

ROMA , 08/03/2017

OGGETTO: *Definizione agevolata dei carichi affidati agli Agenti della riscossione dal 2000 al 2016 - Art. 6 del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193 - Chiarimenti*

INDICE

Premessa

1) Il procedimento di definizione agevolata. Aspetti generali	2
2) Carichi oggetto della definizione agevolata	7
2.1) Carichi costituiti solo da sanzioni.....	11
3) Carichi esclusi dalla definizione agevolata	13
4) Il perfezionamento della definizione agevolata	17
5) Definizione agevolata e precedenti dilazioni di pagamento	19
6) Carichi oggetto di giudizio.....	21
6.1) Effetti del perfezionamento della definizione sulle pronunce giurisdizionali .	24
6.2) Richieste di rinvio della trattazione della controversia.....	25

Premessa

L'art. 6 (rubricato "*Definizione agevolata*") del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, concernente "*Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili*", disciplina la definizione agevolata di cui è possibile avvalersi in relazione ai carichi affidati agli Agenti della riscossione dal 2000 al 2016 al fine di estinguere il proprio debito.

La presente circolare fornisce alcuni chiarimenti in merito all'applicazione della sopra citata disposizione normativa, analizzando alcuni profili della definizione agevolata emersi anche dall'esame dei contributi degli operatori e commentatori del settore, con particolare attenzione ai riflessi di detta definizione sulle controversie tributarie in cui è parte un Ufficio¹ dell'Agenzia delle entrate.

La circolare è riferita ai carichi affidati agli Agenti della riscossione² dall'Agenzia delle entrate.

1) Il procedimento di definizione agevolata. Aspetti generali

La definizione agevolata consente l'estinzione del debito contenuto nel singolo carico iscritto o affidato³ attraverso il pagamento di capitale e interessi nonché dell'aggio proporzionalmente dovuto su tali somme da pagare e delle spese dovute all'Agente della riscossione per le procedure esecutive e per la notifica degli atti di riscossione; non sono dovuti, invece, le sanzioni pecuniarie amministrativo-tributarie e gli interessi di mora,⁴ il cui venir meno dell'obbligo

¹ Per Ufficio si intendono le Direzioni regionali e provinciali, gli Uffici provinciali – Territorio di Milano, Napoli, Roma e Torino e i Centri operativi.

² Attualmente, Equitalia Servizi di riscossione SpA e, per la Sicilia, Riscossione Sicilia SpA.

³ Da intendersi come singola partita iscritta a ruolo o affidata. L'art. 6, comma 13-bis, del d.l. n. 193 del 2016 stabilisce, infatti, che "*La definizione agevolata (...) può riguardare il singolo carico iscritto a ruolo o affidato*". In proposito si rinvia al successivo paragrafo 2.

⁴ Di cui all'art. 30, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, ai sensi del quale, decorso inutilmente il termine di 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento, l'Agente della riscossione applica sulle somme iscritte a ruolo, a partire dalla data di notifica della cartella e fino alla data di riscossione, gli interessi di mora.

di pagamento costituisce il beneficio per il debitore conseguente al perfezionamento della definizione agevolata.

Il procedimento di definizione inizia con la presentazione all'Agente della riscossione, entro il 31 marzo 2017, di una apposita dichiarazione⁵ in cui il debitore indica i carichi che intende definire, il numero di rate nel quale intende effettuare il pagamento e l'eventuale pendenza di giudizi interessati dai carichi medesimi, rispetto ai quali assume l'impegno a rinunciare.

Possono presentare tale dichiarazione i debitori i cui carichi risultano affidati all'Agente della riscossione dal 2000 al 2016, in base alle precisazioni fornite nel seguito della presente circolare.

Ne deriva l'esclusione dei crediti non affidati nell'arco temporale individuato dalla norma o pagati o oggetto di provvedimento di sgravio.

Ad esempio, non possono beneficiare degli effetti della definizione agevolata, se i relativi carichi non sono stati affidati entro il 31 dicembre 2016, i destinatari di:

Per quanto concerne gli avvisi di accertamento esecutivi, emessi ai sensi dell'art. 29 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 22, l'Agente della riscossione applica sulle somme affidate gli interessi di mora, calcolati a partire dal giorno successivo alla notifica dell'avviso di accertamento, ai sensi del combinato disposto del predetto art. 29, comma 1, lett. f), e dell'art. 30 del suddetto D.P.R. n. 602.

Gli interessi di mora spettano all'Ente creditore. Il loro tasso viene determinato periodicamente con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate in base a quanto previsto dall'art. 13 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159. A partire dal 15 maggio 2016, gli interessi di mora sono dovuti nella misura del 4,13% (provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 27 aprile 2016, n. 60535); precedentemente il tasso era fissato al 4,88% (provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 30 aprile 2015, n. 59743).

A seguito della modifica del citato art. 30 ad opera dell'art. 7, comma 2-sexies, del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, su sanzioni e interessi non maturano più gli interessi di mora (a partire dai ruoli consegnati o dai carichi affidati dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto, ossia dal 13 luglio 2011).

⁵ Tale dichiarazione deve essere presentata utilizzando la modulistica predisposta dallo stesso Agente della riscossione e pubblicata sul sito *internet* di quest'ultimo (cfr. art. 6, comma 2, del d.l. n. 193 del 2016). Prima delle modifiche apportate in sede di conversione del decreto-legge n. 193 del 2016, il termine per la presentazione della dichiarazione da parte del debitore era fissato al 23 gennaio 2017 (ossia novanta giorni dall'entrata in vigore del decreto-legge). In ragione del differimento di tale termine, è stato modificato, in sede di conversione del decreto-legge, il comma 2 dell'art. 6, che consente al debitore di integrare entro il 31 marzo 2017 la dichiarazione eventualmente già presentata.

- ✓ comunicazioni degli esiti dell'attività di liquidazione della dichiarazione dei redditi ai sensi degli artt. 36-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 54-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;
- ✓ comunicazioni a seguito di controllo formale ai sensi dell'art. 36-*ter* del medesimo D.P.R. n. 600 del 1973.

In sostanza, il debitore può presentare la dichiarazione entro il 31 marzo 2017 a condizione che il carico che intende definire, al netto dei pagamenti e degli sgravi già effettuati dall'Ente creditore, risulti affidato al 31 dicembre 2016.

