GIUSTIZIA INSIEME

Diritto Tributario

Le misure deflattive per la tregua/pace fiscale a confronto

Alla scoperta di "quello che c'è" e di "quello che non c'è" nella legge rispetto ai traguardi ed obiettivi del PNRR

di Paola Coppola

16 febbraio 2023

Sommario: 1. Premessa – 2. La definizione delle liti tributarie pendenti in Cassazione ex art. 5, L. 130/2022 – 3. La definizione delle liti in ogni grado di giudizio, compresa la cassazione ed il giudizio di rinvio ex art. 1, l. n. 197/2022 (commi 186-204) – 4. Le controversie definibili ed il costo della definizione (commi 186-205) – 5. Il perfezionamento della definizione e l'estinzione del processo (commi 194-201): l'urgenza di un correttivo – 6. La questione degli effetti della definizione sugli altri coobbligati (comma 202) – 7. Gli altri istituti deflattivi di liti pendenti – 8. La Rottamazione-quater dei debiti iscritti a ruolo (commi 231- 252) – 9. I casi dubbi e le variabili di confronto tra le misure alternative – 10. Gli altri casi dubbi: i benefici penali collegati alle definizioni delle liti – 11. Il "test di convenienza" delle varie definizioni con la rottamazione-quater – 12. Conclusioni

1. Premessa

1.1. Prima di entrare nel merito delle misure deflattive vigenti è opportuno accennare alla ragione politica per cui si è scelto di operare, di recente, in questa direzione.

La risposta, come noto, sta nei traguardi del PNRR in tema di riforma della giustizia che andranno raggiunti nei tempi concordati con la Commissione UE, ed in specie, per ciò che riguarda la materia tributaria, nel milestone M1C1-35 secondo il quale: "*La riforma del quadro giuridico deve avere l'obiettivo di rendere più efficace l'applicazione della legislazione tributaria e ridurre l'elevato numero di ricorsi alla Corte di Cassazione*"; obiettivo collegato a quello della riduzione della durata complessiva dei gradi di giudizio, il *disposition time*, di almeno il 40% nel civile e del 25% nel penale entro il 30 giugno 2026. Come scenario, persiste la situazione di incaglio strutturale dei crediti erariali di oltre 1.000 miliardi in carico all'Agenzia Entrate Riscossione per i ruoli formati dal 1.1.2000 (erano 1.058 anche nel 2015) a fronte dei quali la percentuale di incasso stimata, già attraverso le precedenti rottamazioni/stralci, come confermato dalle previsioni dei vertici del MEF, è sempre stata irrisoria (c.a 50 miliardi) rispetto alla parte residua ritenuta non facilmente recuperabile per molte ragioni (*soggetti falliti, imprese cessate, soggetti deceduti, carichi prescritti, carichi sospesi in via giudiziale, ecc.*). Occorre allora chiedersi se gli interventi stabiliti, dapprima con l'art. 5 della l. n. 130/2022 con specifico riferimento all'arretrato pendente in Cassazione e di poi, con le plurime misure approvate con la legge di Bilancio 2023 per garantire (*di nuovo*) la "*tregua/pace fiscale, smaltire l'arretrato, velocizzare i processi, eliminare i crediti incagliati presso l'ADER*" potranno dimostrarsi efficaci ed idonei al raggiungimento degli obiettivi sperati.

In questo scritto, limitando l'indagine alla definizione delle liti pendenti con cenni alle misure alternative che impattano sui giudizi di merito e/o di legittimità emergerà, ci si augura, "*quello che c'è*" nella legge con l'esame delle principali regole di riferimento, ma anche "*quello che non c'è*", ovvero, l'attenzione che dovrebbe prestare ogni legislatore alla "qualità del ciclo della regolazione" (*legal drafting*); aspetto che, al contrario, ove fosse efficacemente coltivato, porterebbe all'emanazione di norme chiare, univoche, coerenti quale *conditio sine qua non* per la successiva corretta loro applicazione, per assicurare il bisogno di una giustizia efficiente e valorizzare, al tempo, la funzione nomofilattica della Suprema Corte volta a garantire l'uniformità nell'interpretazione del diritto.

1.2. La prima difficoltà che si incontra nel valutare l'opportunità di ricorrere o meno alle varie misure, a ben vedere, sta nel "trovarle", visto che la l. n. 197/2022, approvata con voto di fiducia,

non contiene la ripartizione delle norme in articoli e titoli, come proposti nel testo del ddl (38-48), ma solo la declinazione dell'art. 1 ad esse dedicato in una lunga serie di commi (903), rendendo ardua e confusa l'individuazione di quelle da applicare e mettere a confronto, anche per il continuo rinvio, anche in via alternativa, ai commi precedenti o successivi.

La seconda, è quella di illustrare, con un certo grado di sistematicità, la "convenienza" a definire la lite pendente in ogni stato e grado, compreso quello di legittimità, anche a seguito di rinvio, ex art. 1, l. n. 197/2022 (commi 186-204), rispetto alla definizione delle sole liti pendenti in Cassazione prevista dall'art. 5, della l. n. 130/2022, in parte coeva, con regole simili, ma non identiche e, quindi, non sovrapponibili (né coordinate), rispetto alle possibilità, ancora alternative, della conciliazione agevolata della causa nei gradi di merito (commi 206-212), o della rinuncia della lite in Cassazione (commi 213-218).

La terza, sta nel fatto che il costo per la definizione e/o sconto di tributi, sanzioni ed accessori varia in ragione di una serie di circostanze/situazioni processuali che non dipendono da fatti oggettivi, univoci o imparziali, ma dal "caso fortuito", ovvero da "quando" e/o "in che termini", rispetto alla data di entrata in vigore della (rispettiva) legge (16.9.2022, per la l. n. 130/2022; 1.1.2023, per la n. 197/2022), ha agito il singolo contribuente, il singolo Ufficio, la singola Corte tributaria o la Corte di cassazione.

Il *quantum* cambia, infatti, anche sensibilmente, a seconda dall'avvenuta o meno notifica e/o il deposito del ricorso o della sentenza di primo o secondo grado, a quella data e, quindi, dipende dalla tempestività o meno del contribuente o degli uffici ad aver proposto le impugnazioni; dall'entità della lite e del grado di soccombenza dell'Agenzia o del contribuente; dalla disponibilità/operatività o meno degli uffici, in via alternativa, a conciliare o rinunciare alla lite; dal diniego o meno alla definizione da parte dell'Agenzia; dal pagamento o meno delle somme dovute in via provvisoria, e così via.

Il tutto fermo l'avvenuto o meno affidamento in carico, o iscrizione a ruolo dei tributi accertati, anche in via provvisoria (dal 1.1.2000 al 30.6.2022), per valutare, in alternativa, la convenienza alla rottamazione-quater dei carichi affidati/iscritti a ruolo (commi 231-252) e chiudere anche l'eventuale lite in corso, se sfavorevole, a parità di costo (100% del tributo, senza sanzioni ed interessi, in entrambi i casi), tenendo conto del fatto che le somme pagate nelle more dal contribuente all'Agenzia fiscale (e non all'Agente della Riscossione) a titolo di tributo, sanzioni ed interessi (eccetto, quindi, gli aggi, le spese per le procedure esecutive e costo della notifica) si

scomputano, fino a concorrenza, *in via integrale* nella definizione della lite fiscale pendente (comma 196), o nella conciliazione agevolata (commi 206-212); non vengono restituiti nel caso di rinuncia della lite in cassazione (comma 216); si scomputano, ma *limitatamente* alla sorte capitale, unitamente alle sole spese per procedure esecutive e costo della notifica, nella rottamazione-quater (comma 238). Insomma, un vero rompicapo.

