="width: 10%;" type="text"/>
<b>RISERVATO A CHI PRESENTA LA DOMANDA PER ALTRI</b> <small>Rappresentante, erede, curatore fallimentare, ecc. (vedere istruzioni)</small>	Codice fiscale <input style="width: 100%;" type="text"/>		
	Codice cartea <input style="width: 100%;" type="text"/>	Codice fiscale società o ente dichiarante <input style="width: 100%;" type="text"/>	
	Cognome <input style="width: 30%;" type="text"/>	Nome <input style="width: 30%;" type="text"/>	Sesso (barrare la relativa casella) <input type="checkbox"/> M <input type="checkbox"/> F
	Data giorno mese anno <input style="width: 10%;"/> <input style="width: 10%;"/> <input style="width: 10%;"/>	Comune (o Stato estero) di nascita <input style="width: 40%;" type="text"/>	Provincia (sigla) <input style="width: 10%;" type="text"/>
<b>RECAPITI</b>	Telefono prefixo numero <input style="width: 20%;"/> <input style="width: 60%;"/>	Cellulare prefixo numero <input style="width: 20%;"/> <input style="width: 60%;"/>	Fax prefixo numero <input style="width: 20%;"/> <input style="width: 60%;"/>
	Indirizzo di posta elettronica <input style="width: 100%;" type="text"/>		
<b>MODALITÀ DI DEFINIZIONE</b>	Articolo 1, commi da 186 a 191 della legge n. 197 del 2022 (vedere istruzioni) <input style="width: 100%;" type="text"/>		
<b>DATI DELLA CONTROVERSIA TRIBUTARIA PENDENTE</b>	Periodo d'imposta/ Anno di registrazione <input style="width: 10%;"/> <input style="width: 10%;"/> <input style="width: 10%;"/>	Data di notifica del ricorso in primo grado giorno mese anno <input style="width: 10%;"/> <input style="width: 10%;"/> <input style="width: 10%;"/>	
	Organo giurisdizionale e Sede <input style="width: 100%;" type="text"/>		
	Registro generale numero anno <input style="width: 10%;"/> <input style="width: 10%;"/> <input style="width: 10%;"/> <input style="width: 10%;"/>		
	Tipo atto impugnato <input style="width: 100%;" type="text"/>		
	Numero atto impugnato <input style="width: 100%;" type="text"/>		
	Valore della controversia <input style="width: 100%;" type="text"/> ,00		



## 6.8 COMPILAZIONE DEL MODELLO

La compilazione del modello deve avvenire indicando, principalmente, i dati che consentono di individuare il contenzioso oggetto di definizione e gli importi da corrispondere.

Infatti, per la corresponsione dei medesimi vige l'autoliquidazione.

Non pongono particolari problemi i campi relativi:

- ai dati del richiedente (chi ha proposto il ricorso o il successore, esempio l'erede);
- a coloro i quali presentano la domanda per conto di altri, che, oltre al riquadro sui dati identificativi del richiedente, devono compilare anche questo (si veda la tabella generale dei codici di carica allegata alle istruzioni per la compilazione, potrebbe essere il caso dell'erede che presenta domanda per il defunto);
- all'impegno per la trasmissione telematica.

Relativamente al campo “*Codice dell'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente*”, bisogna indicare il codice ufficio legale della Direzione provinciale o DRE, reperibile sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate<sup>235</sup>. Trattasi dell'ufficio parte del processo: se, ad esempio, la Direzione provinciale è quella di Bologna, il codice è THB<sup>236</sup>.

### 6.8.1 Campo “Modalità di definizione”

Il campo “*Modalità di definizione*” assume una importanza fondamentale, in quanto consente di individuare in base a quali percentuali si determinano le somme da versare, in applicazione delle diverse casistiche previste dalla L. 197/2022.

Di seguito si elencano in forma tabellare i codici da inserire nel modello di definizione, indicando il paragrafo della presente circolare in cui è trattata la fattispecie di corrispondenza.

Codice	Fattispecie	Criterio di definizione	§
1	Soccombenza del contribuente all'1.1.2023	Bisogna pagare tutte le imposte; stralcio di soli sanzioni e interessi	5.4
2	Ricorso iscritto in primo grado all'1.1.2023 <sup>237</sup>	Si paga il 90% delle imposte	5.1
2	Pendenza all'1.1.2023 del giudizio di rinvio o dei termini per riassumere <sup>238</sup>	Si paga il 90% delle imposte	5.7
3	Soccombenza dell'Agenzia delle Entrate all'1.1.2023 in primo grado	Si paga il 40% delle imposte	5.2
4	Soccombenza dell'Agenzia delle Entrate all'1.1.2023 in secondo grado	Si paga il 15% delle imposte	5.3
5	Soccombenza reciproca	Bisogna dividere la parte di atto confermata da quella annullata	5.5
6	Processo pendente in Cassazione all'1.1.2023 e vittoria del contribuente in tutti i gradi precedenti	Si paga il 5% delle imposte	5.6.1
7	Lite solo su sanzioni non collegate al tributo (soccombenza dell'Agenzia delle	Si paga il 15% delle sanzioni	5.11.2

<sup>235</sup> I codici sono reperibili nelle “*Tabelle dei codici e denominazioni delle direzioni centrali, regionali e provinciali delle entrate*”, disponibili sul sito Internet dell'Agenzia delle Entrate.

<sup>236</sup> Per il Centro operativo di Pescara il codice è 250; per gli uffici del territorio di Milano, Napoli, Roma e Torino i codici sono, rispettivamente, KG7, KI2, KK2 e KM2.

<sup>237</sup> Se si tratta di liti del valore sino a 50.000,00 euro e il ricorso, in violazione dell'art. 17-bis del DLgs. 546/92, è stato depositato prima del decorso dei 90 giorni ma entro l'1.1.2023, la definizione avviene pagando tutte le imposte senza sconto del 10% (circ. Agenzia delle Entrate 20.3.2023 n. 6, § 5.1).

<sup>238</sup> Lo stesso si deve dire se all'1.1.2023 c'è stata la sentenza di remissione dal secondo al primo grado ai sensi dell'art. 59 del DLgs. 546/92 (circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 5.1.2, nota 47).

Codice	Fattispecie	Criterio di definizione	§
	Entrate all'1.1.2023)		
8	Lite solo su sanzioni non collegate al tributo (soccumbenza del contribuente all'1.1.2023)	Si paga il 40% delle sanzioni	5.11.2
8	Lite solo su sanzioni non collegate al tributo (pendenza all'1.1.2023 del giudizio di rinvio/termini per riassumere)	Si paga il 40% delle sanzioni	5.11.2
8	Lite solo su sanzioni non collegate al tributo (non c'è ancora sentenza)	Si paga il 40% delle sanzioni	5.11.2
9	Lite solo su sanzioni non collegate al tributo (reciproca soccumbenza)	Bisogna dividere la parte di atto confermata da quella annullata	5.11.2
10	Lite solo su sanzioni collegate al tributo (tributo definito in qualsiasi modo)	Costo zero	5.12.1
10	Lite solo su sanzioni collegate al tributo (tributo non definito)	Si considera una lite sul tributo	5.12.2

### 6.8.2 Dati relativi al contenzioso

Il presente campo concerne tutti i dati che consentono di identificare il contenzioso.

Occorre infatti indicare:

l'organo giurisdizionale e la sede ove pende il processo:

la Corte tributaria di primo o secondo grado presso cui pende il processo (es. Corte tributaria di primo grado di Vercelli, o Corte tributaria di secondo grado di Milano);

la Corte di Cassazione;

l'organo giurisdizionale (con sede) che ha reso la sentenza (nel caso in cui la definizione avvenga nelle more del termine per impugnare o riassumere);

il tipo di atto impugnato (avviso di accertamento, di liquidazione, cartella di pagamento, avviso di recupero di credito d'imposta, atto di contestazione della sanzione);

il numero di atto impugnato (dato che si evince dall'atto medesimo);

il periodo d'imposta/anno di registrazione (se il periodo d'imposta non coincide con l'anno solare, indicare solo l'anno iniziale; per il registro, indicare l'anno di registrazione)<sup>239</sup>;

la data di notifica del ricorso di primo grado (di norma data di accettazione della PEC);

il numero di registro generale ricorsi (RGR) o di registro generale appelli (RGA), che si evince dalla ricevuta rilasciata dalla segreteria del giudice in occasione della costituzione in giudizio, oppure dalla sentenza o da altri atti processuali<sup>240</sup>.

Bisogna poi indicare il valore della controversia, che, ai sensi dell'art. 12 co. 2 del DLgs. 546/92, coincide con la maggiore imposta richiesta<sup>241</sup>, al netto di sanzioni e interessi, oppure con le sanzioni, in caso di atti di irrogazione/contestazione di sole sanzioni. Non si computano gli importi oggetto di annullamento in autotutela, giudicato interno, acquiescenza.

### 6.9 DETERMINAZIONE DELLE SOMME DA VERSARE

L'art. 1 co. 196 della L. 197/2022 prevede: *"Dagli importi dovuti ai fini della definizione si scomputano quelli già versati a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio. La definizione non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione stessa"*.

<sup>239</sup> Oppure, l'anno in cui è stata presentata/avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione di successione.

<sup>240</sup> Ove si tratti di sentenza che si è pronunciata su diversi ricorsi riuniti, potrà esserci un solo numero di RGA sebbene i processi siano tanti quanti sono stati i ricorsi riuniti in primo grado.

<sup>241</sup> In caso di accertamenti sulla minor perdita, sembrerebbe corretto indicare l'imposta virtuale.

Dall'importo lordo, determinato in base al valore della lite o applicando le percentuali di definizione al valore della lite stesso, devono quindi essere sottratti gli importi pagati a seguito della riscossione frazionata o per qualsiasi altra ragione, a titolo di imposta, sanzioni e interessi di qualsiasi natura.

Il contribuente, nonostante il ricorso, potrebbe, infatti, aver già versato alcune somme in virtù della riscossione frazionata, presente in vari tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, con l'eccezione delle liquidazioni automatiche e dei controlli formali *ex artt. 36-bis, 36-ter del DPR 600/73 e 54-bis del DPR 633/72*, che consentono la riscossione integrale delle somme<sup>242</sup>. Naturalmente, lo scomputo deve avvenire quand'anche gli importi siano stati pagati a seguito di iscrizione a ruolo "definitiva" *ex art. 14 del DPR 602/73*, come nel caso appena descritto.

Se nulla è stato pagato, si può indicare zero.

Occorre prestare attenzione a due aspetti:

- se quanto pagato per effetto della riscossione eccede il dovuto per la definizione della lite, *"la definizione non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione stessa"*;
- se è stata notificata la cartella o altro atto esattivo, ma gli importi non sono stati pagati, nulla può essere scomputato;
- non possono essere scomputati gli importi pagati in ragione della riscossione frazionata laddove restituiti per effetto del ribaltamento della sentenza del grado successivo<sup>243</sup>.

È opportuno conservare i documenti che dimostrano il pagamento degli importi che si intendono scomputare (rate da dilazione dei ruoli e relative cartelle di pagamento per esempio).

Non sono ovviamente scomputabili gli importi pagati a seguito di conciliazione giudiziale parziale<sup>244</sup> o a seguito di giudicato interno sfavorevole al contribuente<sup>245</sup>. Tali porzioni di atto non fanno più parte della lite, dunque non ne concorrono a formare il valore e, se si tratta ad esempio di giudicato interno favorevole al contribuente, spetta la loro restituzione.

Di seguito si elencano, in forma tabellare, gli importi che sono stati ritenuti scomputabili dalle somme da versare per effetto della definizione.

<b>Fattispecie</b>	<b>Prassi/giurisprudenza</b>
Interessi da dilazione delle somme iscritte a ruolo <i>ex art. 21 del DPR 602/73</i>	Circ. Agenzia delle Entrate 25.9.2017 n. 23, § 3.1
Interessi da sospensione amministrativa <i>ex art. 39 del DPR 602/73</i>	Circ. Agenzia delle Entrate 25.9.2017 n. 23, § 3.1
Cartella di pagamento pagata tramite compensazione	Circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 5.2 nota 58
Somme pagate in occasione del ravvedimento operoso, poi disconosciuto con l'avviso di recupero oggetto di definizione	Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 14.5.2019 n. 141
Imposta sostitutiva da affrancamento in occasione di una fusione per incorporazione disconosciuta nell'accertamento oggetto di definizione	Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 27.5.2019 n. 158

<sup>242</sup> Per imposte sui redditi, IVA e IRAP operano gli artt. 15 del DPR 602/73 e 68 del DLgs. 546/92: pertanto, dopo il ricorso può essere riscosso solo un terzo delle imposte, dopo la sentenza di primo grado i due terzi delle imposte e delle sanzioni, dopo la sentenza di secondo grado, il residuo.

<sup>243</sup> Tali importi possono essere scomputati laddove non ancora restituiti (circ. Agenzia delle Entrate 15.5.2019 n. 10, § 2.10). Come affermato, non possono essere scomputati gli importi restituiti, nemmeno se fosse stato instaurato il giudizio di ottemperanza (Cass. 22.12.2022 n. 37519).

<sup>244</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 28.7.2017 n. 22 (§ 4, nota 40).

<sup>245</sup> Provv. Agenzia delle Entrate 1.2.2023 n. 30294.

Fattispecie	Prassi/giurisprudenza
Somme pagate per effetto del precedente condono non andato a buon fine, rinunciando però al processo instaurato contro il diniego di definizione <sup>246</sup>	Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 9.5.2019 n. 136
Importi pagati dal fideiussore in ragione dell'escussione della polizza rilasciata ai sensi dell'art. 38- <i>bis</i> del DPR 633/72	Cass. 18.9.2015 n. 18371
Somme corrispondenti al valore del bene pignorato a causa della riscossione frazionata e successivamente devoluto all'Erario per mancanza di acquirenti	Cass. 28.5.2008 n. 13901
Somme pagate dal terzo pignorato	Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 19.6.2023 n. 349

### 6.9.1 Aggi di riscossione<sup>247</sup>

Nelle istruzioni alla compilazione del modello si specifica che vanno scomputati solo gli importi di spettanza dell'ente impositore, quindi non gli aggi di riscossione, le spese di notifica e le spese per procedure esecutive.

Quanto stabilito dal provvedimento dell'Agenzia delle Entrate appare però in contrasto con l'art. 1 co. 196 della L. 197/2022: "*Dagli importi dovuti ai fini della definizione si scomputano quelli già versati a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio*". Invece, vengono ritenuti non scomputabili gli aggi di riscossione, come se la locuzione "*a qualsiasi titolo*" non fosse sufficiente a comprendere anche gli aggi, che, all'evidenza, rappresentano sempre degli "*importi*"<sup>248</sup>.

### 6.9.2 Definizione al terzo delle sanzioni (art. 17 del DLgs. 472/97)

Non sono scomputabili gli importi versati a seguito di definizione agevolata delle sanzioni, quindi nel caso in cui il contribuente, ricevuto l'accertamento, abbia definito le sanzioni ex art. 17 del DLgs. 472/97 e impugnato per l'imposta<sup>249</sup>. Ciò quand'anche sia stata ottenuta la dilazione ex art. 24 del DLgs. 472/97 e il contribuente sia decaduto per mancato pagamento delle rate<sup>250</sup>.

Una recente sentenza della Corte di Cassazione si è espressa in senso opposto, valorizzando la circostanza che una soluzione diversa favorirebbe i contribuenti che non hanno versato nulla<sup>251</sup>.

La tesi sostenuta dalla prassi sembra però corretta, considerato che le sanzioni definite non fanno più parte della lite, come quelle oggetto di eventuale giudicato interno<sup>252</sup>.

### 6.9.3 Errore nella determinazione degli importi

In alcune ipotesi la quantificazione degli importi può essere difficile. Specie per quanto riguarda il giudicato interno, può essere arduo stabilire su quale capo di sentenza si è formato.

<sup>246</sup> Gli importi non sono scomputabili quando la precedente definizione è andata a buon fine, essendo la controversia stata definita in parte, nella specie per l'iscrizione a ruolo provvisoria (circ. Agenzia delle Entrate 15.5.2019 n. 10, § 2.11).

<sup>247</sup> La L. 30.12.2021 n. 234 ha riformato l'art. 17 del DLgs. 112/99 disponendo l'abrogazione degli aggi di riscossione.

<sup>248</sup> Lo stesso è avvenuto per le precedenti definizioni delle liti (si veda il provv. Agenzia delle Entrate 21.7.2017 n. 140316 in relazione all'art. 11 del DL 50/2017 e il provv. Agenzia delle Entrate 18.2.2019 n. 39209 per l'art. 6 del DL 119/2018).

<sup>249</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6 (§ 5.2 nota 61).

<sup>250</sup> Risposta a interpello Agenzia Entrate 24.4.2023 n. 305.

<sup>251</sup> Cass. 25.1.2023 n. 2378.