Successivamente alla presentazione della dichiarazione, l'Agente della riscossione, ai sensi del comma 3 dell'art. 6, comunica al debitore, entro il 31 maggio 2017, l'importo dovuto⁶ e la data del versamento in unica soluzione o le date delle rate in caso di opzione per il pagamento dilazionato; in quest'ultimo caso sono dovuti, a decorrere dal 1° agosto 2017, gli interessi nella misura di cui all'art. 21, primo comma, del D.P.R. n. 602 del 1973, ossia al tasso del 4,5 per cento annuo.⁷

Ai sensi del comma 3-*ter* dell'art. 6, per i carichi affidati nel 2016 per i quali alla data del 31 dicembre 2016 non è stata notificata la cartella di pagamento ovvero inviata l'informazione di cui all'art. 29, comma 1, lett. b), ultimo periodo, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, l'Agente della riscossione, entro il 28 febbraio 2017, ha avvisato il debitore dell'esistenza di tali carichi mediante posta ordinaria.⁸

⁶ Quanto alla determinazione dell'ammontare delle somme da versare, come precisato dal comma 8 dell'art. 6, l'Agente della riscossione tiene conto degli importi già versati dal debitore a titolo di capitale ed interessi compresi nei carichi affidati, nonché di aggio e di rimborso delle spese per le procedure esecutive e delle spese di notifica; restano definitivamente acquisite e non sono rimborsabili, le somme versate, anche anteriormente alla definizione, a titolo di sanzioni, di interessi di dilazione, di interessi di mora di cui all'art. 30, comma 1, del D.P.R. n. 602 del 1973.

⁷ La misura del tasso del 4,5 per cento è stabilita dall'art. 3 del D.M. 21 maggio 2009.

⁸ Comma introdotto in sede di conversione del decreto-legge n. 193 del 2016 in virtù dell'ampliamento della definizione agevolata ai carichi affidati nel 2016.

Entro il 31 maggio 2017 l'Agente della riscossione comunica al debitore che ha presentato la dichiarazione di adesione alla definizione l'importo da pagare e, in caso di richiesta di rateazione, l'importo e la scadenza delle singole rate. In caso di pagamento rateale, il pagamento può avvenire nel numero massimo di cinque rate,⁹ purché:

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

Il debito si estingue se viene pagato integralmente e tempestivamente l'importo complessivamente dovuto per la definizione agevolata.¹⁰

Il comma 8 dell'art. 6 prevede che la facoltà di definizione possa essere esercitata anche dai debitori che abbiano già pagato parzialmente le somme dovute relativamente ai carichi affidati agli Agenti della riscossione dal 2000 al 2016, anche a seguito di provvedimenti di dilazione emessi dallo stesso Agente, purché, rispetto ai piani rateali in essere alla data di entrata in vigore della norma in esame (24 ottobre 2016), risultino adempiuti i versamenti con scadenza fino al 31 dicembre 2016.¹¹

Il legislatore¹² ha stabilito, inoltre, che la presentazione della dichiarazione di adesione alla definizione agevolata comporta la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza per il recupero dei carichi oggetto della predetta

⁹ Il debitore indica nella dichiarazione di adesione alla definizione agevolata se intende pagare in un'unica soluzione o a rate, nel qual caso deve indicarne il numero. In proposito, i modelli della predetta dichiarazione, predisposti dagli Agenti della riscossione, cui si rinvia, riportano una tabella che contempla le varie soluzioni di pagamento rateale anche diverse dal pagamento in 5 rate, ognuna contraddistinta da uno specifico codice.

¹⁰ Cfr. il comma 4 dell'art. 6.

¹¹ Al riguardo si ricorda che l'art. 6, comma 8, lettera c), del d.l. n. 193 del 2016 prevede che il pagamento in unica soluzione o della prima rata della definizione agevolata determina la revoca automatica dell'eventuale dilazione ancora in essere precedentemente accordata dall'Agente della riscossione.

¹² Cfr. il comma 5 dell'art. 6.

dichiarazione nonché, per gli stessi carichi, qualora interessati da precedenti dilazioni accordate dall'Agente della riscossione, la sospensione degli obblighi di pagamento delle rate di tali dilazioni in scadenza successivamente al 31 dicembre 2016, fino al termine per il pagamento in unica soluzione o della prima rata delle somme dovute per la definizione agevolata.¹³

Inoltre, relativamente ai carichi definibili, l'Agente della riscossione non può avviare nuove azioni esecutive ovvero iscrivere nuovi fermi amministrativi di beni mobili registrati e ipoteche¹⁴ né proseguire le procedure di recupero coattivo precedentemente avviate.¹⁵

A favore dei debitori colpiti dai recenti eventi sismici - sempre con riferimento ai carichi affidati agli Agenti della riscossione dal 2000 al 2016 - i termini e le scadenze di cui al procedimento di definizione agevolata sono prorogati di un anno, come stabilito dal comma 13-ter dell'art. 6.¹⁶

Successivamente al pagamento e comunque non oltre il 30 giugno 2019, l'Agente della riscossione trasmette a ciascun Ente creditore interessato l'elenco dei debitori che hanno esercitato la facoltà di definizione.¹⁷

¹³ Per una più ampia disamina delle interazioni tra la disciplina della definizione agevolata prevista dall'art. 6 in commento e quella della dilazione di cui all'art. 19 del D.P.R. n. 602 del 1973 si rinvia alle indicazioni contenute nel paragrafo 5.

¹⁴ Fatti salvi i fermi amministrativi di beni mobili registrati e le ipoteche già iscritti alla data di presentazione della dichiarazione.

¹⁵ Fanno eccezione le procedure nelle quali è stato già tenuto il primo incanto con esito positivo ovvero è stata già presentata istanza di assegnazione del bene pignorato ovvero è già stato emesso provvedimento di assegnazione di crediti pignorati. Dal mancato, inesatto o intempestivo pagamento delle somme dovute consegue la generale prosecuzione dell'attività di recupero del debito residuo.

¹⁶ Comma 13-ter dell'art. 6 del d.l. n. 193 del 2016, aggiunto dall'art. 11, comma 10, del decreto-legge 9 febbraio 2017, n. 8, in corso di conversione in legge: *“Per i carichi affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2016 relativamente ai soggetti cui si applicano le disposizioni recate dall'articolo 48, comma 1, del decreto-legge 17 ottobre 2016 n. 189, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 dicembre 2016, n. 229, sono prorogati di un anno i termini e le scadenze previste dai commi 1, 2, 3, 3-ter e 12 del presente articolo”*.

¹⁷ Cfr. il comma 12 dell'art. 6. Prima della conversione del d.l. n. 193 del 2016, il suddetto termine era fissato al 31 dicembre 2018.

2) Carichi oggetto della definizione agevolata

Il comma 1 dell'art. 6 prevede la possibilità di estinguere i debiti contenuti nei carichi affidati agli Agenti della riscossione dal 2000 al 2016.

Il comma 13-bis dell'art. 6 precisa che la “*definizione agevolata (...) può riguardare il singolo carico iscritto a ruolo o affidato*”.

Dal combinato disposto delle norme citate, emerge che per il debitore è possibile definire singolarmente ciascuno dei carichi iscritti a ruolo o affidati dal 2000 al 2016; non è quindi obbligato a definire tutti i carichi affidati che lo riguardano. I carichi definibili sono quelli iscritti a ruolo ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46,¹⁸ o affidati ai sensi dell'art. 29 del decreto-legge n. 78 del 2010, in materia di avviso di accertamento cd. esecutivo.

