

EVENTO FORMATIVO  
ODCEC PESCARA  
23 GIUGNO 2017

**IL D.L. 50/2017**

**LA DEFINIZIONE DELLE LITI FISCALI PENDENTI E LE ALTRE NOVITA'**

**(Analisi della “manovra” alla luce delle ultime definizioni e riforme del processo tributario)**

di Giuseppe Aliano

## **Sommario**

1. Definizioni agevolate e riforme del processo tributario
  - 1.1 Premessa.
2. Le misure del 2002
3. L'intervento del 2010
4. Art. 39, comma 9, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98,
  - 4.1 RECLAMO E MEDIAZIONE
  - 4.2 Art. 39 del D.L. 06-07-2011 n. 98 - CONTRIBUTO UNIFICATO
  - 4.3 La c.d. definizione delle liti fiscali minori (2011)
5. La c.d. rottamazione dei ruoli (2016)
6. ROTTAMAZIONE E SPESE DI GIUDIZIO - Cassazione, ordinanza 8377 del 31 marzo 2017
7. Altre disposizioni maggiormente significative del D.L. 22 OTTOBRE 2016 N. 193
8. LA FINTA "SOPPRESSIONE" DI EQUITALIA;
9. CONTESTUALE POTENZIAMENTO DELLA RISCOSSIONE
10. Dlgs 156/2015 - IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO DAL 2016 - LE NOVITÀ PIÙ RILEVANTI
11. IL PROCESSO TELEMATICO TRIBUTARIO
12. L'AGGRAVIO DEL CONTRIBUTO UNIFICATO e delle spese NEL PROCESSO TRIBUTARIO:
13. Prime conclusioni.
14. Il D.L. 24 aprile 2017, n. 50, art. 11 - Definizione agevolata delle controversie tributarie
  - 14.1 Introduzione
  - 14.2 Normativa
  - 14.3 Concetto di controversia
  - 14.4 Lite fiscale definibile
  - 14.5 Pendenza della lite
  - 14.6 Inammissibilità della domanda
  - 14.7 Controversie escluse
  - 14.8 Somme condonabili
  - 14.9 Somme da pagare
  - 14.10 Domanda di condono
  - 14.11 Rapporti con la rottamazione dei ruoli
  - 14.12 Scomputo delle somme
  - 14.13 Validità del condono
  - 14.14 Diniego del condono
  - 14.15 Sospensione dei termini processuali
  - 14.16 Sospensione del processo
  - 14.17 Monitoraggio e conseguenze
- Appendice
15. D.L. 24 aprile 2017, n. 50 - Definizione agevolata delle controversie tributarie - Testo ante conversione in legge - Art. 11 - Definizione agevolata delle controversie tributarie
16. Legge 27 dicembre 2002, n. 289
17. Riferimenti giurisprudenziali
18. Art. 39, comma 12, del D.L. n. 98 del 6 luglio 2011, convertito con modificazioni, dalla L. 15 luglio 2011, n. 111 - Definizione agevolata delle liti fiscali pendenti
19. Riferimenti giurisprudenziali sui condoni precedenti, vevoli come regole generali
20. Problematiche sottese ai precedenti condoni
21. Modifiche ipotizzabili

22. Agenzia delle Entrate, audizione 4 maggio 2017
23. Reclamo e Mediazione: Dal 1 Gennaio 2018 la soglia sale a 50.000 Euro
24. Pignoramenti nella Riscossione
25. DL 50/2017 - LE MODIFICHE APPROVATE DAL SENATO IL 15.06.2017 IN SEDE DI CONVERSIONE - DEFINIZIONE LITI PENDENTI
26. CONCLUSIONI

## 1. Definizioni agevolate e riforme del processo tributario

### 1.1 Premessa.

L'attività degli ultimi anni del Legislatore fiscale si è concentrata particolarmente nell'intento di ridurre il contenzioso tributario.

A misure apparentemente a favore, sono sempre state affiancate quelle che rappresentavano il "vero scopo" della temporale riforma. Ovvero misure definibili "deterrenti", che nel corso degli anni hanno mutato considerevolmente il processo tributario; da processo "semplice" e semplificato, in precedenza, a processo più che complesso che richiede oggi specifiche competenze, con delle peculiarità che lo rendono unico rispetto ad altre procedure.

E ciò viene provato con le difficoltà da parte di alcuni "legali", che – dando per scontata l'applicazione analogica di alcune norme di procedura civile, incorrono spesso in equivoci (si pensi all'istanza di trattazione in pubblica udienza).

Questi intenti, naturalmente, non sono espressi nelle disposizioni emanate, ma spesso negli atti dell'iter parlamentare.

Ad esempio, la relazione illustrativa al D.lgs 156/2015 di riforma del processo tributario, sottolineava come

*"...l'attuale situazione del contenzioso tributario fosse caratterizzata da:*

- *una elevata conflittualità*
- *con numerose controversie di modesto valore*
- *una forte richiesta di sospensione degli atti di riscossione da parte dei contribuenti*
- *un limitato utilizzo della conciliazione giudiziale*
- *un elevato ricorso alla compensazione delle spese di giudizio nelle fasi di merito"*

e proseguiva:

*"le nuove norme sono volte al superamento delle indicate criticità, come dimostrato, tra l'altro, dalla revisione della disciplina della conciliazione giudiziale, dal potenziamento della mediazione tributaria e dalle previsioni sull'esecutività delle sentenze e sulla tutela cautelare."*

## 2. Le misure del 2002

La Legge 27 dicembre 2002, n. 289, con le sue successive modifiche intervenute nel tempo, rappresentò un importante strumento per la definizione delle controversie fiscali, anche in fase non giudiziaria. Si trattava, infatti, di una normativa di ampia portata, non limitata alla definizione dei giudizi tributari, ma anche dei procedimenti amministrativi e con effetti anche sui procedimenti giudiziari penali.

Relativamente alla chiusura delle liti giudiziarie tributarie, l'art. 16 prevedeva la possibilità di definizione delle liti pendenti dinanzi alle commissioni tributarie in ogni grado del giudizio, anche a seguito di rinvio, nonché quelle già di competenza del giudice ordinario, ancora pendenti dinanzi al tribunale o alla corte di appello, a domanda del soggetto che aveva proposto l'atto introduttivo del giudizio, con il pagamento della somma:

- a) di 150 euro, se il valore della lite era di importo fino a 2.000 euro;
- b) pari al 10 per cento del valore della lite, se questo era di importo superiore a

2.000 euro.

10% del valore della lite, in caso di giudizio favorevole al contribuente nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare resa, sul merito o sull'ammissibilità dell'atto, alla data di presentazione della domanda di definizione;

50% del valore della lite, in caso di giudizio sfavorevole al contribuente nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare resa, sul merito o sull'ammissibilità dell'atto, alla data di presentazione della domanda di definizione;

30% del valore della lite, in caso di lite pendente in primo grado se non è già stata resa pronuncia giurisdizionale non cautelare, sul merito o sull'ammissibilità dell'atto, alla data di presentazione della domanda di definizione.

In caso di soccombenza parziale, che si concretizza nel momento in cui la parte processuale non ottiene l'integrale accoglimento delle proprie richieste, le percentuali da applicare al valore della lite sono due:

a) il 10% sulla parte del valore della lite per la quale risulta soccombente l'amministrazione finanziaria;

b) il 50% sulla parte del valore della lite per la quale risulta soccombente il contribuente.

Se tra la data di versamento della prima rata (16 aprile 2003) e la data di presentazione della domanda di definizione (21 aprile 2003) interviene una pronuncia nel merito, se il contribuente ha versato in più, rispetto alle percentuali applicabili al valore della lite, le somme eccedenti vengono rimborsate. In caso contrario, vale a dire le somme risultano insufficienti, la differenza deve essere versata entro il 21 aprile 2003.

Le modifiche apportate all'art. 16 della Legge 27 dicembre 2002, n. 289, dal D.L. 24 dicembre 2002, n. 282, come convertito dalla Legge 21 febbraio 2003, n. 27, estesero l'ambito di applicazione della chiusura delle liti fiscali anche alle controversie pendenti dinanzi alla Corte di cassazione.

Per "lite pendente" si intendeva quella avente ad oggetto avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione, per i quali, alla data di entrata in vigore della legge, fosse stato proposto l'atto introduttivo del giudizio, nonché quella per la quale l'atto introduttivo fosse stato dichiarato inammissibile con pronuncia non passata in giudicato. Si intendeva, comunque, pendente la lite per la quale, alla data prevista dalla legge, non fosse intervenuta sentenza passata in giudicato.

Le liti definibili erano quelle aventi ad oggetto:

- avvisi di accertamento;
- provvedimenti di irrogazione delle sanzioni;
- ogni altro atto di imposizione;
- provvedimenti di diniego e revoca di agevolazioni, se negli stessi erano quantificati il tributo o il maggiore tributo e/o le sanzioni dovuti;
- avvisi di liquidazione, ingiunzioni, ruoli che assolvessero anche la funzione di accertamento oltre che di riscossione;
- cartelle di pagamento emesse a seguito di liquidazione ex artt. 36-bis e 36-ter D.P.R. n. 600/1973 e art. 54-bis, D.P.R. n. 633/1972.

Non erano, al contrario, definibili le liti aventi ad oggetto:

- istanze di rimborso;
- avvisi di liquidazione emessi ai sensi dell'art. 12, D.L. n. 70/1988;
- provvedimenti di diniego e revoca di agevolazioni, se negli stessi non sono

quantificati il tributo o il maggiore tributo e/o le sanzioni dovuti;

- avvisi di liquidazione, ingiunzioni, ruoli che assolvono esclusivamente la funzione di riscossione.

Nulla era specificatamente previsto sulla sorte processuale dei giudizi tributari pendenti, una volta effettuato il versamento.

Gli artt. 12 e 14 della legge prevedevano anche la possibilità di definizione dei ruoli e degli avvisi di accertamento.

### **3. L'intervento del 2010**

Con l'art. 3, commi 1 e 2, del D.L. 25 marzo 2010, n. 40 (Riportato in calce al presente testo), convertito, con modificazioni, dalla Legge 22 maggio 2010, n. 73, e con successivi interventi normativi, furono apportate alcune rilevanti modifiche al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

Le modifiche riguardavano, in particolare:

- la disciplina della notificazione delle sentenze delle Commissioni tributarie, recata dall'art. 38 del D.Lgs. n. 546/1992 (art. 3, comma 1, lett. a) del decreto);
- l'istituto della conciliazione giudiziale, previsto dall'art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992 (art. 3, comma 1, lett. b) del decreto) e, coerentemente, la disciplina dell'accertamento con adesione, di cui all'art. 8, comma 2, del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 (art. 3, comma 1, lett. b) del decreto) (fidejussione oltre 50.000);
- l'autorizzazione alla proposizione dell'appello principale da parte delle strutture territoriali, di cui all'art. 52, comma 2, del medesimo D.Lgs. n. 546/1992 (art. 3, comma 1, lett. c) del decreto).
- la riscossione provvisoria delle somme dovute in base a decisioni della Commissione tributaria centrale ai sensi dell'art. 68 del D.Lgs. n. 546/1992.

Con disposizione inserita in sede di conversione nel comma *2-bis* del citato art. 3 del decreto, è stata prevista una speciale definizione (automatica) delle controversie instaurate da oltre dieci anni e pendenti presso la Commissione tributaria centrale e presso la Corte di cassazione.

Per la definizione agevolata delle controversie pendenti innanzi alla Corte di cassazione, la lettera b) del comma *2-bis* dell'art. 3 del decreto richiedeva che il contribuente provvedesse al pagamento di un importo pari al 5% del valore della controversia, come individuato ai sensi dell'art. 16, comma 3, della Legge 27 dicembre 2002, n. 289; la rinuncia ad ogni eventuale pretesa di equa riparazione ai sensi della Legge 24 marzo 2001, n. 89; la presentazione, entro la data del 24 agosto 2010, di apposita istanza presso la cancelleria della Corte di cassazione, contenente – tra l'altro – rinuncia ad ogni pretesa di equa riparazione e, in allegato, l'attestazione del versamento delle somme dovute.

### **4. Art. 39, comma 9, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98**

#### **4.1 RECLAMO E MEDIAZIONE**

convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, ha inserito nel decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, l'articolo *17-bis*, rubricato "*Il reclamo e la mediazione*".<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> **Art. 17-bis**  
**Il reclamo e la mediazione** <sup>(1)</sup>

Il nuovo articolo 17 del dlgs n. 546/92 prevede che per le controversie di valore non superiore a 20.000 euro, relative ad atti emessi dall'agenzia delle entrate, chi intende proporre il ricorso deve prima presentare reclamo secondo le nuove disposizioni, pena l'improcedibilità del ricorso;

per le stesse liti, inoltre, è esclusa la conciliazione giudiziale.

Chiamati a gestire il nuovo istituto sono gli uffici legali delle direzioni provinciali o le analoghe strutture delle direzioni regionali, sostitutivi delle precedenti aree legali.

La disposizione è stata successivamente oggetto di numerose modifiche.

---

1. Per le controversie di valore non superiore a cinquantamila euro, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa. Il valore di cui al periodo precedente è determinato secondo le disposizioni di cui all'articolo 12, comma 2. Le controversie di valore indeterminabile non sono reclamabili, ad eccezione di quelle di cui all'articolo 2, comma 2, primo periodo. <sup>(2)</sup>

2. Il ricorso non è procedibile fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura di cui al presente articolo. Si applica la sospensione dei termini processuali nel periodo feriale.

3. Il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre dalla scadenza del termine di cui al comma 2. Se la Commissione rileva che la costituzione è avvenuta in data anteriore rinvia la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo.

4. Le Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, provvedono all'esame del reclamo e della proposta di mediazione mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili. Per gli altri enti impositori la disposizione di cui al periodo precedente si applica compatibilmente con la propria struttura organizzativa.

5. L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo o l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una propria proposta avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa. L'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi.

6. Nelle controversie aventi ad oggetto un atto impositivo o di riscossione, la mediazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo tra le parti, delle somme dovute ovvero della prima rata. Per il versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Nelle controversie aventi per oggetto la restituzione di somme la mediazione si perfeziona con la sottoscrizione di un accordo nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. L'accordo costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

7. Le sanzioni amministrative si applicano nella misura del trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi.

8. La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla scadenza del termine di cui al comma

2, fermo restando che in caso di mancato perfezionamento della mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta.

9. Le disposizioni di cui al presente articolo si applicano, in quanto compatibili, anche agli agenti della riscossione ed ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

10. Il presente articolo non si applica alle controversie di cui all'articolo 47-bis.

*(1) Articolo aggiunto dall'articolo 39, comma 9, del D.L. 6 luglio 2011 n. 98, successivamente modificato dall'articolo 1, comma 611, lettera a), della Legge 27 dicembre 2013, n. 147 e da ultimo sostituito dall'articolo 9, comma 1, lettera l), del D.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, a decorrere dal 1° gennaio 2016.*

*(2) Comma modificato dall'articolo 10, comma 1, del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, non ancora convertito in legge.*

#### 4.2 Art. 39 del D.L. 06-07-2011 n. 98 - CONTRIBUTO UNIFICATO

Manovra correttiva 2011, rubricato “disposizioni in materia di riordino della giustizia tributaria” ha introdotto, tra l’altro, l’obbligo di versamento del contributo unificato anche per i ricorsi tributari, entrato in vigore dal 07.07.2011.

##### Processo Tributario – Contributo unificato

Valore della Causa	Contributo
Valore fino a € 2.582,28	€ 30,00
Valore superiore a € 2.582,28 e fino a € 5.000,00	€ 60,00
Valore superiore a € 5.000,00 e fino a € 25.000,00	€ 120,00
Valore superiore a € 25.000,00 e fino a € 75.000,00	€ 250,00
Valore superiore a € 75.000,00 e fino a € 200.000,00	€ 500,00
Valore superiore a € 200.000,00	€ 1.500,00

*NOTA: l' art. 261 del D.P.R. 115/2002 stabilisce che per i ricorsi in cassazione in materia tributaria il contributo unificato si applica nella misura prevista per il processo civile.*

Il Valore della lite va determinato per ciascun atto impugnato anche in appello, ai sensi del comma 5 dell'articolo 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni, come da Legge Stabilità 2014 - v. At 14 co. 3-bis TU Spese Giustizia

Nel ricorso introduttivo del giudizio:

- Ove il difensore non indichi il proprio numero di fax ai sensi degli artt. 125,co. 1 c.p.c. ovvero qualora la parte ometta di indicare il codice fiscale (l'abrogazione del comma 1-bis dell'art. 16 del D.Lgs. 546/1992 comporta il venir meno definitivo della sanzione per la mancata indicazione della PEC), Il C.U. è aumentato della metà.

#### 4.3 La c.d. definizione delle liti fiscali minori (2011)

Con il D.L. 6 luglio 2011, n. 98, recante “Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria” e convertito con modificazioni in Legge 15 luglio 2011, n. 111, venne reintrodotta, tra le altre misure per l’efficienza della giustizia civile e tributaria, all’art. 39, comma 12, la disciplina sulla definizione delle cd. liti fiscali “minori”.

La norma conteneva un espresso rinvio alla disciplina dettata per l’analogo istituto dall’art. 16 della sopra citata Legge 27 dicembre 2002, n. 289 e riguardava la definizione agevolata di tutte le liti fiscali di importo non superiore a 20.000 euro, al netto di sanzioni e interessi, instaurate con l’Agenzia delle Entrate e ancora pendenti al 1° maggio 2011.

In particolare, la normativa prevedeva che le liti fiscali in cui fosse parte l’Agenzia delle Entrate, pendenti alla data del 1° maggio 2011 dinanzi alle commissioni tributarie o al



giudice ordinario in ogni grado del giudizio e anche a seguito di rinvio, se di valore non superiore a 20.000 euro, potessero essere definite, a domanda del soggetto che aveva proposto l'atto introduttivo del giudizio, con il pagamento delle somme stabilite nelle norme di cui alla Legge n. 289/2002.

Potevano essere oggetto di definizione le controversie:

- che avevano origine da un'azione di accertamento degli uffici e non da "atti di mera liquidazione del tributo";
- che avevano come controparte l'Agenzia delle Entrate;
- che erano pendenti alla data del 1 maggio 2011 dinanzi alle Commissioni Tributarie o al giudice ordinario di ogni grado del giudizio e anche a seguito di rinvio;
- di valore non superiore a 20.000 €.

A differenza della precedente definizione agevolata prevista dalla Legge n. 289/2002, a cui, peraltro, il provvedimento del 2011 rinviava per quanto non espressamente regolamentato, la possibilità di definizione era limitata, quindi, alle sole controversie pendenti in cui era parte l'Agenzia delle Entrate.

Erano escluse pertanto dalla definizione agevolata tutte le liti in cui fossero coinvolti come enti impositori altre Amministrazioni pubbliche, come le Regioni, gli Enti locali, le altre Agenzie fiscali.

Sempre a differenza di quanto avvenuto nel 2002, l'art. 39, comma 12, del D.L. n. 98/2011, prevedeva che fossero definibili in via anticipata esclusivamente le liti fiscali pendenti di valore non superiore a 20.000 euro, considerandosi "pendenti" tutte le controversie originate da avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione per le quali alla data del 1 maggio 2011 fosse stato proposto ricorso mediante l'atto introduttivo del giudizio in primo grado. In particolare, per i giudizi instaurati dinanzi alle Commissioni tributarie, si doveva fare riferimento alla data in cui è stato notificato il ricorso all'Ufficio, non essendo necessario che, entro il 1 maggio 2011, vi fosse stata anche la costituzione in giudizio.

## **5. La c.d. rottamazione dei ruoli (2016)**

Con il D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito in Legge 1° dicembre 2016, n. 225, recante: "Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili", il legislatore ha previsto, all'art. 6, la definizione agevolata dei carichi fiscali pendenti, stabilendo, relativamente ai carichi affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2016, che i debitori possano estinguere il debito senza corrispondere le sanzioni comprese in tali carichi, gli interessi di mora di cui all'art. 30, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, ovvero le sanzioni e le somme aggiuntive di cui all'art. 27, comma 1, del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, provvedendo al pagamento integrale delle somme rappresentanti capitale ed interessi, e di quelle maturate in favore dell'agente della riscossione a titolo di aggravi e rimborso spese di notifica, con possibilità di dilazione del pagamento in rate sulle quali sono dovuti, a decorrere dal 1° agosto 2017, gli interessi nella misura di cui all'art. 21, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973 (c.d. Rottamazione dei ruoli).

Dopo avere disciplinato le modalità concrete ed i termini per la presentazione delle domande, il legislatore ha previsto che l'agente della riscossione, relativamente ai carichi definibili come sopra individuati, non possa avviare nuove azioni esecutive ovvero iscrivere nuovi fermi amministrativi e ipoteche, fatti salvi i fermi amministrativi e le ipoteche già iscritti alla data di presentazione della dichiarazione, e non possa altresì proseguire le procedure di recupero coattivo precedentemente avviate, a condizione che

non si sia ancora tenuto il primo incanto con esito positivo ovvero non sia stata presentata istanza di assegnazione ovvero non sia stato già emesso provvedimento di assegnazione dei crediti pignorati.