<sup>252</sup> La circostanza che in questo modo si favoriscono i contribuenti meno "virtuosi", che non hanno pagato nulla, non pare rappresentativa. La struttura della definizione favorisce sempre i contribuenti che non hanno corrisposto nulla, pur avendone l'obbligo, basti pensare che coloro i quali, all'esito della sentenza di secondo grado sfavorevole al contribuente, hanno pagato tutto il dovuto, non hanno interesse a definire considerando che non c'è nessuna restituzione.

Tale problema, in assenza di una norma analoga all'art. 16 co. 9 della L. 289/2002 sull'errore scusabile<sup>253</sup>, va risolto in applicazione del principio di leale collaborazione tra le parti ex art. 10 della L. 212/2000. Se le somme si rivelano errate, sarebbe opportuno che il funzionario contatti subito il contribuente, per invitarlo a integrare i pagamenti. Ove il contribuente non condivide la modalità di quantificazione degli importi prospettata dall'ufficio, dovrà ricorrere contro il diniego di definizione.

In giurisprudenza è stato comunque sostenuto che il principio dell'art. 16 co. 9 della L. 289/2002 non può essere esteso ad altre definizioni<sup>254</sup>.

#### 6.9.4 Dati inerenti al versamento e alla rateazione

Occorre indicare la data del versamento delle intere somme o della prima rata, il cui termine scade contestualmente a quello di presentazione del modello, cioè il 30.9.2023. Il versamento deve precedere la trasmissione del modello, posto che bisogna indicare la data in cui è avvenuto.

In caso di pagamento rateale, occorre individuare il numero di rate (20 rate di pari importo o 54 rate di pari importo). Bisogna indicare:

“1”, se il pagamento avviene in unica soluzione;

ove ci si avvalga del pagamento in 20 rate, occorre barrare “No” per la rateazione mensile e indicare 20 o un numero da 2 a 19 se si sceglie un numero di rate diverso da 20;

ove ci si avvalga del pagamento in 54 rate, occorre barrare “Sì” per la rateazione mensile e indicare 54 o un numero da 2 a 53 se si sceglie un numero di rate diverso da 54.

## 7 VERSAMENTO DELLE SOMME

La procedura, come sancisce l'art. 1 co. 194 della L. 197/2022, non si perfeziona con la presentazione della domanda essendo necessaria anche l'esecuzione dei versamenti.

Per ogni controversia (quindi per ogni atto impugnato, a prescindere dal fatto che i ricorsi avverso distinti atti siano stati riuniti, o dal fatto che il contribuente, con unico ricorso, abbia impugnato più atti) va presentata una domanda autonoma e va eseguito un distinto versamento.

Ove non ci siano importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola domanda.

Gli importi possono essere corrisposti in unica soluzione oppure in forma rateale, in 20 rate di pari importo o in 54 rate di pari importo.

### 7.1 MODALITÀ DI VERSAMENTO

Gli importi vanno pagati mediante il modello F24 di cui all'art. 17 del DLgs. 241/97. È possibile il pagamento rateale, in 20 o 54 rate di pari importo.

Il pagamento deve avvenire tramite il modello F24 quand'anche i versamenti oggetto di contenzioso siano soggetti ad altre forme di pagamento, ad esempio il modello F23 o il bollettino postale<sup>255</sup>.

Non è possibile il pagamento tramite compensazione ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97.

#### 7.1.1 Compilazione del modello F24

I codici tributo sono stati istituiti dalla ris. Agenzia delle Entrate 14.2.2023 n. 6 e riguardano l'IVA, gli altri tributi erariali, l'IRAP, l'addizionale regionale all'IRPEF e l'addizionale comunale all'IRPEF.

<sup>253</sup> “In caso di pagamento in misura inferiore a quella dovuta, qualora sia riconosciuta la scusabilità dell'errore, è consentita la regolarizzazione del pagamento medesimo entro trenta giorni dalla data di ricevimento della relativa comunicazione dell'ufficio”.

<sup>254</sup> Cass. 14.10.2021 n. 27952.

<sup>255</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 28.7.2017 n. 22 (§ 6).

Essi sono da esporre nella sezione “Erario” esclusivamente in corrispondenza della colonna “Importi a debito versati”<sup>256</sup>.

Quindi, emerge una differenza rispetto alla compilazione del modello: mentre nel modello di definizione si indicano le somme dovute nella loro totalità, nella predisposizione del modello F24 occorre distinguerle tra le diverse imposte. Per la ragione esposta, *“Ai fini del versamento tramite F24, l'importo netto dovuto va ripartito tra i codici tributo che saranno istituiti con apposita risoluzione, in proporzione ai diversi importi che compongono l'importo lordo dovuto”*<sup>257</sup>.

La compilazione del modello, nella maggioranza delle ipotesi, non comporta problemi:

- occorre indicare il codice ufficio, identificabile nel codice dell'ufficio legale della Direzione provinciale o della DRE (lo stesso codice da indicare nella domanda di definizione);
- per l'IRAP e l'addizionale regionale IRPEF si inserisce anche il codice della Regione;
- per l'addizionale comunale IRPEF occorre indicare il codice catastale del Comune;
- nel campo relativo all'anno, bisogna indicare non l'anno in cui avviene il pagamento ma il periodo d'imposta oggetto dell'atto impositivo o l'anno in cui è avvenuta la registrazione.

### **Eredi e soggetti subentrati al ricorrente**

Occorre porre attenzione al caso in cui chi effettua il pagamento è un soggetto diverso da colui il quale ha proposto l'atto introduttivo del giudizio.

Il caso tipico è quello dell'erede:

- nel campo “Codice fiscale” della sezione “Contribuente” bisogna inserire il codice fiscale di chi effettua il pagamento (dunque dell'erede);
- nel campo “Codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare”, il codice fiscale del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio (il defunto).

Bisogna indicare il codice identificativo “71” (soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio), che contraddistingue la fattispecie in cui chi versa è diverso da quello che ha impugnato l'atto.

### **Società estinta**

Ove si tratti di società cancellata dal Registro delle imprese, può accadere che non esista più un numero di partita IVA e che non ci sia neanche un conto corrente su cui eseguire il pagamento.

In occasione di Telefisco 31.1.2019, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che, in primo luogo, il pagamento può avvenire mediante delega all'intermediario abilitato ex art. 3 co. 3 del DPR 322/98, disponibile all'addebito del pagamento sul proprio conto corrente<sup>258</sup>.

Oppure, ove questo non sia possibile o la partita IVA sia ormai non più attiva, potrà essere utilizzato il modello F24 cartaceo o l'*internet banking*<sup>259</sup>.

---

<sup>256</sup> “Tutti gli importi devono essere indicati con le prime due cifre decimali. In presenza di più cifre decimali occorre procedere all'arrotondamento della seconda cifra decimale con il seguente criterio: se la terza cifra è uguale o superiore a 5, l'arrotondamento al centesimo va effettuato per eccesso; se la terza cifra è inferiore a 5, l'arrotondamento va effettuato per difetto (es.: euro 52,752 arrotondato diventa euro 52,75; euro 52,755 arrotondato diventa euro 52,76; euro 52,758 arrotondato diventa euro 52,76). Si richiama l'attenzione sulla circostanza che le prime due cifre decimali vanno indicate anche se pari a zero, come nell'ipotesi in cui l'importo sia espresso in unità di euro (es.: somma da versare pari a 52 euro, va indicato 52,00)” (prov. Agenzia delle Entrate 1.2.2023 n. 30294).

<sup>257</sup> Prov. Agenzia delle Entrate 1.2.2023 n. 30294.

<sup>258</sup> Ciò riguarda la definizione degli accertamenti ex art. 2 del DL 119/2018 ma dovrebbe avere portata generale.

<sup>259</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 29.9.2006 n. 30 e 19.9.2014 n. 27. Il modello F24 va per quanto possibile compilato dallo stesso soggetto che ha presentato la domanda di definizione.

### **Errore di compilazione**

L'errore nell'indicazione del codice tributo o nella ripartizione delle imposte tra i vari codici non compromette la definizione, sempre che non incida sul corretto ammontare delle somme.

Può essere oggetto di istanza di correzione del modello F24 e al massimo può dare luogo alla sanzione dell'art. 15 del DLgs. 471/97.

### **7.1.2 Scomputo di somme pagate a seguito di cartella di pagamento**

Se gli importi pagati in ragione della riscossione in pendenza di giudizio derivano da cartella di pagamento, o da rate da dilazione ex art. 19 del DPR 602/73, emergono problemi di compilazione.

Da un lato, i codici tributo sono suddivisi tra IVA, altri tributi erariali, IRAP, addizionale regionale all'IRPEF e addizionale comunale all'IRPEF. Dall'altro, le somme pagate a seguito di cartella di pagamento o di rateazione racchiudono, nella quota capitale, tutti i tributi, le sanzioni e gli interessi da ritardata iscrizione a ruolo.

Non sorgono particolari problemi sulla somma da scomputare per ottenere quella da corrispondere per la definizione (riguardante la quota capitale e i diversi interessi). Altrettanto non può dirsi per la compilazione del modello F24, ove va data indicazione distinta dei tributi.

Una soluzione potrebbe consistere nell'eseguire, nel modello F24, il pagamento in via proporzionale, applicando il principio enunciato nel provv. Agenzia delle Entrate 1.2.2023 n. 30294 in tema di suddivisione delle somme da pagare tra i diversi codici tributo.

#### **Versamento delle somme per la definizione**

Termine per il versamento di tutte le somme	30.9.2023
Termine per il versamento della prima rata	30.9.2023
Dilazione in 20 rate di pari importo	Scadenza prime tre rate: 30.9.2023, 31.10.2023 e 20.12.2023
	Scadenza rate successive: 31.3, 30.6, 30.9 e 20.12 di ciascun anno
Dilazione in 54 rate di pari importo	Scadenza prime tre rate: 30.9.2023, 31.10.2023 e 20.12.2023
	Scadenza rate successive: Ultimo giorno lavorativo di ciascun mese, esaurimento (a dicembre la rata scade il 31.12)
Compensazione con crediti d'imposta	Non ammessa
Codici tributo	Ris. Agenzia delle Entrate 14.2.2023
Modello da utilizzare	F24 ordinario per qualsiasi casistica

### **7.1.3 Istituzione dei codici tributo**

Mediante la ris. Agenzia delle Entrate 14.2.2023 n. 6 sono stati istituiti i codici tributo per effettuare il versamento, di seguito riportati.

<b>Codice ufficio</b>	<b>Codice atto</b>	<b>Codice tributo</b>	<b>Denominazione codice tributo</b>	<b>Rateazione/Regione/ Prov./mese rif.</b>	<b>Anno di riferimento</b>
COMPILARE	NON COMPILARE	TF24	Sanzioni relative all'IRAP e all'addizionale regionale all'IRPEF – Definizione controversie tributarie - Articolo 1, commi da 186 a 202, legge n. 197/2022	CODICE REGIONE (tabella T0 - codici delle Regioni e delle Province autonome)	AAAA
COMPILARE	NON COMPILARE	TF25	Addizionale comunale all'IRPEF e relativi interessi – Definizione controversie tributarie - Articolo 1, commi da 186 a 202, legge n. 197/2022	CODICE CATASTALE DEL COMUNE (tabella T4 - codici catastali dei Comuni)	AAAA
COMPILARE	NON COMPILARE	TF26	Sanzioni relative all'addizionale comunale all'IRPEF – Definizione controversie tributarie - Articolo 1, commi da 186 a 202, legge n. 197/2022	CODICE CATASTALE DEL COMUNE (tabella T4 - codici catastali dei Comuni)	AAAA

Codice ufficio	Codice atto	Codice tributo	Denominazione codice tributo	Rateazione/Regione/Prov./mese rif.	Anno di riferimento
COMPILARE	NON COMPILARE	TF20	IVA e relativi interessi – Definizione controversie tributarie – Articolo 1, commi da 186 a 202, legge n. 197/2022	NON COMPILARE	AAAA
COMPILARE	NON COMPILARE	TF21	Altri tributi erariali e relativi interessi – Definizione controversie tributarie - Articolo 1, commi da 186 a 202, legge n. 197/2022	NON COMPILARE	AAAA
COMPILARE	NON COMPILARE	TF22	Sanzioni relative ai tributi erariali – Definizione controversie tributarie - Articolo 1, commi da 186 a 202, legge n. 197/2022	NON COMPILARE	AAAA
COMPILARE	NON COMPILARE	TF23	IRAP e addizionale regionale all'IRPEF e relativi interessi – Definizione controversie tributarie - Articolo 1, commi da 186 a 202, legge n. 197/2022	CODICE REGIONE (tabella T0 - codici delle Regioni e delle Province autonome)	AAAA

## 7.2 DILAZIONE DELLE SOMME

La dilazione (ammessa per i debiti di importo superiore a 1.000,00 euro) può avvenire in un massimo di 20 o 54 rate di pari importo<sup>260</sup>. Entro il 30.9.2023 va pagata la prima rata.

Se le rate scadono di sabato o in un giorno festivo, la scadenza è prorogata di diritto al primo giorno successivo non festivo<sup>261</sup>.

Il contribuente può decidere se dilazionare il debito in 20 rate di pari importo o in 54 rate di pari importo: in ogni caso le prime tre rate scadono il 30.9.2023, il 31.10.2023 e il 20.12.2023<sup>262</sup>. Le restanti rate sono sostanzialmente:

trimestrali, per la restante dilazione in 17 rate;

mensili, per la restante dilazione in 51 rate<sup>263</sup>.

Per quanto riguarda le rate successive alla prima:

in caso di pagamento in 20 rate, le successive 17 rate scadono il 31.3, il 30.6, il 30.9 e il 20.12 di ogni anno;

in caso di pagamento in 54 rate, le successive 51 rate scadono alla fine di ogni mese a partire da gennaio 2024, salvo il mese di dicembre che ha come scadenza il giorno 20.

In base a quanto emerge dal provv. Agenzia delle Entrate 5.7.2023 n. 250755, l'intero debito va quindi suddiviso, a scelta del contribuente, in 20 rate o in 54 rate<sup>264</sup>.

### 7.2.1 Interessi legali

In caso di opzione per il pagamento rateale, si applicano gli interessi legali calcolati dalla data di versamento della prima rata.

Dall'1.1.2023, il tasso di interesse legale è stato innalzato dall'1,25% al 5% ex DM 13.12.2022.

In relazione all'accertamento con adesione (lo stesso dovrebbe valere per la definizione delle liti), la prassi ha affermato che la misura del tasso legale deve essere determinata con riferimento all'anno in cui viene perfezionato l'accordo, rimanendo costante anche se il versamento delle rate si protrae negli anni successivi<sup>265</sup>.

---

<sup>260</sup> La possibilità di dilazionare il debito successivo alle prime tre rate in 51 rate mensili è stata introdotta dal DL 30.3.2023 n. 34, conv. L. 26.5.2023 n. 56.

<sup>261</sup> Provv. Agenzia delle Entrate 1.2.2023 n. 30294.

<sup>262</sup> Si riporta l'art. 1 co. 194 primi due periodi della L. 197/2022: *“La definizione agevolata si perfeziona con la presentazione della domanda di cui al comma 195 e con il pagamento degli importi dovuti ai sensi dei commi da 186 a 191 entro il 30 settembre 2023; nel caso in cui gli importi dovuti superino l'ammontare di mille euro è ammesso il pagamento rateale, con applicazione, in quanto compatibili, delle disposizioni dell'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, in un massimo di venti rate di pari importo, di cui le prime tre da versare, rispettivamente, entro il 30 settembre 2023, il 31 ottobre 2023 e il 20 dicembre 2023 e le successive entro il 31 marzo, 30 giugno, 30 settembre e 20 dicembre di ciascun anno. A scelta del contribuente, le rate di cui al primo periodo successive alle prime tre possono essere versate in un massimo di cinquantuno rate mensili di pari importo, con scadenza all'ultimo giorno lavorativo di ciascun mese, a decorrere dal mese di gennaio 2024, fatta eccezione per il mese di dicembre di ciascun anno, per il quale il termine di versamento resta fissato al giorno 20 del mese”*.

<sup>263</sup> Provv. Agenzia delle Entrate 5.7.2023 n. 250755, ove si specifica al punto 3.2: *“Nel caso in cui gli importi dovuti superino l'ammontare di mille euro è ammesso il pagamento rateale. Il pagamento rateale dell'importo da versare per la definizione può avvenire in un massimo di venti rate di pari importo con una rateizzazione, per le rate successive alle prime tre, trimestrale ovvero in un numero massimo di cinquantaquattro rate di pari importo con una rateizzazione, per le rate successive alle prime tre, mensile, nei termini previsti dall'articolo 1, comma 194, della legge n. 197 del 2022, con le precisazioni riportate nel successivo punto 3.3”*.

<sup>264</sup> O, come emerge dal modello, in un diverso numero, fermo il massimo delle 20 o 54 rate.

<sup>265</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 21.6.2011 n. 28, § 2.16.

Bisogna quindi prendere in considerazione quanto esposto: l'attuale tasso del 5%, salvo mutamenti di prassi, dovrà essere applicato per l'intero periodo di ammortamento.