Il legislatore non definisce espressamente il significato di “*carico*”, parola utilizzata più volte nell'art. 6 in commento. È pertanto necessario chiarire il significato da attribuire a tale termine. A tal fine si impone un'interpretazione sistematica tale da assicurare la coerenza dell'impianto normativo della definizione agevolata con la normativa in materia di riscossione coattiva.¹⁹

¹⁸ Qui di seguito si riporta il testo.

“1. Salvo quanto previsto dal comma 2, si effettua mediante ruolo la riscossione coattiva delle entrate dello Stato, anche diverse dalle imposte sui redditi, e di quelle degli altri enti pubblici, anche previdenziali, esclusi quelli economici.

“2. Può essere effettuata mediante ruolo affidato ai concessionari la riscossione coattiva delle entrate delle regioni, delle province, anche autonome, dei comuni e degli altri enti locali, nonché quella della tariffa di cui all'articolo 156 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152.

“3. Continua comunque ad effettuarsi mediante ruolo la riscossione delle entrate già rimosse con tale sistema in base alle disposizioni vigenti alla data di entrata in vigore del presente decreto.

“3-bis. Il Ministro dell'economia e delle finanze può autorizzare la riscossione coattiva mediante ruolo di specifiche tipologie di crediti delle società per azioni a partecipazione pubblica, previa valutazione della rilevanza pubblica di tali crediti.

“3-ter. In caso di emanazione dell'autorizzazione di cui al comma 3-bis, la società interessata procede all'iscrizione a ruolo dopo aver emesso, vidimato e reso esecutivo un'ingiunzione conforme all'articolo 2, primo comma, del testo unico di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639.”

¹⁹ In particolare, le modalità di affidamento dei carichi e di svolgimento dei conseguenti adempimenti da parte degli Agenti della riscossione sono disciplinate dal decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 e dal decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112.

Ai sensi dell'art. 10, comma 1, lett. b), del D.P.R. n. 602 del 1973, il ruolo è *“l'elenco dei debitori e delle somme da essi dovute formato dall'ufficio ai fini della riscossione a mezzo del concessionario”* (ora Agente della riscossione).

Ai sensi del comma 1 dell'art. 1 del D.M. 3 settembre 1999, n. 321, ciascun ruolo è costituito da un prospetto conforme all'apposito modello approvato con decreto dirigenziale e da un elenco nel quale sono riportati i dati ivi indicati.

Nel modello del prospetto di ruolo approvato con decreto dirigenziale dell'11 novembre 1999 è previsto che, per ogni ruolo, sia esposto il numero di “partite” in esso contenute. Il ruolo è quindi composto da una pluralità di “partite”.²⁰

Ai fini dell'applicazione del disposto normativo di cui al predetto comma 13-bis, per singolo carico deve intendersi la singola partita di ruolo.

La “partita” costituisce dunque l'unità non frazionabile di riferimento per la definizione.

Non è possibile, invece, definire parzialmente la “partita”, di norma composta da più “articoli di ruolo”, vale a dire i codici di ogni componente [tributi (ad esempio, imposte dirette, IVA ed IRAP contenuti nella stessa “partita”), sanzioni, interessi, ecc.] del credito recato dalla “partita”.²¹

In definitiva, per fruire dei benefici della definizione occorre pagare tutti gli importi compresi nel “carico” (da intendersi come “partita”), oltre alle correlate somme maturate a favore dell'Agente della riscossione, al netto solo di sanzioni e interessi di mora.

Per i carichi affidati sulla base di avvisi di accertamento esecutivo valgono gli stessi principi riferiti alla riscossione mediante ruolo, in quanto, ai sensi della lettera g) del comma 1 dell'art. 29 del decreto-legge n. 78 del 2010, le norme

²⁰ La “partita” è ordinariamente riferita al singolo procedimento di controllo concluso dall'Ufficio con un atto impositivo, di liquidazione, di riscossione.

²¹ Cfr. art. 1, comma 1, lett. d) del D.M. n. 321 del 1999.

relative al ruolo e alla cartella di pagamento sono estese, quando non diversamente previsto, alla riscossione coattiva da accertamento esecutivo.

Sulle modalità di individuazione dell'identificativo della singola partita che il debitore intende definire si rinvia alla modulistica e alle relative istruzioni predisposte dagli Agenti della riscossione.

Con l'espressione "*carichi affidati agli Agenti della riscossione dal 2000 al 2016*" la norma intende delimitare, sotto il profilo temporale, i carichi che possono formare oggetto della definizione agevolata, ossia in funzione del momento in cui gli stessi sono stati affidati agli Agenti della riscossione per il relativo recupero coattivo, vale a dire nell'arco temporale compreso tra il 1° gennaio 2000 e il 31 dicembre 2016.

In particolare, dal tenore letterale della norma che utilizza il termine "*affidati*" sembra evincersi che il legislatore intenda riferirsi a quei carichi che sono stati trasmessi all'Agente della riscossione e, quindi, usciti dalla disponibilità dell'Ente creditore.

Sul punto, con riferimento ai carichi che l'Agenzia delle entrate affida all'Agente della riscossione, si distingue tra carichi relativi ad accertamenti esecutivi, ossia emessi ai sensi dell'art. 29, comma 1, lettera a), del decreto-legge n. 78 del 2010 e carichi iscritti a ruolo.

In base alla tipologia di carico a cui si fa riferimento, occorre considerare fonti secondarie differenti disciplinanti le diverse modalità di trasmissione dei relativi flussi da Ente creditore ad Agente della riscossione, e in particolare:

- ✓ il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate di concerto con il Ragioniere generale dello Stato del 30 giugno 2011, n. 99696, per quanto riguarda gli accertamenti esecutivi;
- ✓ il D.M. 3 settembre 1999, n. 321 con riguardo ai carichi iscritti a ruolo.

Per i profili che in questa sede rilevano, il sopra citato provvedimento del Direttore dell'Agenzia stabilisce, per gli accertamenti esecutivi, che l'“*affidamento formale*” della riscossione in carico all'Agente coincide con la data di trasmissione del flusso di carico²² (che è effettuata con cadenza giornaliera²³). Conseguentemente, ai fini dell'applicazione dell'art. 6 devono considerarsi definibili gli accertamenti esecutivi per i quali il flusso di carico è stato trasmesso all'Agente della riscossione entro il 31 dicembre 2016.

Con riguardo ai carichi iscritti a ruolo, l'art. 4 del D.M. n. 321 del 1999²⁴ distingue tra la materiale trasmissione degli stessi per via telematica dall'Ente creditore-Agenzia delle entrate all'Agente della riscossione e la “*consegna*” formale. Laddove si tratti di carichi iscritti a ruolo, quindi, non sussistendo una perfetta coincidenza tra la materiale trasmissione telematica degli stessi e la relativa consegna formale all'Agente della riscossione, si rende necessario determinare a livello interpretativo a quale momento fare riferimento al fine di individuare i carichi iscritti a ruolo definibili con riferimento al mese di dicembre 2016.