2. La definizione delle liti tributarie pendenti in Cassazione ex art. 5, L. 130/2022

2.1. Si tratta della misura introdotta con il precipuo obiettivo di smaltire l'arretrato dei 50.000 ricorsi pendenti presso la Suprema Corte. La definizione ha interessato, come noto, le sole controversie pendenti in Cassazione al 16.9.2022, ex art. 5, l. n. 130/2022:

> per cause di valore fino a 100 mila euro in cui l'Agenzia delle Entrate *è risultata integralmente soccombente in entrambi i gradi di merito,* con il pagamento del 5% del valore della controversia (comma 1);
> per cause di valore fino a 50 mila euro, in cui l'Agenzia delle Entrate *è risultata soccombente "in tutto o in parte" in uno dei gradi di merito,* con il pagamento del 20% del valore della controversia (comma 2).

Non è stata prevista la definizione della lite pendente, pur nei limiti di valore di 100 mila euro, ove a soccombere in entrambi i gradi di giudizio fosse stato il contribuente, in tal modo andando a determinare un ingiustificabile "vantaggio per l'Agenzia", passibile anche di una probabile incostituzionalità della misura rispetto ai canoni di ragionevolezza e proporzionalità, nei casi di doppia conforme sfavorevole tra la AE (ammessa) ed il contribuente (esclusa)**[1]**.

Dalla sanatoria ex cit. art. 5 sono state escluse, come disposto anche nelle precedenti "edizioni" per il divieto di misure condonistiche su tributi previsti dell'ordinamento europeo, le controversie su risorse proprie tradizionali UE, l'Iva riscossa all'importazione, le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato (comma 6) pur lasciando aperti taluni aspetti controversi (su cui *infra*).

Per stabilire il valore della lite definibile, ex commi 1 e 2 dell'art. 5, si è previsto di ricorrere al valore determinabile "ai sensi dell'art. 16, comma 3, l. n. 289/2002", e quindi, a quello dell'imposta oggetto di contestazione in primo grado, al netto degli interessi, delle indennità di mora e delle eventuali sanzioni collegate al tributo, anche se irrogate con separato provvedimento. Per le controversie relative alle sole sanzioni *non collegate* al tributo, il valore

della controversia, secondo il cit. art. 16, comma 3, *lett. c*), l. 289/2002 è pari al totale delle sanzioni irrogate.

Sul punto valga subito osservare che, come ha indicato la stessa Agenzia delle Entrate con riferimento a precedenti edizioni della misura (circ. n. 6/E/2019 sull'art. 6, d.l. n. 119/2018) non prevedendo il cit. art. 5 una regola *ad hoc* per definire le liti sulle sole sanzioni *non collegate al tributo*, se pendenti in Cassazione (al 16.9.2023), il rinvio operato dai commi 1 e 2 dell'art. 5 all'art. 16, comma 3, l. 289/2002 e, quindi, anche alla lett. c) del medesimo articolo, ha consentito la definizione agevolata di dette sanzioni (*non collegate* al tributo) con il pagamento del 5% nei casi di doppia soccombenza dell'Agenzia, e del 20% nei casi di soccombenza dell'Agenzia (in tutto o in parte) in uno dei gradi di merito.

La situazione cambia, pur se la condizione processuale sottesa è la medesima, con la l. n. 197/2022 che disciplina il caso della definizione della lite pendente *esclusivamente* sulle sanzioni *non collegate il tributo* con una regola specifica (comma 191), ovvero con il pagamento del 15% – nel caso di soccombenza dell'Agenzia nell'ultima o unica pronuncia non cautelare depositata al 1.1.2023 – e "del 40% negli altri casi" compresi, quindi, quelli in cui a soccombere è stata l'Agenzia in entrambi i gradi di merito (*su cui infra*). Chi "ha colto" la differenza in tempo utile, ha potuto definire la lite sulle sole sanzioni non collegate al tributo ex art. 5, l. n. 130/2022, se pendente in Cassazione al 16.9.2022 – oltre che al 1.1.2023 – con il 5% (in caso di doppia conforme sfavorevole per l'Agenzia) presentando domanda e pagando il dovuto entro il 16.1.2023. Chi non "ha colto" la differenza, potrà definire la lite ex art. 1, comma 191, l. n. 197/2022 pur trovandosi nella (medesima) situazione di soccombenza per doppia conforme dell'Agenzia, pagando il 15%. Una prima disparità di trattamento dovuta al mancato coordinamento delle norme di riferimento.

2.2. Ai sensi dell'art. 5 in commento, le parti hanno potuto definire le controversie per le quali il ricorso per cassazione è stato *notificato alla controparte* entro il 16 settembre 2022, purché alla data della presentazione della domanda e, quindi, entro il termine del 16 gennaio 2023, non era intervenuta una sentenza definitiva. La causa si è potuta perfezionare con il pagamento delle percentuali *supra* indicate della lite (originaria), in via integrale (non rateale), entro il 16.1.2023, oppure a zero, con la sola presentazione della domanda in virtù dello scomputo ammesso, fino a concorrenza, "*delle somme versate a qualunque titolo nel corso del giudizio*", ma senza aver diritto alla restituzione dell'eccedenza (comma 9).

Altro punto critico, già segnalato in dottrina, è la disparità di trattamento tra chi ha pagato ciò che doveva e che perde il diritto alla restituzione, e chi non ha pagato e che quindi deve versare

solo il 100% del tributo senza subir alcun pregiudizio, che si amplifica ove il mancato rimborso dell'eccedenza derivi dal fatto che l'Amministrazione non abbia restituito quanto doveva dopo la sentenza di appello, in tutto o in parte favorevole al contribuente. Sul punto quella stessa dottrina osserva che questo problema si sarebbe potuto superare solo "riportandosi" all'art. 16, comma 5, l. n. 289/2002 che faceva salvi (almeno) i "*casi di soccombenza dell'amministrazione finanziaria dello Stato*" (nonché all'art. 39, comma 12, d.l. n. 98/2011)**[2]**.

2.3. Si noti ancora che, come disposto nelle altre edizioni della misura, gli effetti della definizione *perfezionata* prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato prima del 16 settembre 2022 (comma 9)**[3]**. La definizione perfezionata dal *coobbligato* (comma 13), come del pari già stabilito in precedenza "*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 8*"**[4]**.

Se si legge detto secondo periodo del comma 8 si legge, tuttavia, che: "*per controversia autonoma si intende quella relativa ad ogni atto impugnato*"; regola che va applicata per ogni lite definibile per cui, alla luce del comb. disposto del comma 13 e comma 8 si dovrebbe ritenere che la definizione perfezionata da un coobbligato *giovi* agli altri, fatto salvo il caso in cui questi siano coinvolti in una controversia autonoma perché hanno impugnato in proprio l'atto loro notificato. Ma così non è.