### 7.2.2 Inadempimenti nei versamenti

L'art. 1 co. 194 della L. 197/2022 stabilisce che ai versamenti si applica l'art. 8 del DLgs. 218/97. Detta norma regola i versamenti da eseguire in seguito ad accertamento con adesione, e, a sua volta, in tema di inadempimenti è richiamata dall'art. 15-ter del DPR 602/73.

Se ne dovrebbe dedurre che gli inadempimenti siano disciplinati da tale norma e che, di conseguenza, il lieve inadempimento non comprometta mai la definizione, ancorché relativo alla totalità delle somme o alla prima rata<sup>266</sup>. Tuttavia, specie per quanto riguarda la totalità delle somme o la prima rata, è bene rispettare rigorosamente il termine.

A seguito delle innovazioni apportate dal DL 34/2023, le rate della dilazione da definizione delle controversie non sono più trimestrali. Come visto nel precedente § 7.2, le prime tre rate scadono il 30.9.2023, il 31.10.2023 e il 20.12.2023 e le successive sono trimestrali (nella dilazione in 20 rate) o mensili (nella dilazione in 54 rate).

Occorre adattare a ciò quanto previsto dall'art. 15-ter del DPR 602/73 in tema di inadempimenti nel versamento delle rate, anche se di norma poco rileva che le rate siano mensili o trimestrali.

L'art. 15-ter del DPR 602/73 prevede che non ci sia decadenza per inadempimenti dovuti a:  
 insufficiente versamento per frazione non superiore al 3%, e in ogni caso a 10.000,00 euro;  
 tardivo versamento non superiore a 7 giorni.

In caso di mancato versamento di una rata posteriore alla prima entro il termine di pagamento di quella successiva, gli importi derivanti dalla definizione vengono escussi, maggiorati della sanzione del 45% parametrata al residuo dovuto a titolo di imposta<sup>267, 268</sup>.

Per i lievi inadempimenti che non causano la decadenza dalla dilazione, è irrogata, sull'importo non pagato o pagato tardi, la sanzione del 30% o del 15% ex art. 13 del DLgs. 471/97<sup>269</sup>.

Rimane fermo il ravvedimento operoso.

Fattispecie	Conseguenze
Omesso versamento prima rata/totalità somme	La definizione non si perfeziona
Tardivo versamento rata successiva alla prima (entro la successiva)	Sanzione del 15% (possibile ravvedimento)
Tardivo versamento rata successiva alla prima (oltre la successiva)	La dilazione viene meno e tutto il carico residuo può essere escusso
	Sanzione del 45% sul residuo a titolo di imposta
Insufficiente versamento rata successiva alla prima	Limite della frazione non superiore al 3%, e, in ogni caso, a 10.000 euro

<sup>266</sup> Così anche la circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2, § 4.

<sup>267</sup> L'art. 15-ter del DPR 602/73 si riferisce al pagamento di una rata successiva alla prima entro il termine per quella ancora successiva. Non sembra quindi avere rilevanza la circostanza che la rata sia mensile o trimestrale. Per evitare la decadenza dalla dilazione, la rata del 31.10.2023 dovrà essere pagata entro il 20.12.2023, ad esempio. Se si tratta di ultima rata, il richiamato art. 15-ter fa invece riferimento a 90 giorni. Ciò, stante l'assenza di limitazioni legislative, dovrebbe valere anche per la dilazione su 54 rate.

<sup>268</sup> Le conseguenze dell'inadempimento possono essere, quindi, pregiudizievoli. Infatti, se l'omesso pagamento riguarda la seconda rata, la sanzione del 45% sarà parametrata quasi agli interi importi dovuti a titolo d'imposta.

<sup>269</sup> Trattandosi, nella maggioranza delle ipotesi, di violazione commessa entro 90 giorni dalla scadenza, opera la riduzione alla metà della sanzione, che non sarà pari al 30% degli importi non versati ma al 15%. Rimane ferma la riduzione della sanzione del 15% a 1/15 per giorno di ritardo, per i ritardi contenuti nei 14 giorni dalla scadenza.

**Per prudenza è bene non confidare nel regime dei lievi inadempimenti dell'art. 15-ter del DPR 602/73 per la prima rata o la totalità delle somme**

## 8 ESEMPI

La casistica delle situazioni che il contribuente può trovarsi a dover affrontare è praticamente infinita.

Basti pensare che nel modello approvato con il provv. Agenzia delle Entrate 1.2.2023 n. 30294 figurano 10 forme di definizione con diverse modalità di calcolo delle somme.

Rammentiamo che la quantificazione delle somme può essere difficile da individuare, dipendendo da molte e complesse variabili quali la formazione del giudicato interno, la soccombenza parziale, la pendenza del giudizio e così via.

Eventuali errori nella determinazione delle somme possono cagionare il diniego di definizione.

Di seguito si ipotizzano 4 esempi relativi a casistiche da gestire.

### 8.1 CONTRIBUENTE CHE HA SOLO DEPOSITATO IL RICORSO

Nei primi mesi del 2022 viene notificato dalla Direzione provinciale di Crotone un accertamento per il 2017 che vanta una pretesa di 14.000,00 euro di IVA, 10.000,00 euro di sanzioni e 1.000,00 euro di interessi da ritardata iscrizione a ruolo.

Il contribuente notifica e deposita il ricorso censurando per intero l'atto (RGR 112/2022).

È stato versato il terzo di imposte e interessi in ragione della riscossione frazionata, per un ammontare pari a 5.000,00 euro (15.000,00 / 3).

All'1.1.2023 non c'è ancora la sentenza.

La definizione ha un costo di 12.600,00 euro (90% di 14.000,00), vertendosi nel caso di ricorso notificato e iscritto a ruolo all'1.1.2023.

Si opta per il pagamento in unica soluzione.

Il modello di definizione andrà quindi compilato come segue.



CODICE FISCALE 

DETERMINAZIONE DELL'IMPORTO DOVUTO	Importo lordo dovuto	Importo versato in pendenza di giudizio	Importo netto dovuto	Opzione rate mensili	Numero rate
	12.600,00	5.000,00	7.600,00	<input type="checkbox"/> SI <input checked="" type="checkbox"/> NO	1
			Importo versato per la definizione o prima rata	Data di versamento	
			7.600,00	giorno mese anno 11 07 2023	
FIRMA DELLA DOMANDA	FIRMA DEL DICHIARANTE				
IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA	Codice fiscale dell'incaricato			Data dell'impegno	
	<input type="text"/>			giorno mese anno <input type="text"/>	
FIRMA DELL'INCARICATO					

Il modello F24 andrà invece compilato come segue.

SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rateazione/regione/prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
<b>IMPOSTE DIRETTE - IVA</b>	TF20		2017	7.600,00	
<b>RITENUTE ALLA FONTE</b>					
<b>ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI</b>					
codice ufficio	codice atto				
T D 5					
<b>TOTALE A</b>				<b>7.600,00B</b>	<b>7.600,00</b>
					<b>SALDO (A-B)</b>

## 8.2 CONTRIBUENTE VINCITORE IN APPELLO CON DIVERSI RICORSI RIUNITI

Un contribuente residente negli anni oggetto di accertamento ad Ascoli Satriano (FG) riceve:

- un avviso di accertamento sull'anno 2012 che vanta 30.000,00 euro di IRPEF, 40.000,00 euro di sanzioni e 3.000,00 euro di interessi;
- un avviso di accertamento sull'anno 2013 che vanta 20.000,00 euro di IRPEF, 10.000,00 euro di sanzioni e 2.000,00 euro di interessi.

Considerato che si tratta dei medesimi recuperi ma inerenti ad anni diversi, i distinti ricorsi presentati vengono riuniti dal giudice ma solo in appello.

In primo grado il contribuente risulta per intero soccombente.

A novembre 2022 il giudice di appello ribalta la sentenza per l'accertamento sull'anno 2012 (RGA 112/2020) ritenendo l'atto tardivo, mentre conferma per l'anno 2013 (RGA 113/2020).

Grazie alla sospensione dei termini di impugnazione ex L. 197/2022, all'1.1.2023 pendono i termini per il ricorso in Cassazione e ad oggi non sono ancora spirati.

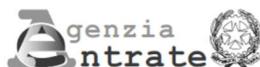
La definizione ha un costo complessivo di 24.500,00 euro:

- 4.500,00 euro (15% di 30.000,00) per l'anno 2012;
- 20.000,00 euro per l'anno 2013.

Non è stato pagato nulla a titolo di riscossione frazionata, né per altre ragioni.

In relazione all'anno 2012, il contribuente sceglie di pagare in unica soluzione, mentre per l'anno 2013 sceglie il pagamento in 20 rate di pari importo.

Il modello di definizione (anno 2012) andrà compilato come segue.



## DOMANDA DI DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE CONTROVERSIE TRIBUTARIE PENDENTI

Articolo 1, commi da 186 a 202, della Legge 29 dicembre 2022, n. 197

 Domanda sostitutiva  
(vedere istruzioni) 

 Protocollo della domanda  
oggetto di sostituzione 

<b>CODICE DELL'UFFICIO DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE COMPETENTE</b>	Codice ufficio T   V   K		
<b>DATI IDENTIFICATIVI DEL RICHIEDENTE</b>	Codice fiscale R   S   S   G   P   P   6   8   A   0   1   L   2   1   9   P		
<b>Persone fisiche</b>	Cognome ROSSI	Nome GIUSEPPE	Sesso (barrare la relativa casella) M <input type="checkbox"/> F <input type="checkbox"/>
	Data giorno mese anno 01   01   1968	Comune (o Stato stero) di nascita TORINO	Provincia (sigla) TO
<b>Soggetti diversi dalle Persone fisiche</b>	Denominazione o ragione sociale		Natura Giuridica
<b>RISERVATO A CHI PRESENTA LA DOMANDA PER ALTRI</b> <small>Rappresentante, erede, curatore fallimentare, ecc. (vedere istruzioni)</small>	Codice fiscale		Codice carica
	Codice fiscale società o ente dichiarante		
	Cognome	Nome	Sesso (barrare la relativa casella) M <input type="checkbox"/> F <input type="checkbox"/>
	Data giorno mese anno	Comune (o Stato stero) di nascita	Provincia (sigla)
<b>RECAPITI</b>	Telefono prefisso numero	Cellulare prefisso numero 346 5223418	Fax prefisso numero
	Indirizzo di posta elettronica marioverdi@pec.ordineavvocatitorino.it		
<b>MODALITÀ DI DEFINIZIONE</b>	Articolo 1, commi da 186 a 191 della legge n. 197 del 2022 (vedere istruzioni) 0   4		
<b>DATI DELLA CONTROVERSIA TRIBUTARIA PENDENTE</b>	Periodo d'imposta/ Anno di registrazione	Data di notifica del ricorso in primo grado	
	2   0   1   2	giorno mese anno 13   02   2018	
	Organo giurisdizionale e Sede CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO PUGLIA		
	Registro generale numero	anno	
	1   1   2   2   0   2   0		
	Tipo atto impugnato AVVISO DI ACCERTAMENTO		
Numero atto impugnato TV2270045601/2012			
Valore della controversia 30.000,00			

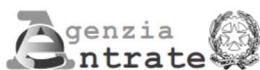
CODICE FISCALE 

<b>DETERMINAZIONE DELL'IMPORTO DOVUTO</b>	Importo lordo dovuto	Importo versato in pendenza di giudizio	Importo netto dovuto	Opzione rate mensili	Numero rate
	4.500,00	0,00	4.500,00	<input type="checkbox"/> SI <input checked="" type="checkbox"/> NO	1
			Importo versato per la definizione o prima rata	Data di versamento	
			4.500,00	giorno mese anno 10 07 2023	
<b>FIRMA DELLA DOMANDA</b>	FIRMA DEL DICHIARANTE				
<b>IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA</b>	Codice fiscale dell'incaricato			Data dell'impegno	
	<input type="text"/>			giorno mese anno	
FIRMA DELL'INCARICATO					

Il modello F24 andrà invece compilato come segue.

SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rateazioni/ regione/ prov./ mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
<b>IMPOSTE DIRETTE - IVA</b>	TF21		2012	4.500,00	
<b>RITENUTE ALLA FONTE</b>					
<b>ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI</b>					
codice ufficio	codice atto				
T V K	<input type="text"/>	<b>TOTALE A</b>			<b>4.500,00B</b>
					<b>SALDO (A-B)</b>
					<b>4.500,00</b>

Il modello di definizione (anno 2013) andrà compilato come segue.



## DOMANDA DI DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE CONTROVERSIE TRIBUTARIE PENDENTI

Articolo 1, commi da 186 a 202, della Legge 29 dicembre 2022, n. 197

Domanda sostitutiva  
(vedere istruzioni)

Protocollo della domanda  
oggetto di sostituzione

<b>CODICE DELL'UFFICIO DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE COMPETENTE</b>	Codice ufficio T   V   K	
<b>DATI IDENTIFICATIVI DEL RICHIEDENTE</b>	Codice fiscale R   S   S   G   P   P   6   8   A   0   1   L   2   1   9   P	
<b>Persone fisiche</b>	Cognome ROSSI	Nome GIUSEPPE
	Sesso (barrare la relativa casella) M <input type="checkbox"/> F <input type="checkbox"/>	
<b>Soggetti diversi dalle Persone fisiche</b>	Data giorno mese anno 01   01   1968	Comune (o Stato stero) di nascita TORINO
	Provincia (sigla) TO	
<b>RISERVATO A CHI PRESENTA LA DOMANDA PER ALTRI</b> Rappresentante, erede, curatore fallimentare, ecc. (vedere istruzioni)	Denominazione o ragione sociale	
	Natura Giuridica	
<b>RECAPITI</b>	Codice fiscale	Codice carica
	Codice fiscale società o ente dichiarante	
<b>MODALITÀ DI DEFINIZIONE</b>	Cognome	Nome
	Sesso (barrare la relativa casella) M <input type="checkbox"/> F <input type="checkbox"/>	
<b>DATI DELLA CONTROVERSIA TRIBUTARIA PENDENTE</b>	Data giorno mese anno	Comune (o Stato stero) di nascita
	Provincia (sigla)	
<b>DATI DELLA CONTROVERSIA TRIBUTARIA PENDENTE</b>	Telefono prefisso numero	Cellulare prefisso numero 346 5223418
	Fax prefisso numero	
<b>DATI DELLA CONTROVERSIA TRIBUTARIA PENDENTE</b>	Indirizzo di posta elettronica marioverdi@pec.ordineavvocatitorino.it	
	Articolo 1, commi da 186 a 191 della legge n. 197 del 2022 (vedere istruzioni) 0   1	
<b>DATI DELLA CONTROVERSIA TRIBUTARIA PENDENTE</b>	Periodo d'imposta/ Anno di registrazione 2   0   1   3	Data di notifica del ricorso in primo grado giorno mese anno 13   02   2018
	Organo giurisdizionale e Sede CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO PUGLIA	
<b>DATI DELLA CONTROVERSIA TRIBUTARIA PENDENTE</b>	Registro generale numero 1   1   3   2   0   2   0	
	Tipo atto impugnato AVVISO DI ACCERTAMENTO	
<b>DATI DELLA CONTROVERSIA TRIBUTARIA PENDENTE</b>	Numero atto impugnato TV2270045601/2013	
	Valore della controversia 20.000,00	

CODICE FISCALE					
DETERMINAZIONE DELL'IMPORTO DOVUTO	Importo lordo dovuto	Importo versato in pendenza di giudizio	Importo netto dovuto	Opzione rate mensili	Numero rate
	20.000,00	0,00	20.000,00	<input type="checkbox"/> sì <input checked="" type="checkbox"/> no	20
			Importo versato per la definizione o prima rata	Data di versamento	
			1.000,00	giorno	mese
				10	07
				anno	2023
FIRMA DELLA DOMANDA	FIRMA DEL DICHIARANTE				
IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA	Codice fiscale dell'incaricato				Data dell'impegno
					giorno
				mese	anno
				FIRMA DELL'INCARICATO	

Il modello F24 andrà invece compilato come segue.

SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rateazione/regione/prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
<b>IMPOSTE DIRETTE - IVA</b>	TF21		2013	1.000,00	
<b>RITENUTE ALLA FONTE</b>					
<b>ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI</b>					
codice ufficio	codice atto				
T V K					
	<b>TOTALE A</b>			1.000,00	<b>B</b>
					<b>SALDO (A-B)</b>
					1.000,00

### 8.3 SOCCOMBENZA PARZIALE E GIUDICATO INTERNO

Un contribuente riceve, in relazione all'anno 2014, un accertamento dalla Direzione provinciale di Imperia del valore di 200.000,00 euro più sanzioni amministrative e interessi:

- 80.000,00 euro per IRES (40.000,00 euro per costi indeducibili, 40.000,00 euro per ricavi omessi);
- 80.000,00 euro per maggiore IVA;
- 40.000,00 euro per maggiore IRAP<sup>270</sup>.