L'art. 6, riferendosi genericamente a “*carichi affidati*”, sembra prescindere sia dall'“*affidamento formale*” di cui al provvedimento del Direttore dell'Agenzia n. 99696 del 2011 per gli accertamenti esecutivi sia dalla “*consegna*” formale di cui al D.M. n. 321 del 1999 per quanto riguarda i ruoli.

²² “3.1 L'Ufficio che ha emesso gli atti di cui all'articolo 29, comma 1, lettera a) del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, trasmette, con cadenza giornaliera, i flussi di carico ad Equitalia Servizi S.p.a., decorsi 60 giorni dalla notifica degli atti nonché 30 giorni dal termine ultimo per il pagamento. (...)”

3.2 L'“*affidamento formale della riscossione in carico all'Agente, anche ai fini dell'esecuzione forzata, si intende effettuato alla data di trasmissione del flusso di carico...*”.

²³ La trasmissione telematica del carico avviene di regola il giorno successivo a quello in cui l'Ufficio valida il carico.

²⁴ “Per i ruoli trasmessi al CNC (ora Agente della riscossione.) fra il giorno 1 ed il giorno 15 del mese, la consegna al concessionario si intende effettuata il giorno 25 dello stesso mese; per i ruoli trasmessi al CNC fra il giorno 16 e l'ultimo giorno del mese, la consegna al concessionario si intende effettuata il giorno 10 del mese successivo”. Ne consegue che, anche qualora i ruoli trasmessi telematicamente all'Agente della riscossione siano già stati dallo stesso ricevuti entro i giorni sopra indicati, la consegna si intende formalmente avvenuta soltanto a decorrere dalle date prefissate a livello di normativa secondaria, ossia:

- il giorno 25 del mese, per i ruoli trasmessi tra il giorno 1 e il giorno 15 dello stesso mese;
- il giorno 10 del mese successivo, per quelli trasmessi tra il giorno 16 e l'ultimo giorno del mese di ricevimento.

Conseguentemente, atteso che il momento della “*trasmissione*” telematica dei flussi è l’unico elemento previsto sia dalla disciplina dell’accertamento esecutivo che da quella dei ruoli, l’espressione “*carichi affidati*” deve essere intesa quale “*carichi trasmessi*” in quanto usciti dalla disponibilità dell’Ente creditore-Agenzia delle entrate.

Si ritiene pertanto che vanno considerati come rientranti nell’ambito applicativo dell’art. 6 anche i ruoli telematici la cui consegna formale si intende effettuata il 10 gennaio 2017 nel presupposto che gli stessi sono stati effettivamente trasmessi all’Agente della riscossione entro il 31 dicembre 2016²⁵ (ossia nel periodo compreso tra il 16 e il 31 dicembre 2016, in base a quanto stabilito dal citato D.M. n. 321 del 1999).²⁶

2.1) Carichi costituiti solo da sanzioni

In base a quanto previsto dal comma 1 dell’art. 6, e come già illustrato nei paragrafi precedenti, è consentito al debitore estinguere il debito contenuto nei carichi affidati agli Agenti della riscossione dal 2000 al 2016 corrispondendo *a)* le somme dovute a titolo di capitale ed interessi e *b)* le somme dovute a titolo di

²⁵ Tale interpretazione appare, inoltre, coerente con quanto affermato dall’Agenzia delle entrate con la circolare n. 22/E del 28 aprile 2003 in relazione alla definizione dei carichi di ruolo pregressi di cui all’art. 12 della legge 27 dicembre 2002, n. 289. In tale circostanza, nell’interpretare l’espressione “*ruoli emessi da uffici statali ed affidati ai concessionari del servizio nazionale della riscossione fino al 31 dicembre 2000*”, questa Agenzia si è espressa nel senso di considerare i ruoli materialmente trasmessi al Concessionario della riscossione. In particolare, si è ritenuto che “*Dal tenore letterale della norma si evince che la definizione di cui all’articolo 12 può riferirsi solo a ruoli che siano stati effettivamente trasmessi telematicamente o consegnati al Consorzio Nazionale tra i concessionari entro la predetta data del 31 dicembre 2000...*” e che “*...rientrano nell’ambito applicativo dell’articolo 12 i ruoli la cui ‘consegna... si intende effettuata’ il giorno 10 gennaio 2001, nel presupposto che gli stessi sono stati trasmessi al CNC entro il 31 dicembre 2000*”. Sul tema cfr. anche la risoluzione n. 150/E del 19 ottobre 2005.

²⁶ Sentito il Dipartimento delle finanze del Ministero dell’economia e delle finanze e tenuto conto che la definizione riguarda anche i carichi affidati agli Agenti della riscossione da Enti creditori che non utilizzano la procedura “diretta” di formazione e consegna dei ruoli disciplinata dall’art. 2 del D.M. n. 321 del 1999 nella quale i ruoli sono formati e firmati in proprio dall’Ente creditore (c.d. “ruoli telematici”), ma utilizzano la procedura di cui all’art. 3 del D.M. n. 321 del 1999, e, quindi, si avvalgono dell’ausilio dell’Agente della riscossione per formare i c.d. “ruoli non telematici”, per completezza si precisa che devono ritenersi definibili tutti i ruoli, telematici o meno, trasmessi all’Agente della riscossione entro il 31 dicembre 2016, purché aventi una data di consegna non successiva al 10 gennaio 2017.

remunerazione degli oneri di funzionamento del servizio nazionale della riscossione, senza il versamento delle somme dovute a titolo di sanzioni comprese in detti carichi e degli interessi di mora.

La disposizione normativa sembra avere come riferimento la situazione più ricorrente in cui il carico è costituito, in materia tributaria, da tributi, interessi²⁷ e sanzioni affidati dall'Ente creditore.

Esistono tuttavia carichi in cui sono comprese solo somme dovute a titolo di sanzione [e, quindi, non comprendenti anche le somme di cui alla lett. a), affidate a titolo di capitale e interessi].

È stato chiesto se tale tipologia di carichi possa formare o meno oggetto di definizione agevolata.

Sul punto soccorre il comma 10 dell'art. 6, il quale elenca i carichi esclusi dalla definizione agevolata.²⁸

Tale comma 10 non contempla espressamente tra i carichi esclusi quelli recanti solo somme dovute a titolo di sanzioni. Più precisamente, la lett. e-bis), inserita nel testo del medesimo comma 10 in sede di conversione del decreto-legge n. 193 del 2016, dispone che sono esclusi dalla definizione agevolata i carichi affidati all'Agente della riscossione recanti *“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”*.

Da ciò si può desumere che il legislatore ha inteso comprendere nell'ambito di applicazione della definizione agevolata anche i carichi recanti solo sanzioni pecuniarie amministrativo-tributarie.