Sono stati, tuttavia, esclusi dalla definizione di cui sopra i carichi affidati agli agenti della riscossione recanti:

- le risorse proprie tradizionali previste dall'art. 2, paragrafo 1, lett. a), delle decisioni 2007/436/CE/Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, e 2014/335/UE/Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, e l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione;
- le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'art. 16 del regolamento (UE) n. 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015;
- i crediti derivanti da pronunce di condanna della Corte dei conti;
- le multe, le ammende e le sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna;
- le altre sanzioni diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti dagli enti previdenziali.

La normativa ha anche previsto che, con la dichiarazione di volere aderire alla procedura, il contribuente deve indicare quali siano i giudizi pendenti in merito ai ruoli interessati e deve assumere l'impegno a rinunciare a tali giudizi.

In sede di conversione, l'art. 6, comma 13-bis, della Legge n. 225/2016 ha poi previsto la possibilità di definizione agevolata anche del singolo carico iscritto a ruolo o affidato, e quindi una possibilità di rottamazione parziale.

I termini per aderire a questa misura, come noto, si sono appena chiusi e quindi è del tutto prematuro valutarne gli effetti, soprattutto processuali.

## **6. ROTTAMAZIONE E SPESE DI GIUDIZIO.**

Cassazione, ordinanza 8377 del 31 marzo 2017

L'adesione al trattamento agevolativo ha come effetto l'estinzione della controversia. Il contribuente deve chiedere al giudice il provvedimento di cessazione della materia del contendere oggetto della controversia per definizione delle pendenze tributarie, con compensazione delle spese. (art. 15 D.Lgs. 546/92).

## **7. Altre disposizioni maggiormente significative del D.L. 22 OTTOBRE 2016 N. 193**

- la soppressione di Equitalia e la sua sostituzione con un nuovo ente, denominato "Agenzia delle Entrate -Riscossione";
- l'introduzione delle comunicazioni trimestrali IVA, e la previsione di un gravoso regime sanzionatorio per le inadempienze;
- l'abolizione delle comunicazioni *black list*;
- la modifica degli artt. 2 e 8 del DPR 322/98, mediante la quale viene sostituita la disciplina delle dichiarazioni integrative, estendendo la possibilità di compensazione del credito che emerge in caso di integrazione a favore del contribuente;
- la riapertura dei termini per la *voluntary disclosure*.

## **8. LA FINTA "SOPPRESSIONE" DI EQUITALIA;**

A decorrere dal 1° luglio 2017, Equitalia, attuale agente delle riscossione, viene

soppressa, con lo scioglimento di tutte le società facenti parte del gruppo.

A partire dalla stessa data, l'attività di riscossione nazionale sarà riattribuita all'Agenzia delle entrate e sarà svolta da un ente strumentale, denominato Agenzia delle entrate-Riscossione, che sarà sottoposto all'indirizzo e alla vigilanza del ministro dell'Economia e delle finanze. L'Agenzia delle entrate sarà chiamata a monitorare costantemente l'attività del nuovo ente pubblico economico, secondo principi di trasparenza e pubblicità. L'ente, dotato di autonomia organizzativa, patrimoniale, contabile e di gestione, assumerà la qualifica di agente della riscossione, con i relativi poteri.

In base all'art. 1 del DL 22.10.2016 n. 193, dall'1.7.2017 è disposta la soppressione di Equitalia, e, di fatto, la sua sostituzione con un diverso ente pubblico economico, denominato "Agenzia delle Entrate-riscossione".

Sul versante della riscossione e del contenzioso, a parte il mutamento indicato, non dovrebbero esserci effetti per i contribuenti, in quanto:

- il nuovo ente pubblico economico subentra in tutti i rapporti giuridici, attivi e passivi, facenti capo a Equitalia, compresi quelli di natura processuale (dunque, nei processi in corso non si dovrebbero verificare fenomeni di interruzione);
- la funzione di Agente della Riscossione è svolta dall'ente "Agenzia delle Entrate-riscossione";
- rimangono fermi tutti i poteri e le attribuzioni del DPR 602/73.

Si evidenzia poi che, per espressa disposizione normativa, rimane ferma la debenza del compenso di riscossione *ex art.* 17 del DLgs. 112/99 (quindi del 3% o del 6% se il debito non viene onorato nei termini).

Dal punto di vista processuale, rimane fermo che l'Agente della Riscossione, come prevede l'art. 12 del DLgs. 546/92, potrà essere difeso da propri dipendenti. Inoltre, esso potrà avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato.

I riferimenti, in norme vigenti, ai vecchi concessionari del servizio nazionale di riscossione nonché agli agenti della riscossione si intendono all'ente "Agenzia delle Entrate-Riscossione".

Riscossione delle entrate locali

Gli enti locali potranno, di norma, avvalersi dell'ente "Agenzia delle Entrate-Riscossione" per riscuotere le proprie entrate, come del resto è avvenuto sino ad oggi, con deliberazione adottata entro l'1.6.2017.

L'affidamento della riscossione al soggetto "nazionale", inoltre, potrà essere effettuato entro il 30.9 di ogni anno mediante delibera.

## **9. CONTESTUALE POTENZIAMENTO DELLA RISCOSSIONE**

Il "reparto" riscossione dell'Agenzia delle entrate, per l'esercizio delle funzioni relative alla riscossione nazionale, potrà utilizzare le banche dati e le informazioni cui essa è già autorizzata ad accedere. Gli stessi dati e le medesime informazioni potranno essere utilizzate da Agenzia delle entrate-Riscossione per l'esercizio dei propri compiti istituzionali.

IN TEMPI NON SOSPETTI, QUALCUNO HA AFFERMATO CHE "RIMPIANGEREMO EQUITALIA"

## **10. Dlgs 156/2015 - IL NUOVO PROCESSO TRIBUTARIO DAL 2016 - LE NOVITÀ PIÙ**

## RILEVANTI

- Oggetto della giurisdizione tributaria (art. 2 D.Lgs. 546/92)
- elimina dalle controversie rientranti nella cognizione dei giudici tributari quelle vertenti sulle “*sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari*” e su determinati canoni gestiti dagli enti locali.
- Competenza territoriale delle commissioni tributarie (art. 4)  
le commissioni tributarie provinciali sono competenti sulle controversie proposte “*nei confronti degli enti impositori, degli agenti della riscossione e dei soggetti iscritti all’albo di cui all’articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, che hanno sede nella loro circoscrizione*”.
- Le parti del processo (art. 10)  
sono parti del processo, oltre al ricorrente, “*l’ufficio dell’Agenzia delle entrate e dell’Agenzia delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, gli altri enti impositori, l’agente della riscossione ed i soggetti iscritti nell’albo di cui all’articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, che hanno emesso l’atto impugnato o non hanno emesso l’atto richiesto*”.
- Capacità di stare in giudizio (art. 11)  
Il Dlgs 156/2015 interviene sulle predette disposizioni estendendo, in primo luogo, la difesa diretta agli uffici dell’Agente della riscossione, che in tal modo potranno stare in giudizio alla pari degli uffici delle Agenzie fiscali. Per le controversie aventi a oggetto il contributo unificato, viene, inoltre, estesa al secondo grado, innanzi alle commissioni tributarie regionali, la capacità delle cancellerie o segreterie degli uffici giudiziari di difendersi direttamente. Infine, si sostituisce la vecchia denominazione di “*ufficio del Ministero delle finanze*” con quella attuale di “*ufficio dell’Agenzia delle entrate e dell’Agenzia delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300*”.
- Difesa personale e valore della controversia a 3mila euro (art. 12)
- assistenza tecnica (art. 12)  
**AMPLIAMENTO DEI SOGGETTI ABILITATI ALLA DIFESA** (art. 12)  
fondamentale novità introdotta dalla riforma del contenzioso tributario è rappresentata dall’estensione del novero di soggetti abilitati all’assistenza tecnica innanzi alle commissioni tributarie. In particolare, il legislatore ha conferito la capacità di fornire assistenza tecnica in giudizio anche ai dipendenti dei Caf e delle relative società di servizi, che siano in possesso, congiuntamente, di requisiti di professionalità, quali il diploma di ragioneria o di laurea magistrale in giurisprudenza, in economia o equipollenti, e la relativa abilitazione professionale. I predetti dipendenti possono difendere i propri assistiti esclusivamente nei contenziosi tributari che scaturiscono dall’attività di assistenza loro prestata, come quelli relativi al disconoscimento degli oneri e delle spese indicati nella dichiarazione compilata e trasmessa dal medesimo Caf (ad esempio, nel caso di rettifica della detrazione

di spese mediche).

- **posta elettronica certificata (art. 16-16 bis-17)**  
L'indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata per le comunicazioni e le notificazioni degli atti processuali ha, a tutti gli effetti, valore di elezione di domicilio
- **Reclamo e mediazione (art. 17 bis)**  
L'istituto del reclamo e mediazione, già circoscritto alle controversie sugli atti emessi dalle Entrate, è stato esteso alle liti in cui sono parte in giudizio gli altri enti impositori.
- **Spese di giudizio (art. 15)**  
La previsione della compensazione delle spese di lite viene limitata alle ipotesi di cessazione della materia oggetto della controversia per definizione delle pendenze tributarie  
L'1.1.2016 è entrato in vigore il DLgs. 24.9.2015 n. 156, che ha sostituito interamente l'art. 15 del DLgs. 546/92, disciplinando in maniera compiuta l'istituto delle spese processuali, senza rinviare al codice di procedura civile.  
Viene confermato il principio della soccombenza, per cui, di norma, la parte che risulta completamente vittoriosa ha diritto alla restituzione delle spese ad opera della controparte.  
Nelle tassative ipotesi indicate dalla norma, il giudice può compensare, in tutto o in parte le spese.  
Oltre a ciò, si afferma in via espressa che altresì nel contenzioso tributario il giudice può condannare la parte soccombente alla corresponsione di importi aggiuntivi, da responsabilità processuale aggravata oppure determinati in via equitativa.  
Altre novità riguardano la possibilità che il giudice decida sulle spese nella fase cautelare, unitamente all'ordinanza di sospensione.  
È confermato che, in caso di vittoria della parte pubblica, le spese sono rimosse a mezzo ruolo dopo la formazione del giudicato, mentre se a vincere è il contribuente, il relativo capo di sentenza è, di norma, immediatamente esecutivo.

Nella tabella seguente si indicano le principali novità del DLgs. 24.9.2015 n. 156.

Istituto	Ante DLgs. 156/2015	Post DLgs. 156/2015
soccombenza	regola generale	regola generale
compensazione delle spese	rinvio al c.p.c.	soccombenza reciproca o gravi ed eccezionali ragioni
responsabilità processuale aggravata	operante in via interpretativa	sancita dalla norma
somma determinata secondo equità	operante in via interpretativa	sancita dalla norma
fase cautelare	il giudice non si pronunciava sulle spese	il giudice decide sulle spese

Vale, anche in ambito tributario, il principio di anticipazione delle spese

processuali, contenuto nell'art. 8 del DPR 115/2002, per cui *“ciascuna parte provvede alle spese degli atti processuali che compie e di quelli che chiede e le anticipa per gli atti necessari al processo quando l'anticipazione è posta a suo carico dalla legge o dal magistrato”*.

In costanza dei requisiti di legge, il contribuente può essere ammesso al gratuito patrocinio, secondo le norme del DPR 115/2002, in modo da poter agire giudizialmente senza dover sopportare i costi del processo, in particolare della difesa.

Si evidenzia infine che la disciplina relativa alle spese ha natura esclusivamente processuale, e non intacca l'accordo intervenuto tra cliente e professionista in merito al compenso dovuto per l'opera prestata.

- **sospensione del processo (art. 39)**  
Con l'inserimento del comma 1-*bis*, si prevede in via generale la sospensione necessaria per pregiudizialità nei rapporti tra liti instaurate dinanzi alle commissioni tributarie. In particolare, riproducendo parzialmente l'articolo 295 cpc, il legislatore ha stabilito che *“La commissione tributaria dispone la sospensione del processo in ogni altro caso in cui essa stessa o altra commissione tributaria deve risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa”*.
- **estinzione del processo (art. 46)**  
la previsione della compensazione delle spese di lite viene limitata alle ipotesi di cessazione della materia del contendere per definizione delle pendenze tributarie e non risulta più estesa, come nella versione vigente, a tutti i casi di cessazione della materia del contendere.
- **Sospensione dell'atto impugnato (art. 47)**  
La parte ricorrente può richiedere alla commissione che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospenderne in tutto o in parte l'esecutività per evitare un danno grave e irreparabile .  
L'articolo 9, comma 1, lettera u), del Dlgs 156/2015, ha semplicemente eliminato l'inciso *“escluso l'art. 337”* dal testo dell'articolo 49 del Dlgs 546/1992, contenente le disposizioni generali applicabili ai giudizi di impugnazione delle sentenze delle commissioni tributarie.
- **Conciliazione giudiziale (art. 48-48 bis-48 ter)**  
Ampliato l'ambito di applicazione della conciliazione: attualmente operante solo per le controversie nel primo grado di giudizio, è stata estesa anche alle liti nella fase di appello.
- **Ricorso per saltum**  
All'articolo 62 del Dlgs 546/1992, concernente le norme applicabili al ricorso per cassazione, è stato aggiunto il comma 2-*bis*, il quale prevede che *“Sull'accordo delle parti la sentenza della commissione tributaria provinciale può essere impugnata con ricorso per cassazione a norma dell'art. 360, primo comma, n. 3, del codice di procedura*

- Cassazione con rinvio: termine per la riassunzione  
Il Dlgs 156/2015 ha apportato modifiche anche all'articolo 63 del Dlgs 546/1992, disciplinante il giudizio di rinvio dinanzi alla Commissione tributaria alla quale la Corte di cassazione abbia rimesso la causa. Il termine per la riassunzione del giudizio dopo la cassazione con rinvio della sentenza è stato ridotto da un anno a sei mesi.
- provvedimenti sull'esecuzione provvisoria in appello (art. 62 bis)  
il nuovo comma 2 consente all'appellante di chiedere alla commissione regionale di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata "*se sussistono gravi e fondati motivi*", analogamente a quanto disposto dall'articolo 283 cpc.
- esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per cassazione (art. 62 bis)  
inerente all'esecuzione provvisoria e ai provvedimenti cautelari relativi alle sentenze impugnate per cassazione - che consente alla parte ricorrente di richiedere direttamente "*alla commissione che ha pronunciato la sentenza impugnata di sospendere in tutto o in parte l'esecutività allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile*"; allo stesso fine, è garantita al contribuente la possibilità di chiedere la sospensione dell'atto. Come esplicitato nella relazione illustrativa, la formulazione dell'articolo 62-bis è analoga a quella contenuta nell'articolo 373 cpc e attribuisce rilievo al solo *periculum in mora*, senza possibilità di valutare il *fumus boni iuris*. Tale ultimo elemento è stato, infatti, già valutato, dallo stesso giudice che ha emesso la sentenza di cui si chiede la sospensione (sentenza che sarà vagliata dalla Corte suprema).
- Revocazione  
il Dlgs 156/2015 ha apportato modifiche all'articolo 64 del Dlgs 546/1992, recante la disciplina delle sentenze revocabili e dei motivi di revocazione. Con la domanda di revocazione, il soccombente denuncia, allo stesso giudice che ha emesso la sentenza, gli errori in cui è incorso nel giudicare in fatto, purché tali errori rientrino nell'elencazione tassativa prevista dall'articolo 395 cpc.
- esecutività immediata delle sentenze di condanna (art. 69)  
Tra le modifiche, l'esecutività immediata delle sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente, a oggi subordinata al passaggio in giudicato
- Riscossione frazionata in pendenza di giudizio  
è stata introdotta la lettera *c-bis*), allo scopo di precisare che nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle commissioni tributarie, l'imposta con i relativi interessi deve essere pagata per l'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado, dopo la sentenza della Corte di cassazione di annullamento con rinvio, e per l'intero importo indicato nell'atto in caso di mancata riassunzione. Infatti, ai sensi dell'articolo 63, comma 2, del Dlgs 546/1992, quando la

riassunzione non avviene entro il termine di sei mesi dalla pubblicazione della sentenza di cassazione con rinvio, l'intero processo si estingue. Ciò comporta, come costantemente affermato dalla giurisprudenza di legittimità, la definitività dell'atto originariamente impugnato

- decisioni favorevoli al ricorrente (art. 69)  
La norma prevede che il pagamento di somme di importo superiore a 10mila euro, diverse dalle spese di lite, può essere tuttavia subordinato dal giudice, anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante, alla prestazione di idonea garanzia.
- Giudizio di ottemperanza  
l'ottemperanza diviene l'unico strumento di esecuzione delle sentenze tributarie.
- Con provvedimento del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, saranno istituite "sezioni specializzate in relazione a questioni controverse individuate con il provvedimento stesso"

## **11. IL PROCESSO TELEMATICO TRIBUTARIO**

Con l'articolo 39, comma 8, del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, sono state introdotte specifiche disposizioni in materia di giustizia tributaria anche al fine di assicurare l'efficienza e la celerità del relativo processo tributario utilizzando modalità telematiche.

## **12. L'AGGRAVIO DEL CONTRIBUTO UNIFICATO e delle spese NEL PROCESSO TRIBUTARIO:**

- ricorso; aumento della metà se manca fax e pec;
- omesso versamento al deposito del ricorso; penali:  
33% dell'importo dovuto in caso di versamento effettuato tra il 31° ed il 60° giorno dalla notifica dell'invito;  
150% tra il 61° ed il 90° giorno  
200% per versamento successivo o non effettuato.
- mediazione; aggravio delle spese di giudizio per mediazione non accettata e soccombenza (poi abrogato)
- appello; raddoppio del contributo unificato in caso di appello respinto o inammissibile.

## **13. Prime conclusioni**

Il risultato delle varie riforme (definizione liti, mediazione in particolare) ha portato ad una drastica riduzione delle cause in corso, anche se i numeri rimangono sempre elevati, ed un insorgere di costi, nel frattempo aumentati per qualità e misura, che fungono anch'essi da "deterrente" per il contribuente che non sia in grado di far fronte a spese per:

- contributo unificato; aggravii e triplicazione in alcuni casi;
- rischio di soccombenza e di condanna alle spese;



- onorari di difesa.

L'ultima predetta "voce", nella valutazione del cliente, è divenuta del tutto "residuale", atteso che spesso, apprendendo già dei primi due costi, ove si tratti di questione rilevante, il contribuente dichiara la propria impossibilità finanziaria a potersi difendere.

Con le varie norme il Legislatore, pur apparentemente (e solo in alcuni casi) introducendo norme a vantaggio del contribuente / ricorrente, ha sempre perseguito lo scopo di ridurre il contenzioso, quindi di inasprire e complicarne lo svolgimento, introducendo modifiche e costi tali da ridurne – comunque – il numero (mediazione, ampliamento della conciliazione, esecuzione delle sentenze, contributo unificato, spese nella fase cautelare, soccombenza e spese).

Le misure che recentemente sono state introdotte (rottamazione dei ruoli ed attuale definizione delle liti pendenti, come si vedrà, risultano "povere" di reali vantaggi per il contribuente, atteso che – differentemente dalle precedenti forme di definizione – oggi si abbattano solo sanzioni ed interessi moratori, mentre – quantunque il risparmio, a volte notevole - rimane il peso enorme di dover pagare tutte le imposte accertate (o iscritte a ruolo), ed in un numero di rate esiguo che non consente, in moltissimi casi, l'adesione ovvero il perfezionamento della definizione (che, nel caso della rottamazione dei ruoli si consegue solo versando tutte le somme alle scadenze stabilite, mentre nel caso della definizione delle liti, questa si concretizza con il versamento puntuale della prima rata, passando alla fase della riscossione coattiva nel caso di omesso versamento delle rate successive).

Peraltro, per le stesse misure, lo Stato ipotizza di incassare somme alquanto irrisorie.

Dunque, le conclusioni a cui parrebbe di pervenire sono che:

- il contenzioso è stato reso complesso ed oneroso, mentre vanno considerati tutti i rischi e gli oneri connessi ad esiti non vittoriosi, in considerazione del fatto che – quasi sempre – l'Agenzia delle entrate "trascina" il contribuente in Cassazione (altri rilevanti costi) dove, afferma essa stessa Agenzia, la percentuale di vittorie del Fisco è del 70% circa.
- Al Legislatore (leggasi "Agenzia"), forte del raggiungimento di queste percentuali di vittorie, al di là di tutto, interessa poco il successo di queste ultime due iniziative, al punto che si prevedono incassi che appaiono "irrisori" rispetto al carico globale da riscuotere da parte del sistema Riscossione (nel caso della rottamazione), mentre ci si attende una definizione solo per i contenziosi "minimi" (salvo valutazione di caso in caso), e comunque una riduzione dei contenziosi pendenti.