La verità è che si tratta di un "refuso"- già presente all'art. 6, comma 14, del d.l n. 119/2018 per errore nella tecnica di rinvio (al comma 8, anziché al comma 9) – che ora anche il comma 13 dell'art. 5 replica, per il medesimo rinvio operato (nuovamente) al comma 8, anziché al comma 9 di detto art. 5 ai sensi del quale: "*gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato anteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge*" (ovvero al 16 settembre 2022); refuso peraltro "corretto" in passato dalla stessa Agenzia delle Entrate nella circolare n. 6/E/2019 (par. 7.1.1), come segnalato in dottrina**[5]** . La stessa formula che riguarda i coobbligati posta all'art. 5, comma 13 è stata riproposta, perlatro, al comma 202 dell'art. 1, l. n. 197/2022 (*senza refuso*), ma resta sempre criptica ed involuta per le ragioni che verranno di seguito illustrate.

2.4. In definitiva, la chiusura delle liti pendenti in Cassazione ex art. 5, l. n. 130/2022, per come è stata costruita, è apparsa sin da subito poco appetibile e certamente squilibrata "a favore dell'Agenzia", sia per l'ingiustificabile esclusione del contribuente soccombente in entrambi i gradi di merito, che per la penalizzazione dovuta al calcolo delle percentuali stabilite dalla legge (5%, 20%) sul valore originario dell'accertato (e non del deciso)**[6]**.

A dire il vero, l'unica appetibilità/opportunità per il contribuente "è emersa" solo dopo l'approvazione della l. n. 197/2022 con riguardo al caso di liti pendenti in Cassazione già al 16.9.2022 – ed ancora tali al 1.1.2023 – se rientranti nei limiti di valore di 100 mila – riferite *esclusivamente* alle sanzioni *non collegate al tributo* nei casi di doppia soccombenza dell'Agenzia nei gradi di merito, definibili con il 5% in luogo del 15%, come *supra* osservato.

Lo stesso accade nei casi di liti pendenti in Cassazione, nei limiti di valore di 50 mila, al 16.9.2022 – ed ancora tali al 1.1.2023 – nel caso di soccombenza (in tutto o in parte) dell'Agenzia in primo grado (e non anche nel secondo). In questo caso, il contribuente (*vittorioso solo in primo grado, in tutto o in parte*) ha potuto definire la lite pendente ex art. 5 L. 130/2022 con il pagamento del 20% del tributo originario controverso, e non del 100% del valore della lite (soccombenza integrale in II grado), come invece è tenuto a fare ex l. n. 197/2022, commi 188 e 189 (*su cui infra*). Ferma, in ogni caso, l'opportunità per il contribuente di definire la lite, sia con la prima che la seconda legge, per arginare i problemi legati alla riscossione provvisoria o coattiva subita o in corso, di fronte all'incertezza legata ai lunghi tempi del processo ed ai rischi dell'esito della lite in sede di legittimità (per il carico pregresso).

3. La definizione delle liti in ogni grado di giudizio, compresa la cassazione ed il giudizio di rinvio ex art. 1, l. n. 197/2022 (commi 186-204)

3.1. È questa una delle misure di *maggior appeal* della Manovra 2023.

La definizione presenta alcuni aspetti di novità rispetto alle precedenti, ma si connota per taluni profili critici che potrebbero pregiudicarne gli effetti sperati, se non o tempestivamente affrontati e risolti.

Ebbene, senza sforzarsi di trovare un senso alla giustificazione per cui la misura risponderebbe, come le precedenti, all'obiettivo di garantire la "pace/tregua fiscale" al contribuente – come se il rapporto con il Fisco dovesse ritenersi, di norma, di tipo *bellico* – certo è che ci troviamo di fronte ad un (ennesimo) condono delle liti fiscali pendenti pur se nei limiti massimi possibili, dopo l' intervento in materia della Corte di Giustizia chiamata ad esprimersi sulla compatibilità della risalente l. n. 289/2002 con la direttiva IVA (sentenza 17 luglio 2008, C-132/Commissione c. Italia). La sentenza, come noto, ha definitivamente escluso la possibilità che si disponga per legge interna la rinuncia ad una parte del debito effettivamente dovuto dal contribuente con il

versamento di una somma forfettaria, in luogo di un importo *proporzionale*.

Vediamo le regole in dettaglio (*quello che c'è*) per poi esaminare le criticità e gli aspetti che avrebbero richiesto e richiedono correttivi e/o norme di coordinamento (*quello che non c'è*) per conseguire gli obiettivi sperati.

4. Le controversie definibili ed il costo della definizione (commi 186-205)

4.1. Sono definibili (comma 186):"*Le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'Agenzia delle entrate, ovvero l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello innanzi alla Corte di cassazione, anche a seguito di rinvio, alla data di entrata in vigore della presente legge (1 gennaio 2023), a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, con il pagamento di un importo pari al valore della controversia. Il valore della controversia è stabilito ai sensi del* ***comma 2 dell'articolo 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546***".

Come noto, in sede di approvazione della legge è stata aggiunta la possibilità di definire le liti pendenti in cui è parte "*l'Agenzia delle dogane*" a quelle in cui "*è parte l'Agenzia delle Entrate*" (come previsto nel ddl), con la conseguenza che restano escluse dalla definizione le liti proposte *esclusivamente* contro l'Agenzia delle entrate riscossione (d'ora, ADER)**[7]**, ma non anche quelle proposte contro l'ADER e contro l'Agenzia (Entrate o Dogane), né quelle che hanno visto l'intervento volontario dell'Agenzia (Entrate o Dogane) o per chiamata del Giudice.

Il valore della lite definibile è pari al valore della controversia allo stato in cui si trova la causa, giusto rinvio del comma 186, questa volta, "all'art. 12, comma 2, D.lgs. 546/92", diversamente dal parametro del valore originario dell'atto impugnato che scatta in virtù del rinvio operato dall'art. 5, commi 1 e 2, l. n. 130/2022 all'art. 16, comma 3, L. 289/2002.

Ne segue, per confronto, una maggiore convenienza alla definizione con la seconda misura (l. n. 197/2022) rispetto alla prima (l. n. 130/2022), se la lite è pendente in Cassazione al 1.1.2023 – ed ancora tale al 16.9.2022 – pur a parità di percentuale di definizione (5%), se nel corso del processo si sono verificate riduzioni del valore della controversia originaria, per eventuali acquiescenze, conciliazioni, autotutele parziali.

Coordinando le altre disposizioni di interesse ai commi 186-204, la definizione si applica (comma 192) "*alle controversie in cui il ricorso in primo grado è stato notificato alla controparte entro la data di entrata in vigore della presente legge e per le quali alla data della presentazione della domanda di cui al comma 186 ovvero entro il 30 giugno 2023 – il processo non si sia concluso con pronuncia definitiva*".

Sono escluse dalla definizione agevolata (comma 193), anche qui, le controversie concernenti anche solo in parte:

> le risorse proprie tradizionali previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), delle decisioni 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, e 2020/2053/UE, Euratom del Consiglio, del 14 dicembre 2020, e l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione;
> 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.