In primo grado il contribuente vince sull'IVA ma perde su IRES e IRAP. In appello il giudice conferma la sentenza sull'IVA ma, per l'IRES, annulla il recupero sui ricavi confermando i costi. La sentenza, per l'IRAP, viene ribaltata con accoglimento dell'appello.

Nel corso del 2021 il contribuente ricorre per Cassazione (RG 21261/2021) censurando l'intera parte di sentenza a sé sfavorevole mentre l'Agenzia delle Entrate ricorre solo per l'IRAP e l'IVA.

La definizione ha un costo di 58.000,00 euro:

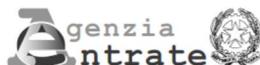
- per l'IRAP bisogna pagare 6.000,00 euro (15% di 40.000,00);
- per l'IVA bisogna pagare 12.000,00 euro (15% di 80.000,00);
- per l'IRES bisogna distinguere:

- relativamente ai costi indeducibili si paga 40.000,00 euro (si definisce in base all'intera "porzione" di valore della lite);
- relativamente ai ricavi non dichiarati, non si paga nulla e le somme già versate in ragione della riscossione frazionata vanno restituite. Il mancato ricorso per Cassazione dell'Erario su tale punto di sentenza ha determinato la formazione del giudicato interno.

Nel corso del processo nulla è stato pagato. Per il pagamento si sceglie la rateazione in 54 rate.

<sup>270</sup> Le sanzioni e gli interessi non sono stati quantificati per semplicità. In ogni caso, non andrebbero corrisposti né concorrono a formare il valore della lite.

Il modello di definizione andrà compilato come segue.



## DOMANDA DI DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE CONTROVERSIE TRIBUTARIE PENDENTI

Articolo 1, commi da 186 a 202, della Legge 29 dicembre 2022, n. 197

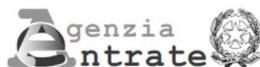
 Domanda sostitutiva  
(vedere istruzioni) 

 Protocollo della domanda  
oggetto di sostituzione 

<b>CODICE DELL'UFFICIO DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE COMPETENTE</b>	Codice ufficio T   L   5		
<b>DATI IDENTIFICATIVI DEL RICHIEDENTE</b>	Codice fiscale B   N   C   L   S   N   6   4   D   0   3   L   2   1   9   V		
<b>Persone fisiche</b>	Cognome BIANCHI	Nome ALESSANDRO	Sesso (barrare la relativa casella) M <input type="checkbox"/> F <input type="checkbox"/>
	Data giorno mese anno 03   04   1964	Comune (o Stato stero) di nascita TORINO	Provincia (sigla) TO
<b>Soggetti diversi dalle Persone fisiche</b>	Denominazione o ragione sociale		Natura Giuridica
<b>RISERVATO A CHI PRESENTA LA DOMANDA PER ALTRI</b> <small>Rappresentante, erede, curatore fallimentare, ecc. (vedere istruzioni)</small>	Codice fiscale		
	Codice carica		
	Codice fiscale società o ente dichiarante		
	Cognome	Nome	Sesso (barrare la relativa casella) M <input type="checkbox"/> F <input type="checkbox"/>
	Data giorno mese anno	Comune (o Stato stero) di nascita	Provincia (sigla)
<b>RECAPITI</b>	Telefono prefisso numero	Cellulare prefisso numero 346 5223418	Fax prefisso numero
	Indirizzo di posta elettronica marioverdi@pec.ordineavvocatitorino.it		
<b>MODALITÀ DI DEFINIZIONE</b>	Articolo 1, commi da 186 a 191 della legge n. 197 del 2022 (vedere istruzioni) 0   5		
<b>DATI DELLA CONTROVERSIA TRIBUTARIA PENDENTE</b>	Periodo d'imposta/ Anno di registrazione	Data di notifica del ricorso in primo grado	
	2   0   1   4	giorno mese anno 10   02   2017	
	Organo giurisdizionale e Sede CORTE DI CASSAZIONE		
	Registro generale numero	anno	
	2   1   2   6   1	2   0   2   1	
	Tipo atto impugnato AVVISO DI ACCERTAMENTO		
Numero atto impugnato TL1234567890/2015			
Valore della controversia 160.000,00			







## DOMANDA DI DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE CONTROVERSIE TRIBUTARIE PENDENTI

Articolo 1, commi da 186 a 202, della Legge 29 dicembre 2022, n. 197

 Domanda sostitutiva  
(vedere istruzioni) 

 Protocollo della domanda  
oggetto di sostituzione 

<b>CODICE DELL'UFFICIO DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE COMPETENTE</b>	Codice ufficio T   8   V		
<b>DATI IDENTIFICATIVI DEL RICHIEDENTE</b>	Codice fiscale B   N   C   L   S   N   6   4   D   0   3   L   2   1   9   V		
<b>Persone fisiche</b>	Cognome BIANCHI	Nome ALESSANDRO	Sesso (barrare la relativa casella) M <input type="checkbox"/> F <input type="checkbox"/>
	Data giorno mese anno 03   04   1964	Comune (o Stato stero) di nascita TORINO	Provincia (sigla) TO
<b>Soggetti diversi dalle Persone fisiche</b>	Denominazione o ragione sociale		Natura Giuridica
<b>RISERVATO A CHI PRESENTA LA DOMANDA PER ALTRI</b> Rappresentante, erede, curatore fallimentare, ecc. (vedere istruzioni)	Codice fiscale		
	Codice carica	Codice fiscale società o ente dichiarante	
	Cognome	Nome	Sesso (barrare la relativa casella) M <input type="checkbox"/> F <input type="checkbox"/>
	Data giorno mese anno	Comune (o Stato stero) di nascita	Provincia (sigla)
<b>RECAPITI</b>	Telefono prefisso numero	Cellulare prefisso numero 346 5223418	Fax prefisso numero
	Indirizzo di posta elettronica marioverdi@pec.ordineavvocatitorino.it		
<b>MODALITÀ DI DEFINIZIONE</b>	Articolo 1, commi da 186 a 191 della legge n. 197 del 2022 (vedere istruzioni) 1   0		
<b>DATI DELLA CONTROVERSIA TRIBUTARIA PENDENTE</b>	Periodo d'imposta/ Anno di registrazione	Data di notifica del ricorso in primo grado	
	2   0   1   9	giorno mese anno 01   12   2022	
	Organo giurisdizionale e Sede CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI PRIMO GRADO DI SIENA		
	Registro generale numero	anno	
	9   0   2   0   2   2		
	Tipo atto impugnato CARTELLA DI PAGAMENTO		
Numero atto impugnato 2020-3881222385P			
Valore della controversia 9.000,00			

## 9 EFFETTI DELLA DEFINIZIONE

L'art. 1 co. 194 della L. 197/2022 stabilisce che la definizione si perfeziona con la presentazione, nei termini, della domanda unitamente al versamento delle somme o della prima rata.

Il processo, a seguito della definizione, è estinto a spese compensate<sup>271</sup>. *“Con la chiusura della lite, sostanzialmente il contribuente rinuncia al ricorso e agli effetti dell'eventuale pronuncia resa. Si determina così un nuovo assetto nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria che non presuppone il venir meno dell'atto impositivo in contestazione, ma più semplicemente la sua definizione agevolata mediante il pagamento di una somma proporzionale al tributo in discussione”*<sup>272</sup>.

Dunque, la pronuncia di estinzione non acquista il valore di giudicato, né può valere come precedente ai fini di processi collegati a quello definito<sup>273</sup>. Semplicemente, la lite è definita per condono: la pretesa non si può ritenere né fondata né infondata e lo stesso dicasi per il ricorso.

Vedasi l'art. 1 co. 196 della L. 197/2022: *“gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato anteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge”*<sup>274</sup>.

Quanto esposto non significa che dalla pronuncia di estinzione ex L. 197/2022 non derivi alcun effetto nemmeno indiretto.

È pacifico, infatti, che in ambito IVA il cedente possa rivalersi sul cessionario della maggiore imposta accertata e pagata per effetto della definizione ai sensi dell'art. 60 co. 7 del DPR 633/72, nei limiti imposti da tale norma e per l'importo effettivamente pagato<sup>275</sup>.

Sebbene non si rinvercano specifici chiarimenti di prassi, nel caso dell'errata imputazione a periodo, a seguito della definizione perfezionata e in assenza del diniego, il contribuente deve avere diritto al riconoscimento delle imposte che ha pagato in eccesso ad esempio per la mancata deduzione del costo nell'anno di competenza, come da regole generali<sup>276</sup>.

Negli avvisi di accertamento relativi a componenti pluriennali di reddito o che, comunque, riguardano fattispecie suscettibili di avere effetto su diverse annualità, è stato evidenziato (in tema di ammortamenti) che *“la definizione della lite non produce effetti vincolanti per il contribuente sui periodi d'imposta successivi”*<sup>277</sup>.

<sup>271</sup> Art. 1 co. 198 della L. 197/2022. Ovviamente, qualsiasi pretesa si intende rinunciata, si pensi alla rivalutazione monetaria, alla responsabilità processuale aggravata o alla equa riparazione per eccessiva durata del processo ex L. 89/2001.

<sup>272</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 28.4.2003 n. 22 (§ 12.3).

<sup>273</sup> Si veda Cass. 5.4.2017 n. 8782, ove i giudici hanno sancito che la definizione della lite sul maggior avviamento rilevante ai fini dell'imposta di registro non ha alcun valore nel processo sull'accertamento, in merito alle imposte dirette, ove è stata di conseguenza determinata una maggiore plusvalenza.

<sup>274</sup> In altri termini, *“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”* (circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 7.1).

<sup>275</sup> Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 24.5.2019 n. 157, ove si evidenzia come l'accertamento debba essere definitivo, nel senso che non deve essere stato notificato il diniego di definizione e non deve essere stata impugnata, laddove ancora possibile, la pronuncia di estinzione (la prassi puntualizza che *“Nel caso di pagamento rateale della somma dovuta ai fini della definizione, infine, il diritto di rivalsa può essere esercitato in proporzione al valore delle singole rate pagate”*). Si veda anche la circ. Agenzia delle Entrate 25.9.2017 n. 23 (§ 6.3), sull'art. 11 del DL 50/2017. Lo stesso è stato affermato per la detrazione a seguito di splafonamento per gli esportatori abituali (risposta a interpello Agenzia delle Entrate 22.6.2021 n. 422).

<sup>276</sup> In relazione all'accertamento con adesione, circ. Agenzia delle Entrate 4.5.2010 n. 23 e 20.9.2012 n. 35 (§ 1.4).

<sup>277</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 12.5.2003 n. 28 (§ 6.3).

<sup>278</sup> In modo discutibile, è stato anche affermato che ove l'Agenzia delle Entrate abbia emesso un accertamento recuperando a tassazione una svalutazione di partecipazioni, il valore fiscale della partecipazione per i futuri eventi è quello rettificato e non quello

In tema di recupero di crediti d'imposta esistenti ma compensati in violazione delle modalità di utilizzo, si ritiene che il contribuente possa nuovamente compensare il credito dopo il riversamento a seguito di definizione delle liti, in costanza dei requisiti di legge<sup>279</sup>.

## 9.1 EFFETTI SULL'ATTIVITÀ DI RISCOSSIONE

L'art. 1 co. 194 della L. 197/2022 è chiaro nell'affermare che pagate, nei termini e per l'esatto ammontare, tutte le somme dovute (o la prima rata) unitamente alla tempestiva presentazione della domanda, la definizione è perfezionata, dunque il contribuente è considerato adempiente.

Da questo momento, alcuna attività di riscossione può proseguire né possono essere adottate misure cautelari. Le misure cautelari già disposte, si pensi ai fermi e alle ipoteche, sono destinate a venire meno, a condizione che siano adottate solo sui crediti oggetto di definizione<sup>280, 281</sup>.

In ugual maniera, sulla base del credito oggetto dell'atto definito non possono essere richieste misure cautelari ex art. 22 del DLgs. 472/97 e, se l'istanza al giudice fosse stata già presentata, va dichiarata inammissibile<sup>282</sup>. Lo stesso dicasi per i provvedimenti di fermo dei rimborsi.

### 9.1.1 Riscossione in pendenza di giudizio

Quando il contribuente notifica il ricorso contro l'avviso di accertamento o di liquidazione, opera, se prevista, la riscossione frazionata<sup>283</sup>.

Nella misura in cui il contribuente abbia impugnato sia l'atto di accertamento sia quello di riscossione, il processo relativo a quest'ultimo è travolto dalla definizione dell'atto presupposto<sup>284, 285</sup>.

---

dichiarato (circ. Agenzia delle Entrate 12.5.2003 n. 28, § 6.2). L'orientamento può essere censurato. Nell'art. 16 della L. 289/2002 e nella L. 197/2022 non è infatti prevista una norma analoga all'art. 34 co. 3 della L. 413/91, secondo cui *“le rettifiche al reddito d'impresa, oggetto di contestazione, idonee ad esplicare effetti sui periodi di imposta successivi, si considerano riconosciute ai fini delle imposte sul reddito per la quota a loro imputabile del maggior reddito imponibile determinato ai sensi del presente articolo a condizione che risultino esplicitamente indicate nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta chiuso al 31 dicembre 1991 o in corso a tale data”*.

<sup>279</sup> In tema di rottamazione dei ruoli ex L. 197/2022, si veda la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 30.6.2023 n. 364. Riteniamo che, ai fini della compensazione, il credito debba essere stato riversato per intero. In caso di definizione avvenuta applicando le percentuali della L. 197/2022, la compensazione dovrebbe poter avvenire per un importo pari a quanto è stato pagato.

<sup>280</sup> *“Il regolare perfezionamento della definizione agevolata produce un effetto estintivo della pretesa tributaria inerente alle violazioni constatate ovvero accertate e, nel caso di definizione della lite pendente, produce altresì, come riflesso processuale, l'estinzione del giudizio. Si tratta, pertanto, di effetti ai quali consegue il venir meno dell'efficacia di precedenti misure cautelari o esecutive, sempreché non siano riferite anche ad altre violazioni non oggetto della definizione agevolata”* (risposte rese in occasione di Telefisco 31.1.2019). L'effetto sarà lo sgravio delle somme (circ. Agenzia delle Entrate 24.10.2011 n. 48, § 9).

<sup>281</sup> In relazione all'ipoteca esattoriale ex art. 77 del DPR 602/73, la cautela è legittima solo se i debiti hanno valore superiore a 20.000,00 euro; se per effetto della definizione il debito viene ridotto sotto soglia, l'ipoteca deve ritenersi illegittima (in merito all'art. 6 del DL 193/2016, si veda C.T. Prov. Lecce 7.3.2019 n. 401/4/19).

<sup>282</sup> Risposte rese a Telefisco 31.1.2019 e C.T. Prov. Modena 14.12.2018 n. 785/1/18.

<sup>283</sup> Per imposte sui redditi/IRAP/IVA, in base al combinato disposto degli artt. 15 del DPR 602/73 e 68 del DLgs. 546/92, la riscossione delle imposte avviene: immediatamente, per un terzo del loro ammontare, per i due terzi, dopo la sentenza di primo grado, per il residuo, successivamente alla sentenza di appello.

<sup>284</sup> È interessante notare che, secondo l'Agenzia delle Entrate, *“non vanno, ad esempio, presentate istanze separate nel caso di riunione dei giudizi avverso l'atto impositivo e la cartella di pagamento”* (circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 4.1 nota 43). Considerato che per ogni controversia distinta (quindi per ogni atto impugnato) è necessario presentare un'apposita domanda a prescindere dalla riunione dei ricorsi, si può dedurre, a contrario, che per l'Agenzia delle Entrate le due liti, nel caso in oggetto, sono considerate come una sola (in effetti, l'atto di riscossione viene automaticamente meno per effetto della definizione dell'atto presupposto).

<sup>285</sup> A conferma di quanto esposto, nella circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6 (§ 2.3.4) è specificato che se l'accertamento è impugnato e la lite viene regolarmente definita, *“si potrà richiedere pronuncia di estinzione per cessazione della materia del contendere anche nel giudizio instaurato avverso la cartella di pagamento”*.

### 9.1.2 Interessi di mora<sup>286</sup>

Gli interessi di mora, spettanti, come prevede l'art. 30 del DPR 602/73, se il contribuente non onora nei termini le somme intimate con cartella di pagamento o accertamento esecutivo, non sono dovuti se viene definito l'atto presupposto, quindi l'accertamento o l'avviso di liquidazione.

Ciò anche quando viene definito l'atto di riscossione come la cartella di pagamento.

### 9.1.3 Aggi di riscossione<sup>287</sup>

L'art. 17 del DLgs. 112/99 prevede che sulle somme riscosse spettino i compensi di riscossione, tanto nel caso della cartella di pagamento (con un'intensità diversa a seconda del fatto che gli importi siano pagati entro o oltre il termine di 60 giorni dalla notifica dell'atto, rispettivamente del 3% o del 6%) quanto per l'accertamento esecutivo (cfr. l'art. 29 del DL 78/2010, secondo cui gli aggi spettano per la misura del 6% se gli importi non sono pagati entro il termine per il ricorso).