Dalla definizione delle liti, il governo spera, infatti, di incassare sui 400 milioni di euro. Dalla rottamazione dei ruoli, il Governo si aspetta(va) di incassare 4 miliardi di euro.

#### QUANTO DEVE RISCOUTERE EQUITALIA?

9 febbraio 2016 - 1.058 miliardi di euro di crediti da riscuotere affidati a Equitalia tra il 2000 e il 31 dicembre 2015

L'amministratore delegato dell'ente della riscossione, Ernesto Maria Ruffini, ha spiegato che solo 51 miliardi sono effettivamente recuperabili perché

- il 20,5% delle cartelle è stato annullato e
- "dei restanti 841 miliardi di euro oltre un terzo sono difficilmente recuperabili". Poi l'annuncio sull'interpretazione "morbida" della norma sulla rateizzazione
- Su 1.058 miliardi di euro di crediti da riscuotere affidati a Equitalia tra il 2000 e il 31 dicembre 2015, si può sperare di riscuoterne solo 51. Il 5% del carico totale lordo. A riferirlo è stato l'amministratore delegato dell'ente della riscossione, Ernesto Maria Ruffini, in audizione davanti alle commissione Finanze del Senato.
- "Il 20,5% è stato annullato dagli stessi creditori", ha spiegato Ruffini, e
- "dei restanti 841 miliardi di euro, oltre un terzo sono difficilmente recuperabili". Infatti 138 miliardi di euro sono dovuti da soggetti falliti,
- 78 miliardi di euro da persone decedute e imprese cessate,
- 92 miliardi da nullatenenti in base ai dati dell'Anagrafe tributaria.
- E per altri 28 miliardi di euro "la riscossione è sospesa, sempre per forme di autotutela o sentenze".

"Residuano – ha spiegato Ruffini – 506 miliardi di euro, di cui oltre il 60% (314 miliardi) corrispondono a posizioni per cui si sono tentate invano azioni esecutive. Al netto di altri 25 miliardi di rate per riscossioni dilazionate e di 81 miliardi di riscosso, il 'magazzino' residuo si riduce a 85 miliardi di euro, di cui 34 miliardi non sono lavorabili per norme a favore dei contribuenti, quali:

- i già citati interventi sul valore minimo per l'iscrizione ipotecaria,
- sull'impignorabilità della prima casa, sui beni strumentali eccetera".

Per quanto riguarda il valore delle cartelle,

- il 3% va da 1 a mille euro,
- l'8% da mille a 5mila,
- il 6% da 5mila a 10mila,
- il 20% da 10mila a 50mila euro,
- il 9% da 50mila a 100mila euro e, infine,
- il 53% è oltre i 100mila euro.

Quel che viene riscosso – in media, a partire dal 2006, 7,7 miliardi l'anno – è sempre più versato a rate.

"Nel 2015 gli incassi da rateizzazione hanno rappresentato circa il 50% del totale, un dato sostanzialmente in linea con quello dell'anno precedente", ha quantificato Ruffini.

"La rilevanza del fenomeno è testimoniata dal fatto che, a partire dal 2008 fino al 31 dicembre 2015, Equitalia ha gestito circa 5,6 milioni di istanze di rateizzazione, per un valore di oltre 107 miliardi di euro.

Nel corso del 2015 sono state presentate complessivamente 1.216.784 istanze di dilazione, per un totale di 22,7 miliardi di euro. Al momento, ne sono state accolte 1.179.308 e respinte solo 28.189 per mancanza dei requisiti di legge".

**E dunque, le premesse e le conclusioni sin qui rassegnate sono riferite anche e soprattutto alla definizione di cui oggi si discute:**

#### **14. Il D.L. 24 aprile 2017, n. 50, art. 11 - Definizione agevolata delle controversie tributarie**

## 14.1 Introduzione

La nuova rottamazione delle liti pendenti introdotta dall'art. 11 del Decreto Legge del 24 aprile 2017 n. 50 che permetterà lo sconto di interessi e sanzioni per gli atti impugnati dinanzi a commissioni tributarie e Cassazione, sulla base dei principi previsti dal Decreto Legge 193/2016 in tema di rottamazione delle cartelle esattoriali, laddove non è previsto alcuno sconto sulle imposte e non si tengono nemmeno in considerazione gli esiti del contenzioso, con domanda da presentare entro il 30 settembre 2017.

Sarà possibile il pagamento in tre rate: entro il 30 settembre 2017 (40%), entro fine novembre l'altro 40% e al 30 giugno 2018 il restante 20%. Per importi fino a 2 mila euro invece la rottamazione andrà fatta in un'unica soluzione.

I contribuenti, infatti, potranno metter fine alle liti con il fisco, il cui giudizio di primo grado è stato instaurato entro il 31 dicembre 2016 (emendamento approvato: 24.04.2017 notifica del ricorso), usufruendo di un trattamento agevolato consistente, in linea di massima nello stralcio delle sanzioni e degli interessi di mora ovvero potranno definire la lite <<pagando tutti gli importi di cui all'atto impugnato...e degli interessi da ritardata iscrizione a ruolo...calcolati fino al sessantesimo giorno successivo alla notifica dell'atto>>.

Quindi a differenza del passato, la situazione dello stato e del grado di giudizio si palesa assolutamente irrilevante.

Ed allora, a poca distanza dalla "rottamazione cartelle", il nuovo condono ha per oggetto anche gli altri provvedimenti impositivi (impugnati) e non solo iscrizioni a ruolo/cartelle di pagamento. Ciò vuol dire che son compresi sia tutti gli atti prodromici non affidati ancora alla riscossione (accertamenti, avvisi di liquidazione) sia i provvedimenti impugnati, differenti dalle cartelle per i quali, in pendenza di giudizio di primo grado, non sono iscritte a ruolo sanzioni (ma solo un terzo delle maggiori imposte pretese) e quindi non interessati alla vigente rottamazione. In tal modo non sussisterà alcuna disparità in capo a coloro che anziché far diventare definitivo l'atto, avevano intrapreso il contenzioso.

Tra gli obiettivi di questo nuovo istituto non solo "far cassa" ma anche alleggerire il carico di lavoro divenuto insostenibile delle commissioni tributarie con oltre 450.000 cause pendenti (senza considerare quelle in Cassazione) ed altresì ristabilire l'equità nei confronti di tutti i cittadini ed imprese tagliati fuori dalla rottamazione delle cartelle.

## 14.2 Normativa

1° Comma - Art. 11, Decreto Legge, 24 aprile 2017, n. 50

<<Le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'agenzia delle entrate (e gli Enti Territoriali) pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in cassazione e anche a seguito di rinvio, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, col pagamento di tutti gli importi di cui all'atto impugnato che hanno formato oggetto di contestazione in primo grado e degli interessi da ritardata iscrizione a ruolo di cui all'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, calcolati fino al sessantesimo giorno successivo alla notifica dell'atto, escluse le sanzioni collegate al tributo e gli interessi di mora di cui all'articolo 30,

comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.>>.  
Dal testo legislativo si evince chiaramente che la definizione interessa tutte le liti fiscali in cui è parte l’Agenzia delle Entrate (e gli Enti Territoriali), pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione anche a seguito di rinvio. Fondamentale è che la notifica del ricorso all’Ente (ex costituzione in giudizio in primo grado del ricorrente sia stata effettuata entro il 31 dicembre 2016) sia stata eseguita entro il 24.04.2017.

Ebbene, va evidenziato che non vi è alcun limite relativo al valore della controversia, così come richiesto anche dal condono della L. 289/02, a differenza invece del precedente condono, in cui il valore delle liti non doveva superare i 20.000 euro ovvero solo le liti "minori", dunque, erano idonee ad entrare nel mirino della definizione agevolata.

Allo stesso tempo, sono escluse le altre liti in materia tributaria in cui è parte l’Amministrazione finanziaria dello stato quindi, le altre Agenzie fiscali: Agenzia del Demanio, Agenzia delle Dogane, Agenzia del Territorio, o ancora altri enti come il comune ecc. così come prevedeva il condono L. 111/2011. Altresì non rientrano nella possibilità di definizione delle liti altri enti impositori come Equitalia (per i ricorsi avverso cartelle di pagamento, fermi amministrativi o iscrizione di ipoteche).

#### **14.3 Concetto di controversia**

E’ utile evidenziare, quel che intende il legislatore con il “concetto di controversia” laddove a differenza del condono ex Legge 27 dicembre 2002, n. 289 che specificava quali fossero le liti definibili ovvero quelle che hanno ad oggetto avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni, ogni altro atto di imposizione, provvedimenti di diniego e revoca di agevolazioni, se negli stessi sono quantificati il tributo o il maggiore tributo e/o le sanzioni dovuti, avvisi di liquidazione, ingiunzioni, ruoli che assolvono anche la funzione di accertamento oltre che di riscossione; cartelle di pagamento emesse a seguito di liquidazione ex artt. 36-bis e 36-ter, D.P.R. n. 600/1973 e art. 54-bis, D.P.R. n. 633/1972, l’attuale condono recita espressamente in maniera generica “*controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l’Agenzia delle Entrate*” (ed Enti territoriali).

Ciò vuol dire, che non è l’aspetto oggettivo preso in considerazione dal legislatore ma quello soggettivo nel senso che l’importante è che nella controversia vi sia l’Agenzia delle Entrate anche soltanto come intervenuta, o chiamata ad integrazione di contraddittorio ex art. 14 del D.Lgs. n. 546/92 ecc.

Peraltro, a differenza del condono ex art. 39, comma 12, Legge 15 luglio 2011, n. 111, che consentiva di definire tutte le liti fiscali, nelle quali fosse parte l’Agenzia delle Entrate ed aventi ad oggetto tributi amministrati dalla stessa, concernenti “atti impositivi” e di “irrogazione delle sanzioni”, l’attuale condono non si sofferma sul concetto di atto impositivo laddove si torna a ribadire che ciò che è richiesto specificatamente dalla norma è che l’Agenzia delle Entrate “sia parte della lite” intesa nella sua latitudine maggiore.

Vale la pena, soffermarsi sull’ambito di definibilità delle liti e chiarire, alla luce degli orientamenti espressi in giurisprudenza nonché dei chiarimenti forniti dalla stessa Amministrazione finanziaria, quali siano le liti condonabili per i precedenti condoni fiscali.

Orbene, possono essere definite, ai sensi dell’art. 16, comma 3, della Legge n. 289/2002, cui rinvia l’art. 39, comma 12, del D.L. n. 98/2011, le controversie aventi ad

oggetto avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni *e ogni altro atto di imposizione*.

L'Agenzia dell'Entrate con circolare n. 48 /E del 24 ottobre 2011 ribadendo quanto espresso nella norma di legge, aggiunge che non sono definibili le controversie instaurate con ricorsi avverso atti diversi da quelli impugnabili ai sensi dell'articolo 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, non aventi natura di "atti impositivi".

Prima di esaminare il contenuto dell'articolo 16 della Legge n. 289/2002 chiariamo che gli atti impugnabili ex art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 sono: gli avvisi di accertamento, gli avvisi di liquidazione, i provvedimenti di irrogazione sanzione, le cartelle di pagamento, gli atti di iscrizione di ipoteca sugli immobili e atti di fermo amministrativo sui beni mobili registrati, gli atti relativi alle operazioni catastali, il rifiuto espresso o tacito di restituzione di tributi e accessori non dovuti, il diniego o la revoca di agevolazioni e il rigetto di domande di condono;

a questi atti occorre aggiungere per espressa giurisprudenza consolidata delle Commissioni tributarie, della Suprema Corte di Cassazione e della Corte Costituzionale gli avvisi bonari e tutti gli altri atti di imposizione con i quali l'amministrazione finanziaria impone di pagare imposte e sanzioni ai cittadini. Ne consegue che l'elenco dei provvedimenti impugnabili di cui all'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 non ha carattere tassativo; al contrario, deve essere interpretato estensivamente e ciò al fine di garantire un pieno esercizio del diritto di difesa.

Orbene, riprendendo quanto sopra detto, secondo l'art. 16 della Legge 289/2002 sono liti pendenti quelle scaturite da atti relativi ad avvisi di accertamento, avvisi di irrogazione sanzione e ogni altro atto impositivo, ricomprendendo in questa categoria residuale tutti gli atti con i quali l'amministrazione finanziaria chiede ai cittadini di pagare somme a titolo di imposta e sanzioni.

Non a caso, la Corte Suprema ha, più volte, osservato che - per i fini di cui alla Legge n. 289/2002, art. 16, comma 3, lettera a) - ciò che rileva ai fini della qualificazione dell'atto come impositivo è la sua effettiva funzione, a prescindere dalla qualificazione formale dell'atto stesso (Cassazione civile, sez. Tributaria, n. 8866 del 14 aprile 2006; Cassazione civile, sez. Tributaria, n. 8367 del 10 aprile 2006; Cassazione civile, sez. Tributaria, n. 3427 del 21 febbraio 2005).

#### **14.4 Lite fiscale definibile**

Sono liti DEFINIBILI quelle che hanno ad oggetto controversie con (costituzione in giudizio in primo grado del ricorrente avvenuta entro il 31 dicembre 2016) notifica del ricorso entro il 24.04.2017, e per le quali alla data di presentazione della domanda il processo non si sia concluso con pronuncia definitiva.

Sul punto, val la pena soffermarsi sulle disparità che crea tale limite temporale. Ed infatti, basti pensare ai contribuenti che hanno intrapreso il procedimento di adesione con l'ufficio per usufruire dell'abbattimento della pretesa e la riduzione delle sanzioni, ed a coloro che obbligatoriamente hanno intrapreso la via della mediazione. Ed allora, per poter accedere alla rottamazione delle liti è essenziale, come detto sopra, che avvenga la notifica del ricorso entro il 24.04.2017 (ex la costituzione in giudizio in primo grado del contribuente entro il 31 dicembre 2016). Ebbene, in entrambi i casi se la notifica dell'atto impugnabile sia avvenuta nella seconda metà dello scorso anno, e se di importo inferiore ai 20.000 euro, difficilmente conteggiando tutti i termini processuali previsti dal legislatore si riuscirà a rientrare nell'ipotesi di costituzione in giudizio entro la data prevista dal condono.

In sostanza, considerato che una delle finalità della chiusura agevolata delle liti fiscali è lo snellimento dell'enorme contenzioso esistente (si pensi che a fine 2016 risultano oltre 450 mila liti pendenti col fisco nelle sezioni provinciali e regionali delle corti tributarie), andrebbero riviste le date per aderire alla definizione.

#### **14.5 Pendenza della lite**

Per liti fiscali pendenti si intendono quelle controversie che rientrano nella giurisdizione tributaria e che hanno come oggetto tributi dell'Agenzia delle Entrate (e degli enti territoriali).

Si considerano pendenti tutte le controversie originate da avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione, per le quali:

- è stato notificato l'atto introduttivo del giudizio di primo grado;
- i termini di impugnazione non sono ancora scaduti.

Secondo quanto stabilito dalla Corte di Cassazione, per essere considerata pendente la lite deve essere "reale" e non meramente strumentale.

La lite è reale quando "è provvista di un margine di incertezza, tanto che permanga l'interesse, non solo del contribuente ma anche dell'amministrazione, a definirla".

Ed allora, come è stato utile soffermarsi sul concetto di controversia di cui sopra, può essere utile soffermarsi sul concetto di "pendenza della lite" richiamato nel comma 1 dell'art. 11 D.L. 50/2017 così come descritto dai precedenti condoni, giacché a differenza di questi se pur il legislatore non descrive espressamente cosa si intenda per "controversie pendenti", in realtà esprime lo stesso concetto.

Per quel che concerne il condono ex art. 39, co. 12, D.L. 6.7.2011, n. 98, conv. con modif. dalla L. 15 luglio 2011, n. 111 per effetto di quanto disposto dal cd. decreto "milleproroghe" erano definibili le liti fiscali pendenti alla data del 31 dicembre 2011, dinanzi alle Commissioni tributarie o al Giudice ordinario in ogni grado del giudizio, anche a seguito di rinvio.

In forza delle indicazioni offerte dall'Agenzia delle Entrate nella C.M. 48/E/2011, si consideravano pendenti tutte le controversie originate da avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni ed ogni altro atto di imposizione per le quali alla data del 31 dicembre 2011 sia stato proposto l'atto introduttivo del giudizio in primo grado (vale la data in cui è stato notificato il ricorso all'Ufficio).

Erano, altresì, definibili le liti interessate da una pronuncia in primo o in secondo grado i cui termini di impugnazione non erano ancora scaduti.

Per quel che concerne il condono ex art. 16 L. 289/2002 erano considerate pendenti le liti, in cui era parte l'Amministrazione finanziaria dello Stato per le quali:

- alla data del 1° gennaio 2003 era stato proposto il ricorso o l'appello;
- il ricorso era stato dichiarato inammissibile con pronuncia non passata in giudicato e pertanto erano ancora aperti, al 1° gennaio 2003, i termini di impugnazione della stessa;
- alla data del 29 settembre 2002, non era intervenuta sentenza passata in giudicato;
- alla data del 1° gennaio 2003 vi era pendenza a seguito di rinvio. Si trattava delle liti devolute a:

- a) Commissione tributaria provinciale o regionale a seguito di rinvio da parte di una Commissione tributaria regionale o dalla Commissione tributaria centrale;
- b) Tribunale a seguito di rinvio da parte della Corte di appello;
- c) Commissione tributaria o ad un Tribunale o a una Corte d'appello a seguito di rinvio

da parte della Corte di Cassazione.

#### **14.6 Inammissibilità della domanda**

Di poi, va aggiunto che, come evidenziato in apertura, il presupposto normativo della chiusura delle liti pendenti è l'avvenuta proposizione, alla data di entrata in vigore della legge, dell'atto introduttivo del giudizio indipendentemente dall'esito della vicenda giudiziaria così pendente, sia esso favorevole o sfavorevole in tutto o in parte. Solo un giudicato sulla totalità della lite impedisce la definizione della chiusura ovvero "una pronuncia definitiva" laddove la formazione di un giudicato soltanto parziale non preclude la chiusura della residua lite ancora pendente.

Ciò posto, va detto che ai sensi degli artt. 20 e 22 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, l'atto introduttivo del giudizio tributario può considerarsi proposto con la notificazione del ricorso, essendo il successivo deposito oggetto della costituzione in giudizio conseguente alla già intervenuta proposizione del ricorso contro l'atto impositivo.

Ne deriva, a questo punto, l'interrogativo riguardante i ricorsi proposti tardivamente, cioè oltre il termine massimo previsto dall'art. 21 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e la cui inosservanza costituisce causa di inammissibilità del ricorso stesso ad esempio.

Ecco che, sul punto la Suprema Corte stabilisce che "la pendenza della lite è segnata dalla presentazione di atto potenzialmente idoneo a devolvere alla competente Commissione tributaria il sindacato sul provvedimento impositivo, e, pertanto, prescinde dall'eventualità che tale atto sia affetto da vizi di inammissibilità ostativi all'esame nel merito, mentre resta esclusa solo in ipotesi di inesistenza dell'atto medesimo, la quale è ravvisabile a fronte della radicale carenza, riscontrabile in ogni tempo e sede, dei requisiti di forma o di contenuto indispensabili per la sua riconducibilità nelle relative previsioni normative" (Cass., Sez. I, 10 febbraio 1996, n. 1037); anche Cass., Sez. trib., 30 luglio 2002, n. 11222 secondo cui "ai fini dell'accesso alla procedura di condono, anche quando difetti una disposizione normativa che statuisce espressamente l'irrelevanza della eventuale inammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, la controversia tributaria si considera pendente anche qualora ricorra una causa di inammissibilità, improponibilità o improseguibilità del processo la quale non sia stata già - di per sé - dichiarata con pronuncia non più impugnabile: ciò atteso che, per l'applicabilità delle norme sul condono, non è richiesta la pendenza della lite sul rapporto sostanziale".

A tal riguardo è necessario evidenziare che, appresa la notizia di una probabile sanatoria, molti ricorsi potrebbero essere stati proposti a ridosso dell'entrata in vigore della legge di condono in via meramente strumentale contro atti impositivi da tempo divenuti pacificamente definitivi, al solo scopo di trarre i benefici della sanatoria stessa rispetto alla quale sarebbero sostanzialmente estranei.

Ed allora, la stessa Corte di Cassazione ha stabilito che "l'impugnazione tardiva non può essere consentita a fini meramente strumentali, per creare cioè artificiosamente un contenzioso che permetta il pagamento di una minore imposta rispetto a quanto accertato, poiché il pagamento di una somma inferiore si può consentire solo quando ha per contropartita l'eliminazione di un contenzioso, mentre non può essere accettato in assenza di specifiche contestazioni contro l'accertamento il quale, diversamente, sarebbe divenuto definitivo e sarebbe rimasto sottratto ad ogni condono" (Cass., Sez. I, 28 aprile 1997, n. 3667).