Quanto alle liti sui tributi locali, la definizione potrà avvenire se gli Enti decideranno o meno di deliberare l'applicazione "*delle disposizioni dei commi 186-204*" alle controversie tributarie in cui è parte "*il medesimo ente o un suo ente strumentale*" entro il 31 marzo 2023 (comma 205)**[8]**.

Le controversie 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 luglio 2023, ed entro la stessa data il contribuente ha l'onere di depositare, presso l'organo giurisdizionale innanzi al quale pende la controversia, copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata (comma 197). Se ciò avviene, e questa è una novità rispetto a tutte le precedenti versioni (su cui *infra*), "*il processo è dichiarato estinto con decreto del presidente della sezione, o con ordinanza in camera di consiglio se è stata fissata la data della decisione*" (comma 198). Per le controversie definibili sono sospesi, inoltre, in via automatica, di nove mesi i termini di impugnazione, anche incidentale, delle sentenze giurisdizionali e di riassunzione, nonché per la predisposizione del controricorso in cassazione che scadono tra il 1.1.2023 ed il 31.7.2023 (comma 199).

4.2. Ne segue, anche qui coordinando le norme, che non sono sospesi di nove mesi, in via automatica i termini di impugnazione delle sentenze che riguardano i tributi locali, ma che detta sospensione potrà operare, su richiesta degli interessati alle varie Corti di riferimento ed in Cassazione, con un termine "mobile" a seconda che – e via via che – i vari Enti decideranno di effettuare la scelta e pubblicheranno le loro delibere**[9]**.

La sospensione legale riguarda, inoltre, le impugnazioni delle pronunce, escludendo cioè i termini per la proposizione dei ricorsi (di 60 gg. o al più di 150 gg. in caso di presentazione dell'istanza di adesione) e delle relative costituzioni in giudizio**[10]**.

Si aggiunga che, nell'ipotesi di controversia pendente nei gradi di merito non sarebbe necessario, in linea di principio, chiedere la sospensione del processo (entro il 10.7.2023) come indicato dal comma 197, visto che per effetto della sospensione automatica di nove mesi dei termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione, o per la proposizione del controricorso in Cassazione che scadono tra il 1 gennaio 2023 e il 31 luglio 2023 (comma 199), la sentenza (primo o secondo grado) non potrà mai diventare definitiva e, quindi, non potrà precludere la definizione. La richiesta di sospensione del processo, corredata dalla domanda e dal pagamento del totale o della prima rata nei termini supra indicati è invece necessaria (ed urgente) nei giudizi in Cassazione pendenti, ed ancor più di quelli in cui l'udienza c'è stata e si è in attesa della definizione, visto che l'eventuale rigetto del ricorso presentato dal contribuente, oppure l'accoglimento, anche nel merito, senza rinvio, del ricorso presentato dall'Avvocatura, per conto dell'Agenzia (Entrate/Dogane), determinerebbe la definitività della sentenza impugnata e, quindi, l'impossibilità della definizione. Ad oggi, sono stati resi disponibili il modello, e le istruzioni (1 febbraio 2023), ma non ancora i codici tributo per provvedere**[11]**.

Per ciò che rileva, l'effetto della sospensione legale – inevitabile per ogni caso di lite definibile – allungherà i tempi di processi in corso, ingolfando anche l'attività delle Corti di merito (anche per le richieste di sospensione del processo), rendendo sicuramente più difficile l'obiettivo della riduzione/smaltimento dei giudizi pendenti ed il raggiungimento del *disposition time* (entro il 30 giugno 2026).

4.3. La definizione comporta il pagamento di importi percentuali variabili in ragione del valore della lite e del grado di soccombenza dell'Agenzia (Entrate/Dogane) o del contribuente, come stabiliti dai commi da 186 a 191. In specie si è tenuti al pagamento:

> del 100% del tributo, se a soccombere nei gradi di merito secondo l'ultima sentenza resa, o in entrambi i gradi è stato il contribuente, senza sanzioni ed interessi (comma 186);
> idel 40% se a soccombere è stata l'Agenzia nel primo grado (comma 188, lett. a),
> del 15% se a soccombere è stata l'Agenzia nel secondo grado (comma 186, lett. b);
> del 90% del valore della controversia, in caso di ricorso pendente e *iscritto* nel primo grado (comma 197);
> del 5% del valore della controversia, per le liti pendenti innanzi alla Corte di cassazione, per le quali a soccombere per doppia conforme è stata l'Agenzia fiscale (Entrate/Dogane) nei precedenti gradi di giudizio (comma 190); misura "simile" ma non identica, quindi, a quella prevista dall'art. 5, l. n.130/2022.

In caso di soccombenza parziale (comma 189), è dovuta, invece, l'imposta al 100% sulla parte sfavorevole al contribuente (ovvero, quella confermata) e la corrispondente percentuale (40%, 15%) sulla parte favorevole e, quindi, annullata dalle Corti del merito a seconda del grado dell'ultima pronuncia depositata al 1gennaio 2023, ex commi 186 e 188.

4.4. Per le controversie *esclusivamente relative alle sanzioni* occorre operare, invece, dapprima un non facile "distinguo" tra quelle riferite a sanzioni *non collegate* al tributo e quelle riferite a sanzioni *collegate* al tributo controverso (comma 191).

Al riguardo, potranno soccorrere i precedenti di legittimità secondo cui il collegamento sussiste se la violazione sanzionabile ha inciso sulla determinazione dell'imponibile ovvero dell'imposta (sent. nn. 4960/2017, 27211/2014, 23352/2017, 14275/2020)**[12]**.

Una volta distinto il caso, accade che:

> per le liti sulle *sanzioni non collegate* al tributo, la definizione avviene con il pagamento del 15% del valore della controversia *in caso di soccombenza dell'Agenzia fiscale,* nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare, sul merito o sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, depositata al 1 gennaio 2023, e con il pagamento del 40 % "negli altri casi", compreso, quindi, quello di lite sulle sole sanzioni pendenti in Cassazione al 1.1.2023 nei casi di soccombenza dell'Agenzia in entrambi i gradi di merito (*e non con il 5% applicabile se si è presentata "in tempo utile", domanda di definizione ex art. 5, L. 130/2022 se la lite era pendente già al 16.9.2022 pagando il dovuto entro il 16.1.202*3).
> per le liti sulle sanzioni *collegate al tributo,* non è dovuto invece alcun importo qualora il rapporto relativo ai tributi "*sia stato definito anche con modalità diverse dalla presente definizione agevolata"* e, quindi, purché il tributo cui è collegata la sanzione è stato pagato.

Nel caso in cui, invece, *non si è definito il rapporto relativo al tributo controverso,* la legge nulla dispone per la definizione delle sanzioni (c*ollegate*). Secondo la circolare 2 del 27 gennaio 2023 dell'AE, come già espresso per le altre edizioni (circ. 6/2019) – pur in presenza del (medesimo) vuoto normativo – in caso di mancata definizione dell'importo concernente i tributi, le liti vertenti *esclusivamente* sulle *sanzioni collegate ai tributi* cui si riferiscono "*sono definibili sulla base degli importi desumibili dai commi da 186 a 190"* e, quindi, con le percentuali del 90, 40, 15 o 5 per cento a seconda dei casi previsti (*su cui infra*).