Gli aggi non sono dovuti se viene definito l'atto presupposto, quindi l'accertamento o l'avviso di liquidazione. Infatti, gli importi dovuti per la definizione sono riferiti a quest'ultimo: la modalità di pagamento tramite modello F24 *"esclude che oggetto di versamento possano essere anche importi di spettanza dell'agente della riscossione"*, tipo *"aggi, rimborsi spese"*<sup>288</sup>.

Ciò anche quando viene definito l'atto di riscossione come la cartella di pagamento.

### 9.1.4 Sanzioni da omesso versamento (mancato pagamento di importi contestati con avviso di accertamento/di liquidazione per imposte d'atto)

Nelle imposte d'atto (registro, successioni) i testi di riferimento impongono il pagamento dell'avviso di accertamento/liquidazione entro 60 giorni dalla notifica<sup>289</sup>, pena l'irrogazione, nella cartella di pagamento, delle sanzioni da omesso versamento ex art. 13 del DLgs. 471/97.

Se il contribuente definisce l'avviso di liquidazione e la cartella il cui mancato pagamento ha dato origine alla sanzione non è stata impugnata, la sanzione potrebbe rimanere siccome l'effetto della definizione non è equiparato ad una sentenza di annullamento. Di contro, se la cartella, in cui è riscossa la sanzione da omesso versamento viene definita la sanzione dovrebbe essere stralciata, quand'anche il precedente avviso di liquidazione non sia impugnato, essendo una sanzione collegata al tributo con tributo definito in quanto pagato per effetto della definizione<sup>290</sup>.

## 9.2 CONTRIBUTI PREVIDENZIALI E ASSISTENZIALI

La definizione è circoscritta alle liti rientranti nella giurisdizione tributaria, dunque non ha effetto sui contributi previdenziali e assistenziali, nemmeno se la base imponibile coincide con quella fiscale.

Non vi è quindi effetto per i contributi liquidati all'interno del quadro RR della dichiarazione dei redditi<sup>291</sup>. I contributi, nonostante la definizione della lite, non sono oggetto di sgravio e l'avviso di addebito emesso dall'INPS ex art. 30 del DL 78/2010 può essere contestato in via giudiziale<sup>292</sup> senza che la definizione causi l'estinzione del relativo giudizio.

<sup>286</sup> Nel momento in cui la definizione è perfezionata nessuna somma ulteriore può essere pretesa; quindi non sono più dovuti gli interessi da sospensione giudiziale ex art. 47 co. 8-bis del DLgs. 546/92.

<sup>287</sup> La L. 30.12.2021 n. 234 ha riformato l'art. 17 del DLgs. 112/99 disponendo l'abrogazione degli aggi di riscossione.

<sup>288</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 25.9.2017 n. 23 (§ 1.1).

<sup>289</sup> Si veda, ad esempio, l'art. 56 del DPR 131/86.

<sup>290</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 25.9.2017 n. 23 (§ 5.6).

<sup>291</sup> Per la definizione delle liti non rileva quindi il loro pagamento (circ. Agenzia delle Entrate 25.9.2017 n. 23, § 2.2).

<sup>292</sup> Circ. INPS 2.8.2016 n. 140, § 2.

### 9.2.1 Gestioni Artigiani e Commercianti e Gestione Separata INPS

I contributi Artigiani e Commercianti nonché i contributi dovuti alla Gestione Separata INPS sono liquidati nella dichiarazione dei redditi.

La giurisprudenza ha diverse volte stabilito che la definizione tributaria è irrilevante ai fini contributivi, che continuano ad essere parametrati al maggior reddito accertato<sup>293</sup>. Né si può sostenere che, definita la lite, sia definitivo l'accertamento contributivo<sup>294</sup>.

### 9.2.2 Casse di previdenza professionale

Non dovrebbero esservi dubbi sul fatto che la definizione delle liti pendenti non abbia effetto sui contributi dovuti alle Casse professionali.

La loro autonomia osterebbe ad una interpretazione in senso contrario<sup>295</sup>.

Fattispecie	Effetto
Riscossione in pendenza di giudizio	Viene meno (si scomputa quanto già pagato)
Pignoramenti	Vengono meno
Fermi/ipoteche	Vengono meno
Fermi dei rimborsi	Il rimborso va erogato
Misure cautelari ex art. 22 del DLgs. 472/97	Vengono meno
Maggiore IVA accertata	L'IVA può essere addebitata in rivalsa
Indebita compensazione di crediti esistenti	Il credito interamente pagato può essere compensato in costanza dei requisiti di legge
Contributi previdenziali	Non ci sono effetti

## 10 RISVOLTI PENALI TRIBUTARI

La definizione delle liti pendenti può avere effetti sul versante penale, in ragione sia dei principi generali derivanti dagli artt. 13 e 13-bis del DLgs. 74/2000 sia della causa di non punibilità introdotta dal DL 34/2023 proprio in merito alle definizioni ex L. 197/2022.

Tanto premesso, la definizione delle liti perfezionata, a seconda di quando avviene e in ragione della tipologia di reato commesso, può avere l'effetto penale di circostanza attenuante o addirittura di causa di non punibilità del reato.

In ogni caso, se il pagamento di tutte le somme, anche per definizione liti, interviene entro l'inizio del dibattimento penale c'è una circostanza attenuante ed è ammesso il patteggiamento ai sensi dell'art. 444 c.p.p. Opera infatti l'art. 13-bis co. 1 del DLgs. 74/2000: *“fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie”*.

Ove il contribuente, entro il dibattimento di primo grado, non abbia terminato di pagare le rate in osservanza della legge tributaria, il pagamento ai fini penali può essere postergato nei limiti dell'art. 13 co. 3 del DLgs. 74/2000 (massimo 6 mesi)<sup>296</sup>. Tale disposizione opera dunque per la definizione delle liti in cui è previsto il

<sup>293</sup> Cass. 20.1.2021 n. 950.

<sup>294</sup> Cass. 25.8.2020 n. 17652 e Cass. 18.9.2019 n. 23301.

<sup>295</sup> Cass. 11.2.2019 n. 3916 e Cass. 11.10.2022 n. 29639.

<sup>296</sup> L'art. 13 co. 3 del DLgs. 74/2000 precisa che: *“Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità dell'articolo 13-bis, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è*

pagamento rateale degli importi.

È importante rammentare che, per fruire della causa di non punibilità o della circostanza attenuante, il PM o il giudice penale potrebbero pretendere il certificato di estinzione del debito di cui all'art. 22 del DLgs. 74/2000, da richiedere all'Agenzia delle Entrate. Ove essa ritenga la definizione delle liti non corretta, potrebbe rifiutarsi di rilasciarlo.

### 10.1 REATI DI OMESSO VERSAMENTO

Per i reati di omesso versamento IVA<sup>297</sup>, di ritenute<sup>298</sup> e di indebita compensazione di crediti non spettanti, è prevista una causa di non punibilità derivante dal perfezionamento e dal versamento degli importi di una delle definizioni della L. 197/2022, inclusa la definizione delle liti pendenti<sup>299</sup>.

Ai fini della non punibilità occorre non solo il pagamento integrale delle rate o della totalità delle somme, ma anche il rispetto delle regole che disciplinano la singola definizione. Dal punto di vista operativo, l'art. 23 del DL 34/2023 prevede le seguenti fasi:

- il contribuente che intende beneficiare della non punibilità comunica all'autorità giudiziaria il pagamento di tutte le somme o della prima rata e all'Agenzia delle Entrate la pendenza del processo penale indicandone gli estremi;
- il processo penale rimane sospeso sino a quando l'Agenzia delle Entrate comunica la corretta esecuzione della definizione e il puntuale pagamento delle rate o di tutte le somme<sup>300</sup>.

Ovviamente, se le somme non sono pagate, se c'è la decadenza dalla rateazione o se gli adempimenti caratterizzanti la definizione non sono corretti l'Agenzia delle Entrate lo comunica al giudice penale e il processo penale prosegue<sup>301</sup>.

### 10.2 REATO DI INDEBITA COMPENSAZIONE

Per quanto riguarda il delitto di indebita compensazione, punito dall'art. 10-*quater* del DLgs. 74/2000, i benefici penali si atteggiano diversamente a seconda che si tratti di indebita compensazione di crediti non spettanti oppure inesistenti.

È bene puntualizzare subito che il riconoscimento della non punibilità così come della circostanza attenuante dipende, in sostanza, dalla qualificazione della fattispecie operata dall'Agenzia delle Entrate che non può essere censurata in sede di definizione della lite.

I concetti di credito non spettante e inesistente sono comunque discussi, poiché una medesima fattispecie può essere inquadrata nell'una piuttosto che nell'altra categoria. Non è un caso che la sezione V della Corte di Cassazione abbia rimesso la questione al Primo Presidente per l'assegnazione alle Sezioni Unite, sotto un duplice aspetto sempre collegato alla dicotomia "non spettanza/inesistenza": la quantificazione delle sanzioni<sup>302</sup> e il termine decadenziale applicabile per la notifica dell'atto di recupero<sup>303</sup>.

---

*sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione".*

<sup>297</sup> Art. 10-*ter* del DLgs. 74/2000 (soglia di punibilità pari a 250.000,00 euro).

<sup>298</sup> Art. 10-*bis* del DLgs. 74/2000 (soglia di punibilità pari a 150.000,00 euro).

<sup>299</sup> Vista la natura dei reati indicati, si tratterà nella maggioranza delle ipotesi di definizione su cartelle di pagamento o avvisi di recupero del credito d'imposta.

<sup>300</sup> C'è però un limite: le definizioni della L. 197/2022 (in sostanza il pagamento delle rate) devono terminare prima della sentenza di appello. In sede penale è ammesso l'incidente probatorio.

<sup>301</sup> L'elemento di distinzione della causa di non punibilità ex DL 34/2023 rispetto all'art. 13-*bis* del DLgs. 74/2000 risiede nel fatto che gli importi possono essere pagati secondo le tempistiche del piano di dilazione tributario, e non necessariamente entro l'inizio del dibattimento penale di primo grado.

<sup>302</sup> Cass. 8.2.2023 n. 3784.

<sup>303</sup> Cass. 2.11.2022 n. 35536.

### 10.2.1 Indebita compensazione di crediti non spettanti

Il reato di indebita compensazione di crediti non spettanti<sup>304</sup> rientra nella speciale causa di non punibilità prevista dall'art. 23 del DL 34/2023, illustrata nel precedente § 10.1.

### 10.2.2 Indebita compensazione di crediti inesistenti

In relazione alla compensazione di crediti inesistenti<sup>305</sup>, spetta la ordinaria circostanza attenuante dell'art. 13-*bis* del DLgs. 74/2000, ovvero la diminuzione della pena sino alla metà (e l'assenza di sanzioni accessorie) se il contribuente provvede alla estinzione dei debiti tributari prima dell'apertura del dibattimento di primo grado<sup>306</sup>.

L'attenuante è condizione per accedere al patteggiamento ex art. 444 c.p.p.

## 10.3 REATI DICHIARATIVI

L'art. 13 co. 2 del DLgs. 74/2000 dispone che: *"i reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali"*.

Tale causa di non punibilità non può ovviamente operare, considerato che la lite, per sua natura ontologica, presuppone l'inizio del controllo.

Spetta quindi la ordinaria circostanza attenuante dell'art. 13-*bis* del DLgs. 74/2000, ovvero la diminuzione della pena sino alla metà (e l'assenza di sanzioni accessorie) se il contribuente provvede alla estinzione dei debiti tributari prima dell'apertura del dibattimento di primo grado<sup>307</sup>.

L'attenuante è condizione per accedere al patteggiamento ex art. 444 c.p.p.

Norma	Reato	Effetto del ravvedimento
Art. 2 del DLgs. 74/2000	Dichiarazione fraudolenta	Attenuante
Art. 3 del DLgs. 74/2000	Dichiarazione fraudolenta (altri artifici)	Attenuante
Art. 4 del DLgs. 74/2000	Dichiarazione infedele	Attenuante
Art. 5 del DLgs. 74/2000	Omessa dichiarazione	Attenuante
Art. 10- <i>bis</i> del DLgs. 74/2000	Omesso versamento ritenute	Causa di non punibilità ex DL 34/2023
Art. 10- <i>ter</i> del DLgs. 74/2000	Omesso versamento IVA	Causa di non punibilità ex DL 34/2023
Art. 10- <i>quater</i> co. 1 del DLgs. 74/2000	Indebita compensazione di crediti non spettanti	Causa di non punibilità ex DL 34/2023
Art. 10- <i>quater</i> co. 2 del DLgs. 74/2000	Indebita compensazione di crediti inesistenti	Attenuante

## 11 OBBLIGAZIONI SOLIDALI

L'art. 1 co. 202 della L. 197/2022 stabilisce che *"la definizione agevolata perfezionata dal coobbligato giova in favore degli altri, compresi quelli per i quali la controversia non sia più pendente, fatte salve le disposizioni del secondo periodo del comma 196"*.

Detta disposizione concerne la solidarietà tributaria, quindi ad esempio le ipotesi di:

cessione di azienda ex art. 14 del DLgs. 472/97;

<sup>304</sup> Art. 10-*quater* co. 1 del DLgs. 74/2000 (soglia di punibilità pari a 50.000,00 euro).

<sup>305</sup> Art. 10-*quater* co. 2 del DLgs. 74/2000 (soglia di punibilità pari a 50.000,00 euro).

<sup>306</sup> Il termine può essere prorogato dal giudice penale per un periodo massimo di 6 mesi.

<sup>307</sup> Il termine può essere prorogato dal giudice penale per un periodo massimo di 6 mesi.

eredi del contribuente defunto ex art. 65 del DPR 600/73;  
coniugi in caso di dichiarazione congiunta ex art. 17 della L. 114/77;  
parti contraenti per l'imposta di registro ex art. 57 del DPR 131/86;  
soci di SNC e SAS per i debiti tributari della società (IVA, IRAP).

La definizione posta in essere da uno dei coobbligati esplica effetto nei confronti degli altri:

anche se, nei loro confronti, la lite non è più pendente, quindi altresì nel caso in cui si fosse già formato il giudicato;  
anche se, dopo la definizione di un coobbligato, viene depositata la sentenza nei confronti di un altro coobbligato;  
fermo restando che la sanatoria non dà diritto al rimborso di quanto già pagato per effetto della riscossione in pendenza di giudizio.

Nelle obbligazioni solidali il pagamento del dovuto ad opera di un coobbligato determina la cessazione della materia del contendere nel processo pendente instaurato da altro coobbligato<sup>308</sup>.

Colui il quale non ha presentato domanda di definizione, se si è certi del buon esito della stessa, potrà chiedere la cessazione della materia del contendere oppure omettere di impugnare la sentenza. Per l'Agenzia delle Entrate, se emerge il problema dello scomputo delle somme, entrambi i coobbligati devono presentare domanda di definizione<sup>309</sup>.

### 11.1 ATTI ESATTIVI NOTIFICATI AI COOBLIGATI SOLIDALI

La giurisprudenza è ferma nel ritenere che al coobbligato possa essere notificata la cartella di pagamento o altro atto esattivo, sulla base del ruolo formato in capo all'obbligato principale. Il coobbligato, nel ricorso contro l'atto esattivo, può difendersi nel merito censurando la pretesa<sup>310</sup>.

In tal caso, il coobbligato può fruire della definizione contro l'atto di riscossione a lui notificato<sup>311</sup>.

### 11.2 GIUDICATO O ATTO RESOSI DEFINITIVO PER IL COOBLIGATO

La definizione, come stabilisce l'art. 1 co. 202 della L. 197/2022, ha effetto anche per i coobbligati nei cui confronti non penda più la lite perché si è formato ad esempio un giudicato sfavorevole<sup>312</sup>, o riguardo al coobbligato che non ha impugnato il provvedimento.

Pertanto, gli effetti della definizione sono più incisivi rispetto all'estensione del giudicato favorevole nei confronti del coobbligato ai sensi dell'art. 1306 c.c., siccome tale norma, per costante giurisprudenza, incontra il limite del giudicato di segno contrario formatosi in capo al coobbligato<sup>313</sup>.

### 11.3 VERSAMENTI EFFETTUATI DAI COOBLIGATI

La legge non contiene norme specifiche sui versamenti eseguiti dai coobbligati, per cui, in base ai principi generali, si può affermare che:

dalle somme dovute per la definizione è possibile scomputare quelle già versate in conseguenza della riscossione frazionata;

<sup>308</sup> L'estinzione verrà chiesta dall'Agenzia delle Entrate, operando, anche in tal caso, la compensazione delle spese (circ. Agenzia delle Entrate 28.7.2017 n. 22, § 6.1.1, nota 60; risposte rese nel corso di Telefisco 31.1.2019).

<sup>309</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6 (§ 7.1.1).