Considerazioni analoghe a quelle esposte con riferimento all'atto introduttivo del

giudizio di primo grado valgono nel caso in cui, intervenuta sentenza sulla lite, contro la sentenza sia proposta impugnazione oltre i termini che ne determinano il passaggio in giudicato, ma la relativa inammissibilità dell'impugnazione non sia stata ancora dichiarata con sentenza passata in giudicato.

Di recente, poi, così si è espressa sul punto la sentenza della Suprema Corte del 21 settembre 2016, n. 18445:

“In ordine alla chiusura delle liti fiscali, ex art. 16 della legge n. 289 del 2002, la formale pendenza della lite non osta al diniego dell'istanza di condono allorché il contribuente, in violazione dei canoni generali di correttezza e buona fede, nonché dei principi di lealtà processuale e del giusto processo, abbia fatto un uso abusivo del processo, impugnando l'atto impositivo molto oltre la scadenza del termine normativamente previsto, senza nulla argomentare in relazione alla perdurante ammissibilità dell'impugnazione, nonostante il tempo trascorso, al solo scopo di precostituirsi una lite pendente onde accedere al condono. Ai fini della sussistenza dell'abuso del processo, occorre, dunque, che emerga, in modo evidente ed inequivoco, l'intento di sfruttare in modo fittizio e strumentale il mezzo processuale, al solo scopo di conseguire i vantaggi della sopravvenuta, o preannunciata, normativa di condono”. (Cass. n. 22502 del 2013, n. 210 e n. 1271 del 2014; da ult., in motivazione, Cass., sez. un., n. 643 del 2015).

#### **14.7 Controversie escluse**

Sono liti NON DEFINIBILI quelle che hanno ad oggetto:

- a) le risorse proprie tradizionali previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), delle decisioni 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, e 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, e l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione;
- b) le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015.

#### **14.8 Somme condonabili**

Il valore della lite, che costituisce la base del calcolo per la definizione, corrisponde agli importi di cui all'atto impugnato che hanno formato oggetto di contestazione in primo grado e degli interessi da ritardata iscrizione a ruolo di cui all'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, calcolati fino al sessantesimo giorno successivo alla notifica dell'atto, escluse le sanzioni collegate al tributo e gli interessi di mora di cui all'articolo 30, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

Va specificato che, in caso di controversia relativa esclusivamente agli interessi di mora o alle sanzioni non collegate ai tributi, per la definizione è dovuto il quaranta per cento degli importi in contestazione.

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

#### **14.9 Somme da pagare**

Il pagamento degli importi dovuti per la chiusura delle liti potrà essere effettuato in un



massimo di tre rate. Attenzione però agli importi fino a 2 mila euro laddove la rottamazione andrà fatta soltanto in un'unica soluzione.

Il termine per il pagamento degli importi dovuti ai sensi del presente articolo o della prima rata, di importo pari al 40 per cento del totale delle somme dovute, scade il 30 settembre 2017.

Altresì è essenziale seguire le direttive qui esposte:

a) per il 2017, la scadenza della seconda rata, pari all'ulteriore quaranta per cento delle somme dovute, è fissata al 30 novembre;

b) per il 2018, la scadenza della terza e ultima rata, pari al residuo venti per cento delle somme dovute, è fissata al 30 giugno. Per ciascuna controversia autonoma è effettuato un separato versamento.

Altresì, qualora gli importi rientrino, in tutto o in parte, anche nell'ambito di applicazione della definizione agevolata di cui all'articolo 6 del Decreto Legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla Legge 1° dicembre 2016, n. 225 ovvero "rottamazione cartelle" (aderendo entro il 21 aprile 2017), ed il contribuente se ne sia avvalso, può il contribuente in ogni caso avvalersi anche di quest'ultima definizione, essendo entrambe le agevolazioni autonome. La definizione si perfeziona con il pagamento degli importi dovuti di cui sopra o della prima rata. Qualora non ci siano importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda.

Peraltro, con riferimento alle liti aventi ad oggetto le sole sanzioni la nuova rottamazione delle liti è più onerosa della rottamazione cartelle.

30 settembre 2017 per chi paga in un'unica soluzione

30 settembre 2017 è la scadenza della prima rata, 40% del totale delle somme dovute, per chi paga la definizione a rate

30 novembre 2017 pagamento seconda rata, ulteriore 40%

30 giugno 2018 pagamento terza e ultima rata, residuo 20%

#### **14.10 Domanda di condono**

Per poter accedere alla definizione agevolata delle controversie pendenti è richiesta la presentazione di un'apposita domanda (le cui caratteristiche saranno definite una volta approvato il provvedimento dall'Agenzia delle Entrate) da parte del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione.

Al riguardo, con riferimento alla prima ipotesi, la relativa individuazione è oltremodo facile dovendo fare riferimento al ricorso tenendo presente che deve contenere le generalità del ricorrente. Va da sé che nel corso del procedimento possono verificarsi anche accadimenti che comportano un subentro nell'originario ricorrente e il caso più frequente è certamente quello degli eredi che proseguono la controversia ovvero in caso di vicende straordinarie dell'impresa.

Entro il 30 settembre 2017, pertanto, va presentata la domanda per la definizione delle liti pendenti laddove per ciascuna controversia autonoma è presentata una distinta domanda di definizione esente dall'imposta di bollo. Va evidenziato che per controversia autonoma si intende quella relativa a ciascun atto impugnato. Ed allora, quando saranno emanati i provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle Entrate così come previsti dal comma 12 dell'articolo 11 del D.L. n. 50/2017, si potrà chiudere agevolmente la controversia affrettandosi a presentare la domanda anche se in ipotesi la lite sia già stata decisa ma con sentenza ancora non depositata o con sentenza depositata

ma non ancora divenuta definitiva.

La domanda può essere trasmessa:

- Dai soggetti abilitati esclusivamente per via telematica tramite il servizio Internet (Fisconline) dell’Agenzia delle Entrate direttamente dal contribuente, se in possesso delle credenziali di accesso al servizio o da soggetti intermediari quali commercialisti, professionisti, Caf ecc;
- Presentata presso qualsiasi Direzione provinciale dell’Agenzia delle Entrate che procederà all’invio. Per la compilazione dell’istanza si può utilizzare l’apposito software.

La domanda di definizione deve essere conservata fino alla definitiva conclusione della lite,

insieme ai documenti relativi ai versamenti effettuati, sia in sede di riscossione provvisoria in pendenza di giudizio, sia in sede di definizione della lite pendente.

#### **14.11 Rapporti con la rottamazione dei ruoli**

La definizione agevolata della chiusura delle liti pendenti introdotta dall’articolo 11 del decreto legge citato interviene a breve distanza temporale dalla definizione agevolata dei carichi affidati all’agente della riscossione, di cui all’articolo 6 del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225 (c.d. rottamazione cartelle).

Ebbene, qualora gli importi oggetto di contenzioso non siano stati integralmente affidati all’Agente della riscossione per effetto delle disposizioni sulla riscossione in pendenza di giudizio – restando pertanto esclusi dalla definizione dei carichi iscritti a ruolo – la disciplina in esame consente al contribuente di definire integralmente i rapporti tributari in contestazione.

Altresì qualora il contribuente abbia aderito alla rottamazione delle cartelle, qualora lo ritenga più opportuno può abbandonare la procedura in corso e aderire al nuovo condono delle liti.

Si veda invece l’interpretazione contraria dell’Agenzia delle Entrate nell’audizione del 4 maggio 2017 secondo cui:

“Il contribuente che ha presentato entro il termine di scadenza del 21 aprile scorso la dichiarazione di adesione alla cd. rottamazione delle cartelle e dei carichi affidati all’agente della riscossione di cui all’articolo 6, del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, così come previsto dal terzultimo periodo del comma 5 ha facoltà di avvalersi anche della definizione agevolata delle controversie tributarie, ma con la condizione tassativa che non può rinunciare alla rottamazione dei carichi”.

Ed ancora, il contribuente che abbia avuto i requisiti per rientrare nella rottamazione delle cartelle e abbia scelto di non approfittarne, può in ogni caso presentare domanda di definizione agevolata della chiusura delle liti pendenti. Tutto quanto descritto, è consentito giacché entrambi gli strumenti legislativi agevolativi seguono vie del tutto autonome.

#### **14.12 Scomputo delle somme**

Dagli importi dovuti si scomputano quelli già versati per effetto delle disposizioni vigenti in materia di riscossione in pendenza di giudizio nonché quelli dovuti per la rottamazione delle cartelle. La definizione delle liti non dà comunque luogo alla

restituzione delle somme già versate ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione. Gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato prima dell'entrata in vigore della norma sulla chiusura delle liti.

#### **14.13 Validità del condono**

Con un evidente rischio per gli interessi erariali, come dimostra l'esperienza passata, il procedimento si ritiene concluso con il pagamento dell'unica ovvero della prima rata. Qualora non ci siano importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda. Va sempre tenuto presente che dagli importi dovuti si scomputano quelli già versati per effetto delle disposizioni vigenti in materia di riscossione in pendenza di giudizio nonché quelli dovuti per la definizione agevolata di cui all'articolo 6 del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225.

#### **14.14 Diniego del condono**

L'eventuale diniego della definizione va notificato entro il 31 luglio 2018 con le modalità previste per la notificazione degli atti processuali. Il diniego è impugnabile entro sessanta giorni dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la lite. 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.

Il processo si estingue in mancanza di istanza di trattazione presentata entro il 31 dicembre 2018 dalla parte che ne ha interesse.

L'impugnazione della pronuncia giurisdizionale e del diniego, qualora la controversia risulti non definibile, valgono anche come istanza di trattazione. Le spese del processo estinto restano a carico della parte che le ha anticipate.

#### **14.15 Sospensione dei termini processuali**

Per le controversie definibili sono sospesi per sei mesi i termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione che scadono dalla data di entrata in vigore della norma sulla chiusura delle liti ovvero dal 24 aprile 2017 fino al 30 settembre 2017.

Orbene, la sospensione riguarda le impugnazioni delle sentenze delle commissioni provinciali e regionali ovvero le riassunzioni una volta rinviata la causa da parte della Corte di cassazione.

#### **14.16 Sospensione del processo**

Le liti definibili non sono sospese, salvo che il contribuente faccia apposita richiesta al giudice, dichiarando di volersi avvalere della definizione agevolata. In tal caso il processo è sospeso fino al 10 ottobre 2017. Rimane, pertanto una facoltà, giacché il ricorso viene trattato comunque.

Se entro tale data il contribuente avrà depositato copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata, il processo resta sospeso fino al 31 dicembre 2018. Ebbene, va detto sul punto, che non viene menzionata la sospensione dell'esecutività degli atti impositivi impugnati che a seguito della concentrazione della riscossione nell'accertamento ex art. 29 del DI 78/2010, sono esecutivi. Ciò vuol dire che se il contribuente, ha presentato domanda ed altresì ha iniziato a pagare, è

comunque esposto all'azione esecutiva di Equitalia laddove peraltro, accadrebbe che quanto riscosso a titolo di sanzioni ed interessi moratori non sarebbe ripetibile ai sensi del secondo periodo del comma 7.

A differenza della nuova procedura, invece, il precedente meccanismo di definizione delle liti produceva nel processo in corso un effetto sospensivo automatico.

Le controversie qualificate come definibili, rispondenti cioè ai requisiti previsti dalla norma, venivano infatti sospese automaticamente. Nello specifico, si trattava, di un effetto automatico prodotto proprio dall'entrata in vigore della norma e previsto dal legislatore con l'obiettivo di favorire il contribuente ad avvalersi della procedura.

#### **14.17 Monitoraggio e conseguenze**

Con la chiusura agevolata delle controversie fiscali si è cercato di dare un aiuto alla partenza oltremodo rallentata della *voluntary disclosure* che prevede la possibilità di regolarizzare le attività patrimoniali e finanziarie costituite o detenute all'estero in violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale, delle violazioni in materia di dichiarazioni fiscali in relazione con tali attività e delle violazioni non connesse con le attività estere oggetto di emersione. Il governo spera, infatti, di incassare sui 400 milioni di euro. Ed allora, qualora a seguito del monitoraggio cui all'articolo 17, comma 12 della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, le maggiori entrate derivanti dall'attuazione del presente articolo non dovessero realizzarsi in tutto o in parte, si applica l'articolo 17, commi da 12-*bis* a 12-*quater* della citata Legge n. 196 del 2009. Qualora, invece, le maggiori entrate derivanti dall'attuazione del condono liti dovessero risultare maggiori, l'eccedenza sarà utilizzata per <<compensare l'eventuale mancata realizzazione dei maggiori introiti di cui ai commi 575 e 633 dell'articolo 1 della legge 11 dicembre 2016 n. 232>> ovvero per il rinnovo dei diritti d'uso delle frequenze della telefonia mobile Gsm e, soprattutto, la riapertura dei termini per la collaborazione volontaria.

\*\*\*\*\*

## Appendice

15. **D.L. 24 aprile 2017, n. 50** - Definizione agevolata delle controversie tributarie  
Testo ante conversione in legge

### **Art. 11 - Definizione agevolata delle controversie tributarie**

1. *Le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'agenzia delle entrate pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in cassazione e anche a seguito di rinvio, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, col pagamento di tutti gli importi di cui all'atto impugnato che hanno formato oggetto di contestazione in primo grado e degli interessi da ritardata iscrizione a ruolo di cui all'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, calcolati fino al sessantesimo giorno successivo alla notifica dell'atto, escluse le sanzioni collegate al tributo e gli interessi di mora di cui all'articolo 30, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.*

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

3. *Sono definibili le controversie con costituzione in giudizio in primo grado del ricorrente avvenuta entro il 31 dicembre 2016 e per le quali alla data di presentazione della domanda di cui al comma 1 il processo non si sia concluso con pronuncia definitiva.*

4. *Sono escluse dalla definizione le controversie concernenti anche solo in parte:*

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

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

5. *Al versamento degli importi dovuti si applicano le disposizioni previste dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, con riduzione a tre del numero massimo di rate.*

*Non è ammesso il pagamento rateale se gli importi dovuti non superano duemila euro. Il termine per il pagamento degli importi dovuti ai sensi del presente articolo o della prima rata, di importo pari al 40 per cento del totale delle somme dovute, scade il 30 settembre 2017 e il contribuente deve attenersi ai seguenti ulteriori criteri: a) per il 2017, la scadenza della seconda rata, pari all'ulteriore quaranta per cento delle somme dovute, è fissata al 30 novembre; b) per il 2018, la scadenza della terza e ultima rata, pari al residuo venti per cento delle somme dovute, è fissata al 30 giugno. Per ciascuna controversia autonoma è effettuato un separato versamento. Il contribuente che abbia*

*manifestato la volontà di avvalersi della definizione agevolata di cui all'articolo 6, del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, nei termini previsti dal comma 2 della stessa disposizione, può usufruire della definizione agevolata delle controversie tributarie solo unitamente a quella di cui al predetto articolo 6. La definizione si perfeziona con il pagamento degli importi dovuti ai sensi del presente articolo o della prima rata. Qualora non ci siano importi da versare, la definizione si perfeziona con la presentazione della domanda.*

*6. Entro il 30 settembre 2017, per ciascuna controversia autonoma è presentata una distinta domanda di definizione esente dall'imposta di bollo. Per controversia autonoma si intende quella relativa a ciascun atto impugnato.*

*7. Dagli importi dovuti ai sensi del presente articolo si scomputano quelli già versati per effetto delle disposizioni vigenti in materia di riscossione in pendenza di giudizio nonché quelli dovuti per la definizione agevolata di cui all'articolo 6 del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225. La definizione non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione. Gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato prima dell'entrata in vigore del presente articolo.*

*8. Le controversie definibili non sono sospese, salvo che il contribuente faccia apposita richiesta al giudice, dichiarando di volersi avvalere delle disposizioni del presente articolo. In tal caso il processo è sospeso fino al 10 ottobre 2017. Se entro tale data il contribuente avrà depositato copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata, il processo resta sospeso fino al 31 dicembre 2018.*

*9. Per le controversie definibili sono sospesi per sei mesi i termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione che scadono dalla data di entrata in vigore del presente articolo fino al 30 settembre 2017.*

*10. L'eventuale diniego della definizione va notificato entro il 31 luglio 2018 con le modalità previste per la notificazione degli atti processuali. Il diniego è impugnabile entro sessanta giorni dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la lite. 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. Il processo si estingue in mancanza di istanza di trattazione presentata entro il 31 dicembre 2018 dalla parte che ne ha interesse. L'impugnazione della pronuncia giurisdizionale e del diniego, qualora la controversia risulti non definibile, valgono anche come istanza di trattazione. Le spese del processo estinto restano a carico della parte che le ha anticipate.*

*11. La definizione perfezionata dal coobbligato giova in favore degli altri, inclusi quelli per i quali la controversia non sia più pendente, fatte salve le disposizioni del secondo periodo del comma 7.*

*12. Con uno o più provvedimenti del direttore dell'agenzia delle entrate sono stabilite le modalità di attuazione del presente articolo.*

*13. Qualora, a seguito del monitoraggio cui all'articolo 17, comma 12 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, le maggiori entrate derivanti dall'attuazione del*

*presente articolo non dovessero realizzarsi in tutto o in parte, si applica l'articolo 17, commi da 12-bis a 12-quater della citata legge n. 196 del 2009. Nel caso di realizzazione di ulteriori introiti rispetto alle maggiori entrate previste, gli stessi possono essere destinati, prioritariamente a compensare l'eventuale mancata realizzazione dei maggiori introiti di cui ai commi 575 e 633 dell'articolo 1 della legge 11 dicembre 2016 n. 232, nonché, per l'eventuale eccedenza, al reintegro anche parziale delle dotazioni finanziarie delle missioni e programmi di spesa dei Ministeri, ridotte ai sensi dell'articolo 13, da disporre con appositi decreti di variazione di bilancio adottati dal Ministro dell'economia e delle finanze.*

**16. Legge 27 dicembre 2002, n. 289 - (G.U. 31 dicembre 2002, n. 305 – S.O., n. 240) - Articolo 16 – Chiusura delle liti fiscali pendenti**

*1. Introduzione*

*Qui di seguito le caratteristiche principali del condono Legge 27 dicembre 2002, n. 289 Gazzetta Ufficiale Repubblica Italiana 31 dicembre 2002, n. 305 - Supplemento Ordinario, n. 240 - Articolo 16 Chiusura delle liti fiscali pendenti.*

*La definizione interessa tutte le liti fiscali, indipendentemente dal valore, pendenti dinanzi:*

- alle Commissioni Tributarie in ogni grado del giudizio, anche a seguito di rinvio;*
- al Tribunale o alla Corte di Appello;*
- alla Corte di Cassazione.*

*2. Definizione di lite pendente*

*Sono considerate pendenti le liti, in cui è parte l'Amministrazione finanziaria dello Stato per le quali:*

- alla data del 1° gennaio 2003 sia stato proposto il ricorso o l'appello;*
- il ricorso sia stato dichiarato inammissibile con pronuncia non passata in giudicato e pertanto siano ancora aperti, al 1° gennaio 2003, i termini di impugnazione della stessa;*
- alla data del 29 settembre 2002, non sia intervenuta sentenza passata in giudicato; alla data del 1° gennaio 2003 vi sia pendenza a seguito di rinvio.*

*Si tratta delle liti devolute a:*

- a) Commissione tributaria provinciale o regionale a seguito di rinvio da parte di una Commissione tributaria regionale o dalla Commissione tributaria centrale;*
- b) Tribunale a seguito di rinvio da parte della Corte di appello;*
- c) Commissione tributaria o ad un Tribunale o a una Corte d'appello a seguito di rinvio da parte della Corte di Cassazione.*

*3. Lite fiscale definibile*

*Sono liti DEFINIBILI quelle che hanno ad oggetto:*

- avvisi di accertamento;*
- provvedimenti di irrogazione delle sanzioni;*
- ogni altro atto di imposizione;*
- provvedimenti di diniego e revoca di agevolazioni, se negli stessi sono quantificati il tributo o il maggiore tributo e/o le sanzioni dovuti;*
- avvisi di liquidazione, ingiunzioni, ruoli che assolvono anche la funzione di*

*accertamento oltre che di riscossione;*

*cartelle di pagamento emesse a seguito di liquidazione ex artt. 36-bis e 36-ter D.P.R. n. 600/1973 e art. 54-bis, D.P.R. n. 633/1972.*

#### *4. Lite fiscale non definibile*

*Sono liti NON DEFINIBILI quelle che hanno ad oggetto:*

*istanze di rimborso;*

*avvisi di liquidazione emessi ai sensi dell'art. 12, D.L. n. 70/1988;*

*provvedimenti di diniego e revoca di agevolazioni, se negli stessi non sono quantificati il tributo o il maggiore tributo e/o le sanzioni dovuti;*

*avvisi di liquidazione, ingiunzioni, ruoli che assolvono esclusivamente la funzione di riscossione.*

#### *5. Valore della lite*

*Il valore della lite, che costituisce la base del calcolo per la definizione, corrisponde all'importo dell'imposta o della maggiore imposta oggetto di contestazione in primo grado.*

*Non devono essere considerati gli interessi, le indennità di mora e le eventuali sanzioni collegate al tributo, anche se irrogate con separato provvedimento (se la lite si riferisce a sanzioni non collegate al tributo, queste comunque vengono considerate ai fini del valore della lite).*

*Tuttavia se il giudizio è stato instaurato, fin dall'origine, al solo fine di contestare le sanzioni collegate ad un tributo (ad esempio, sanzioni per tardivo versamento), la definizione avviene avendo riguardo al solo ammontare delle stesse.*

*Il valore della lite va determinato con riferimento a ciascun atto introduttivo del giudizio, indipendentemente dal numero di soggetti interessati e dai tributi in esso indicati.*

*Se con lo stesso atto sono stati impugnati più provvedimenti, il valore deve essere calcolato per*

*ogni singolo atto di contestazione.*

*Se nell'atto è compresa l'INVIM, tale imposta deve essere definita separatamente rispetto agli altri tributi (imposte di registro, ipotecaria e catastale) che invece devono essere sommati per determinare il valore della lite ad esso relative.*

*Non è consentita la definizione parziale; nel valore della lite è pertanto necessario tenere conto di tutti i tributi in contestazione, compresi addizionali all'IRPEF, IRAP e SSN.*

*Tuttavia, se una lite ha ad oggetto sia tributi definibili che non definibili, il valore della stessa deve essere determinato senza tener conto dei tributi non definibili.*

#### *6. Somme da versare*

*Se il valore della lite è fino a € 2.000, la somma da versare è € 150.*

*Se il valore della lite è oltre € 2.000, le somme da versare è rispettivamente:*

*10% del valore della lite, in caso di giudizio favorevole al contribuente nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare resa, sul merito o sull'ammissibilità dell'atto, alla data di presentazione della domanda di definizione;*

*50% del valore della lite, in caso di giudizio sfavorevole al contribuente nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare resa, sul merito o sull'ammissibilità dell'atto, alla data di presentazione della domanda di definizione;*



□ 30% del valore della lite, in caso di lite pendente in primo grado se non è già stata resa pronuncia giurisdizionale non cautelare, sul merito o sull'ammissibilità dell'atto, alla data di presentazione della domanda di definizione.