5. Il perfezionamento della definizione e l'estinzione del processo (commi 194-201): l'urgenza di un correttivo

5.1. La definizione agevolata si perfeziona ai sensi del comma 194, con la presentazione della domanda, autonoma per ogni controversia definibile (comma 195), da parte del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo di giudizio o da chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, ad esempio a titolo di successione universale o particolare, ex articoli 110 e 111 c.p.c. ed il pagamento degli importi dovuti "*ai sensi dei commi da 186 a 191*" entro il 30 giugno 2023, in unica soluzione, oppure se si superano i 1.000 euro, con il pagamento della prima rata del numero massimo di 20 rate trimestrali, ma con l'applicazione degli interessi legali, passati dal 1 gennaio 2023 al 5%**[13]**, nonché l'applicazione, in quanto compatibili, delle disposizioni "*dell'**art. 8 del D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218***"**[14]**.

Dagli importi dovuti (comma 196) "*si scomputano quelli già versati a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio. La definizione non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione stessa. Gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato anteriormente all'entrata in vigore della presente legge*".

Di conseguenza, una volta individuato lo stato della controversia ed il valore della lite su cui applicare la percentuale stabilita dalla legge, dall'importo lordo calcolato, il contribuente, o altro legittimato, potrà scomputare, fino a concorrenza, tutte le somme pagate a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio all'Agenzia (Entrate o Dogane) e, quindi, anche quelle pagate in via provvisoria a titolo di tributo, sanzioni, interessi, mentre non potrà scomputare gli aggi e spese delle procedure esecutive e costo della notifica che sono di spettanza dell'ADER. È esclusa la compensazione prevista dall'**articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (comma 194)**. Nell'ipotesi in cui il totale sia già stato già integralmente versato, la definizione potrà essere perfezionata a zero, con la presentazione della sola domanda.

5.2. Come si diceva, se si definisce la lite non si ha diritto alla restituzione delle somme versate, né al rimborso dell'eccedenza (comma 196). Si è già segnalata l'irragionevolezza e disparità di trattamento rispetto a quanto previsto nelle precedenti versioni che facevano salvi e, quindi, ammettevano la restituzione dell'eccedenza nei casi di soccombenza dell'amministrazione finanziaria dello Stato (art. 16, comma 5, L. n. 289/2002 e l'art. 39, comma 12, D.L. n. 98/2011).

È qui il caso di sottolineare che, secondo altri precedenti dell'Agenzia non andrebbero scomputate dal dovuto le somme versate per l'acquiescenza delle sanzioni prima dell'impugnazione dell'atto ex art. 17, d.lgs. 472/97.

Sul punto nulla indica la recente circolare dell'Agenzia n. 2 del 27 gennaio 2023.

Tuttavia, di contrario avviso è la Suprema Corte che, con la recente sentenza del 25 gennaio 2023, n. 2378 ha ammesso lo scomputo dal dovuto, fino a concorrenza, anche delle sanzioni pagate nella misura di 1/3 per prestare acquiescenza alle sanzioni, affrontando il caso dell'analoga previsione contenuta all'art. 6, comma 9, d.l. n. 119/2018 dando prevalenza ai criteri di equità e ragionevolezza. Ad avviso della Corte, il contribuente che avesse pagato – pur in quota ridotta – le sanzioni e non potesse tenerne conto nel calcolo del dovuto: "s*ubirebbe un trattamento peggiore di chi non ha pagato nulla, poiché entrambi sarebbero tenuti a pagare la stessa somma. La conseguenza palesemente iniqua induce ad escludere l'opzione ermeneutica, dovendosi scegliere la soluzione interpretativa che sia conforme ai canoni costituzionali, nel caso di specie quelli dell'art. 53 e 97 della Carta, specificazioni puntuali del generale principio di eguaglianza – formale e sostanziale – di cui all'art. 3*"**[15]**.

Si spera, quindi, che l'Agenzia cambi indirizzo, e si allinei ai principi espressi in sede di legittimità.

5.3. Il processo in corso non è sospeso in via automatica. Il contribuente che intende avvalersi della definizione agevolata, come si diceva, può fare richiesta al Giudice della sospensione. In tal caso, il processo è sospeso fino al 10 luglio 2023, ed entro la stessa data il legittimato ha l'onere di depositare nel fascicolo, copia della domanda di definizione e del versamento del totale, o della prima rata che andrà effettuato entro il 30 giugno 2023 (comma 197). Se ciò avviene, "il processo è dichiarato estinto" con decreto del presidente della sezione, o con ordinanza in camera di consiglio, se è stata fissata la data della decisione e le spese del giudizio restano a carico della parte che le ha anticipate (comma 198).

Questa è una "novità" assoluta rispetto alle precedenti edizioni in cui l'estinzione del processo ha sempre seguito la verifica da parte del Giudice, in apposita udienza, del mancato diniego opposto dagli uffici e dei pagamenti sino ad allore eseguiti, mentre ora l'estinzione segue alla presentazione della domanda e del pagamento del totale o della sola prima rata da effettuarsi entro il 30.6.2023. La nuova regola è stata introdotta in sede di approvazione della legge allo scopo, evidentemente, di assicurare il raggiungimento dei traguardi ed obiettivi del PNRR.

Il fatto è che, pur dopo la novella, la legge continua a prevedere che l'eventuale diniego alla definizione agevolata può essere opposto dall'Agenzia (Entrate/Dogane*) "entro il 31 luglio 2024"* (comma 200, primo periodo) e, quindi, in linea teorica, il diniego può essere notificato anche dopo un anno dalla data in cui è stato dichiarato estinto il processo originario. Da notare che nell'analoga previsione dell'art. 5, l. n. 130/2022, l'Agenzia ha potuto opporre l'eventuale diniego (comma 11), ma entro (soli) 30 giorni dalla scadenza del termine per accedervi (ovvero entro il 16

febbraio 2023).

Il contribuente che riceve il diniego se intende contestarne le ragioni può impugnarlo (comma 200, secondo periodo) "*entro 60 gg dalla notificazione dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la controversia. Nel caso in cui la definizione della controversia è richiesta in pendenza del termine per impugnare, la pronuncia giurisdizionale sottesa può essere impugnata dal contribuente, unitamente al diniego della definizione, entro 60 gg dalla notifica di quest'ultimo, ovvero dalla controparte nel medesimo termine*". Per i processi già dichiarati estinti (comma 201), invece, "*l'eventuale diniego alla definizione è motivo di revocazione del provvedimento di estinzione pronunciato, e la revocazione è richiesta congiuntamente all'impugnazione del diniego. Il termine per impugnare il diniego della definizione e per chiedere la revocazione è di 60 giorni dalla notificazione di cui al comma 200*".

5.4. Qui si impongono talune riflessioni.

La prima, è che ove il diniego dovesse essere opposto sugli atti definibili, oppure per errori nella quantificazione del dovuto nei casi di soccombenza reciproca, o nella determinazione del valore della controversia, la Suprema Corte o le Corti di merito dovranno affrontare le questioni (anche di fatto) proposte con il ricorso prodotto congiuntamente alla richiesta di revoca del provvedimento di estinzione. Il che potrà generare, già per queste ragioni, ritardi ed incagli rispetto alla chiusura delle liti pendenti e riduzione dei tempi del processo.