<sup>310</sup> Cass. 18.11.2015 n. 23544, Cass. 14.3.2018 n. 6282 e Cass. 23.5.2018 n. 12713.

<sup>311</sup> Cass. 10.11.2022 n. 33176 e Cass. 22.11.2022 n. 34384.

<sup>312</sup> C.T. Prov. Milano 29.5.2017 n. 3801/16/17.

<sup>313</sup> Cass. 27.11.2006 n. 25072 e Cass. 18.5.2009 n. 11499. Nella fattispecie del coobbligato non impugnante, l'Agenzia delle Entrate ha specificato che "l'effetto definitorio dell'iniziativa assunta dal ricorrente impedisce all'Agenzia delle Entrate di esercitare ulteriori azioni nei confronti degli altri soggetti interessati, fermo restando che non si farà comunque luogo a rimborso di somme già versate" (circ. 28.7.2017 n. 22, § 6.1.1).

se dette somme versate eccedono quelle da definizione, ciò non dà luogo a restituzioni;

se uno dei due coobbligati ha già pagato parte delle somme, il coobbligato che, nel processo, intende aderire alla definizione deve versare gli importi ex L. 197/2022 scomputando ciò che è già stato versato dagli altri coobbligati.

In relazione a quest'ultimo punto, si veda la circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6 (§ 7.1.1), secondo cui *“lo scomputo è, quindi, ammesso solo in relazione alle somme eventualmente versate in via provvisoria dagli altri coobbligati che si avvalgono a loro volta della definizione e che in tal modo accettano anch'essi l'estinzione della controversia; in tal caso il pagamento potrà essere effettuato per la differenza da uno solo dei coobbligati, mentre gli altri devono definire la controversia con la sola presentazione dell'istanza”*<sup>314</sup>. Soluzione che appare censurabile: non si comprende la ragione per cui non possano essere scomputate le somme pagate dal coobbligato che non ha instaurato il contenzioso.

#### 11.4 IMPORTI PAGATI DAL FIDEIUSSORE

Può accadere che la somma oggetto di lite (ad esempio il credito IVA richiesto ai sensi dell'art. 30 del DPR 633/72) sia stata in tutto o in parte pagata dal fideiussore. In taluni casi l'art. 38-bis del DPR 633/72 richiede infatti che il rimborso possa essere erogato a seguito di una fideiussione.

In questo caso dovrebbero valere le regole generali, essendo il fideiussore comunque un obbligato al pagamento dell'imposta, sia pure in ragione di un contratto autonomo di garanzia.

Sembra possibile, per il contribuente, scomputare dal dovuto l'importo pagato dal fideiussore, ma né questi né il fideiussore possono chiedere a rimborso l'eccedenza<sup>315</sup>. In relazione a questo punto non si rinvergono chiarimenti di prassi, dunque la definizione potrebbe essere disconosciuta.

Il fideiussore non ha però titolo a domandare la definizione della lite, non essendo un coobbligato di imposta nel senso “tributario” del termine<sup>316</sup>.

## 12 SOCIETÀ DI PERSONE

Nelle società di persone e per i soggetti indicati dall'art. 5 del TUIR, l'avviso di accertamento viene notificato alla società, e ribaltato *pro quota* sui soci/associati, in virtù della trasparenza fiscale.

Sin dalla sentenza Cass. SS.UU. 4.6.2008 n. 14815, è pacifico che tra soci e società, per le imposte sui redditi, sussista un litisconsorzio necessario, dunque il processo deve svolgersi con la necessaria partecipazione di tutti i soggetti (la società e tutti i soci).

L'Agenzia delle Entrate, sin dall'art. 16 della L. 289/2002, ha sostenuto che, nonostante il vincolo litisconsortile, i soci e la società possano decidere in piena autonomia se definire o meno<sup>317</sup>. Tale interpretazione è stata ribadita per la definizione ex L. 197/2022<sup>318</sup>.

Ai fini delle imposte sui redditi, la società non può per forza di cose definire, difettando il valore della lite (nell'atto alla società, infatti, è accertato un maggior reddito senza imposta)<sup>319</sup>. Di conseguenza, la definizione,

<sup>314</sup> Ipotizziamo che A e B siano parti contraenti solidalmente responsabili ai sensi dell'art. 57 del TUR, e che, raggiunti da un accertamento di maggior valore, entrambi ricorrano. In ragione della riscossione frazionata, A non paga nulla mentre B paga 100. La lite può essere definita pagando 200: A può presentare domanda pagando 100 scomputando le somme versate da B, mentre B deve presentare domanda a costo zero.

<sup>315</sup> Cass. 18.9.2015 n. 18371; nello stesso senso, Cass. 17.7.2014 n. 16339.

<sup>316</sup> Cass. 23.11.2018 n. 30371.

<sup>317</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 25.9.2017 n. 23 (§ 6.2), 24.10.2011 n. 48 (§ 4.15) e 1.4.2019 n. 6 (§ 2.3.7).

<sup>318</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 20.3.2023 n. 6, § 5.3.

<sup>319</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 24.10.2011 n. 48 (§ 4.15) e 28.4.2003 n. 22 (§ 12.10). Posizione ribadita nella circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6 (§ 2.3.7). La società non è quindi tenuta a presentare domanda di definizione sebbene questa sia stata presentata dal socio (circ. Agenzia delle Entrate 15.5.2019 n. 10, § 1.3).

ad opera della società, delle liti su tributi propri della stessa, tipicamente IVA e IRAP, non ha alcuna conseguenza sui soci<sup>320</sup>.

Anche parte della giurisprudenza ritiene che ciascuno sia libero di definire la propria posizione<sup>321</sup>.

## 12.1 ESTENSIONE AI SOCI DELLA DEFINIZIONE DELLA SOCIETÀ

La giurisprudenza ha diverse volte sancito, sebbene non in maniera costante, che la definizione ad opera della società ha effetto sui soci. In realtà, la società in ragione dell'assenza di una maggiore IRPEF accertata nei suoi confronti definisce ai fini IVA e IRAP, non potendo materialmente presentare istanza di definizione per le imposte sui redditi.

I giudici si sono spinti a stabilire che quando a definire è la società, la definizione costituisce titolo per l'accertamento nei confronti dei soci. L'esigenza del vincolo litisconsortile *“viene meno con l'intervenuta definizione da parte della società, costituente titolo per l'accertamento nei confronti delle persone fisiche, ai sensi del DPR 29 settembre 1973, n. 600, art. 41-bis. Sicché, non controvertendosi della qualità di socio ovvero della quota partecipativa a ciascuno spettante, ma, unicamente, degli effetti della definizione agevolata da parte della società su ciascun dei soci, ognuno di questi può opporre, ad una definizione che costituisce titolo per l'accertamento nei suoi confronti, soltanto ragioni di impugnativa specifiche e quindi di carattere personale (Cass. 14926/2011 cit.; vds. anche da ultimo, proprio in giudizio relativo a controversia promossa dallo stesso contribuente, in relazione ad altra annualità d'imposta, Sez. 5, n. 5668 del 12.3.2014)”*<sup>322</sup>.

L'interpretazione menzionata è stata fatta propria anche in merito alla definizione delle liti ex art. 39 co. 12 del DL 98/2011<sup>323, 324</sup>.

Tale orientamento prende le mosse dall'art. 9-bis co. 18 del DL 79/97, secondo cui l'intervenuta definizione della società costituisce titolo per l'accertamento nei confronti del socio che non ha aderito. Da ciò la giurisprudenza ha fatto discendere che il socio, raggiunto dall'accertamento sul maggior reddito di partecipazione, da un lato, deve essere notificatario di un atto che recepisce, dal punto di vista quantitativo, la definizione della società, dall'altro, non può censurare nel merito la pretesa ma solo difendersi eccependo questioni personali, come la decadenza dall'accertamento.

## 12.2 PROFILI CRITICI

I descritti orientamenti indicati nel precedente § 12.1 possono avere i seguenti risvolti operativi:

considerato che la prassi appare costante nel consentire alla società e ai soci di scegliere se definire in piena autonomia, non è a rischio la definizione dell'uno o dell'altro soggetto, solo perché gli altri non abbiano (voluto o potuto) definire;

i soggetti che non hanno definito possono avere interesse a richiamare il citato orientamento giurisprudenziale secondo cui la definizione della società si estende ai soci, in quanto potrebbe essere così abbattuta la loro imposta in base alle percentuali di definizione.

## 13 CONSOLIDATO FISCALE

Nel consolidato fiscale ex art. 117 ss. del TUIR la fase di controllo può attuarsi tanto in una rettifica della dichiarazione di gruppo quanto delle dichiarazioni delle società consolidate.

<sup>320</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 24.10.2011 n. 48 (§ 4.15) e 28.4.2003 n. 22 (§ 12.10). Posizione ribadita nella circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6 (§ 2.3.7).

<sup>321</sup> Cass. 24.5.2021 n. 14147 e Cass. 24.2.2022 n. 6089. Cfr. Cass. 11.4.2011 n. 8168 e Cass. 16.12.2011 n. 27145, secondo cui *“resta evidentemente salva la possibilità del socio di contestare la pretesa tributaria spiegata contro di lui convenendo in giudizio anche la società e gli altri soci, attesa la unitarietà del presupposto impositivo”*.

<sup>322</sup> Cass. 15.7.2016 n. 14490, Cass. 6.7.2016 n. 13746, Cass. 30.3.2016 n. 6109 e Cass. 23.11.2017 n. 28007.

<sup>323</sup> Cass. 6.7.2016 n. 13746, C.T. Reg. Potenza 28.9.2017 n. 666/3/17 e C.T. Prov. Brescia 29.4.2016 n. 353/3/1.

<sup>324</sup> Addirittura, alcuni giudici si sono spinti a dichiarare l'estinzione del processo instaurato dal socio (senza che questi abbia presentato domanda di definizione), in ragione della definizione della società, cfr. C.T. Reg. Firenze 18.2.2019 n. 274/3/19.

In caso di accertamento sulla dichiarazione di gruppo, ai fini IRES l'accertamento va eseguito dall'ufficio competente per la consolidata mediante unico atto da notificare sia alla consolidante che alla consolidata<sup>325</sup>. Esso contiene la determinazione della "maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale", oltre che le sanzioni amministrative.

La possibilità di fruire della definizione delle liti anche in tal caso non è messa in discussione e la domanda deve essere presentata dalla società consolidante a cui viene imputato il maggior reddito globale, soggetto che, infatti, liquida e paga l'IRES di gruppo.

È evidente che, nel momento in cui viene presentata la domanda (da una delle consolidate o dalla consolidante) e vengono eseguiti i versamenti, la definizione è a tutti gli effetti perfezionata<sup>326</sup>.

Tale soluzione resta valida quand'anche l'accertamento si riferisca al contesto *ante* DL 78/2010, ove non c'era l'accertamento unico ma il sistema di accertamento su due livelli<sup>327</sup>, in cui l'IRES teorica veniva recuperata in capo alle consolidate e quella effettiva in capo alla consolidante<sup>328, 329</sup>.

## 14 SOSPENSIONE DEI PROCESSI

I processi instaurati su liti definibili non sono automaticamente sospesi. Sono invece sospesi, come si illustrerà nel successivo § 15, i termini di impugnazione delle sentenze e di riassunzione.

La sospensione si verifica se il contribuente ne fa richiesta, dichiarando di volersi avvalere della definizione. Ai sensi dell'art. 1 co. 197 della L. 197/2022, "*In tal caso il processo è sospeso fino al 10 ottobre 2023 ed entro la stessa data il contribuente ha l'onere di depositare, presso l'organo giurisdizionale innanzi al quale pende la controversia, copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata*"<sup>330</sup>.

### 14.1 ISTANZA DI SOSPENSIONE

Per la sospensione, la legge richiede di dichiarare di volersi avvalere della definizione, sicché la sospensione non potrebbe essere concessa ove il difensore, in via generale, dichiari di valutare la possibilità di definire<sup>331</sup>, o quando chieda la sospensione in liti manifestamente non definibili.

L'istanza va rivolta al giudice e, per come è scritta la norma, non sembra necessaria la previa notifica all'Agenzia delle Entrate<sup>332</sup>.

La dichiarazione di voler fruire della definizione non determina alcun vincolo per il contribuente<sup>333</sup>.

<sup>325</sup> Art. 40-bis del DPR 600/73.

<sup>326</sup> L'art. 40-bis co. 1 del DPR 600/73 stabilisce infatti che "*il pagamento delle somme scaturenti dall'atto unico estingue l'obbligazione sia se effettuato dalla consolidata che dalla consolidante*".

<sup>327</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 31.10.2007 n. 60.

<sup>328</sup> Ris. Agenzia delle Entrate 23.11.2011 n. 107 (§ 1). La definizione della consolidante causa la cessazione della materia del contendere nei processi delle consolidate (Cass. 30.12.2021 n. 42062 e Cass. 1.3.2022 n. 6629).

<sup>329</sup> La lite può essere definita dalla società consolidante, sebbene la definizione sia possibile anche ad opera della consolidata, computando il valore della lite sulla base dell'IRES teorica. Dalle somme dovute per la definizione possono essere scomputate quelle già versate dalla consolidata in pendenza di giudizio, in ragione della sua responsabilità solidale (risposta a interpello Agenzia Entrate 28.5.2019 n. 166).

<sup>330</sup> La sospensione può essere accolta se all'1.1.2023 c'è stata la sentenza di cassazione con rinvio, quand'anche la sentenza sia stata gravata da revocazione (Cass. 10.7.2023 n. 19454).

<sup>331</sup> Cass. 7.12.2018 n. 31720.

<sup>332</sup> Essa va indirizzata o al Presidente della sezione o alla Corte di giustizia tributaria, a seconda del fatto che il ricorso sia o meno già stato affidato alla sezione. Infatti, ai sensi dell'art. 41 del DLgs. 546/92, la sospensione del processo può essere dichiarata con ordinanza sia dal Presidente di sezione che dalla Corte.

<sup>333</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 20.3.2023 n. 6, § 5.5.

## 14.2 ESTINZIONE DEL PROCESSO

L'art. 1 co. 198 della L. 197/2022 prevede: *“Nelle controversie pendenti in ogni stato e grado, in caso di deposito ai sensi del comma 197, secondo periodo, il processo è dichiarato estinto con decreto del presidente della sezione o con ordinanza in camera di consiglio se è stata fissata la data della decisione. Le spese del processo restano a carico della parte che le ha anticipate”*<sup>334</sup>.

È quindi contemplato un meccanismo diverso rispetto alle precedenti definizioni: l'estinzione viene dichiarata immediatamente (e non più in un momento successivo al termine per la notifica dell'eventuale diniego di definizione), a condizione che entro il 10.10.2023 il contribuente abbia depositato la domanda e il certificato di pagamento delle somme o della prima rata<sup>335</sup>.

Sembra che se il contribuente nulla produce entro il 10.10.2023 il processo continui officiosamente. Per prudenza, se viene richiesta la sospensione ma poi, per una qualsivoglia ragione, non si è in grado di depositare la documentazione indicata, è opportuno riprendere il processo ai sensi dell'art. 43 del DLgs. 546/92, onde scongiurare il rischio di una estinzione per inattività delle parti ex art. 45 del DLgs. 546/92, che potrebbe determinare l'inoppugnabilità dell'atto, se il processo pende in primo grado o in rinvio<sup>336</sup>.

Fattispecie	Adempimento	Effetto
Liti che rientrano nella definizione	Istanza presso la segreteria	Sospensione del processo sino al 10.10.2023
Liti che rientrano nella definizione	Deposito, entro il 10.10.2023, della domanda e del modello F24	Estinzione
Liti che rientrano nella definizione	Omesso deposito, entro il 10.10.2023, della domanda e del modello F24	Il processo prosegue
Termine per il diniego di definizione	–	30.9.2024
Termini per impugnare o riassumere che scadono tra l'1.1.2023 e il 31.10.2023	–	Sospensione per 11 mesi

## 15 SOSPENSIONE DEI TERMINI PROCESSUALI

Ai sensi dell'art. 1 co. 199 della L. 197/2022, *“Per le controversie definibili sono sospesi per undici mesi i termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione, nonché per la proposizione del controricorso in cassazione che scadono tra la data di entrata in vigore della presente legge [n.d.a. 1.1.2023] e il 31 ottobre 2023”*<sup>337</sup>. La sospensione concerne anche le impugnazioni incidentali e il controricorso per Cassazione.

<sup>334</sup> Il giudice, se il contribuente deposita entro il 10.10.2023 la domanda di definizione e il modello F24, sembra dunque tenuto a pronunciare l'estinzione, senza un puntuale esame sul carattere definibile della lite, la cui competenza spetta all'Agenzia delle Entrate mediante notifica del diniego di definizione, che può avvenire entro il 30.9.2024. Per dichiarare l'estinzione, sembra che il giudice debba limitarsi ad un esame estrinseco della causa, vagliando per sommi capi se la lite è definibile (non lo sarebbe, ad esempio, una lite instaurata contro atti emessi da enti impositori diversi dall'Agenzia fiscale). I requisiti per definire (processo pendente all'1.1.2023, formazione del giudicato interno, correttezza dei versamenti) non dovrebbero essere valutati dal giudice.