In tali ipotesi, per poter beneficiare della definizione agevolata relativamente a tale tipologia di carichi, il debitore è tenuto al pagamento delle sole somme di cui alla lett. b) del comma 1 spettanti all'Agente della riscossione.

²⁷ Vanno pagati tutti gli interessi a qualsiasi titolo affidati dall'Ufficio, in quanto rientranti nella lettera a) del comma 1 dell'art. 6.

²⁸ In proposito si rinvia alle precisazioni contenute nel paragrafo 3.

Nei casi residuali in cui non risultasse dovuto alcun importo neppure all'Agente riscossione, il debitore, per avvalersi efficacemente della definizione, deve comunque effettuare una specifica manifestazione di volontà in tal senso e, a tal fine, attivarsi presentando entro il 31 marzo 2017 la dichiarazione di adesione all'Agente della riscossione.²⁹

3) Carichi esclusi dalla definizione agevolata

L'art. 6 in commento indica i carichi che non rientrano nell'ambito applicativo della definizione agevolata.

Il comma 10 annovera tra i casi in cui non è possibile per il debitore avvalersi della definizione agevolata, alla lettera a), i carichi affidati agli Agenti della riscossione recanti *“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”*, e, alla lettera b), i carichi affidati agli Agenti della Riscossione recanti *“le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 16 del regolamento (UE) n. 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015”*.

Sebbene non espressamente annoverati tra i carichi esclusi, devono ritenersi tali anche i carichi emessi per il recupero di crediti tributari sorti in uno Stato membro dell'Unione Europea, in uno Stato estero aderente alla Convenzione OCSE/CoE o in uno Stato estero con cui l'Italia ha stipulato una convenzione bilaterale in materia di assistenza alla riscossione.

²⁹ Ciò in analogia a quanto contemplato dal comma 9 dell'art. 6, riguardante l'ipotesi in cui il debitore, per effetto di pregressi pagamenti parziali, abbia già integralmente corrisposto quanto dovuto nella misura stabilita per la definizione agevolata; in quest'ultimo caso, infatti, la norma prevede espressamente che, sebbene il debitore non debba pagare alcunché avendo già versato quanto dovuto, lo stesso debba comunque presentare la dichiarazione di adesione alla definizione agevolata. In proposito, per una più completa disamina, si rinvia alle precisazioni contenute nel paragrafo 4.

Tali somme, infatti, debbono ritenersi comunque non definibili in quanto non rientrano nella disponibilità dello Stato italiano, analogamente alle risorse proprie tradizionali dell'Unione Europea espressamente menzionate nel comma 10.

Sono esclusi altresì dalla definizione agevolata, ai sensi delle lettere c) e d) del comma 10, i carichi affidati agli Agenti della riscossione recanti rispettivamente:

- ✓ 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.

Infine, ai sensi della lettera e-bis) del comma 10, sono esclusi dalla definizione i carichi recanti *“le altre sanzioni diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie ...”*.

Al fine di individuare le sanzioni amministrative non tributarie³⁰ escluse dalla definizione, occorre preliminarmente una breve disamina in ordine alle modifiche normative e agli interventi giurisdizionali aventi ad oggetto le sanzioni in esame che si sono succeduti nel tempo.

L'art. 2, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 stabilisce che *“Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio. ...”*³¹.

³⁰ Compresa ovviamente in carichi affidati dagli Uffici dell'Agenzia delle entrate.

³¹ Comma modificato dall'art. 9, comma 1, lett. a), n. 1), del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, a decorrere dal 1° gennaio 2016. Nello specifico, le parole: *«nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio»*, sono state sostituite dalle seguenti: *«le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio»*.

Il testo della predetta disposizione legislativa è il risultato dell'adeguamento del legislatore ai principi contenuti nella sentenza 14 maggio 2008, n. 130,³² con la quale la Corte costituzionale ha dichiarato *“l’illegittimità costituzionale dell’art. 2, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 ..., nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione tributaria le controversie relative alle sanzioni comunque irrogate da uffici finanziari, anche laddove esse conseguano alla violazione di disposizioni non aventi natura tributaria”*.

La Corte costituzionale aveva ritenuto che l’art. 2, comma 1, in questione nel testo dell’epoca, *“finisce per attribuire alla giurisdizione tributaria le controversie relative a sanzioni unicamente sulla base del mero criterio soggettivo costituito dalla natura finanziaria dell’organo competente ad irrogarle e, dunque, a prescindere dalla natura tributaria del rapporto cui tali sanzioni ineriscono”*.

In altre parole, il Giudice delle leggi ha affermato *“Con specifico riguardo alla giurisdizione tributaria, (...) che essa «deve ritenersi imprescindibilmente collegata» alla «natura tributaria del rapporto» e che la medesima non può essere ancorata «al solo dato formale e soggettivo, relativo all’ufficio competente ad irrogare la sanzione» (ordinanza n. 34 del 2006)”*.

A questo proposito, l’Agenzia, già prima dell’intervento costituzionale citato, aveva chiarito che *“E’ il caso di sottolineare che l’attribuzione alla giurisdizione tributaria delle sanzioni amministrative, non strettamente correlate alle violazioni di norme disciplinanti il rapporto tributario, non conferisce a dette sanzioni natura di violazioni tributarie”*.³³

In sostanza, non sono definibili le sanzioni amministrative che non appartengono alla giurisdizione tributaria come circoscritta dalla Corte costituzionale.

³² Non si tratta quindi di modifica innovativa ma ricognitiva degli effetti della pronuncia della Consulta, già operanti in precedenza.

³³ Cfr. circolare 21 marzo 2002, n. 25/E.

Ai fini della loro concreta individuazione si può fare riferimento alle avvertenze sulla tutela giurisdizionale recate dai provvedimenti amministrativi sanzionatori come adeguate a seguito della predetta sentenza della Corte costituzionale.

A titolo esemplificativo, rientrano fra le sanzioni pecuniarie amministrative non tributarie:

- le sanzioni ai sensi dei commi 3 e 5 dell'art. 3 del decreto-legge 22 febbraio 2002, n. 12, convertito con modificazioni, dalla legge 23 aprile 2002, n. 73, relative all'impiego di lavoratori subordinati senza preventiva comunicazione di instaurazione del rapporto di lavoro da parte del datore di lavoro privato;³⁴
- le sanzioni nei confronti dei soggetti pubblici o privati che abbiano irregolarmente conferito incarichi a dipendenti pubblici.³⁵

Con riferimento alle sanzioni irrogate ai soggetti abilitati a prestare assistenza fiscale nonché agli intermediari incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni, di cui agli artt. 7-bis e 39 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, i commi 33 e 34 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007) ne hanno disposto la natura di sanzioni amministrative tributarie.

La suddetta modifica, decorrente dal 1° gennaio 2007,³⁶ è stata disposta mediante l'introduzione nell'art. 39 del d.lgs. n. 241 del 1997 del nuovo comma 1-bis, secondo cui *“Nei casi di violazioni commesse ai sensi dei commi 1 e 3 del presente articolo e dell'articolo 7-bis, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. ...”*.