*In caso di soccombenza parziale, che si concretizza nel momento in cui la parte processuale non ottiene l'integrale accoglimento delle proprie richieste, le percentuali da applicare al valore della lite sono due:*

a) il 10% sulla parte del valore della lite per la quale risulta soccombente l'amministrazione finanziaria;

b) il 50% sulla parte del valore della lite per la quale risulta soccombente il contribuente.

*Se tra la data di versamento della prima rata (16 aprile 2003) e la data di presentazione della domanda di definizione (21 aprile 2003) interviene una pronuncia nel merito, se il contribuente ha versato in più, rispetto alle percentuali applicabili al valore della lite, le somme eccedenti vengono rimborsate. In caso contrario, vale a dire le somme risultano insufficienti, la differenza deve essere versata entro il 21 aprile 2003.*

*Queste somme possono essere versate anche ratealmente in un massimo di sei rate trimestrali di pari importo o in un massimo di dodici rate trimestrali se le stesse superano 50.000 euro: le rate successive alla prima dovranno essere gravate degli interessi legali calcolati dal 17 marzo 2003.*

*Per ottenere l'estinzione del giudizio occorre attendere la formale comunicazione rilasciata dagli uffici che attesti la regolarità della domanda di definizione e il pagamento integrale di quanto dovuto, che dovrà essere depositata nella segreteria della commissione o nella cancelleria degli uffici giudiziari entro il 31 luglio 2005.*

*Si ha errore scusabile se il contribuente ha osservato una normale diligenza nella determinazione del valore della lite e degli importi dovuti ovvero qualora lo stesso sia stato determinato dalla sussistenza di condizioni di obiettiva incertezza o di complessità di calcolo.*

*Con la C.M. 2 febbraio 2007, n. 4/E, l'Amministrazione finanziaria specifica ulteriormente che, per la chiusura delle liti, è sufficiente che il contribuente abbia pagato la prima rata e che le restanti rate non pagate siano state iscritte a ruolo.*

### **17. Riferimenti giurisprudenziali**

□ Cass. civ., Sez. V, 28 ottobre 2015, n. 22000 (rv. 637010)

In tema di condono fiscale, integra lite pendente ex art. 16 della legge n. 289 del 2002 l'impugnazione della cartella di pagamento con cui, all'esito della diversa determinazione giudiziale dell'imposta, sia stata riquantificata la sanzione, atteso che, da un lato, la cartella di pagamento non preceduta da altra comunicazione della pretesa fiscale va qualificata, a prescindere dalla sua formale definizione, atto d'imposizione e, dall'altro, l'irrogazione della sanzione, sebbene derivante da rideterminazione giudiziale, costituisce un atto impositivo e non di mera riscossione. (Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Marche, 21/07/2008)

□ Cass. civ., Sez. V, 13 novembre 2015, n. 23250 (rv. 637417)

In tema di condono fiscale, non è configurabile come "lite pendente" ai sensi dell'art. 16, comma 3, lett. a), della L. n. 289 del 2002, e perciò non è suscettibile di definizione agevolata, la controversia instaurata in relazione ad un atto con il quale l'ufficio finanziario abbia svolto un'attività meramente liquidatoria dell'INVIM, in base ad un accertamento definito da giudicato, in quanto la natura impositiva dell'atto impugnato

deve essere accertata unicamente in base alla funzione tipica dallo stesso assolta, desumibile dai suoi requisiti fattuali e giuridici e non in base ai vizi che possono inficiarlo o alle contestazioni del destinatario. Una siffatta controversia neppure può qualificarsi come "lite autonoma" ai sensi della successiva lett. b) del comma 3 dell'art. 16, riferendosi l'autonomia della lite di cui la disposizione fa parola alla distinzione fra contestazione relativa all'imposta di registro e contestazione dell'INVIM. (Cassa e decide nel merito, Comm. Trib. Reg. Lazio, 14/05/2009).

□ Cass. civ., Sez. Unite, 16 gennaio 2015, n. 643

In tema di condono fiscale, la controversia nata dal ricorso del contribuente avverso avviso di liquidazione di imposta di registro, emesso ai sensi dell'art. 12 del D.L. n. 70 del 1988, convertito in Legge n. 154 del 1988, nell'ipotesi in cui il ricorso investa anche il provvedimento di classamento comunicato al contribuente solo con la notifica dell'avviso di liquidazione, configura lite pendente ai sensi dell'art. 16 della Legge n. 289 del 2002 ed è, pertanto, suscettibile di definizione agevolata in base a detta disposizione, pur in assenza di impugnazione dell'atto di attribuzione della rendita nei diretti confronti dell'Agenzia del Territorio che l'ha adottato; ciò nonostante che, alla luce dei principi generali in tema di contenzioso tributario e della previsione degli artt. 19, comma 3 e 7, e 2, comma 3, del D.Lgs. n. 546 del 1992, il giudice investito della legittimità dell'avviso di liquidazione, sia nelle circostanze date, privo di sindacato, anche meramente incidentale sulla legittimità della rendita attribuita ai fini della definizione dell'imponibile.

### **18. Art. 39, comma 12, del D.L. n. 98 del 6 luglio 2011, convertito con modificazioni, dalla L. 15 luglio 2011, n. 111 - Definizione agevolata delle liti fiscali pendenti**

#### 1. Normativa

Qui di seguito le caratteristiche principali del condono Art. 39, comma 12, del Decreto Legge n. 98 del 6 luglio 2011 convertito, con modificazioni, dalla Legge 15 luglio 2011, n. 111.

Con il Decreto Legge n. 98 del 06/07/2011 recante "Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria" e convertito con modificazioni dalla Legge n. 111 del 15 luglio 2011, è stata reintrodotta all'art. 39, comma 12, la disciplina sulla definizione delle cd. liti fiscali "minori".

La norma contiene un espresso rinvio alla disciplina dettata per l'analogo istituto dall'art. 16 della Legge 27 dicembre del 2002 n. 289 e riguarda la definizione agevolata di tutte le liti fiscali di importo non superiore a 20.000 euro, al netto di sanzioni e interessi, instaurate con l'Agenzia delle Entrate e ancora pendenti al 1° maggio 2011.

Tale misura ha la finalità di favorire la pronta risoluzione delle controversie tributarie con l'Agenzia delle Entrate, riducendo, in tal modo, il numero delle pendenze giudiziarie.

In particolare, la nuova normativa prevede che le liti fiscali in cui è parte l'Agenzia delle Entrate, pendenti alla data del 1° maggio 2011 dinanzi alle commissioni tributarie o al giudice ordinario in ogni grado del giudizio e anche a seguito di rinvio, se di valore non superiore a 20.000 euro, possono essere definite a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio, con il pagamento delle somme stabilite ai sensi dell'art. 16 della Legge n. 289/2002.

## 2. Ambito oggettivo e pendenza della lite

*In primis*, al fine di valutare la disposizione in oggetto è necessario individuare quali controversie possono essere oggetto della cosiddetta definizione agevolata.

Dalla lettura del testo normativo si evince che le controversie:

devono avere origine da un'azione di accertamento degli uffici e non da "atti di mera liquidazione del tributo";

devono avere come controparte l'Agenzia delle Entrate;

devono essere pendenti alla data del 1 maggio 2011 dinanzi alle Commissioni Tributarie o al giudice ordinario di ogni grado del giudizio e anche a seguito di rinvio;

devono avere valore non superiore a 20.000 €.

A differenza della precedente definizione agevolata prevista dalla Legge n. 289/2002, a cui la Manovra Correttiva rinvia per quanto non espressamente regolamentato, viene limitata la possibilità di definizione alle sole controversie pendenti in cui è parte l'Agenzia delle Entrate. La norma consente di definire tutte le liti fiscali, nelle quali sia parte l'Agenzia delle Entrate ed aventi ad oggetto tributi amministrati dalla stessa, concernenti "atti impositivi" e di "irrogazione delle sanzioni", pendenti in ogni stato e grado del giudizio dinanzi ai seguenti organi giurisdizionali:

Commissioni tributarie di ogni grado e giudizio (provinciali, regionali, di primo e di secondo grado di Trento e Bolzano e centrale), anche a seguito di rinvio;

Giudice ordinario, compresa la Corte di cassazione.

Sono escluse pertanto dalla definizione agevolata tutte le liti in cui siano coinvolti come enti impositori altre Amministrazioni pubbliche, come le Regioni, gli Enti locali, le altre Agenzie fiscali.

Il meccanismo di chiusura anticipata delle liti ai sensi della norma del 2002 era dunque attivabile qualunque fosse il valore della richiesta iniziale da parte dell'Amministrazione finanziaria, mediante il pagamento di una somma anche molto inferiore alla pretesa iniziale dell'Ufficio.

Altresì a differenza del condono ex art. 16 citato, l'art. 39, comma 12, del D.L. n. 98/2011, prevede invece che siano definibili in via anticipata esclusivamente le liti fiscali pendenti di valore non superiore a 20.000 euro.

Orbene, si considerano pendenti tutte le controversie originate da avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione per le quali alla data del 1 maggio 2011 sia stato proposto ricorso mediante l'atto introduttivo del giudizio in primo grado. In particolare, per i giudizi instaurati dinanzi alle Commissioni tributarie, si deve fare riferimento alla data in cui è stato notificato il ricorso all'Ufficio, non essendo necessario che, entro il 1 maggio 2011, vi sia stata anche la costituzione in giudizio.

Nello specifico, rientrano tra le liti definibili:

Contributo al servizio sanitario nazionale.

Ruoli emessi a seguito della rettifica delle dichiarazioni in sede di liquidazione e controllo formale.

Orbene è necessario capire se, e in quale misura, possano essere ricomprese nella locuzione "ogni altro atto di imposizione", di cui all'art. 16 citato, anche le cartelle di pagamento emesse a seguito di liquidazioni ai sensi dell'art. 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dell'art. 54-*bis* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

A tal proposito l'Amministrazione finanziaria con Circolare n. 48 del 24 ottobre 2011, chiarisce che per quanto concerne la condonabilità delle cartelle emesse ex art. 36-*bis* e

36-ter del D.P.R. n. 600/1973, occorre distinguere due ipotesi:

- da un lato, il caso in cui la liquidazione delle imposte ex art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973, conduca alla semplice correzione di errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili, delle imposte, dei contributi e dei premi ovvero nel riporto di eccedenze delle imposte, di contributi e di premi;

- dall'altro, il caso in cui l'ufficio, oltre al controllo dei versamenti, provveda anche alla rettifica dei dati indicati in dichiarazione con conseguente iscrizione a ruolo di imposte maggiori rispetto a quelle dichiarate e versate, ovvero riducendo le detrazioni di imposta e le deduzioni dal reddito o dei crediti di imposta, considerati non spettanti o spettanti in misura inferiore a quella indicata.

Ed allora, nel primo caso la lite fiscale non sarebbe definibile in via agevolata, in quanto la cartella di pagamento avrebbe il valore di un semplice atto di riscossione, attraverso il quale l'Ufficio acquisisce le somme che il contribuente deve versare sulla base dei dati dallo stesso indicati nella dichiarazione.

Nel secondo caso, invece, la lite fiscale è definibile, in quanto viene riconosciuta alla cartella di pagamento il valore di atto impositivo, costituendo per il contribuente il primo atto con il quale viene a conoscenza dell'attività di rettifica svolta dall'Ufficio.

Si veda sul punto, Sezioni Unite della Corte di Cassazione, sentenza n. 21498 del 12 novembre 2004; Commissione Tributaria Regionale di Bari n. 68 del 13 settembre 2005.

□ Atti di recupero di crediti d'imposta che realizzano un'agevolazione fiscale.

Atti con i quali gli Uffici recuperano crediti d'imposta che realizzano un'agevolazione fiscale, indebitamente utilizzati. Sul punto si veda Cassazione civile, Sez. tributaria, ordinanza n. 8033 del 7 aprile 2011: "In tema di contenzioso tributario gli avvisi di recupero di crediti di imposta illegittimamente compensati, oltre ad avere una funzione informativa dell'insorgenza del debito tributario, costituiscono manifestazione della volontà impositiva da parte dello Stato al pari degli avvisi di accertamento o di liquidazione, e come tali sono impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie, ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19".

Nello stesso senso Ordinanza della Cassazione civile, Sez. tributaria, n. 4968 del 2 marzo 2009.

□ Avvisi di liquidazione, ingiunzioni e ruoli.

Le liti relative ad avvisi di liquidazione, le ingiunzioni e i ruoli possono essere definite qualora i predetti atti costituiscano il primo atto di manifestazione della pretesa impositiva ovvero assolvano anche alla funzione di atto di accertamento, oltre che di riscossione.

Sul punto si veda la sentenza n. 20731 del 6 ottobre 2010 della Cassazione civile, Sez. tributaria, in base alla quale:

"...con specifico riferimento agli avvisi di liquidazione dell'imposta di registro, la definizione dell'atto come avviso di liquidazione" non vale ad escludere la sua natura di atto impositivo, quando esso sia destinato ad esprimere, per la prima volta, nei confronti del contribuente, una pretesa fiscale maggiore di quella applicata, in via provvisoria, al momento della richiesta di registrazione".

Nello stesso senso sentenza Cassazione civile, Sez. tributaria, n. 12242 del 19 maggio 2010;

sentenza Cassazione civile, Sez. tributaria, n. 4129 del 20 febbraio 2009; sentenza Cassazione civile, Sez. tributaria, n. 6076 del 13 marzo 2009.

Va detto, che è altresì sanabile la controversia avente ad oggetto l'impugnazione degli

avvisi di liquidazione dell'imposta di successione. (Cassazione civile, Sez. tributaria, n. 18840 del 30 agosto 2006; Cassazione civile, sentenza n. 13185 del 6 giugno 2007).

Per ciò che concerne la cartella di pagamento, va negata natura di atto impositivo autonomo, direttamente impugnabile come tale, allorché essa faccia seguito ad un avviso di accertamento, ma non anche nei casi in cui essa costituisca l'unico atto che consente al contribuente di mettere in discussione la debenza del tributo. E' in questi casi che l'atto deve essere qualificato come atto di imposizione, a prescindere dalla sua formale definizione. (Cassazione civile, Sez. tributaria, sentenza n. 9140 del 16 aprile 2010; Cassazione civile, sentenza n. 10588 del 30 aprile 2010).

□ Sanzioni amministrative collegate al tributo.

Qualora con provvedimento separato siano state irrogate sanzioni collegate a un tributo non più in contestazione, perché, ad esempio, la relativa controversia autonomamente instaurata non è più pendente, è consentito definire la relativa lite avendo riguardo all'ammontare delle sanzioni.

Altresì sarà ammessa la definizione qualora la lite abbia ad oggetto sanzioni amministrative collegate al tributo separatamente irrogate a soggetto diverso dal contribuente.

□ Diniego e revoca di agevolazioni.

E' essenziale che la lite da sanare esprima un valore sul quale calcolare le somme dovute, costituite da tributi accertati dall'ufficio e contestati con il ricorso introduttivo del giudizio di primo grado.

### 3. Riferimenti giurisprudenziali

□ Cass. civ., Sez. VI - 5 Ordinanza, 17 giugno 2016, n. 12619

In tema di condono fiscale, il presupposto della lite pendente sussiste, salve le ipotesi di abuso del processo, in presenza di un'iniziativa giudiziaria del contribuente non dichiarata inammissibile con sentenza definitiva e potenzialmente idonea a consentire il sindacato sul provvedimento impositivo, indipendentemente dal preventivo riscontro della ritualità e fondatezza del ricorso. (In applicazione dell'anzidetto principio, la S.C. ha ritenuto suscettibile di definizione agevolata, ai sensi dell'art. 39, comma 12, del D.L. n. 98 del 2011, conv. con L. n. 111 del 2011, la controversia relativa all'impugnazione di un estratto di ruolo nella quale il contribuente aveva eccepito la decadenza dell'amministrazione per omessa notifica della cartella nei termini di legge). (Rigetta, Comm. Trib. Reg. Basilicata, 13/11/2014).

□ Cass. civ., Sez. V, 21 settembre 2016, n. 18469

In tema di condono fiscale, costituisce lite pendente, suscettibile di definizione, ai sensi dell'art. 16 della L. n. 289 del 2002, la controversia avente ad oggetto l'impugnazione di un avviso di liquidazione d'imposta di successione, INVIM ed oneri accessori, allorché venga contestata non la mera quantificazione dell'imposta dovuta, ma l'applicazione di una rendita catastale non corretta e l'erroneo calcolo degli interessi, sicché l'atto non può essere definito meramente liquidativo, senza che assuma alcun rilievo la circostanza che le ragioni prospettate dal contribuente siano, o no, fondate. (Dichiara estinto il processo, Comm. Trib. Reg. Lazio, 20/01/2011).

□ Cass. civ., Sez. V, 24 giugno 2016, n. 13136

In tema di condono fiscale, ai fini della qualificazione dell'atto come impositivo, e della conseguente inclusione della relativa controversia nell'ambito applicativo dell'art. 16 della L. n. 289 del 2002, rileva la sua effettiva funzione a prescindere dalla sua qualificazione formale, sicché, con specifico riferimento agli avvisi di liquidazione

dell'imposta di registro, non può escludersene la natura di atto impositivo quando essi siano destinati ad esprimere, per la prima volta, nei confronti del contribuente una pretesa fiscale maggiore di quella applicata, potendosi considerare sufficiente, a tal fine, che la contestazione del contribuente sia idonea ad integrare una controversia effettiva, e non apparente, sui presupposti e sui contenuti dell'obbligazione tributaria. (Dichiara estinto il processo e cassa, Comm. Trib. Reg. Veneto, 15/04/2010).

### **19. Riferimenti giurisprudenziali sui condoni precedenti, valevoli come regole generali**

La procedura che prevede la definizione agevolata delle liti fiscali pendenti, contenuta nella Manovra correttiva 2017 (D.L. n. 50/2017), non è nuova al legislatore, ed allora una volta addentrati nella disamina del nuovo istituto può essere utile esaminare la giurisprudenza di legittimità che si è espressa in relazione agli ultimi due condoni fiscali succedutesi negli anni relativi alla chiusura delle liti fiscali pendenti di cui all'art. 16 della Legge del 27 dicembre 2002 n. 289 ed all'art. 39 del Decreto Legge n. 98 del 6 luglio 2011, (per alcuni versi simili e per altri differenti) da cui di sicuro scaturiscono principi generali valevoli anche per la trattazione delle problematiche nascenti con la nuova rottamazione liti ora in vigore.

Infatti, la lettera delle due norme è invero pressoché identica, con alcune lievi eccezioni, e le criticità che sono state sollevate per la norma antecedente nel tempo da dottrina e giurisprudenza non possono dunque non valere anche per la nuova versione dell'istituto disegnato dalla Manovra 2011, e per il condono fiscale previsto per l'annualità in corso:

□ Cass. civ., Sez. V, Sent., 21 settembre 2016, n. 18445

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 18445 del 21 settembre 2016 si è espressa sul rapporto tra sanatorie per liti pendenti e abuso del processo ovvero sull'uso strumentale del processo in funzione dell'accesso a tal tipo di beneficio.