La seconda, la più rilevante, è che una volta dichiarata l'estinzione del processo (ex art. 391 c.p.c.) **[16]**, in virtù del venir meno di tutte le sentenze, di rito e di merito emesse nel corso del processo, salve le parti delle pronunce che non sono state oggetto di impugnazione e che, quindi, sono passate in giudicato (Cass., sent. n. 6858/2016) l'atto impugnato "rivive" e diventa definitivo. Gli Uffici (ogni, o taluni), quindi, potrebbero mettere in riscossione e/o iniziare o continuare l'esecuzione dei carichi originari e, semmai ciò accadrà mentre il contribuente ha già pagato tutto o, comunque, ha pagato le altre rate (trimestrali) della definizione agevolata *(perfezionata*), su cui è pervenuto (anche dopo un anno dalla reviviscenza dell'atto originario) il diniego.

Ciò premesso, se dopo il perfezionamento della definizione (con la domanda ed il pagamento del totale o della prima rata entro il 30.6.2023), arriva il diniego dall'Agenzia entro il 31.7.2024 (comma 200, primo periodo), occorrerà verificare se il processo originario è ancora pendente, oppure se è stato dichiarato estinto.

Ed infatti:

a) nel caso in cui la definizione della lite è stata chiesta "*in pendenza del termine per impugnare la sentenza sottesa",* il contribuente che intende contestare le ragioni di rigetto dell'agevolazione dell'Agenzia (ex comma 200, secondo periodo), può impugnare il diniego e può impugnare la sentenza che nelle more fosse stata depositata "e*ntro la data di presentazione della domanda*" (e, quindi, non oltre il 30 giugno 2023); e ciò, quindi, indipendentemente dalla situazione processuale esistente alla data del 1 gennaio 2023 *(ex commi 186, e comma 188 per il ricorso di primo grado, se notificato)* in base alla quale è stata definita la lite.

In tali casi la sentenza sottesa, ove depositata (pur se l'avvenuto deposito è irrilevante rispetto alla data del 1 gennaio 2023 ai fini del costo della definizione), andrà impugnata dinanzi la Corte presso la quale pende la controversia "*entro 60 gg. dalla notifica del diniego*". Lo stesso diritto lo ha l'Agenzia che può impugnare la sentenza sottesa *"nel medesimo termine"* ovvero sempre " *entro 60 gg. dalla notifica del diniego"* (ex comma 200, secondo periodo*),* salvo a capire la decorrenza di questo termine a carico della "controparte" Agenzia) che non riceve *la notifica* del diniego, ma lo *emette*.

Resta, tuttavia, da coordinare questa regola con quella della proroga di 9 mesi che riguarda tutti i termini di impugnazione, anche incidentale, delle sentenze riferite alle controversie definibili che scadono tra il "*1 gennaio 2023 e 31 luglio 2023"* (comma 199) per chiedersi perché mai nella legge si è distinto il "caso" in cui la definizione della lite è stata chiesta (entro il 30 giugno) "*in pendenza del termine per impugnare la sentenza sottesa"* visto che non c'è "altro caso", posto che tutte le sentenze sottese, se la lite era pendente (come doveva esserlo) al 1 gennaio 2023, sono e restano impugnabili "*alla data della presentazione della domanda di definizione*"(30.6.2023) per cui non possono essersi esauriti i termini ordinari di impugnazione; e ciò salvo il caso, già segnalato, di liti pendenti al 1 gennaio 2023 in Cassazione dove dovesse venire depositata la sentenza, senza rinvio, entro la data di presentazione della domanda di definizione (massimo, il 30 giugno 2023) per le quali sarebbe, tuttavia, precluso l'accesso alla definizione agevolata.

Di conseguenza il caso della impugnazione del diniego, che può arrivare entro il 31 luglio 2024, unitamente all'impugnazione della sentenza sottesa *"il cui termine di impugnazione è pendente"* all'atto della presentazione della domanda (e pagamento del dovuto totale o prima rata) riguarda, in realtà, tutte le liti (definibili), ovvero quelle introdotte con i ricorsi di primo grado, notificati al 1 gennaio 2023 e di poi depositati e pure decisi alla data della presentazione della domanda di definizione (entro il 30 giugno 2023) presso le Corti di merito più veloci; oppure quelli pendenti al 1 gennaio 2023 decisi in primo o secondo grado e finanche in Cassazione, ma con rinvio, con il deposito di una sentenza che al momento della richiesta di definizione

(massimo entro il 30.6.2023) non è diventata definitiva e, quindi, continua ad essere pendente, anche per via dei 9 mesi di sospensione disposta per legge (comma 199).

Resta il fatto che una volta impugnato il diniego e, necessariamente, impugnata, ad opera del contribuente – o dell'Ufficio – anche la sentenza sottesa che è pendente (*per forza di cose*) "alla data di presentazione della domanda di definizione della lite" rinasce il giudizio sull'atto originario, e si incardina un nuovo giudizio sul diniego.

b) Nel caso di processo dichiarato estinto, l'atto originario è già "rivissuto", e se dovesse arrivare di seguito anche il diniego (entro il 31.7.2024), l'impugnazione di detto diniego è "*motivo di revocazione del provvedimento di estinzione*" che andrà richiesta, congiuntamente, "*nei 60 giorni dalla notifica*" del diniego stesso (comma 201).

Ne segue che, dopo l'estinzione, una volta impugnato il diniego e chiesta la revoca del *provvedimento di estinzione* del processo (originario), non solo è diventato definitivo l'atto impugnato (pur a definizione perfezionata) ma "rinasce" anche il giudizio al grado dove era pendente la lite al momento in cui si è presentata domanda di definizione (e pagato) per cui, all'estinzione del processo, dichiarata dalla Corte di riferimento, compresa la Cassazione, una volta verificata la presentazione della domanda e del pagamento del totale o della prima rata, seguirà, anche qui, una repentina "riapertura" (nei successivi 60 gg dal diniego) della lite originaria.

5.5. C'è allora da chiedersi:

(i) cosa succede in termini di "riscossione" delle pretese indicate nell'atto impugnato e/o decise provvisoriamente e/o di quelle "rideterminate" con la definizione perfezionatasi anche un anno prima rispetto al diniego;

(ii) come *si coordinano* i due processi "paralleli" che vengono ad esistenza, l'uno (il nuovo) sul diniego opposto dall'Ufficio, se impugnato dal contribuente in cui si è dovuta chiedere la revoca del provvedimento di estinzione, e l'altro (il precedente) sulla lite originaria che dopo il diniego, se impugnato, si è subito riattivato (entro 60 gg.) per aver dovuto la parte (o l'Ufficio) impugnare la sentenza sottesa il cui termine di impugnazione era pendente al momento della presentazione della domanda di definizione.

La legge, di fronte a questi interrogativi ed intricate e nuove complesse vicende processuali e procedimentali nulla dice.