³⁴ Cfr. circolare 30 maggio 2007, n. 35/E, nonché Corte costituzionale 14 maggio 2008, n. 130.

³⁵ Ai sensi del comma 1 dell'art. 6 del decreto-legge 28 marzo 1997, n. 79, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 maggio 1997, n. 140, e del comma 9 dell'art. 53 del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165. La circolare 21 marzo 2002, 25/E, punto 3, ha chiarito che *“... tali sanzioni non derivano da una pretesa impositiva e non hanno connessione con obblighi tributari”*.

³⁶ Ossia dalla data di entrata in vigore della legge 27 dicembre 2006, n. 296.

In proposito, nella circolare 27 settembre 2007, n. 52/E, paragrafo 1, si legge che *“l’intervento più innovativo ha ad oggetto la qualificazione giuridica delle sanzioni in esame, ricondotte, con le nuove disposizioni, nell’alveo delle sanzioni amministrativo-tributarie, con conseguente applicazione delle disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, in quanto compatibili”*.

Sempre nel documento di prassi citato si è evidenziato che *“Prima della modifica normativa, le sanzioni previste dagli articoli 7-bis e 39 citati rientravano tra quelle amministrative non tributarie, in quanto non strettamente correlate alla violazione di norme disciplinanti il rapporto fiscale, con conseguente applicazione delle disposizioni generali della legge 24 novembre 1981, n. 689, recante ‘modifiche al sistema penale’”*.

Ciò posto, le sanzioni applicabili alle violazioni di cui agli artt. 7-bis e 39 del d.lgs. n. 241 del 1997 si ritengono escluse dalla definizione agevolata qualora il relativo procedimento di contestazione e irrogazione si sia svolto in base alla normativa previgente alle modifiche decorrenti dalla predetta data del 1° gennaio 2007.

4) Il perfezionamento della definizione agevolata

Ai sensi dei commi 1 e 4 dell’art. 6 la definizione agevolata si articola – come descritto in precedenza - in un procedimento che ha inizio con la presentazione all’Agente della riscossione della dichiarazione del debitore con cui questi manifesta all’Agente stesso la propria volontà di avvalersi della definizione agevolata e termina con il pagamento integrale e tempestivo di quanto dovuto.³⁷

³⁷ Più precisamente, la durata del procedimento varia a seconda del numero di rate indicato dal debitore nella dichiarazione di cui al comma 2 dell’art. 6.

Quanto alla determinazione del momento in cui si verifica il perfezionamento del procedimento di definizione agevolata, soccorre il comma 4 dell'art. 6, ai sensi del quale *“In caso di mancato ovvero di insufficiente o tardivo versamento dell'unica rata ovvero di una rata di quelle in cui è stato dilazionato il pagamento delle somme di cui al comma 1, lettere a) e b), la definizione non produce effetti e riprendono a decorrere i termini di prescrizione e decadenza per il recupero dei carichi oggetto della dichiarazione di cui al comma 2. In tal caso, i versamenti effettuati sono acquisiti a titolo di acconto dell'importo complessivamente dovuto a seguito dell'affidamento del carico e non determinano l'estinzione del debito residuo, di cui l'agente della riscossione prosegue l'attività di recupero e il cui pagamento non può essere rateizzato ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.”*

Tale comma stabilisce che l'omesso, il tardivo o l'insufficiente versamento in unica soluzione, ovvero anche di una sola delle rate, determina l'inefficacia della definizione agevolata con il conseguente mancato riconoscimento in favore del debitore del beneficio dell'estinzione del debito affidato senza la corresponsione di sanzioni e interessi di mora, che la norma riconduce all'instaurarsi del procedimento di definizione agevolata mediante la presentazione della dichiarazione e al conseguenziale pagamento, purché tempestivo ed integrale, delle somme indicate alle lett. a) e b) del comma 1 dell'art. 6.

In sintesi, la definizione si perfeziona non con la presentazione della dichiarazione o con il versamento della prima rata (in caso di opzione per il pagamento rateale), ma con il pagamento integrale e tempestivo delle somme dovute.

Qualora il debitore, per effetto di precedenti pagamenti parziali dei carichi, avesse già integralmente corrisposto quanto sufficiente per perfezionare la definizione agevolata, al fine di beneficiare dei relativi effetti è tenuto

comunque a presentare all'Agente della riscossione la dichiarazione di cui al comma 2 dell'art. 6.³⁸ In tale ipotesi, risultando già comunque versato quanto dovuto nella misura stabilita dalla definizione agevolata in forza dei pregressi pagamenti parziali,³⁹ il perfezionamento si ha con la presentazione della dichiarazione.

Nel caso in cui la definizione agevolata non si perfezioni per il mancato, insufficiente o tardivo pagamento dell'importo dovuto ai fini della stessa, gli eventuali versamenti effettuati, non potendo produrre l'effetto dell'estinzione totale del carico per la loro insufficienza o tardività, sono acquisiti a titolo di acconto degli importi compresi nel carico, per il recupero del quale riprendono a decorrere i termini di prescrizione e decadenza e prosegue l'attività di riscossione, senza possibilità di rateizzazione del pagamento del debito ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 602 del 1973.⁴⁰

5) Definizione agevolata e precedenti dilazioni di pagamento

Con riferimento all'interazione tra la disciplina della definizione agevolata prevista dall'art. 6 del decreto-legge n. 193 del 2016 e quella della dilazione di cui all'art. 19 del D.P.R. n. 602 del 1973, si ritiene opportuno chiarire in maniera più puntuale se e in che termini, laddove al 24 ottobre 2016 - data di entrata in vigore della norma - era in essere un piano di dilazione ai sensi del menzionato

³⁸ Cfr. art. 6, comma 9, in base al quale *“Il debitore, se per effetto dei pagamenti parziali di cui al comma 8, computati con le modalità ivi indicate, ha già integralmente corrisposto quanto dovuto ai sensi del comma 1, per beneficiare degli effetti della definizione deve comunque manifestare la sua volontà di aderirvi con le modalità previste dal comma 2”*.

³⁹ Ad esempio in base a piani rateali precedentemente concessi.

⁴⁰ Fatto salvo quanto previsto dal comma 4-bis dell'art.6, secondo cui: *“Limitatamente ai carichi non inclusi in precedenti piani di dilazione in essere alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, la preclusione della rateizzazione di cui al comma 4, ultimo periodo, non opera se, alla data di presentazione della dichiarazione di cui al comma 1, erano trascorsi meno di sessanta giorni dalla data di notifica della cartella di pagamento ovvero dell'avviso di accertamento di cui all'articolo 29, comma 1, lettera a), del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, ovvero dell'avviso di addebito di cui all'articolo 30, comma 1, del medesimo decreto-legge n. 78 del 2010”*.

art. 19, si conservi la possibilità di riprendere il versamento dilazionato in caso di mancato perfezionamento della definizione.