In particolare, la controversia riguardava un contribuente che impugnava tempestivamente (nel 2001, cioè ben prima, della legge di condono) degli avvisi di accertamento senza provvedere al deposito dei ricorsi presso la CTP adita; di conseguenza veniva dichiarata l'inammissibilità dei ricorsi.

Ed allora la Suprema Corte doveva stabilire, se al fine della condonabilità prevista dalla L. n. 289 del 2002, art. 16, non è da considerarsi lite pendente quella per la quale l'atto introduttivo sia stato dichiarato inammissibile con pronuncia non passata in giudicato, quando l'inammissibilità sia dovuta all'abuso processuale da parte del contribuente (manifestato dal mancato deposito del ricorso notificato) e quando tale mancato deposito è stato accertato dal giudice di merito.

Nello specifico, gli Ermellini facevano presente quanto deciso secondo l'orientamento ancorato al "principio secondo il quale, in materia di chiusura delle liti fiscali ai sensi della L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 16, la formale pendenza della lite non osta al diniego dell'istanza di condono allorché il contribuente - in palese violazione dei canoni generali di correttezza e buona fede, nonché dei principi di lealtà processuale e del giusto processo - abbia fatto uso abusivo del processo, impugnando l'atto impositivo molto oltre la scadenza del termine previsto dalla legge, senza nulla argomentare in ordine alla perdurante ammissibilità dell'impugnazione, nonostante il tempo trascorso, al solo scopo di precostituirsi una lite pendente per accedere al condono. Altresì gli Ermellini rammentavano che occorre, quindi, che l'esistenza dell'abuso del processo, cioè dell'utilizzazione degli strumenti processuali per perseguire finalità eccedenti o

deviate rispetto a quelle stabilite dalla legge, sia accertata in base a circostanze ed elementi sintomatici dai quali emerge, in modo evidente ed inequivoco, l'intento di sfruttare in modo fittizio e strumentale il mezzo processuale, al solo scopo di conseguire i vantaggi della sopravvenuta, o preannunciata, normativa di condono” (Cass. n. 22502 del 2013, n. 210 e n. 1271 del 2014; da ult., in motivazione, Cass., sez. un., n. 643 del 2015).

Ecco che al di fuori di tali, eccezionali, ipotesi, resta pienamente valido il consolidato orientamento in virtù del quale il presupposto della lite pendente ricorre in presenza dell'iniziativa giudiziaria del contribuente (non dichiarata già inammissibile con pronuncia definitiva), che sia potenzialmente idonea ad aprire il sindacato sul provvedimento impositivo, indipendentemente dal preventivo riscontro della ritualità e della fondatezza del ricorso che vi ha dato vita” (Cass., sez. un., n. 643 del 2015, cit., e precedenti ivi richiamati).

In sostanza, nel caso in esame, la Corte non ha ravvisato gli estremi dell'uso abusivo del processo.

□ Cass. civ., Sez. V, Sent., 2 ottobre 2013, n. 22502

Nessuna possibilità di poter fruire del condono da parte del contribuente che aveva presentato ricorso solo per sperare di rientrare nella norma art. 16 della legge 289/2002. Così decideva la Suprema Corte con sentenza 2 ottobre 2013, n. 22502.

Si trattava di un avviso d'accertamento con ricorso tardivo. Secondo i giudici, che in questo caso sposano una tesi minoritaria, non è possibile accedere al condono quando la lite sia palesemente fittizia. Addirittura tale comportamento da parte del contribuente può configurarsi come abuso del processo. Non solo. Ritengono i massimi giudici che tale comportamento da parte del contribuente è lesivo dell'articolo 10 della Legge 212/2000 (Statuto del contribuente, non dell'ufficio impositore n.d.r.) e dei principi di lealtà processuale e del giusto processo.

Questo pensiero così tranciante è stato espresso come se vi sia stato un vero e proprio dolo da parte del contribuente nel presentare il ricorso così tardivamente. Sebbene da nessuna parte si potesse evincere ciò, se non nel ritardo della proposizione dell'opposizione, il giudice della legittimità ha ritenuto di applicare la linea dura, tralasciando la consolidata giurisprudenza che riteneva la tardività del ricorso solo un aspetto formale non ostativo alla definizione condonistica.

I ricorrenti formulavano, in conclusione, il seguente quesito di diritto: "se, ai sensi della L. n. 289 del 2002, art. 16, comma 3, lett. a), si intenda o meno per "lite pendente" quella avente ad oggetto avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione, per i quali alla data di entrata in vigore della legge medesima sia stato proposto tempestivamente, ai sensi della disciplina vigente in tema di processo tributario, l'atto introduttivo del giudizio, nella quale sussista ancora margine di incertezza e che sia pertanto interesse non solo del contribuente ma anche dell'amministrazione definire, con esclusione quindi di liti aventi ad oggetto atti impositivi ormai da tempo divenuti definitivi e perciò non più "litigiosi", neppure potenzialmente".

Ebbene i supremi giudici affermavano di essere pienamente consapevoli del consolidato orientamento secondo il quale, ai fini della definizione delle liti fiscali pendenti, la pendenza della lite deve intendersi in senso formale, per cui i vizi implicanti l'inammissibilità (ma non la radicale inesistenza) dell'atto di instaurazione del giudizio non sono ostativi alla sua definizione, essendo sufficienti la potenziale idoneità dell'atto ad aprire il sindacato sul provvedimento impositivo - indipendentemente da un

preventivo riscontro e da una pronuncia sulla ritualità in concreto dell'iniziativa del contribuente - e che esso non sia già stato dichiarato inammissibile dal giudice tributario con sentenza definitiva (tra le altre, in relazione a diverse normative di condono, Cass. nn. 16000 del 2000, 2905 del 2002, 5035 del 2003, 23173 del 2005, 26841 del 2007, 1052 del 2008, 6841 del 2013).

Tuttavia, tale principio, pur condivisibile in linea generale, non poteva non trovare un temperamento, al fine di evitare il verificarsi di casi palesemente abnormi e immeritevoli di tutela.

Già è stato affermato, in un precedente rimasto isolato, che, in tema di condono fiscale, l'impugnazione tardiva a fini meramente strumentali, per creare cioè artificiosamente un contenzioso che permetta il pagamento di una minore imposta rispetto a quanto accertato, non può sortire l'effetto voluto poichè il pagamento di una somma inferiore si può consentire solo quando abbia per contropartita l'eliminazione di un contenzioso, non quando tale contenzioso non sussista più per essere l'atto impositivo divenuto definitivo, in assenza di tempestiva impugnazione, ancor prima dell'intervento della normativa sul condono invocato; si deve essere, cioè, in presenza di liti "reali", che abbiano ancora un margine di incertezza, dovendo escludersi ogni interpretazione che consenta di rimettere in discussione, oltre ogni limite temporale, atti impositivi ormai da tempo divenuti definitivi e perciò non più "litigiosi", neppure potenzialmente, posto che, diversamente opinando, la normativa in materia di condono, lungi dal deflazionare il contenzioso, indurrebbe invece un contenzioso artificioso e strumentale (Cass. n. 15158 del 2006).

Questo orientamento va precisato e supportato facendo riferimento sia ai canoni generali di correttezza e buona fede - sempre più valorizzati nei rapporti obbligatori in genere ed in quelli tra fisco e contribuente in particolare (L. n. 212 del 2000, art. 10) -, sia ai principi di lealtà processuale (art. 88 c.p.c.) e del giusto processo (art. 111 Cost.). Deve ritenersi, infatti, che costituisce violazione di detti principi e configura, in particolare, una forma di abuso del processo l'utilizzazione di strumenti processuali per perseguire finalità eccedenti o deviate rispetto a quelle per le quali l'ordinamento appresta alla parte tali mezzi di tutela della propria posizione sostanziale (cfr. Cass., Sez. un., n. 23726 del 2007, nonché Cass. n. 28719 del 2008, n. 28286 del 2011, n. 6664 del 2013).

□ Cass. civ., Sez. V, 9 gennaio 2014, n. 210

In materia di chiusura delle liti fiscali ai sensi dell'art. 16 della Legge 27 dicembre 2002, n. 289 e dell'art. 2, comma 49, della Legge 24 dicembre 2003, n. 350, la formale pendenza della lite non è ostativa del diniego dell'istanza di condono fiscale allorché il contribuente - in palese violazione dei canoni generali di correttezza e buona fede, nonché dei principi di lealtà processuale e del giusto processo - abbia fatto uso abusivo del processo, impugnando l'atto impositivo ben oltre la scadenza del termine previsto dalla legge (nella specie, dopo quasi quattro anni), senza nulla argomentare in ordine alla perdurante ammissibilità dell'impugnazione nonostante il tempo trascorso, al solo scopo di precostituirsi una lite pendente per accedere al condono.

E' quanto ha affermato la Suprema Corte, con sentenza 9 gennaio 2014, n. 210, la quale esprime un principio di diritto che in linea con quanto stabilito da consolidato orientamento secondo cui, (Cass. n. 15158 del 2006; Cass. n. 22502 del 2013), "la pendenza della lite deve intendersi in senso formale, per cui i vizi implicanti l'inammissibilità dell'atto di instaurazione del giudizio non sono ostativi alla sua



definizione, essendo sufficienti la potenziale idoneità dell'atto ad aprire il sindacato sul provvedimento impositivo e che esso non sia già stato dichiarato inammissibile dal giudice tributario con sentenza definitiva”;

ha ritenuto che occorre fare riferimento sia ai canoni generali di correttezza e buona fede - sempre più valorizzati nei rapporti obbligatori in genere ed in quelli tra fisco e contribuente in particolare (L. n. 212 del 2000, art. 10), sia ai principi di lealtà processuale (art. 88 c.p.c.) e del giusto processo (art. 111 Cost.). Ed infatti, precisano gli Ermellini che costituisce violazione di detti principi e configura, in particolare, una forma di abuso del processo l'utilizzazione di strumenti processuali per perseguire finalità eccedenti o deviate rispetto a quelle per le quali l'ordinamento appresta alla parte tali mezzi di tutela della propria posizione sostanziale (cfr. Cass., sez. un., n. 23726 del 2007, nonché Cass. n. 28719 del 2008, n. 28286 del 2011, n. 6664 del 2013).

In ordine ai casi di definizione delle liti tributarie pendenti, la sussistenza di una forma di abuso del processo va ravvisata in presenza di elementi dai quali emerge, in modo evidente e inequivoco, il carattere meramente fittizio e artificioso della controversia principale, instaurata, nonostante la palese tardività, al solo fine di creare il presupposto per poter fruire del beneficio: un chiaro elemento sintomatico della configurabilità di un uso abusivo del processo è costituito dal fatto che il contribuente - come nel caso in esame - abbia impugnato l'atto impositivo ben oltre il termine di legge (nella specie, dopo quasi quattro anni), senza nulla argomentare in ordine alla perdurante ammissibilità dell'impugnazione nonostante il tempo trascorso (Cass. n. 22502 del 2013, cit.).

□ Cass. civ., Sez. Unite, Sent., 16 gennaio 2015, n. 643.

“In tema di condono fiscale, la controversia nata dal ricorso del contribuente avverso avviso di liquidazione di imposta di registro, emesso ai sensi dell'art. 12 del D.L. n. 70 del 1988, convertito in legge n. 154 del 1988, nell'ipotesi in cui il ricorso investa anche il provvedimento di classamento comunicato al contribuente solo con la notifica dell'avviso di liquidazione, configura lite pendente ai sensi dell'art. 16 della legge n. 289 del 2002 ed è, pertanto, suscettibile di definizione agevolata in base a detta disposizione, pur in assenza di impugnazione dell'atto di attribuzione della rendita nei diretti confronti dell'Agenzia del Territorio che l'ha adottato; ciò nonostante che, alla luce dei principi generali in tema di contenzioso tributario e della previsione degli artt. 19, comma 3 e 7, e 2, comma 3, del D.Lgs. n. 546 del 1992, il giudice investito della legittimità dell'avviso di liquidazione, sia nelle circostanze date, privo di sindacato, anche meramente incidentale sulla legittimità della rendita attribuita ai fini della definizione dell'imponibile”;

“In tema di condono fiscale, il presupposto della lite pendente sussiste, salve le ipotesi di abuso del processo, in presenza di un'iniziativa giudiziaria del contribuente non dichiarata inammissibile con sentenza definitiva e potenzialmente idonea a consentire il sindacato sul provvedimento impositivo, indipendentemente dal preventivo riscontro della ritualità e fondatezza del ricorso. (In applicazione di tale principio, la S.C., ai sensi dell'art. 363, terzo comma, cod. proc. civ., ha ritenuto lite condonabile quella nata dal ricorso avverso l'avviso di liquidazione d'imposta di registro ex art. 12 del D.L. 14 marzo 1988 n. 70, convertito in Legge 13 maggio 1988 n. 154, che investa anche il provvedimento di classamento, contestualmente comunicato, ma non ritualmente impugnato nei confronti dell'Agenzia del territorio).”

Questi i principi affermati dalla sentenza della Cass. civ., SS.UU. Sent., 16 gennaio

2015, n. 643.

Nello specifico, nell'acquistare, immobile non ancora censito in esito a variazione di destinazione, i contribuenti si avvalsero, ai fini della definizione dell'imposta di registro, del criterio di determinazione automatica previsto dal combinato disposto dal D.L. n. 70 del 1988, art. 12, (convertito in L. n. 154 del 1988) e D.P.R. n. 131 del 1986, art. 52, comma 4. Rimisero, quindi, all'Ufficio tecnico erariale l'attribuzione della rendita catastale necessaria ai fini della definitiva quantificazione dell'imposta dovuta e la versarono, provvisoriamente, su base imponibile coincidente con il prezzo dichiarato.

Attribuita la rendita all'immobile compravenduto con atto di determinazione dell'ufficio stimatore mai notificato ai contribuenti, l'Agenzia delle Entrate, provvedendo nel contempo ad allegare aggiornata visura catastale dell'immobile, notificò agli acquirenti due distinti avvisi di liquidazione dell'imposta, per la somma complessiva di Euro 27.261,00 (oltre sanzioni) costituente la differenza tra l'imposta come definita in funzione della rendita attribuita dall'Ufficio tecnico erariale e quella versata dai contribuenti in base al prezzo dichiarato.

Impugnati i predetti avvisi di liquidazione nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, gli acquirenti ne chiesero l'integrale annullamento, instando, in subordine, per la riduzione degli importi liquidati. A fondamento dell'impugnazione deducevano la violazione dell'obbligo di motivazione nonché l'erronea determinazione della rendita, quale riflesso dell'inesatto classamento e della scorretta applicazione dei criteri di relativo computo.

Denegata dall'Agenzia delle Entrate la richiesta di definizione della lite fiscale pendente da loro avanzata nelle more del giudizio ai sensi della L. n. 289 del 2002, art. 16, i contribuenti impugnarono anche il diniego di condono e l'adita commissione provinciale, riuniti i ricorsi rispettivamente proposti contro gli avvisi di liquidazione e contro il diniego di condono, li respinse, in adesione alle controdeduzioni dell'Agenzia, con decisione confermata dalla commissione regionale.

I giudici tributari ritennero che - in assenza d'impugnazione del prodromico atto di attribuzione di rendita nei confronti dell'Agenzia del Territorio (che, avendo adottato l'atto, era l'unico soggetto all'uopo passivamente legittimato) - gli avvisi di liquidazione, risultavano intangibili nel merito, per intervenuta definitività della rendita assunta a base della determinazione (quanto il resto automatica) dell'imposta liquidata, e si rivelavano, altresì, insuscettibili di definizione agevolata ai sensi della L. n. 289 del 2002, art. 16, giacché privi di proprio autonomo contenuto impositivo, quali atti di mera liquidazione d'imposta in funzione di parametri aliunde definiti, evocati dai medesimi contribuenti.

Avverso la decisione di appello, i contribuenti hanno proposto distinti (ma identici) ricorsi per cassazione, poi riuniti ex art. 335 c.p.c., ai quali l'Amministrazione fiscale ha resistito con controricorsi.

Con il primo motivo dei rispettivi ricorsi, i contribuenti - deducendo "violazione della L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 16..." - hanno censurato la decisione impugnata, per non aver ritenuto lite fiscale pendente, in quanto tale suscettibile di definizione agevolata ai sensi della citata disposizione, "quella incardinata avverso gli avvisi di liquidazione che, per la prima volta, rendano edotto il contribuente dell'attribuzione della rendita catastale di classamento e, dunque, del valore dell'immobile compravenduto soggetto ad imposta di registro".

In relazione alla suindicata doglianza, la causa è stata rimessa alle Sezioni unite. In particolare - presupponendo altrimenti esclusa dall'ambito di applicazione del condono la controversia concernente avviso di liquidazione d'imposta di registro D.L. n. 70 del 1988, ex art. 12, (convertito in L. n. 154 del 1988) emesso sulla base di atto di

attribuzione di rendita mai in precedenza notificato al contribuente, ove il contraddittorio non sia stato instaurato anche nei confronti dell'Agenzia del Territorio (unico soggetto legittimato a contraddire alle contestazioni ad esso specificamente relative) - l'ordinanza interlocutoria pone l'interrogativo: se, al fine di conseguire l'auspicato risultato di rendere la controversia in oggetto suscettibile di definizione agevolata, non sia possibile, nell'ipotesi considerata, ritenere la cognizione del giudice tributario investito della legittimità dell'avviso di liquidazione estesa (seppur solo *incidenter tantum* ed allo scopo di verificare la legittimità dell'atto consequenziale) anche al provvedimento presupposto non impugnato nei confronti del soggetto (Agenzia del Territorio) all'uopo legittimato.

Ebbene, evidenziano i supremi giudici che - in tema di condono fiscale e segnatamente di quello di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 16, (il cui comma 3, recita: "... s'intende per lite pendente quella... avente ad oggetto avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione") - è costante, l'affermazione, secondo cui esulano dal concetto di lite fiscale pendente e sono, quindi, insuscettibili di condono le controversie aventi ad oggetto provvedimenti di mera liquidazione del tributo e non costituenti manifestazione di effettivo esercizio di potere impositivo (cfr. Cass. nn. 2598/12, 9545/11, 9194/11, 4801/11, 2116/11, 22846/10, 3863/09).

Minor uniformità si riscontra, anche per la varietà delle situazioni, nell'identificazione di una precisa linea di demarcazione tra le due tipologie di provvedimento e la concreta attribuzione ad esse dei vari atti.

Essendo espressione di esercizio non originario, ma solo derivato, del potere impositivo, atti puramente liquidatori, in quanto tali non condonabili, sono, di certo, quelli con cui viene intimato il pagamento di imposta oggetto di pregresso atto impositivo divenuto definitivo per effetto di mancata impugnazione o dell'esito del giudizio ad essa conseguito (v. Cass. nn. 27163/13, 19204/06, 15586/06, 12670/05, 18015/05, 13243/03, 5105/01).

Discordanze e veri e propri contrasti emergono, invece, in relazione a quegli atti (avvisi di liquidazione o cartelle) che definiscono l'imposta con mere operazioni contabili, essenzialmente basate sui dati oggetto della dichiarazione del contribuente.

In proposito, si rinvengono, per un verso, decisioni che enunciano che le controversie incidenti su atti che realizzano la mera liquidazione automatica dell'imposta in funzione dei dati emergenti dalla dichiarazione del medesimo contribuente non sono suscettibili di definizione agevolata, poichè tali atti non sono propriamente impositivi, ma, in definitiva, meramente esecutivi della stessa volontà manifestata dal contribuente (in tal senso, cfr.: Cass. n. 14811/11 e n. 9194/11, con riguardo a controversie su cartella emessa ex art. 36-*bis* D.P.R. n. 600/1973, anche per la parte concernente le sanzioni; Cass. n. 3863/11, con riguardo all'impugnazione di avviso di liquidazione di imposta di registro su trasferimento immobiliare disposto con sentenza costitutiva ai sensi dell'art. 2932 c.c.; Cass. n. 2598/12, con riguardo a controversia su avvisi di accertamento relativi ad imposte sui concorsi pronostici e sulle scommesse).

Alla riporta perentoria asserzione, fa, tuttavia, riscontro l'affermarsi del convincimento secondo cui, ai fini della qualificazione dell'atto come impositivo e della conseguente inclusione della controversia ad esso relativa nell'ambito applicativo del condono, rilevano l'effettiva funzione dell'atto (e non la sua qualificazione formale) nonchè gli effettivi termini della controversia per come si delineano in rapporto dall'impugnazione del contribuente; con la conseguenza che deve ritenersi ricorrere lite pendente condonabile ogni qual volta che l'atto impugnato porti, per la prima volta, a conoscenza

del contribuente una pretesa fiscale maggiore di quella applicata ed il contribuente la contesti sotto qualsiasi profilo di legittimità incidente sui presupposti e sui contenuti dell'obbligazione tributaria, dando così vita ad una controversia effettiva e non meramente apparente (in tal senso, v.: Cass. nn. 22672/14, 1263/14, 209/14, 22158/13, 5879/13, 20731/10, 10588/10, 9140/10, 15548/09).