Si tratta di un grave "vuoto" normativo che va colmato se, come deve credersi, vorranno evitarsi gravosi danni in capo ai contribuenti che hanno aderito per assicurarsi la "*tregua/pace fiscale*" e sicuri incagli, ritardi e nuovi contenziosi nonostante i traguardi ed obiettivi sperati.

5.6. Una soluzione che potrebbe risolvere in modo agevole il problema della riscossione dell'atto originario che rivive dopo l'estinzione del processo e l'alternarsi delle supra indicate vicende, potrebbe essere quella di prevedere con legge, semmai con gli emendamenti correttivi in seno al d.l. n. 198 del 29 dicembre 2022 in via di conversione, di estendere i benefici premiali dell'interruzione/sospensione delle attività di riscossione coattiva dei carichi originari che il comma 240 della l. n. 197/2022 accorda sin *"dalla data di presentazione della domanda"* della rottamazione-quater.

In tal modo potrebbe essere scongiurato il rischio che dopo l'estinzione del giudizio, a definizione della lite perfezionata, e/o in virtù dell'impugnazione del diniego e/o della sentenza sottesa, si attivi subito la riscossione dell'atto originario (definitivo), o si attui o si proceda con procedure esecutive, iscrizione di fermi amministrativi e ipoteche, pignoramenti, ecc... Si eliminerebbe così anche la disparità di trattamento che, allo stato, si riscontra, anche per questa ragione, tra le misure alternative della definizione dele liti e della rottamazione-quater (su cui, infra, par. 8).

Una seconda strada potrebbe essere quella di ridurre il tempo concesso all'Agenzia per opporre i dinieghi, fissato ora dal comma 200 al 31 luglio 2024, se non ai 30 giorni disposti dall'art. 5, comma 11, l. n. 130/2022, almeno ai 60 giorni, o altro termine congruo entro la fine del 2023, in modo da "avvicinare" le date in cui, a processo estinto dopo la verifica della sola presentazione della domanda di definizione della lite e del pagamento del totale o della prima rata, possano avviarsi le procedure di recupero dei carichi originari.

Sul piano processuale, ove dovessero ritenersi necessari maggiori termini agli Uffici, non resta che disporre, per legge, che una volta dichiarata l'estinzione del giudizio – fermo restando che dovrebbero rimenare inibite le attività di riscossione coattiva dei carichi sull'atto originario "rinato" *ex se* – una volta ricevuto il diniego, se il contribuente lo impugna chiedendo, come deve, la revoca del provvedimento di estinzione (comma 201), così come se, un volta ricevuto il diniego, il contribuente (o l'Ufficio) lo impugna ed impugna anche la sentenza sottesa il cui termine di impugnazione *"è pendente all'atto della presentazione della domanda di definizione"*, deve scattare, in via automatica, la sospensione dell'atto originario e/o della sentenza di merito a seconda del grado di riferimento "*fino alla decisione del Giudice sul diniego*"; sospensione legale, quindi, correlata alla novità dell'anticipata estinzione del processo come ora si dispone al comma

198 della legge.

Valga notare, al riguardo, che nelle precedenti edizioni della misura, ad es. in quella prevista all'art. 6, d.l. n. 119/2018, si era prevista, da un lato (comma 10), la stessa possibilità di fare richiesta al giudice di sospendere il processo "sin dalla data di presentazione della domanda di definizione" – all'epoca fissata al 31 maggio 2019 – ed in tal caso il processo è stato, del pari, subito sospeso – allora, "fino al 10 giugno 2019;" dall'altro si è disposto di "mantenere" in vita la sospensione del processo, una volta depositato in giudizio presso l'organo giurisdizionale innanzi al quale pendeva la controversia, copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata per un periodo più lungo – in specie, "fino al 31 dicembre 2020" e, quindi, andando ben oltre il termine in cui l'Ufficio avrebbe potuto opporre il diniego, ovvero, all'epoca, "entro il 31.7.2020" (comma 12).

5.7. In mancanza di dette modifiche, e/o in attesa che il legislatore vi provveda, il difensore del contribuente, una volta ricevuto il diniego, a processo estinto, dovrà preoccuparsi non solo di impugnarlo e di chiedere congiuntamente la revoca del provvedimento di estinzione del giudizio (comma 201), ma dovrà chiedere la sospensione dell'atto impugnato e/o della decisone (se era stata sfavorevole) nelle more stabilita dalle Corti di merito, in tali casi indicando, *fumus e periculum in mora* (ex artt. 47, 52 e 62 bis, d.lgs. 546/92) che, di conseguenza, dovranno essere oggetto di successiva e separata delibazione da (ogni) Giudice del merito fino alla decisione sul merito (sulla lite originaria).

Si noti ancora che per effetto delle supra esposte vicende, quando il contribuente impugna il diniego ed anche (inevitabilmente) la sentenza sottesa (*il cui termine è sempre pendente al 30.6.2023*), e chiede (anche) la revoca del provvedimento di estinzione, come si diceva, rivive non solo l'atto originario, ma anche il processo originario "parallelo", per cui il contribuente dovrà preoccuparsi di chiedere alla Corte di riferimento, non solo la sospensione dell'atto impugnato e/o della sentenza, per evitare pregiudizi in termini di riscossione dei carichi originari, ma anche la sospensione dell'originario processo ex art. 39 comma 1-bis, d.lgs. n. 546/92*, fino alla decisione del Giudice sul diniego* dipendendo, ovviamente, la decisione sulla lite originaria (pregiudicata) dalla risoluzione della causa insorta sul diniego (pregiudicante).

6. La questione degli effetti della definizione sugli altri coobbligati (comma 202)

6.1. Nella legge 197/2022, come si anticipava, è riproposta anche la regola per cui la definizione agevolata "*perfezionata dal coobbligato, giova in favore di tutti gli altri, compresi i soggetti per i quali la controversia non sia più pendente*" (e, quindi, è diventata definitiva).

In questo caso il comma 202 rinvia (correttamente) al comma 196 (diversamente dall'errato rinvio del comma 13 dell'art. 5, l. n. 130/2022 al comma 8 anziché al comma 9, come *supra* osservato) e ribadisce che "*non saranno restituite le somme eventualmente versate in eccesso*" (commi 202 e 196), salvo meglio a capire, vista la complessa vicenda processuale e procedimentale sottesa "*da parte di chi*".

La norma, come nelle precedenti edizioni, si ricollega all'estensione del giudicato favorevole ex art. 1306 c.c. ai coobbligati, ma non è circoscritta ai coobbligati rimasti inerti ed intende, esplicitamente, riferirsi ex art. 1294 c.c. anche ai *coobbligati* per i quali la controversia non è più pendente e, quindi, anche a coloro che hanno intrapreso un giudizio autonomo che potrebbe essersi concluso, anche in via definitiva (al 1.1.2023), con un esito diverso da quello dell'obbligato principale, nonostante il giudicato ad essi riferibile.