<sup>335</sup> In teoria, quindi, se il contribuente deposita entro il 10.10.2023 la domanda di definizione e il modello F24, l'Agenzia fiscale nemmeno dovrebbe (o potrebbe) opporsi all'estinzione. Il legislatore ha ritenuto di posticipare il controllo sulla spettanza della definizione in un momento successivo ovvero in sede di istruttoria funzionale all'eventuale diniego di definizione, la cui notifica può avvenire entro il 30.9.2024.

<sup>336</sup> Laddove la domanda di definizione e i certificati di pagamento siano depositati tardivamente, comunque l'estinzione dovrà essere dichiarata (sempre che la domanda sia stata presentata entro il 30.9.2023).

<sup>337</sup> Trattasi di una formulazione normativa assai simile alla sospensione dei termini che era stata introdotta in occasione dell'art. 6 del DL 119/2018, o dell'art. 11 del DL 50/2017.

Essa prescinde dalla volontà di fruire della definizione e opera pure per l'Agenzia delle Entrate<sup>338</sup>.

In presenza anche di un minimo dubbio sul carattere definibile della lite bisogna impugnare nei termini<sup>339, 340</sup>. La sospensione non opera per i termini diversi da quelli indicati, si pensi a quelli per il ricorso, la costituzione in giudizio o il deposito di documenti e memorie.

### 15.1 TERMINI DI IMPUGNAZIONE

Il periodo di sospensione riguarda i termini di impugnazione non delle sole sentenze ma delle pronunce giurisdizionali in generale.

Oltre ai termini per l'appello e il ricorso per Cassazione, dovrebbe essere sospeso il termine per il reclamo dei decreti presidenziali ex art. 28 del DLgs. 546/92<sup>341</sup>.

Rammentiamo che se, entro il 30.9.2024, viene opposto il diniego di definizione in relazione ad una domanda di definizione proposta in pendenza dei termini per impugnare, il diniego può essere impugnato unitamente alla sentenza ai sensi dell'art. 1 co. 200 della L. 197/2022, e ciò, per entrambe le parti, consente di notificare l'impugnazione decorsi i termini ordinari.

### 15.2 APPELLO INCIDENTALE

La sospensione degli 11 mesi riguarda pure le impugnazioni incidentali, prima fra tutte l'appello incidentale. Per mera prudenza sarebbe bene non tenere conto della sospensione in caso di appello incidentale sulle sole spese processuali.

Emergono problematiche siccome, ex art. 54 del DLgs. 546/92, l'appello incidentale si propone "a pena di inammissibilità" nelle controdeduzioni tempestive, il cui termine non è sospeso<sup>342</sup>. Si potrebbe al riguardo affermare che:

non essendo sospeso il termine di 60 giorni dalla ricezione dell'appello principale per la costituzione in giudizio dell'appellato, l'appellato stesso debba/possa costituirsi in giudizio entro i 60 giorni, visto che non c'è alcuna sospensione;

stante la sospensione degli 11 mesi, l'appellato possa presentare appello incidentale beneficiando della sospensione, quindi potrà, dopo la costituzione già avvenuta, depositare l'appello incidentale.

### 15.3 TERMINI DI RIASSUNZIONE E DI RIPRESA DEL PROCESSO

L'art. 1 co. 199 della L. 197/2022 sancisce che la sospensione opera per le sole "riassunzioni", quindi non dovrebbero esservi dubbi sul fatto che rimangano sospesi i termini relativi alla riassunzione in rinvio ex art. 63 del DLgs. 546/92.

---

<sup>338</sup> Cass. 20.10.2021 n. 30957.

<sup>339</sup> Sono da ritenersi escluse dalla sospensione dei termini le liti instaurate contro i dinieghi di rimborso, avverso il Comune, così come, per prudenza, quelle in cui la controparte è l'Agente della riscossione.

<sup>340</sup> Così anche la circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 9.

L'impugnazione proposta durante un periodo di sospensione dei termini è ammissibile (Cass. 5.8.2021 n. 22337).

<sup>341</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 9.

<sup>342</sup> La costituzione dell'appellato può avvenire, ex art. 23 del DLgs. 546/92, entro 60 giorni dalla ricezione dell'appello principale, ma il termine non è perentorio (se l'appellato si costituisce oltre il termine dei 20 giorni liberi prima dell'udienza, perde il diritto a depositare documenti, ma la costituzione rimane valida). Ove, però, l'appellato intenda presentare appello incidentale, non solo deve farlo nelle controdeduzioni, ma entro i 60 giorni a pena di inammissibilità.

Non sono sospesi i termini per riprendere il processo sospeso/interrotto<sup>343</sup>, né il termine per la riassunzione a seguito di declinatoria di competenza ex art. 5 del DLgs. 546/92<sup>344</sup>.

Alcuna sospensione opera per il termine, anch'esso decadenziale, entro cui occorre integrare il contraddittorio a seguito di ordine giudiziale ex art. 14 del DLgs. 546/92.

#### 15.4 CUMULO CON LA SOSPENSIONE FERIALE DEI TERMINI

L'art. 1 co. 199 della L. 197/2022 non fa alcun riferimento alla possibilità di cumulare la sospensione ivi prevista con la sospensione feriale dei termini.

Cospicua giurisprudenza ha sancito che *“la sospensione straordinaria prevista dall'art. 6, comma 11, del DL n. 119 del 2018, conv., con modificazioni dalla legge n. 136 del 2018, non è cumulabile con quella dei termini processuali nel periodo feriale – prevista dall'art. 1 della legge n. 742 del 1969, nel testo novellato, da ultimo, dall'art. 16, comma 1, del DL n. 132 del 2014, convertito con modificazioni dalla legge n. 162 del 2014 – nei casi di coincidenza o sovrapposizione dei relativi periodi”*<sup>345</sup>. Lo stesso ha affermato la prassi<sup>346</sup>.

Prendendo l'esempio del termine lungo di sei mesi iniziato a decorrere *ante* 1.1.2023 (quindi prima dell'inizio del periodo di sospensione), il periodo complessivo sarà di 17 mesi (sei mesi di termine lungo, più gli undici mesi di sospensione), senza aggiungere i 31 giorni di sospensione feriale. Così, l'appello di una sentenza depositata il 25.10.2022 deve avvenire entro il 25.3.2024<sup>347, 348</sup>.

Esiste tuttavia un orientamento contrario: addirittura, la Cassazione ha ammesso il cumulo di tre sospensioni diverse<sup>349</sup>, stante l'assenza di una norma che lo vieti<sup>350</sup>.

---

<sup>343</sup> Cass. 16.3.2022 n. 8627.

<sup>344</sup> Cass. 16.3.2022 n. 8627, sia pure in via incidentale. Ciò desta perplessità, siccome si tratta di vera e propria riassunzione del processo e non di semplice ripresa.

<sup>345</sup> Cass. 6.2.2023 n. 3598; nello stesso senso, Cass. 9.11.2022 n. 33069, Cass. 29.3.2022 n. 10030, Cass. 11.11.2015 n. 23047, Cass. 21.4.2011 n. 9182.

<sup>346</sup> Vedasi la circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 9: *“al fine di applicare correttamente la sospensione, è necessario individuare in via preventiva la scadenza naturale del termine di impugnazione, comprensiva dell'eventuale sospensione feriale, e poi sommare i 9 mesi, con la precisazione che la durata della sospensione di cui al predetto comma 11 resta comunque pari a 9 mesi, anche nei casi in cui essa si sovrapponga al periodo di sospensione feriale dei termini”*. Negli stessi termini la circ. Agenzia delle Entrate 28.7.2017 n. 22, § 8, nota 67.

<sup>347</sup> Se l'appello venisse notificato aggiungendo i 31 giorni della sospensione feriale, cioè entro il 26.4.2024 (considerando che il 25.4 è festivo) e non entro il 25.3.2024, sarebbe a rischio inammissibilità.

<sup>348</sup> Può anche verificarsi una sorta di “doppia sospensione feriale”, si pensi alla sentenza depositata il 29.6.2022: il termine lungo per l'appello ha una scadenza “naturale” al 29.1.2023, a cui si devono aggiungere gli 11 mesi di sospensione ex L. 197/2022, “sopravvenuti”, e si giunge al 29.12.2023 (non bisogna contare la “seconda” sospensione feriale).

<sup>349</sup> La sospensione per definizione dell'accertamento (art. 15 della L. 289/2002), la sospensione da domanda di adesione (art. 6 del DLgs. 218/97) e la sospensione feriale (art. 1 della L. 742/69).

<sup>350</sup> Cass. 4.2.2011 n. 2682.

La sospensione feriale va conteggiata quando “nella linea del tempo” andrebbe applicata maturata la sospensione da definizione delle liti (ipotesi che difficilmente si verifica nel caso della sospensione ex L. 197/2022)<sup>351</sup>. Uguale tesi è stata sostenuta per la sospensione ex DL 18/2020<sup>352</sup>.

#### 15.4.1 Termine che inizia a decorrere dentro la sospensione

In tema di sospensione dei termini derivante da definizione delle liti pendenti, non è presente una disposizione analoga all'art. 1 della L. 742/69 (“*Ove il decorso abbia inizio durante il periodo di sospensione, l'inizio stesso è differito alla fine di detto periodo*”), presente invece nell'art. 3 del DL 61/2023 per i soggetti colpiti dall'alluvione.

La giurisprudenza ha sancito che si tratta di norma non estensibile in via analogica o interpretativa alla sospensione derivante da definizione delle liti pendenti<sup>353</sup>.

Quindi, se la sentenza è depositata il 15.6.2023, il termine lungo per l'appello scade il 15.1.2024 (contando la sospensione feriale), non cominciando a decorrere dall'1.11.2023 (giorno successivo al 31.10, in cui termina la sospensione).

Può accadere che il termine non solo inizi a decorrere dentro il periodo di sospensione, ma termini anche all'interno del medesimo che racchiude in sé altresì il periodo di sospensione feriale.

Si è affermato: “*la norma non può operare per le sentenze pubblicate nel periodo compreso tra il 24 ottobre 2018 ed il 31 luglio 2019, nel corso del quale il termine (breve o lungo) di impugnazione debba ancora iniziare a decorrere. In altri termini, la sospensione straordinaria incide sul termine di impugnazione in relazione al dies ad quem e non al dies a quo*”<sup>354</sup>.

Ove si intenda applicare il principio in maniera rigorosa, se il termine inizia a decorrere nel periodo di sospensione, questo non verrebbe mai prorogato nemmeno se la scadenza rimane all'interno della sospensione. In caso di sentenza depositata il 15.2.2023, il termine lungo scadrebbe il 15.9.2023 dovendosi considerare la feriale.

Rimane fermo che il termine breve<sup>355</sup> non può oltrepassare il termine lungo nemmeno contando la sospensione<sup>356</sup>. Pertanto, se la sentenza è depositata il 15.6.2023, il termine lungo scade il 15.1.2024: sarebbe in ogni caso errato confidare nel termine breve maggiorato degli undici mesi, ove la sentenza venisse notificata l'1.9.2023.

<sup>351</sup> Vedasi il caso esaminato dalla Cass. 29.5.2020 n. 10252, relativo alla sospensione introdotta dall'art. 39 co. 12 del DL 98/2011. Il termine di impugnazione annuale (*ante* L. 69/2009) della sentenza depositata il 20.12.2010 viene a scadere, nella specie, il 29.1.2013, in quanto: al termine annuale di impugnazione, che fa cadere il termine al 20.12.2011, bisogna aggiungere 360 giorni di sospensione straordinaria, dal 6.7.2011 al 30.6.2012, e si arriva al 14.12.2012; nel 2011 la sospensione feriale viene ad essere assorbita dalla sospensione da definizione delle liti pendenti; nel 2012, occorre computare i 46 giorni di sospensione feriale (*ante* DL 132/2014), in quanto vengono ad essere calcolati una volta spirata la sospensione straordinaria. Nello stesso senso la Cass. 11.11.2005 n. 22891.

<sup>352</sup> Cass. 9.11.2022 n. 33069, ove è stata considerata tempestiva la notifica del ricorso per Cassazione avvenuta il 4.5.2020 in relazione all'impugnazione di una sentenza depositata il 20.12.2018 (con scadenza “ordinaria” il 20.6.2019 senza proroga dei termini e il 20.3.2020 a seguito dell'art. 6 co. 11 del DL 119/2018 che ha sospeso i termini per 9 mesi), in considerazione della sospensione dei termini dal 9.3.2020 all'11.5.2020.

<sup>353</sup> Cass. 19.10.2021 n. 28927.

<sup>354</sup> Cass. 19.10.2021 n. 28927, relativa però ad un caso in cui il termine, che iniziava a decorrere nel periodo di sospensione, scadeva spirato il periodo medesimo.

<sup>355</sup> In caso di notifica della sentenza, l'impugnazione va proposta nei 60 giorni successivi a tale notifica (art. 38 del DLgs. 546/92).

<sup>356</sup> Così anche la circ. Agenzia delle Entrate 28.7.2017 n. 22.

#### 15.4.2 Territori interessati dall'alluvione di maggio 2023 (Emilia-Romagna, Toscana e Marche)

Ove una delle parti processuali o il difensore, all'1.5.2023, avevano la residenza o la sede in uno dei territori individuati nell'allegato 1 al DL 61/2023, i termini processuali sono sospesi dall'1.5.2023 al 31.7.2023 ex art. 3 del DL 61/2023.

In questa eventualità, il discorso si complica ulteriormente e, a maggior ragione, è necessario adottare un atteggiamento prudente.

Istituto	Termine	Norma	Sospensione per 11 mesi
Ricorso introduttivo	60 giorni dalla notifica dell'atto	Art. 21 del DLgs. 546/92	No
Appello principale	60 giorni dalla notifica della sentenza (termine breve); 6 mesi dal deposito della sentenza (termine lungo)	Artt. 38 e 51 del DLgs. 546/92	Sì
Appello incidentale	60 giorni dalla ricezione dell'appello principale	Art. 54 del DLgs. 546/92	Sì
Ricorso per Cassazione	60 giorni dalla notifica della sentenza (termine breve); 6 mesi dal deposito della sentenza (termine lungo)	Artt. 38 e 51 del DLgs. 546/92	Sì
Controricorso in Cassazione	20 giorni dalla scadenza del deposito	Art. 370 c.p.c.	Sì
Costituzione in giudizio del ricorrente	30 giorni dalla notifica del ricorso	Art. 22 del DLgs. 546/92	No
Costituzione in giudizio del resistente	60 giorni dalla ricezione del ricorso	Art. 23 del DLgs. 546/92	No
Deposito di documenti e memorie	20 o 10 giorni liberi prima dell'udienza	Art. 32 del DLgs. 546/92	No
Reclamo avverso i decreti presidenziali	30 giorni dalla comunicazione del decreto	Art. 28 del DLgs. 546/92	Sì
Riassunzione in rinvio	6 mesi dal deposito della sentenza di cassazione con rinvio	Art. 63 del DLgs. 546/92	Sì
Ripresa del processo sospeso/interrotto	6 mesi dalla cessazione della causa di sospensione	Art. 43 del DLgs. 546/92	No
Riassunzione presso il giudice competente	Termine indicato dal giudice o 6 mesi dalla comunicazione del dispositivo	Art. 5 del DLgs. 546/92	No <sup>357</sup>
Riassunzione a seguito di <i>translatio iudicii</i>	3 mesi dal passaggio in giudicato della sentenza che declina la giurisdizione	Art. 59 della L. 69/2009	Dubbio <sup>358</sup>
Integrazione del contraddittorio ordinata dal giudice	Termine indicato dal giudice	Art. 14 del DLgs. 546/92 o art. 331 c.p.c.	No
Revocazione ordinaria della sentenza di appello	Termine breve o termine lungo	Artt. 51 e 38 del DLgs. 546/92	Sì

<sup>357</sup> Così la Cass. 16.3.2022 n. 8627, che non può essere esente da critiche.

<sup>358</sup> Non si nutrono dubbi sulla sospensione se il contribuente, in merito ad una lite fiscale, abbia notificato il ricorso all'Agenzia delle Entrate e lo abbia per errore depositato presso il Tribunale. Tuttavia, considerato che si tratta di *translatio iudicii* tra diverse giurisdizioni, pare giustificabile, per mera prudenza, sollevare il dubbio.

Istituto	Termine	Norma	Sospensione per 11 mesi
Revocazione straordinaria	Termine breve o termine lungo	Art. 64 del DLgs. 546/92	No
Atto di integrazione dei motivi	60 giorni dal deposito del documento non conosciuto	Art. 24 del DLgs. 546/92	No

## 16 DINIEGO DI DEFINIZIONE

Il diniego di definizione deve essere notificato entro il 30.9.2024, con le modalità previste per la notifica degli atti processuali<sup>359</sup>.