In tale prospettiva, sono stati ritenuti dotati di contenuto impositivo e, quindi, considerati atti suscettibili di definizione agevolata, in particolare: la cartella emessa ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-*bis*, in sede di liquidazione di imposte dichiarate e non versate, quanto ai profili di rettifica c.d."cartolare" conseguenti al riscontro di errori materiali e di calcolo ovvero all'esclusione (o riduzione) di scomputi di ritenute, di detrazioni o deduzioni di crediti d'imposta (v. Cass. n. 20467/13, n. 21660/06 e n. 9148/05); detta cartella, se relativa all'irrogazione di sanzioni ed interessi per ritardato pagamento dell'imposta (v. Cass. n. 7892/05, nella motivazione); detta cartella, ove il contribuente opponga la propria facoltà di emendare la dichiarazione (v. Cass. n. 22672/14); il medesimo atto, quando il contribuente faccia valere l'intervenuta decadenza dell'Agenzia dal potere di riscossione (v. Cass. n. 209/14) ovvero contesti la ricorrenza dei presupposti di una delle imposte oggetto dell'intimazione (v. Cass. n. 1263/14); l'avviso di mora contenente anche interventi rettificativi della dichiarazione precedentemente non contestati (v. Cass. n. 22158/13); la cartella, non preceduta da notifica di avviso di accertamento, quale l'unico atto portato a conoscenza del contribuente con cui si rende nota la pretesa fiscale (v. Cass. n. 10588/10, 9140, n. 15548/09); l'avviso di liquidazione per imposta di registro, ipotecaria, catastale e Invim, opposto in funzione di asserito contrasto della normativa nazionale con la disciplina comunitaria (v. Cass. n. 10753/10, in tema di conferimento in società di un immobile a copertura di un aumento di capitale); l'avviso di liquidazione di imposta sulle successioni, impugnata per mancata considerazione della presenza nell'asse ereditario di immobili sottoposti a vincolo da parte del Ministero per i Beni Culturali (v. Cass. n. 6120/2011).

Tanto considerato in linea generale ed in sede di prima approssimazione al tema, occorre rilevare che, in merito alla specifica fattispecie oggetto del giudizio (riguardante controversia incidente su avviso di liquidazione d'imposta di registro emesso in esito ad attribuzione di rendita catastale all'immobile compravenduto, richiesta dai contraenti, per la determinazione automatica dell'imponibile, ai sensi del D.L. n. 70 del 1988, art. 12, convertito in L. n. 154 del 1988), queste Sezioni unite hanno già avuto modo di pronunciarsi con la sentenza n. 5289/10.

Analizzata la nozione di lite fiscale condonabile rilevante ai sensi della L. n. 546 del 1992, art. 16, e preso atto dell'orientamento per cui non sono liti condonabili quelle che hanno ad oggetto atti di liquidazione c.d. automatica dell'imposta, la decisione è giunta alla conclusione (sostanzialmente nello stesso senso, v., tra le altre, anche: Cass. nn. 14383/13, 9178/11, 13085/07, 10536/06, 7796/06, 8634/05 13856/04) che - ferma la non condonabilità delle liti sul solo classamento, che non scaturiscono dall'impugnazione di atti impositivi - le controversie in rassegna devono ritenersi suscettibili di definizione agevolata, ove concorrano due condizioni:

a) che il provvedimento di classamento sia venuto a conoscenza del contribuente, per la prima volta, con la notifica dell'avviso di liquidazione; b) che la contestazione sull'avviso di liquidazione coinvolga la stessa rendita assegnata dall'ufficio stimatorio, prospettandosene l'erronea determinazione.

Il richiamato precedente di queste sezioni unite - che fa propria l'impostazione secondo cui la condonabilità della lite va ravvisata in funzione dei termini sostanziali della controversia e non della mera qualificazione dell'atto impugnato - è intervenuto in relazione ad impugnazione di maggior liquidazione d'imposta di registro, promossa, sul presupposto dell'erronea attribuzione della rendita, con instaurazione del contraddittorio sia nei confronti dell'Agenzia delle Entrate sia nei confronti dell'Agenzia del Territorio. In sostanza, con la sentenza in esame, affermano i giudici che diversamente da quanto presupposto dall'ordinanza interlocutoria, non pare, tuttavia, dubitabile (in tal senso, v., implicitamente, Cass. n. 14383/13, n. 18526/10) che il principio affermato sia, non di meno, valido con riguardo all'ipotesi, di cui alla fattispecie in rassegna, dell'impugnazione di avviso di liquidazione, che, pur fondata sull'errata determinazione della rendita assegnata dall'ufficio stimatore, sia stata promossa nei soli confronti dell'Agenzia delle Entrate.

## **20. Problematiche sottese ai precedenti condoni**

Per quanto già detto sopra, relativamente alla giurisprudenza di legittimità riguardante i precedenti condoni da cui si possono evincere delle regole generali valevoli anche per la nuova rottamazione delle liti, allo stesso modo può essere utile evidenziare alcune problematiche già insorte per i vecchi condoni.

□ Una problematica che si presenta relativa al valore della lite è quella di un atto introduttivo del giudizio con cui siano stati impugnati diversi atti impositivi, ovvero un ricorso cumulativo laddove il valore della lite se considerato per ciascun atto impugnato non supera il limite previsto dal legislatore per accedere alla definizione in argomento, mentre non altrettanto avviene cumulando i valori controversi per tutti gli atti gravati attraverso il medesimo ricorso. Ecco che, l'Agenzia delle entrate con la Circolare n. 12/E del 2003 ha accolto la soluzione che vuole la determinazione del valore della controversia singolarmente per ciascun atto impugnato, trattandosi di liti autonome ex art. 16, comma 3, lett. b), della Legge n. 289/2002, soluzione questa sicuramente condivisibile, anche se l'ambigua disposizione di cui alla successiva lett. c), ai sensi della quale «il valore della lite è determinato con riferimento a ciascun atto introduttivo del giudizio, indipendentemente dal numero dei soggetti interessati e dai tributi in esso indicati», sembrerebbe al contrario negare l'autonomia della lite qualora avverso uno o più atti sia stato proposto un ricorso cumulativo o collettivo. Altresì, deve ritenersi irrilevante la riunione di più ricorsi disposta ex art. 29 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per cui il valore della lite deve essere considerato sempre con riguardo alla singola controversia inizialmente instaurata.

Una problematica sottesa alla chiusura delle liti fiscali pendenti è stata quella se lo strumento introdotto con la legge n. 289/2002 e riproposto in forma parzialmente diversa dal D.L. n. 98/2011 relativo nello specifico all'Iva sia in contrasto con il diritto comunitario europeo o meno ovvero se il giudice nazionale deve disapplicare qualsiasi misura di condono che pregiudichi il corretto funzionamento dell'iva ispirato ai principi fondamentali dell'ordinamento comunitario. La pronuncia della Corte di Giustizia UE 17 luglio 2008 C- 132/06, relativamente all'IVA, ha dichiarato incompatibili con il diritto comunitario gli artt. 8 e 9 della L. 289/2002, disciplinanti il cosiddetto "condono fiscale". Secondo la Corte, le norme citate hanno superato i confini del margine di discrezionalità amministrativa concesso agli stati membri dal legislatore comunitario, in quanto il legislatore italiano ha offerto ad ogni soggetto passivo IVA la possibilità di

escludere, relativamente ad una serie di periodi d'imposta, l'eventualità di un qualsiasi controllo fiscale. Quanto espresso dalla Corte di Giustizia UE è stato recepito nell'ordinamento italiano con vari interventi della Corte di Cassazione, determinando l'illegittimità del condono e la conseguente disapplicazione della norma di riferimento. L'incompatibilità con il diritto comunitario delle norme sul condono in tema di IVA non si estende alla definizione delle liti pendenti. L'art. 16 della L. 289/2002 consentiva la definizione agevolata – mediante versamento forfetario percentuale, commisurato al valore della lite – delle controversie già instaurate e pendenti alla data dell'1 gennaio 2003 davanti alle commissioni tributarie, in ogni stato e grado del giudizio, nelle quali sono parti i competenti uffici dell'Amministrazione finanziaria. In merito all'applicabilità di questo articolo si sono succedute alcune pronunce della Corte di Cassazione, secondo l'ultima delle quali la definizione delle liti pendenti non deve essere disapplicata dal giudice, in quanto la stessa non può essere assimilata ad una rinuncia all'accertamento. (Cass., SS.UU., 17 febbraio 2010, n. 3673). In precedenza, Cass., 18 settembre 2009, n. 20069 ha invece ritenuto l'art. 16 della L. 289/2002 incompatibile con il diritto comunitario. Infine, la sentenza della Cassazione n. 19333/11 ha chiarito che nessun contrasto sussiste fra la sanatoria delle liti pendenti (ex art. 16 della Legge 289/2002) e la direttiva comunitaria sull'Iva laddove affrontando un caso più ampio di computo dei termini di sospensione, hanno sottolineato che gli esiti del procedimento dinanzi alla giustizia europea (causa C-132/06) sulle sanatorie fiscali previste dalla Finanziaria per il 2003, non interferiscono con il concetto "di definizione di lite pendente", atteso che in quest'ultimo caso non si appaleserebbe una "rinuncia" all'incasso dell'imposta da parte del nostro Paese.

Giurisprudenza (L. 289/2002)

□ Cass. civ., Sez. V, 30 novembre 2016, n. 24392

In tema di condono fiscale, rientrano nel concetto di lite pendente, con possibilità di definizione agevolata ai sensi dell'art. 16, comma 3, della Legge n. 289 del 2002, le controversie relative a cartella esattoriale emessa ex art. 36-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973, non preceduta da atto di accertamento, la quale, come tale, è impugnabile non solo per vizi propri, ma anche per motivi attinenti al merito della pretesa impositiva, trattandosi del primo ed unico atto con cui la pretesa fiscale viene comunicata al contribuente.

□ Cass. civ., Sez. V, 28 ottobre 2016, n. 21872

Rientrano nel concetto di lite pendente, con possibilità di definizione agevolata ai sensi dell'art. 16, comma 3, della Legge n. 289 del 2002, le controversie relative a cartella esattoriale emessa ex art. 36-*bis*, D.P.R. n. 600 del 1973, non preceduta da atto di accertamento, pertanto impugnabile non solo per vizi propri, ma anche per motivi attinenti al merito della pretesa impositiva, trattandosi del primo ed unico atto con cui la pretesa fiscale viene comunicata al contribuente. Esulano dal concetto normativo di lite pendente e, dunque, dalla possibilità di definizione agevolata ai sensi dell'art. 16, della Legge n. 289 citata, solo le controversie aventi ad oggetto provvedimenti di mera liquidazione del tributo, emanati senza il previo esercizio di un potere discrezionale dell'Amministrazione, cioè senza accertamento o rettifica e senza applicazione di sanzioni.

□ Cass. civ., Sez. V, 21 settembre 2016, n. 18445 (rv. 641057)

In tema di condono fiscale, il presupposto della lite pendente sussiste in presenza di un'iniziativa giudiziaria del contribuente non dichiarata già inammissibile con sentenza

definitiva, che sia potenzialmente idonea a consentire il sindacato sul provvedimento impositivo, salve le ipotesi di abuso del processo, caratterizzate dall'intento di sfruttare in modo fittizio e strumentale il mezzo processuale, al solo scopo di conseguire i vantaggi della sopravvenuta o preannunciata normativa di condono. (Nella specie, la S.C. ha escluso l'abuso essendo stato il ricorso introduttivo notificato nei termini, antecedentemente alla L. n. 289 del 2002, ancorché dichiarato inammissibile, perché non depositato, con provvedimento reclamato). (Rigetta, Comm. Trib. Reg. Piemonte, 25/02/2009)

□ Cass. civ., Sez. V, 15 giugno 2016, n. 12317

Nel contenzioso tributario, avuto riguardo alla definizione dell'art. 16 della Legge n. 289 del 2002, non può ritenersi lite fiscale pendente quella introdotta con l'impugnazione di un atto recante le somme dovute a seguito di un avviso di accertamento definitivo, trattandosi di atto destinato ad esaurire nell'intimazione al versamento della somma dovuta, in base ad una pretesa fiscale oramai definitiva, che non integra un nuovo ed autonomo atto impositivo.

□ Cass., Sez. trib., 16 gennaio 2006, n. 2410 (Pres. Paolini, Rel. Botta)

La pronuncia di estinzione del giudizio per effetto della presentazione dell'istanza di definizione ai sensi dell'art. 16, L. n. 289/2002 è subordinata alla regolarità della domanda di definizione ed al pagamento integrale di quanto dovuto a tale titolo. Ne consegue che, pur non venendo meno l'efficacia della definizione a seguito del mancato pagamento delle rate successive alla prima relativamente agli importi dovuti, il giudice non può dichiarare l'estinzione del processo in assenza della comunicazione degli uffici dell'Amministrazione finanziaria attestante il compiuto iter dell'istanza di condono.

□ Cass., Sez. trib., 28 febbraio 2006, n. 9328

Le due procedure di definizione, quella ex art. 12 e quella ex art. 16, hanno una loro indiscutibile autonomia sicché non può ipotizzarsi un'interferenza tra le stesse.

Il giudizio della Cassazione sul ricorso avverso l'atto con cui l'Amministrazione rigetta l'istanza di sanatoria proposta ai sensi dell'art. 16, L. n. 289/2002 è un giudizio di merito in unico grado. Di conseguenza la Cassazione procede nel corso del medesimo ad un diretto esame degli atti senza che sia necessaria l'autosufficienza del ricorso.

□ Cass. civ., Sez. VI - 5 Ordinanza, 17 giugno 2016, n. 12619

In tema di condono fiscale, il presupposto della lite pendente sussiste, salve le ipotesi di abuso del processo, in presenza di un'iniziativa giudiziaria del contribuente non dichiarata inammissibile con sentenza definitiva e potenzialmente idonea a consentire il sindacato sul provvedimento impositivo, indipendentemente dal preventivo riscontro della ritualità e fondatezza del ricorso. (In applicazione dell'anzidetto principio, la S.C. ha ritenuto suscettibile di definizione agevolata, ai sensi dell'art. 39, comma 12, del D.L. n. 98 del 2011, conv. con L. n. 111 del 2011, la controversia relativa all'impugnazione di un estratto di ruolo nella quale il contribuente aveva eccepito la decadenza dell'amministrazione per omessa notifica della cartella nei termini di legge). (Rigetta, Comm. Trib. Reg. Basilicata, 13/11/2014).

□ Cass. civ., Sez. Unite, 16 gennaio 2015, n. 643 (rv. 634058)

In tema di condono fiscale, il presupposto della lite pendente sussiste, salve le ipotesi di abuso del processo, in presenza di un'iniziativa giudiziaria del contribuente non dichiarata inammissibile con sentenza definitiva e potenzialmente idonea a consentire il sindacato sul provvedimento impositivo, indipendentemente dal preventivo riscontro della ritualità e fondatezza del ricorso. (In applicazione di tale principio, la S.C., ai sensi dell'art. 363, terzo comma, c.p.c., ha ritenuto lite condonabile quella nata dal ricorso

avverso l'avviso di liquidazione d'imposta di registro ex art. 12 del D.L. 14 marzo 1988, n. 70, convertito in Legge 13 maggio 1988, n. 154, che investa anche il provvedimento di classamento, contestualmente comunicato, ma non ritualmente impugnato nei confronti dell'Agenzia del territorio). (Dichiara inammissibile, Roma, 29/04/2008)

□ Cass. civ. Sez. VI - 5 Ordinanza, 17-03-2015, n. 5316

In tema di condono fiscale, la pendenza della lite va intesa in senso formale e non viene esclusa da una successiva pronuncia di inammissibilità o improcedibilità, occorrendo, per la definitività dell'accertamento oggetto di impugnazione, l'esaurimento della lite.

□ Cass. civ., Sez. V, 27 gennaio 2012, n. 1170

In tema di condono fiscale, il contribuente per impugnare il provvedimento dell'Amministrazione di diniego dell'istanza di definizione di una lite fiscale è tenuto, a pena di inammissibilità, anche ad impugnare la sentenza che ha deciso sulla lite fiscale medesima, in quanto il testo dell'art. 16, co. L. 289/2002 pone un indissolubile e necessario legame fra l'impugnazione del diniego e quella della sentenza. (In applicazione del principio, la Suprema Corte ha dichiarato inammissibile il ricorso presentato al giudice dinanzi al quel pendeva il processo che si intendeva definire ex art. 16, L. 289/2002 avverso il solo diniego dell'Amministrazione fiscale di definizione della lite senza che fosse stata impugnata anche la sentenza relativa).

□ Cass. civ., Sez. V, 21 febbraio 2012, n. 2546

E' suscettibile di definizione la controversia insorta fra contribuente ed Amministrazione finanziaria in relazione all'iscrizione a ruolo ex art. 36-bis, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 essendo tale atto la prima manifestazione della pretesa impositiva dell'Erario.

□ Cass. civ., Sez. V, 13 aprile 2012, n. 5845

In tema di condono fiscale e con riferimento alla fattispecie prevista dall'art. 16, L. 289/2002, la soccombenza parziale dell'Amministrazione non dà luogo alla restituzione degli importi eccedenti quanto dovuto per la definizione della lite fiscale pendente, che il contribuente abbia già pagato per effetto delle disposizioni in materia di riscossione, poiché l'inciso che apre il secondo periodo del co. 5, art. 16 deve essere interpretato nel senso che il recupero delle somme versate spetta solo quando queste non risultino più dovute a seguito dell'ultima pronuncia di merito, e, quindi, solo in caso di soccombenza totale dell'Erario, in quanto trattasi di disposizione eccezionale e derogatoria di quella generale in forza della quale il condono, in quanto incide in via definitiva sui debiti tributari dei contribuenti, definendoli transattivamente, non può dar luogo a restituzione alcuna degli importi precedentemente corrisposti.

□ Cass. civ., Sez. VI, 4 settembre 2012, n. 14792

In tema di condono fiscale, esulano dal concetto normativo di lite pendente e, quindi, dalla possibilità di definizione agevolata ai sensi dall'art. 16, L. 289/2002, soltanto le controversie aventi ad oggetto provvedimenti di mera liquidazione del tributo, emanati senza il previo esercizio di un potere discrezionale dell'Amministrazione, cioè senza accertamento o rettifica e senza applicazione di sanzioni.

□ Cass. civ., Sez. V, 19 ottobre 2012, n. 17972

Il ricorso contro il diniego di definizione della lite pendente non può avvenire tramite lo strumento dei "motivi aggiunti", che nel contenzioso tributario è disciplinato dall'art. 24, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ma mediante ordinario ricorso.

Infatti, la norma applicabile risulta essere l'art. 16, L. n. 289/2002, ove il Legislatore si è limitato ad affermare che contro il diniego il contribuente può proporre impugnazione dinanzi al giudice presso cui pende la lite: quest'ultima affermazione è tesa a individuare



solamente la competenza del giudice, e non mette in discussione l'iter di instaurazione del contenzioso tributario.

□ Cass. civ., Sez. V, 14 novembre 2012, n. 19861

La definizione delle liti pendenti di cui all'art. 16, L. n. 289/2002 non comporta alcun effetto sospensivo delle attività di riscossione, posto che tale circostanza non è prevista dalla legge. Anzi, il presupposto per fruire della sanatoria è la pendenza della lite, quindi, in determinati casi, l'avvenuto inizio della riscossione è proprio il requisito per potersi avvalere della definizione della causa. Ciò è ancor più valido per l'Iva, che, essendo un tributo armonizzato, non può essere oggetto di rinuncia alla riscossione.

□ Cass., Sez. trib., 19 novembre 2010, n. 23395

Rientra nell'ambito applicativo della norma in esame l'impugnazione di avviso di mora, non preceduto da avviso di accertamento, relativo all'applicazione di sanzioni, il quale deve considerarsi atto impositivo; infatti tale avviso rappresenta nei confronti del coobbligato solidale non soltanto l'unico atto con cui l'Amministrazione finanziaria esercita la pretesa tributaria, ma contiene soltanto un provvedimento d'irrogazione di sanzioni, specificamente contemplato dal citato art. 16, fra gli atti che possono formare oggetto di controversie definibili in forma agevolata.

□ Cass. civ., Sez. VI - 5 Ordinanza, 9 gennaio 2014, n. 272 (rv. 629351)

In tema di condono fiscale, l'art. 39, comma 12, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, nel consentire la definizione delle liti fiscali pendenti ivi individuate, ha riguardo alle sole controversie eventualmente definite da decisione ancora impugnabile con i mezzi ordinari, senza che rilevi l'astratta esperibilità della revocazione straordinaria o la mera proposizione della relativa domanda avverso le sentenze passate in giudicato, laddove non seguita dalla pronuncia rescindente di revocazione, atteso che solo a decorrere da quest'ultima si ha reviviscenza della pendenza della lite fiscale fino al passaggio in giudicato della statuizione che definisce il giudizio di revocazione. (Dichiara inammissibile, Comm. Trib. Reg. Catanzaro, 28/02/2012).