Al riguardo, come già evidenziato in precedenza, il comma 8 dell'art. 6 prevede che sono ammessi alla definizione agevolata anche i debiti oggetto di piani rateali in essere alla data di entrata in vigore della norma purché risultino adempiuti i versamenti con scadenza fino al 31 dicembre 2016. Il medesimo articolo, al comma 5, dispone che, a seguito della presentazione della dichiarazione di adesione, i pagamenti relativi alle rate con scadenza successiva al 31 dicembre 2016 sono sospesi fino a luglio 2017.⁴¹

A tale data:

1. se il debitore avrà correttamente effettuato il pagamento della prima o unica rata, si determinerà la revoca automatica della dilazione precedentemente accordata e ancora in essere, in base a quanto stabilito dalla lett. c) del predetto comma 8;
2. se il debitore non avrà correttamente effettuato il pagamento in unica soluzione o della prima rata, si determinerà l'inefficacia della definizione e il debito, a norma del comma 4 dell'art. 6, non potrà essere oggetto di un nuovo provvedimento di rateizzazione da parte dell'Agente della riscossione. Il debitore potrà, tuttavia, riprendere - sempre a luglio - i versamenti relativi alla precedente dilazione in essere alla data del 24 ottobre 2016 in quanto non oggetto di revoca automatica.

Con riguardo, invece, alle ipotesi di mancato, insufficiente o tardivo pagamento di una delle rate diverse dalla prima, ugualmente si determinerà l'inefficacia della definizione e il debito non potrà essere oggetto di un nuovo provvedimento di rateizzazione da parte dell'Agente della riscossione. In tal caso però il debitore non potrà neppure riprendere i versamenti relativi alla precedente

⁴¹ Ossia sino alla data prevista dall'art. 6, comma 3, lett. a) per il pagamento in unica soluzione o della prima rata.

dilazione in quanto la stessa è stata automaticamente revocata in conseguenza del pagamento della prima rata.

6) Carichi oggetto di giudizio

Posto che sono definibili sia carichi che si sono resi definitivi per mancata impugnazione o a conclusione del giudizio sia carichi ancora in contestazione, in riferimento a questi ultimi si forniscono i seguenti chiarimenti.

Per i carichi ancora in contestazione, il comma 2 dell'art. 6 prevede che il debitore, nella dichiarazione di adesione alla definizione agevolata indichi, fra l'altro, la pendenza di giudizi aventi a oggetto i carichi cui si riferisce la dichiarazione e assuma l'impegno a rinunciare agli stessi giudizi.

In proposito, in riferimento al processo tributario, si ritiene che l'impegno a rinunciare in commento non corrisponda strettamente alla rinuncia al ricorso di cui all'art. 44 del d.lgs. n. 546 del 1992.^{42 43}

Ciò che assume rilevanza sostanziale ed oggettiva è il perfezionamento della definizione agevolata mediante il tempestivo ed integrale versamento del complessivo importo dovuto.

⁴² Ai sensi dell'art. 44 del d.lgs. n. 546 del 1992 *“La rinuncia non produce effetto se non è accettata dalle parti costituite che abbiano effettivo interesse alla prosecuzione del processo”*.

⁴³ Ad ulteriore conferma di quanto suesposto, si sottolinea che considerazioni analoghe sono state effettuate in relazione alla disciplina dell'autotutela parziale prevista dal comma 1-sexies dell'art. 2-quater del decreto legislativo 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 novembre 1994, n. 656, aggiunto dall'art. 11 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159, secondo cui *“Nei casi di annullamento o revoca parziali dell'atto il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni previsti per l'atto oggetto di annullamento o revoca alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto purché rinunci al ricorso”*. A questo proposito, la suddetta disposizione è stata interpretata nel modo seguente. *“La norma non richiede la contestuale formalizzazione da parte del contribuente della rinuncia all'impugnazione proposta né subordina la definizione all'accettazione della rinuncia da parte dell'ente impositore. Tale considerazione fa ritenere che il puntuale e tempestivo versamento integrale dell'importo dovuto - o della prima rata in caso di opzione per il pagamento rateale - sia sufficiente per il perfezionamento della definizione agevolata, dovendosi intendere come comportamento concludente con cui il contribuente manifesta la propria intenzione di rinunciare alla lite. Il contribuente può limitarsi a comunicare al Giudice tributario e all'Ufficio dell'Agenzia parte in giudizio che è venuta a cessare la materia del contendere, allegando la documentazione che attesta l'avvenuto pagamento e richiedendo la conseguente dichiarazione di estinzione del giudizio. In caso di inerzia del contribuente, la comunicazione e richiesta in questione possono essere formulate anche dall'Ufficio”*. Cfr. circolare 8 aprile 2016, n. 12/E, paragrafo 19.2.1.

L'efficace definizione rileva negli eventuali giudizi in cui sono parti l'Agente della riscossione o l'Ufficio o entrambi, facendo cessare integralmente la materia del contendere, qualora il carico definito riguardi l'intera pretesa oggetto di controversia,⁴⁴ ovvero superando gli effetti della pronuncia giurisdizionale eventualmente emessa. In sintesi, gli effetti che il perfezionamento della definizione agevolata produce di norma prevalgono sugli esiti degli eventuali giudizi.

Si ritiene inoltre che anche qualora il debitore irregolarmente abbia ommesso di assumere formalmente l'impegno a rinunciare al giudizio nella dichiarazione di adesione alla definizione,⁴⁵ ma provveda al pagamento di quanto necessario ai fini del perfezionamento della stessa, si produce parimenti la causa di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, sempreché il carico definito abbia ad oggetto l'intero valore in contestazione.⁴⁶

La cessazione della materia del contendere, come prevede il comma 3 dell'art. 46 del d.lgs. n. 546 del 1992, comporta che *“Nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge le spese del giudizio estinto restano a carico della parte che le ha anticipate”*.

Qualora il carico affidato all'Agente della riscossione non rechi l'intera pretesa tributaria persiste l'interesse alla decisione nel merito della lite.

Con riferimento, ad esempio, alla riscossione frazionata nella misura dei due terzi⁴⁷ della maggiore pretesa contestata con i relativi interessi e della

⁴⁴ A titolo esemplificativo, rientrano in questa fattispecie le ipotesi in cui oggetto della impugnazione sono i carichi da artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973 oppure le ipotesi dell'affidamento dell'intero carico da accertamento in presenza di fondato pericolo per la riscossione ai sensi dell'art. 29 comma 1, lettera c) del d.l. n. 78 del 2010.

⁴⁵ Il modello di dichiarazione predisposto dall'Agente della riscossione "Equitalia servizi di riscossione S.p.A.", pubblicato sul sito *internet* dello stesso, prevede la possibilità per il debitore di esercitare la seguente opzione *“DICHIARA INOLTRE: - che non vi sono giudizi pendenti aventi a oggetto i carichi ai quali si riferisce questa dichiarazione; - oppure che si assume l'impegno a RINUNCIARE ai giudizi pendenti aventi a oggetto i carichi ai quali si riferisce questa dichiarazione”*. Analogamente per Riscossione Sicilia SpA.