La giurisprudenza, superando un diverso orientamento<sup>360</sup>, è consolidata nel ritenere perentorio il termine per la notifica del diniego<sup>361</sup>.

L'Erario non dispone di alcuna discrezionalità in merito all'ammissione del contribuente alla definizione, che può essere negata solo se difettano i requisiti di legge (ad esempio, lite non tributaria) oppure se non sono osservati gli adempimenti prescritti per la medesima, relativi, quindi, alla presentazione della domanda e al versamento degli importi.

Particolare rilevanza acquista la corretta determinazione degli importi, vista la complessità che, come visto nei paragrafi precedenti, può verificarsi. Ove il calcolo si riveli errato, l'Agenzia delle Entrate potrebbe negare la definizione anziché invitare all'integrazione del pagamento.

Il diniego di definizione è impugnabile:

- entro 60 giorni all'organo giurisdizionale presso cui pende la lite;
- ove la definizione sia chiesta in pendenza del termine per impugnare, anche unitamente alla sentenza entro 60 giorni dalla sua notifica.

### 16.1 STESURA DEL RICORSO

Il ricorso contro il diniego di definizione assume un duplice volto, in quanto riguarda:

- l'impugnazione del diniego di definizione, atto amministrativo;
- la revocazione della pronuncia di estinzione, provvedimento giurisdizionale.

Chiaramente, tra il ricorso contro il diniego e la revocazione dell'estinzione vi è un rapporto di pregiudizialità: solo se il diniego risulta fondato, il giudice deve revocare l'estinzione e continuare ad esaminare il merito della lite<sup>362</sup>. Viceversa, se il diniego è infondato, questo sarà annullato e la lite risulterà definita, senza la necessità che l'estinzione venga revocata.

La revocazione della pronuncia di estinzione non ha ovviamente ragione di esistere se ci fosse stata una omessa costituzione in giudizio. Il mancato deposito del ricorso, in questo caso, osterebbe alla revocazione in quanto non ci sarebbe alcuna estinzione da revocare.

#### 16.1.1 Impugnazione del diniego

Il ricorso contro il diniego di definizione segue le ordinarie regole del DLgs. 546/92, quindi va notificato, salva la contestuale impugnazione della sentenza, all'Agenzia delle Entrate entro il termine decadenziale dei 60 giorni e poi depositato in segreteria nei successivi 30 giorni. Entrambi gli adempimenti sono previsti a pena di inammissibilità.

Trattandosi di atto avente valore indeterminabile, il processo non è soggetto all'art. 17-*bis* del DLgs. 546/92, quindi non bisogna, notificato il ricorso, attendere i 90 giorni per il reclamo/mediazione prima di depositarlo<sup>363</sup>.

<sup>359</sup> Art. 1 co. 200 della L. 197/2022.

<sup>360</sup> Cass. 10.10.2008 n. 24910.

<sup>361</sup> Cass. 27.1.2022 n. 2372, Cass. 14.6.2022 n. 19084 e Cass. 26.11.2021 n. 36824.

<sup>362</sup> La revocazione è comunque una facoltà del contribuente, che potrebbe limitarsi a censurare il diniego di definizione.

<sup>363</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 (§ 5.2); in senso contrario, C.T. Prov. Torino 26.9.2013 n. 102/12/13. Adottando la tesi favorevole all'applicabilità dell'art. 17-*bis* del DLgs. 546/92, comunque non ci sarebbero effetti irreversibili per il contribuente, in quanto il giudice, se fosse di diverso avviso, non potrà dichiarare inammissibile il ricorso, ma, come sancisce l'art. 17-*bis* del DLgs. 546/92, dovrà rinviare l'udienza per consentire la fase di reclamo/mediazione.

Il carattere indeterminabile del valore della lite si riflette sul contributo unificato, che, ai sensi dell'art. 13 del DPR 115/2002, è pari a 120,00 euro<sup>364</sup>.

Al difensore va rilasciata la procura per il ricorso contro il diniego di definizione, ai sensi dell'art. 12 del DLgs. 546/92. Trattasi di nuovo ricorso contro un differente provvedimento, quindi non è possibile sostenere che valga la procura rilasciata *ab origine* per la causa principale<sup>365</sup>.

### 16.1.2 Revocazione del decreto di estinzione

Per effetto dell'art. 1 co. 201 della L. 197/2022, *“Il diniego della definizione agevolata è motivo di revocazione del provvedimento di estinzione pronunciato ai sensi del comma 198; la revocazione è chiesta congiuntamente all’impugnazione del diniego. Il termine per impugnare il diniego della definizione agevolata e per chiedere la revocazione è di sessanta giorni dalla notificazione di cui al comma 200”*. Ciò è coerente con il fatto che il diniego di definizione viene notificato per forza di cose successivamente alla pronuncia di estinzione<sup>366</sup>.

In altri termini, considerato che l'estinzione viene pronunciata subito dopo il 10.10.2023 (termine per depositare il modello F24 e la domanda di definizione) e il diniego, al massimo, può essere notificato il 30.9.2024, se non fosse prevista la revocazione il merito non potrebbe più essere contestato, essendo ormai definitiva la pronuncia di estinzione<sup>367</sup>.

Anche la revocazione è soggetta al termine perentorio dei sessanta giorni, quindi non è possibile chiederla integrando i motivi di ricorso contro il diniego di definizione.

Dal punto di vista operativo, l'atto processuale dovrebbe essere denominato “Ricorso contro il diniego di definizione e revocazione dell'estinzione”. Nel corpo dell'atto, un motivo specifico dovrà riguardare la menzionata revocazione e, a ben vedere, non dovrà contenere forme particolari: la legge sancisce senza mezzi termini che il diniego è motivo di revocazione dell'estinzione<sup>368</sup>.

Nelle conclusioni dell'atto, occorrerà chiedere in via principale l'annullamento del diniego e in via subordinata la revocazione dell'estinzione per continuare il processo sul merito, nell'ipotesi in cui il ricorso contro il diniego venga ritenuto infondato.

Non sembra necessario, ad avviso di chi scrive, corrispondere un ulteriore contributo unificato.

---

<sup>364</sup> Direttiva Min. Economia e Finanze 14.12.2012 n. 2/DGT, quesito 23.

<sup>365</sup> Qualsiasi vizio inerente alla procura, ivi inclusa la sua radicale assenza, non dovrebbe dare luogo all'inammissibilità, ma all'ordine giudiziale di regolarizzazione ex artt. 12 co. 10 del DLgs. 546/92 e 182 c.p.c.

<sup>366</sup> Nel caso, ad esempio, dell'art. 6 del DL 119/2018, a seguito di presentazione della domanda di definizione e del modello F24, il processo veniva sospeso sino ad un momento posteriore al termine entro cui poteva essere notificato il diniego di definizione. Poi, se questo veniva notificato lo si impugnava (anche unitamente alla sentenza) in modo che i due processi (quello sull'atto che si voleva definire e quello sul diniego) potessero essere riuniti.

<sup>367</sup> Laddove il giudice abbia, erroneamente, sospeso il processo in data posteriore al 30.9.2024 anziché dichiarare subito l'estinzione, la revocazione non avrebbe ragione di esistere. Il contribuente dovrà riassumere il processo nei termini e con le forme dell'art. 43 del DLgs. 546/92 e impugnare il diniego nei consueti 60 giorni. Uguali considerazioni valgono per l'ipotesi in cui il contribuente non deposita la domanda di definizione e il modello F24: in questo caso, il processo prosegue e occorrerà ricorrere contro l'eventuale diniego di definizione.

<sup>368</sup> I motivi di revocazione straordinaria sono delineati dall'art. 395 c.p.c., e devono essere oggetto di rigorosa dimostrazione (si pensi al rinvenimento di nuovi documenti, o alla falsità delle prove). In questo caso, vi è una sorta di automatismo tra ricorso contro il diniego e revocazione siccome il primo è motivo della seconda.

## 16.2 “PENDENZA” DEL GIUDIZIO CONTRO L’ATTO OGGETTO DI DEFINIZIONE

Il diniego di definizione deve essere impugnato presso l’organo giurisdizionale in cui è pendente il giudizio, quindi, a seconda delle ipotesi, presso la Corte di giustizia tributaria di primo grado, la Corte di giustizia tributaria di secondo grado o la Corte di Cassazione<sup>369, 370</sup>.

Tale affermazione stride con la pluralità dei gradi di giurisdizione, siccome se il processo non pende in primo grado, il contribuente perde uno o due gradi di giudizio<sup>371</sup>.

Non sono chiare le conseguenze dell’errore, commesso dal contribuente, relativo alla competenza del giudice. Ove si ritenga operante l’art. 5 del DLgs. 546/92 se per sbaglio il contribuente, in merito ad una definizione in appello, impugni il diniego in primo grado, la Corte tributaria di primo grado dovrebbe disporre la *translatio iudicii* in favore della Corte di secondo grado<sup>372</sup>. Gli effetti interruttivi della decadenza (causati dal ricorso contro il diniego) rimarrebbero fermi.

Qualora, invece, si opti per la tesi dell’inammissibilità, gli effetti circa l’errore sull’individuazione del giudice sarebbero irreversibili: il diniego diverrebbe definitivo e non sarebbe più possibile chiedere la revocazione dell’estinzione dichiarata.

### 16.2.1 Pendenza del processo in Cassazione<sup>373</sup>

Ove il processo penda dinanzi alla Cassazione, nonostante essa sia, nella generalità delle ipotesi, un giudice di legittimità, il contribuente può eccepire vizi di merito<sup>374</sup>.

Rimane però ferma la necessità di rispettare, in punto procedura, la normativa contemplata dal codice di procedura civile per il processo in Cassazione<sup>375</sup>. Tra l’altro, il ricorso potrà essere proposto solo da un avvocato iscritto all’albo dei cassazionisti.

### 16.2.2 Pendenza dei termini di impugnazione della sentenza

Se sono pendenti i termini di impugnazione della sentenza, l’art. 1 co. 200 della L. 197/2022 prevede: “*Nel caso in cui la definizione della controversia è richiesta in pendenza del termine per impugnare, la pronuncia giurisdizionale può essere impugnata dal contribuente unitamente al diniego della definizione entro sessanta giorni dalla notifica di quest’ultimo ovvero dalla controparte nel medesimo termine*”. Trattasi di fattispecie unica, in quanto consente di impugnare la sentenza (atto giurisdizionale) unitamente al diniego di definizione (atto amministrativo).

Pertanto, sia la sentenza sia il diniego di definizione della lite devono essere impugnati entro 60 giorni dalla notifica del diniego, con la conseguenza che potrebbero perdere di rilievo gli ordinari termini per l’impugnazione delle sentenze (60 giorni dalla notifica della sentenza, o 6 mesi dalla data di deposito)<sup>376</sup>. Ciò può comportare un prolungamento o un accorciamento dei termini per l’impugnazione, sempre che come

---

<sup>369</sup> La giurisprudenza ha affermato che la competenza del giudice è attribuita alla sezione cui è stata assegnata la causa “principale” (C.T. Reg. Torino 20.1.2004 n. 3/18/04).

<sup>370</sup> Il ricorso non deve necessariamente seguire le regole previste ad esempio per il secondo grado, non trattandosi di impugnazione della sentenza. Così, non può essere dichiarato inammissibile per omesso deposito anche alla segreteria del primo grado, adempimento previsto per l’appello e abrogato dal DLgs. 175/2014 (Cass. 8.11.2022 n. 32780).

<sup>371</sup> Il c.d. “doppio grado di giurisdizione” non è un principio che ha rango costituzionale, per cui è stata ritenuta manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale (Cass. 20.3.2006 n. 6205 e Corte Cost. 23.3.2007 n. 107).

<sup>372</sup> Vedasi la C.T. Reg. Genova 15.10.2018 n. 1347/6/18.

<sup>373</sup> Qualora il diniego venisse notificato dopo l’udienza ma prima del deposito della sentenza di cassazione senza rinvio, per quanto la situazione possa apparire molto delicata, sembra si debba attribuire prevalenza al giudicato formatosi.

<sup>374</sup> Per tutte, Cass. 18.11.2016 n. 23486.

<sup>375</sup> Cass. 21.2.2005 n. 3427 e Cass. 2.11.2022 n. 32304.

<sup>376</sup> Cfr. gli artt. 327 c.p.c. e 51 del DLgs. 546/92.

visto la domanda di definizione sia stata presentata in pendenza del termine per impugnare<sup>377</sup>. Lo stesso vale per l'Agenzia delle Entrate, nel caso in cui sia stato notificato il diniego di definizione<sup>378</sup>.

Ove il contribuente non abbia intenzione di impugnare la sentenza, il ricorso contro il diniego va invece proposto non dinanzi al giudice che sarebbe stato competente per l'impugnazione della sentenza, ma presso il giudice *a quo*, in quanto detto giudice "è quello che ha conosciuto il merito della causa, presso cui è depositato il fascicolo della stessa ed è il giudice a cui la legge attribuisce la competenza a provvedere in materia, ad esempio, di *sospensiva o di ottemperanza*"<sup>379</sup>. Allora, se la definizione interviene nelle more del termine per l'appello o del ricorso per Cassazione, nella misura in cui il contribuente non intenda o non possa proporre gravame contro la sentenza, il diniego dovrà essere impugnato presso la Corte tributaria di primo grado o di secondo grado<sup>380</sup>.

Esiste, però, un orientamento contrario, secondo cui qualora la definizione sia domandata dopo il deposito della sentenza del giudice di appello:

il diniego di definizione "deve" essere impugnato unitamente alla sentenza di appello, quindi tramite ricorso per Cassazione, siccome il sistema impone un "indissolubile legame" tra ricorso contro il diniego e impugnazione della sentenza;

il giudice di appello non ha il potere di giudicare sulla legittimità del diniego<sup>381</sup>.

Tale impostazione può essere criticata, in primo luogo poiché la L. 197/2022 introduce la possibilità/opportunità dell'impugnazione congiunta e non, invece, la necessità/imprescindibilità di riservare allo stesso giudice entrambi i giudizi.

### 16.2.3 Pendenza dei termini per la riassunzione in rinvio

Se è disposta la cassazione con rinvio, scattano i termini per la riassunzione ex art. 63 del DLgs. 546/92 e il diniego andrà impugnato presso il giudice del rinvio.

Non è prevista, per la riassunzione, una disposizione simile a quella del co. 200, che impone il ricorso contro il diniego unitamente alla riassunzione. Pertanto, il ricorso in riassunzione e il ricorso contro il diniego dovrebbero mantenere una loro autonomia ed essere notificati ciascuno entro i termini loro propri: sei mesi per la riassunzione con la sospensione di 11 mesi se il termine scade dall'1.1.2023 al 31.10.2023, sessanta giorni per il diniego<sup>382</sup>.

<sup>377</sup> Vedasi la circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 10. Spesso si avrà un allungamento dei termini, in quanto c'è stata sì la sospensione degli 11 mesi per le impugnazioni che scadono dall'1.1.2023 al 31.10.2023 (ex co. 199), ma il termine per il diniego di definizione spira parecchi mesi dopo, ovvero il 30.9.2024.

<sup>378</sup> Vedasi la circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 10. In relazione a questo punto, è curioso rilevare come il legislatore, nelle precedenti definizioni delle liti, si sia espresso in modo non uniforme. L'art. 6 co. 12 del DL 119/2018 era formulato in maniera analoga all'art. 1 co. 200 della L. 197/2022 ("Nel caso in cui la definizione della controversia è richiesta in pendenza del termine per impugnare, la pronuncia giurisdizionale può essere impugnata dal contribuente unitamente al diniego della definizione entro sessanta giorni dalla notifica di quest'ultimo ovvero dalla controparte nel medesimo termine"). Invece, l'art. 11 co. 10 del DL 50/2017 in modo diverso ("Nel caso in cui la definizione della lite è richiesta in pendenza del termine per impugnare, la pronuncia giurisdizionale può essere impugnata unitamente al diniego della definizione entro sessanta giorni dalla notifica di quest'ultimo"). In quest'ultima definizione, sembra potersi sostenere che il termine di impugnazione potesse essere prorogato solo per il contribuente.

<sup>379</sup> Cass. 9.10.2009 n. 21452. La fattispecie è tutt'altro che remota, in ragione del fatto che il contribuente potrebbe non avere diritto all'impugnazione della sentenza per difetto di interesse, il che si verifica in caso di vittoria totale. Non si dimentichi che, nonostante la situazione di vittoriosità, egli ben può avere interesse alla definizione della lite.

<sup>380</sup> Cass. 9.10.2009 n. 21452 ritiene che l'impugnazione congiunta del diniego di definizione e della sentenza sia espressione di una disposizione di legge eccezionale, non passibile di interpretazione analogica.

<sup>381</sup> Cass. 27.1.2012 n. 1170.

<sup>382</sup> Nulla vieta di notificare un unico ricorso, sempre che i termini per entrambi gli atti siano rispettati. In ogni caso, il giudice del rinvio dovrà provvedere alla riunione del ricorso in riassunzione e del ricorso contro il diniego.