□ Corte Cost., 23 marzo 2007, n. 107 (Pres. Bile, Rel. Maddalena)

E' manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 16, co. 8, L. n. 289/2002 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - finanziaria 2003), sollevata in riferimento all'art. 3, Costituzione. L'attribuzione alla cognizione del giudice investito della lite fiscale pendente della competenza dell'impugnazione del diniego di definizione rientra tra le scelte, non arbitrarie o non manifestamente irragionevoli, del Legislatore.

□ Cass. civ., 28 marzo 2006, n. 7111

Se il contribuente provvede solamente al pagamento della prima rata senza corrispondere gli importi successivi, si ritiene tuttavia che la definizione della lite fiscale pendente sia oramai stata correttamente perfezionata per effetto del versamento integrale e tempestivo della prima rata, con conseguente impossibilità di emettere un provvedimento di diniego della domanda di composizione della vertenza.

□ Cass. civ., Sez. V trib., Ordinanza 22 marzo 2006, n. 6370

Dal sistema della Legge n. 289/2002 si ricava che, nelle ipotesi di rateizzazione dell'importo dovuto, è sufficiente, per la definizione della lite pendente, l'accettazione da parte dell'ufficio competente della relativa domanda presentata dal contribuente, seguita dal versamento della prima delle rate nelle quali sia eventualmente ripartito il pagamento degli importi richiesti dalla norma. Il verificarsi di queste condizioni determina, nella prospettiva delineata dal legislatore, la definitiva sostituzione

dell'obbligazione assunta dal contribuente con la presentazione della domanda di condono all'obbligazione tributaria oggetto della lite pendente.

□ Cass. civ., Sez. trib., Sentenza 11 giugno 2004, n. 11170

La definizione di cui all'art. 16 della Legge 27 dicembre 2002, n. 289, si applica alle liti fiscali pendenti, e tali non sono quelle aventi ad oggetto le sanzioni irrogate per la violazione di norme valutarie, quali quelle dettate dal D.L. 28 giugno 1990, n. 167 (convertito, con modificazioni, dalla Legge 4 agosto 1990, n. 227), concernenti i trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori.

### **21. Modifiche ipotizzabili**

- Graduare il costo in base agli esiti delle sentenze non passate in giudicato;
- Aumentare il numero delle rate;
- Chiarire che non sussiste alcun collegamento tra la rottamazione dei ruoli ed il presente condono, se non per quanto riguarda lo scomputo delle somme.
- Chiarire che l'omesso versamento delle rate oltre la prima non determina l'inefficacia del condono.
- Chiarire che il condono è applicabile anche per gli atti introduttivi del giudizio dichiarati inammissibili;
- Rimborso di eccedenze versate in pendenza di giudizio, nei casi in cui il contribuente sia risultato totalmente vittorioso;
- Consentire la regolarizzazione del pagamento insufficiente, qualora sia riconosciuta la scusabilità dell'errore;
- Chiarire che l'eventuale diniego della definizione è ammesso solo per motivi sostanziali.

### **22. Agenzia delle Entrate, audizione 4 maggio 2017**

Attività conoscitiva sulle misure correttive di cui al decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, recante disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo.

9. Definizione agevolata delle controversie tributarie

9.1 Introduzione

L'articolo 11 del decreto legge introduce un rimedio amministrativo per deflazionare il contenzioso tributario in cui è parte l'Agenzia delle entrate, prevedendo la possibilità di definire le controversie pendenti in ogni stato e grado di giudizio.

La disposizione risponde ad una duplice esigenza:

- completare – come più volte auspicato di recente dalle categorie professionali - l'effetto definitorio sulle controversie interessate anche dalla definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione, di cui all'articolo 6 del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225. Infatti, qualora gli importi oggetto di contenzioso non siano stati integralmente affidati all'Agente della riscossione per effetto delle disposizioni sulla riscossione in pendenza di giudizio – restando pertanto esclusi dalla definizione dei carichi iscritti a ruolo – la disciplina in esame consente al contribuente di definire integralmente i rapporti tributari in contestazione; a tal fine, l'articolo 11 prevede specifiche disposizioni di coordinamento delle diverse definizioni agevolate;
- ridurre – come più volte auspicato dalla Corte di cassazione - l'ingente numero di ricorsi sottoposti al suo esame, costituiti in prevalenza da ricorsi in materia tributaria e

ridurre in tal modo la crescente mole di controversie arretrate. Per tale motivo, la definizione agevolata è stata limitata dal legislatore alle controversie in cui è parte l’Agenzia, che rappresentano la parte preponderante delle controversie pendenti sia innanzi alla Corte di Cassazione sia innanzi alle Commissioni tributarie.

La definizione delle controversie prevede la presentazione di una apposita istanza da parte del contribuente ed il pagamento integrale degli importi di cui all’atto impugnato che hanno formato oggetto di contestazione e degli interessi da ritardata iscrizione a ruolo, di cui all’articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, calcolati fino al sessantesimo giorno successivo alla notifica dell’atto; non sono dovuti, invece, le sanzioni collegate al tributo e gli interessi di mora ex art. 30, comma 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

Sotto tale profilo, la disciplina in esame, proprio in quanto prevede il versamento integrale dell’imposta in contestazione e degli interessi, si coordina con la definizione dei carichi iscritti a ruolo evitando sovrapposizioni ed effetti distorsivi.

Qualora la controversia riguardi esclusivamente interessi di mora o sanzioni non collegate ai tributi, la definizione prevede il versamento del 40 per cento degli importi in contestazione. Ne consegue, che non sono definibili – non essendo in contestazione importi da versare da parte del contribuente – le controversie in materia di rimborsi e quelle di valore non determinabile, tra cui, ad esempio quelle in materia di classamento degli immobili.

#### 9.2 L’accesso alla definizione

La definizione riguarda le controversie pendenti alla data di entrata in vigore del decreto, per le quali il contribuente si sia costituito in giudizio in primo grado entro il 31 dicembre 2016.

La definizione si perfeziona con il pagamento degli importi dovuti, o della prima rata, entro il 30 settembre 2017 e prevale sugli effetti di eventuali pronunce giurisdizionali intervenute medio tempore.

Per ciascuna controversia il contribuente deve presentare una distinta domanda, esente da imposta di bollo, secondo il modello che sarà approvato con Provvedimento del Direttore dell’Agenzia, ed effettuare un separato versamento mediante modello F24, utilizzando appositi codici tributo.

Per il versamento, la disciplina richiama le disposizioni sull’accertamento con adesione di cui all’articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, con alcune modifiche:

- è ammessa la dilazione di pagamento solo per importi superiori a 2.000 euro;
- il versamento rateale deve essere eseguito in tre rate: la prima, pari al 40 per cento, con scadenza entro il 30 settembre 2017; la seconda, anch’essa pari al 40 per cento, con scadenza entro il 30 novembre 2017; la terza, pari al 20 per cento, da versare entro il 30 giugno 2018.

Restano applicabili le disposizioni di cui all’art. 15-ter del D.P.R. n. 602 del 1973, richiamate dall’art. 8 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

Gli importi da versare vanno calcolati al netto di quanto già versato in pendenza di giudizio o di quanto dovuto per la definizione agevolata dei carichi affidati all’Agente della riscossione, di cui all’articolo 6 del citato decreto-legge n. 193 del 2016.

Come per le analoghe misure definitorie è previsto che non si fa luogo alla restituzione delle somme già versate, ancorché eccedenti quanto dovuto per la definizione stessa.

#### 9.3 Gli effetti sui processi in corso

Non è prevista la sospensione automatica dei processi, ma solo la sospensione dei

termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione che scadono dalla data di entrata in vigore del decreto-legge fino al 30 settembre 2017.

Occorre precisare che tale sospensione non si applica alle liti non definibili, ossia – come anticipato – alle liti in materia di rimborso ed a quelle di valore indeterminabile, per le quali quindi è necessario impugnare entro gli ordinari termini di legge le relative pronunce.

Il contribuente – dichiarando di voler aderire alla definizione agevolata - può, tuttavia, chiedere al giudice la sospensione del processo con apposita istanza. In tal caso il processo è sospeso fino al 10 ottobre 2017 e, se entro tale data il contribuente deposita copia della istanza di definizione e del versamento eseguito, il processo resta sospeso fino al 31 dicembre 2018.

La disciplina prevede che in assenza di istanza di trattazione presentata entro la predetta data, il processo si estingue automaticamente per inattività delle parti, semplificando in tal modo l'attività delle parti e dell'ufficio giudiziario.

Nel caso in cui non ricorrano i presupposti per la definizione o per il suo perfezionamento, l'ufficio notifica apposito atto di diniego entro il 31 luglio 2018.

Tale diniego è impugnabile entro sessanta giorni dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la lite. Tale impugnazione consente eventualmente di impugnare contestualmente anche la pronuncia precedentemente non impugnata a motivo della presentazione dell'istanza di definizione.

Come per analoghe discipline definitorie delle controversie tributarie è previsto che le spese del processo estinto restano a carico della parte che le ha anticipate, coerentemente con la disposizione del comma 3 dell'articolo 46 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

**9.4 Rapporti con la definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione**  
Il contribuente che ha presentato entro il termine di scadenza del 21 aprile scorso la dichiarazione di adesione alla cd. rottamazione delle cartelle e dei carichi affidati all'agente della riscossione di cui all'articolo 6, del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, così come previsto dal terzultimo periodo del comma 5 ha facoltà di avvalersi anche della definizione agevolata delle controversie tributarie, ma con la condizione tassativa che non può rinunciare alla rottamazione dei carichi.

Invero, la definizione agevolata delle controversie tributarie completa la rottamazione dei carichi già richiesta.

Fermo restando questo vincolo, le due definizioni agevolate seguono le proprie regole ed in particolare, per fruire dei benefici della rottamazione dei carichi, il debitore deve versare integralmente, in unica soluzione o a rate, tutti gli importi previsti, mentre per fruire dei benefici della nuova definizione agevolata è sufficiente che, entro il 30 settembre prossimo, presenti la domanda e paghi gli importi dovuti o la prima rata, qualora si opti per il pagamento dilazionato. Qualora non ci siano importi da versare, la nuova definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda.

Quanto espressamente previsto dal predetto periodo del comma 5 trova conferma nel successivo comma 7, che impone di sottrarre dagli importi da versare per la definizione agevolata quanto versato provvisoriamente in pendenza di giudizio sommato a quanto dovuto - anche se eventualmente non ancora pagato - per la rottamazione dei carichi.

Per tale motivo, per presentare la domanda di definizione agevolata della controversia tributaria è necessario conoscere quanto dovuto per la rottamazione dei carichi.

Qualora quest'ultima non venga perfezionata con l'integrale versamento degli importi dovuti, il debitore sarà tenuto a pagare per intero i carichi oggetto di rottamazione ex art. 6 del D.L. n. 193 del 2016, considerato che, avendo definito la controversia, come previsto dall'ultimo periodo del comma 7 già richiamato, gli effetti della definizione perfezionata della lite prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali.

La nuova definizione agevolata delle controversie resta invece svincolata dalla rottamazione dei carichi qualora non sia stata presentata la dichiarazione di adesione entro il 21 aprile scorso.

### **23. Reclamo e Mediazione: Dal 1 Gennaio 2018 la soglia sale a 50.000 Euro**

Con l'art. 10 del D.L. n. 50/2017 (pubblicato nella GU Serie Generale n. 95 del 24-4-2017 – Supplemento Ordinario n. 20, il Decreto Legge n. 50/2017, il legislatore ha aumentato da 20.000 a 50.000 euro il valore della lite al di sotto del quale è obbligatorio il reclamo-mediazione, nell'ambito del processo tributario.

Decorrenza

La novità si applica agli atti impugnabili notificati a decorrere dal 1° gennaio 2018 (è da ritenersi che occorre prendere in considerazione la data in cui il contribuente riceve “notifica” dell'atto e non la data di spedizione da parte dell'Amministrazione finanziaria – Circolare 9/E/2012).

Valore della lite

Il valore della controversia va sempre determinato con riferimento a ciascun atto impugnato ed è dato dall'importo del tributo contestato dal contribuente con l'impugnazione, al netto degli interessi, delle eventuali sanzioni e di ogni altro eventuale accessorio.

Il procedimento

Il ricorso va presentato entro 60 giorni dalla notifica dell'atto da contestare e “può” contenere una proposta di mediazione. Anche in mancanza della proposta di mediazione l'atto produce “automaticamente” gli effetti del “reclamo”.

Il ricorso non è procedibile fino alla scadenza del termine di 90 dalla data di notifica alla controparte, durante il quale l'ente (parte resistente) espleta l'attività di reclamo-mediazione.

Per cui, prima di costituirsi in giudizio (ovvero prima del deposito del ricorso in commissione tributaria), il ricorrente deve attendere il decorso dei predetti 90 giorni.

Quali controversie possono essere oggetto di Reclamo – Mediazione?

Possono essere oggetto di reclamo/mediazione, gli atti relativi ad:

- avvisi di accertamento;
- avvisi di liquidazione;
- provvedimenti che irrogano sanzioni;
- ruoli;
- rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti;
- silenzio rifiuto alla restituzione di tributi, sanzioni, interessi o altri accessori (art. 21, c. 2, del D.lgs. n. 546/1992);
- diniego o revoca di agevolazioni o rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
- cartelle di pagamento per vizi propri;
- fermi di beni mobili registrati (articolo 86 del Dpr n. 602/1973);

- iscrizioni di ipoteche sugli immobili (articolo 77 del Dpr n. 602 del 1973);
- atti emessi in materia catastale;
- atti emessi da enti locali;
- atti emessi da Agenzia dogane;
- ogni altro atto per il quale la legge preveda l'autonoma impugnabilità innanzi alle Commissioni tributarie.

Quando l'istanza non è proponibile?

L'istanza è improponibile, invece, in caso di impugnazione:

- di valore superiore a ventimila euro (50.000 dal 2018);
- di valore indeterminabile (salvo quelle di natura catastale, concernenti il classamento degli immobili e l'attribuzione della rendita catastale);
- riguardanti atti non impugnabili;
- di provvedimenti emessi ai sensi dell'art. 21 ("Sanzioni accessorie") del D.Lgs. n. 472/1997;
- riguardanti istanze di cui all'art. 22 ("Ipoteca e sequestro conservativo") del D.Lgs. n. 472/1997.

## 24. Pignoramenti nella Riscossione

EQUITALIA - NOTA DEL 5 GIUGNO 2017

- Pignoramento di crediti c/o terzi e su c/c dal 1° luglio 2017

In merito alle notizie di stampa, Equitalia ha chiarito che la procedura di pignoramento presso terzi è disciplinata da una norma del 2005 la quale prevede l'azione diretta sui crediti del debitore detenuti da terzi (ivi comprese le eventuali somme sul conto corrente). La norma, inoltre, prevede l'intervento dell'Autorità giudiziaria in via eventuale SOLO laddove il terzo pignorato o il contribuente stesso abbiano elementi validi per contestare l'azione dell'Agente della riscossione.

L'UNICA DIFFERENZA rispetto al passato, sono le informazioni in possesso della nuova Agenzia di Riscossione, che saprà su quali conti ci sono somme liquide e potrà agire prima che il debitore decida di prelevarle.

L'interazione delle banche dati introdotta dal decreto fiscale n. 193/2016 si pone nella direzione di migliorare l'attività di riscossione per *"limitare al minimo"*, grazie ad informazioni più puntuali, *"l'impatto sul debitore e sulle sue attività professionali"*.

*(Traduzione: Il debitore non verrà più disturbato con atti ed azioni perditempo, lo saprà solo dopo il "prelievo" dal c/c).*

- Art. 8. DL 50/2017 - Disposizioni in materia di pignoramenti immobiliari - I nuovi conteggi sul patrimonio.

Il pignoramento della casa di proprietà (abitazione principale), nel caso di debiti verso lo Stato, è soggetta ad una serie di limitazioni: non si può ipotecare la casa se il debito del contribuente è inferiore a 20mila euro, non si può pignorare la casa se il debito complessivamente accumulato dal contribuente è inferiore a 120mila euro e la somma di tutti gli immobili di sua proprietà è inferiore a 120mila euro e, elemento più importante che di fatto rende impugnabile la prima casa, non si può pignorare la casa se il debitore non possiede (anche per quote) altri immobili oltre a quello in questione e sempre a condizione che questo sia quello di residenza. Dunque in sostanza di qualsiasi importo sia il debito se il debitore ha solo una casa di proprietà questa non potrà essere pignorata.

- Altre forme di pignoramento

Anche il pignoramento dello stipendio presenta diverse eccezioni e regole peculiari. Innanzitutto lo stipendio può essere pignorato fino al massimo di un quinto del suo valore. In secondo luogo se viene notificato un pignoramento in banca, l'ultimo stipendio o pensione) accreditata sono salvi, non possono essere pignorati. Infine se il debitore ha sul conto corrente fino 1.344,21 euro non potrà essere preso nemmeno un euro. Il pignoramento inizierà al di sopra di quella cifra. Per quanto riguarda la pensione il quinto pignorabile va calcolato al netto del cosiddetto 'minimo vitale' (o di 'sopravvivenza') che è pari a 1,5 volte l'assegno sociale: 672,10 euro.

I beni di famiglia non pignorabili sono: letti, tavoli da pranzo con le relative sedie, armadi guardaroba, cassettoni, frigorifero, stufe, fornelli di cucina anche se a gas o elettrici, lavatrice, utensili di casa e di cucina insieme ad un mobile idoneo a contenerli. Anche l'auto non può essere pignorata se il contribuente dimostra che gli serve per andare al lavoro. Infine tra i beni assolutamente impignorabili ci sono anche le polizze vita.

## **25.DL 50/2017 - LE MODIFICHE APPROVATE DAL SENATO IL 15.06.2017 IN SEDE DI CONVERSIONE**

### **• DEFINIZIONE LITI PENDENTI**

L'art. 11 del DL 50/2017, nel testo comprensivo delle modifiche apportate dal Senato il 15.06.2017 in sede di conversione, prevede che i ricorsi notificati alla controparte entro il 24.4.2017 contro gli atti dell'Agenzia delle Entrate e degli enti territoriali che vi aderiranno entro il 31.8.2017 possono concludersi con definizione agevolata.

A tal fine, occorre pagare gli importi indicati nell'atto impugnato comprensivi degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo, non le sanzioni e gli interessi di mora.

Nel caso di controversie su interessi di mora e sanzioni non collegate a tributi occorre versare il 40% degli importi dovuti.

La domanda di definizione va presentata entro il 30.9.2017.

Nel caso di importi superiori a 2.000,00 euro è possibile il pagamento in tre rate:

- il 40% entro il 30.9.2017,
- l'ulteriore 40% entro il 30.11.2017
- ed il residuo 20% entro il 30.6.2018.

Ogni giudizio comporterà una domanda e un separato versamento.

Per sospendere la controversia occorre fare richiesta al giudice e in tal modo il processo è sospeso fino al 10.10.2017.

Se il contribuente deposita entro tale data copia di definizione della domanda e del versamento degli importi, la sospensione permane sino al 31.12.2018.

Per le controversie definibili sono sospesi per sei mesi i termini di impugnazione delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione che scadono dal 24.4.2017 al 30.9.2017.

La definizione delle liti pendenti si estende a tutti i ricorsi notificati entro il 24 aprile scorso e a quelli che coinvolgono gli enti territoriali. Per questi ultimi, occorre però un atto a contenuto normativo da adottarsi entro la fine di agosto.

Per effetto delle modifiche introdotte con la legge di conversione del DL 50/17, sono

definibili tutte le controversie contro l'agenzia delle Entrate per le quali il ricorso sia stato spedito o consegnato entro il 24 aprile 2017. Si ritiene che rientrino anche quelle in fase di reclamo/mediazione a tale data. Questo perché, a decorrere dallo scorso anno, il reclamo è introdotto direttamente dal ricorso. Deve trattarsi di liti in cui la controparte è l'agenzia delle Entrate. Il vantaggio della definizione consiste nell'azzeramento di sanzioni e interessi maturati a partire dal 61esimo giorno successivo a quello di notifica dell'atto impugnato

## **26. CONCLUSIONI**

Vi è un potenziale conflitto di interessi, che si aggraverà con l'incorporazione di Equitalia nell'Agenzia delle entrate, dove oggi abbiamo un unico "dominus" all'interno del MEF, che:

- ha potere legislativo,
- interpreta le sue leggi,
- verifica ed emette gli accertamenti,
- riscuote,
- transa, concilia,
- gestisce in toto le mediazioni
- gestisce i "Garanti del contribuente".

E' senza dubbio un sistema da riequilibrare mediante introduzione di un organismo di controllo "terzo", che operi soprattutto nelle fasi dell'interpello, della mediazione e del Garante del contribuente, ad evitare lesioni dei diritti del contribuente.

(FINE).