⁴⁶ Cfr., fra le altre, Corte di cassazione 8 luglio 2005, n. 14440.

⁴⁷ Misura stabilita dal combinato disposto di cui alla lettera a) del comma 1, dell'art. 68 del d.lgs. n. 546 del 1992 e dell'art. 19, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. L'affidamento, invece,

sanzione amministrativa, a seguito della soccombenza del ricorrente nel giudizio di primo grado. L'interesse alla prosecuzione e alla decisione nel merito della controversia riguarda la frazione della pretesa che non è stata definita. Più precisamente, qualora l'esito definitivo del giudizio sia favorevole al contribuente, non vi sarà alcuna riscossione né, al contempo, alcuna restituzione di quanto versato per il perfezionamento della definizione agevolata, i cui effetti sono intangibili.⁴⁸ Qualora, invece, l'esito del giudizio sia sfavorevole al contribuente, vi sarà la riscossione del residuo terzo di tributi e correlati interessi e sanzioni amministrative, atteso che il debito relativo alle sanzioni⁴⁹ comprese nel carico dei due terzi è stato estinto mediante definizione agevolata.

Alle medesime conclusioni prima esposte con riferimento alla riscossione frazionata si giunge nel caso in cui si sia in presenza di una soccombenza parziale, in quanto il perfezionamento della definizione agevolata produce l'effetto di estinguere integralmente il complessivo debito recato dai carichi affidati, senza possibilità di restituzione, mentre la controversia prosegue. Ad esempio, in caso di controversia pendente in Cassazione a seguito di impugnazione della sentenza della Commissione tributaria regionale di parziale annullamento (poniamo nella misura del 30% della maggiore imposta accertata e contestata dal contribuente) dell'avviso di accertamento, pronuncia impugnata sia

delle somme dovute a titolo di imposta e di interessi, nella misura di un terzo, è stato già eseguito in sede di pendenza del giudizio di primo grado, come prescrive l'art. 15 del D.P.R. n. 602 del 1973, ai sensi del quale: *“Le imposte, i contributi ed i premi corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi, nonché i relativi interessi, sono iscritti a titolo provvisorio nei ruoli, dopo la notifica dell'atto di accertamento, per un terzo degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati”*.

Resta inteso che il debitore ha la possibilità di definire sia il carico affidato in pendenza del giudizio di primo grado, ex art. 15 del D.P.R. n. 602 del 1973, beneficiando del venir meno dei soli eventuali interessi di mora, sia il carico affidato in esecuzione della sentenza di primo grado sfavorevole al contribuente, nel qual caso beneficia tramite il perfezionamento della definizione agevolata del venir meno, oltre degli interessi di mora, anche della sanzione.

⁴⁸ Con l'esatto e tempestivo versamento delle somme dovute, il debitore decide di perfezionare e, quindi, concludere efficacemente la procedura di definizione agevolata, in tal modo beneficiando del venir meno della sanzione e degli interessi di mora. Di riflesso, le somme versate per perfezionare la definizione devono considerarsi definitivamente acquisite alla stessa procedura di definizione ormai conclusasi e non risentono degli effetti dell'esito del giudizio.

⁴⁹ In caso di ricorso le sanzioni sono rimosse secondo la disciplina di cui al citato art. 68, come prescrive l'art. 19, comma 1 del d.lgs. n. 472 del 1997.

dall'Agenzia delle entrate sia dal contribuente, la riscossione provvisoria, ai sensi della lett. c) del comma 2 dell'art. 68 del d.lgs. n. 546 del 1992 e del comma 1 dell'art. 19 del d.lgs. n. 472 del 1997, è pari all'intero importo di tributi, sanzioni e interessi determinati nella sentenza, pari - in questo esempio - al 70% dei tributi e correlati accessori in contestazione.

6.1) Effetti del perfezionamento della definizione sulle pronunce giurisdizionali

Non è prevista alcuna sospensione dei termini processuali e dei giudizi potenzialmente interessati dalla definizione agevolata; di conseguenza potrebbe verificarsi che venga emessa una pronuncia esecutiva prima della presentazione della dichiarazione di adesione alla definizione agevolata o nel periodo intercorrente tra la presentazione della dichiarazione e il perfezionamento della definizione.

In relazione all'esecuzione della sentenza favorevole al contribuente, il comma 2 dell'art. 68 del d.lgs. n. 546 del 1992 prevede che *“Se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza”*.

A causa dei tempi richiesti per l'esecuzione di una sentenza provvisoriamente esecutiva può dunque accadere che l'Agente della riscossione abbia un carico già oggetto di un provvedimento giurisdizionale di annullamento, a seguito del quale non è stato effettuato lo sgravio.

A tale riguardo, considerato che la definizione agevolata concerne i crediti che l'Agente della riscossione ha in carico, si ritiene ammessa l'adesione del debitore anche nelle ipotesi innanzi prospettate qualora ne abbia interesse, che

può derivargli essenzialmente dalla circostanza che si tratta di una sentenza non definitiva che potrebbe essere riformata a seguito di impugnazione.

A tal proposito, non va trascurato, infatti, che il procedimento della definizione agevolata presuppone la rinuncia del debitore al contenzioso - con le precisazioni prima indicate - e quindi anche agli effetti delle eventuali pronunce giurisdizionali emesse.

6.2) Richieste di rinvio della trattazione della controversia

Nell'ipotesi in cui il carico definito abbia ad oggetto l'intero valore in contestazione, qualora il contribuente dichiari di aver aderito alla definizione agevolata e chieda un rinvio della trattazione della controversia, l'Ufficio di norma non è opportuno che si opponga, salvo che la richiesta risulti dilatoria, come nei seguenti esempi:

- ✓ il carico oggetto della controversia tributaria pendente non rientra tra quelli per i quali è possibile la definizione;⁵⁰
- ✓ l'udienza per la trattazione è fissata in una data successiva rispetto al termine entro il quale il contribuente è tenuto a presentare la dichiarazione di cui al comma 2 dell'art. 6 e non viene documentata la presentazione;
- ✓ la dichiarazione è già stata presentata e l'udienza per la trattazione è fissata in una data successiva rispetto al termine entro il quale il contribuente è tenuto al pagamento in un'unica soluzione o, in caso di opzione per il pagamento rateale, qualora il contribuente non risulti in regola con i pagamenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Rossella Orlandi
(firmato digitalmente)

Un originale del presente documento è archiviato presso questa Agenzia

⁵⁰ In particolare, se il carico non è definibile, ad esempio perché escluso per la sua natura o perché affidato dopo il 31 dicembre 2016 o per il mancato rispetto del piano rateale (cfr. comma 8 dell'art. 6 del d.l. n. 193 del 2016).