Lo conferma l'Agenzia delle Entrate che, in suoi precedenti di prassi (circolare 22/E del 28 luglio 2017) emanati sull'analoga involuta formula, ha chiarito che la definizione perfezionata dal coobbligato "*giova*" a tutti gli altri con riferimento ai casi di:

> pendenza di *un'unica lite nella quale siano costituiti tutti gli interessati*, nel qual caso, secondo la circolare, *la definizione da parte di uno degli interessati determina automaticamente l'estinzione della controversia anche nei confronti degli altri soggetti*;
> pendenza di *liti autonome, aventi ad oggetto lo stesso atto, instaurate separatamente da ciascuno degli interessati*. In questo caso, secondo l'Agenzia, l'Ufficio, una volta verificata la regolarità della definizione, "*avrà cura di chiedere la cessazione della materia del contendere anche in ordine alle altre controversie, instaurate dai coobbligati ed aventi ad oggetto lo stesso atto*";
> *presentazione di ricorso da parte di soltanto alcuni degli interessati* per cui la pretesa impositiva si è *resa definitiva* nei confronti di alcuni dei soggetti interessati dall'atto impugnato. In tal caso, sempre secondo l'indicata circolare, l'effetto definitorio dell'iniziativa assunta dal ricorrente "*impedisce all'Agenzia delle entrate di esercitare ulteriori azioni nei riguardi degli altri soggetti interessati, fermo restando che non si farà comunque luogo a rimborso di somme già versate*".

6.2. Le domande da porsi al riguardo, allora, sono molteplici.

Occorre chiedersi, infatti, che succede se l'Agenzia non dovesse *aver cura* di chiedere la cessata materia del contendere, e/o la parte o l'Ufficio non dovesse essere a conoscenza dell'avvenuto

perfezionamento della definizione da parte del coobbligato – come di norma accade in rapporti non sempre collaborativi o pacifici tra coobbligati paritetici o, peggio ancora, tra quelli dipendenti – e/o che succede se l'Agenzia dovesse continuare, ciò nonostante, ad esercitare *ulteriori azioni esecutive* nei riguardi degli altri coobbligati, oppure se gli Uffici non dovessero riuscire ad individuare le liti instaurate dai coobbligati e tra queste, ancor più difficilmente, quelle "concluse" dagli altri coobbligati (*per i quali la lite, non è più pendent*e). In tutti questi casi (non sporadici), come e quando si realizzerebbe "*il giovamento*" dell'estensione della definizione?

La giurisprudenza che si è occupata della questione in precedenti versioni a partire dalla L. 289/2002, non è consolidata e, comunque, non affronta tutte le questioni sottese, e soprattutto, quelle riferite alla mancata restituzione delle somme pagate "in eccesso" dopo la definizione da parte di uno o più dei coobbligati.

Si segnala, tra le più recenti, l'ordinanza 25 ottobre 2022, n. 31555, che si è occupata della analoga regola presente all'art. 7 del d.l. n. 119/2018 in cui, la Suprema Corte in conformità ad altri precedenti, dopo aver ricordato che nel caso di obbligazione tributarie solidali (fiscali passive) trovano applicazione i principi delle obbligazioni civilistiche, ha indicato che si applica anche " *quello di cui all'art. 1306 c.c., riguardante l'estensione del giudicato, non essendo d'ostacolo a tale conclusione né la diversità della fonte normativa delle obbligazioni relative a sostituto e sostituito, né il carattere meramente strumentale di quella del sostituto rispetto all'altra, operando nella specie la presunzione, stabilita dall'art. 1294 c.c., secondo la quale i condebitori sono ritenuti obbligati in solido se dalla legge o dal titolo non risulta diversamente, e ciò in ragione dell'unicità della prestazione (v. tra numerose altre Cass. nn. 10082/2003, 16819/2014 e 13382/2017)*. Ne segue, per la cit. ordinanza, che "*la definizione agevolata di una controversia avente ad oggetto un'obbligazione tributaria gravante su più soggetti solidalmente, proposta anche da uno solo dei coobbligati, ha effetto per tutti gli altri poiché ciò che rileva è l'unicità dell'obbligazione (quindi del relativo credito), la cui estinzione, ancorché intervenuta per effetto dell'attività di uno solo degli obbligati, non può che rilevare anche nei confronti degli altri*"**[17]**. Le conseguenze di detta estensione sul piano del procedimento e della riscossione non sono state, tuttavia, affrontate e, quindi, non risultano allo stato risolte.

6.3. Ed ancora. La legge si limita a prevedere (da sempre) che, e quindi anche il comma 202 in commento che dopo che si è realizzato "il giovamento" della definizione prestata da uno dei coobbligati, "n*on saranno restituite le somme eventualmente versate in eccesso"* (commi 202 e 196) ma non dice nemmeno *da chi*. A questo punto, la parte che si "giova" dell'altrui definizione della lite per aver *avuto cura* l'Agenzia delle entrate di chiudere "automaticamente" o di "chiedere la

cessazione della materia del contendere", può aver diritto alla restituzione delle somme pagate in via provvisoria nel corso del suo (autonomo) giudizio o dopo la chiusura dello stesso?

Certo è che appare illogico pensare, ad es., che il sostituto, o un obbligato dipendente che ha vinto per doppia conforme e non ha pagato, quindi, alcuna somma a titolo provvisorio possa chiudere la lite (propria) pendente in Cassazione con il pagamento di una parte assai ridotta della lite (il 5%), e che questo effetto si "estenderebbe" alla lite (propria) del sostituito, o di un obbligato principale che nelle more ha semmai pagato il totale dovuto e che, quindi, non avrebbe alcun interesse – né giovamento – alla cessazione "automatica" della materia del contendere intendendo, invece, proseguire la lite proprio per vedersi riconoscere le sue ragioni ed ottenere la restituzione di quanto anticipato al Fisco.

In questo caso, le somme pagate dal sostituito o dall'obbligato principale al Fisco "in eccesso" rispetto al costo della definizione della lite da parte del sostituto, o dell'obbligato dipendente se le "trattiene" l'Erario o vengono restituite? In alternativa come verrebbero reclamate dal (o *restituite al*) sostituito/obbligato principale dal sostituto/obbligato dipendente che ha definito la lite pagando all'Erario, per tornare all'esempio, solo il 5%? E quale Giudice dovrebbe occuparsi della lite che potrebbe insorgere tra questi coobbligati con interessi contrapposti, dopo l'intervenuta definizione della lite da parte di uno ed estensione degli effetti sugli altri?

Il tema andrebbe sviluppato più ampiamente, ma non è certo questa la sede.

Valga solo segnalare che la risposta ai tanti dubbi sui modi e tempi in cui opererebbe l'estensione della definizione sui coobbligati non è univoca, e comunque appare anche qui fortemente dipendere dal "caso", ovvero dalla collaborazione prestata o meno dalle parti (contribuenti ed uffici) a favore dei coobbligati, con evidenza dell'inevitabile compromissione e potenziale grave diseguaglianza dei relativi diritti sottesi.

7. Gli altri istituti deflattivi di liti pendenti

In alternativa a quanto sin ora descritto, la legge n. 197/2022 ha introdotto due strumenti deflattivi delle controversie pendenti. In specie, e solo in via di sintesi, trattasi della:

I) Conciliazione agevolata delle controversie pendenti nelle corti di merito (commi 206 – 212)

Il contribuente può conciliare in via agevolata la lite pendente alla data del 1 gennaio 2023, innanzi alle Corti di Giustizia tributaria di primo e di secondo grado, aventi ad oggetto "*atti impositivi*" in cui "*è parte l'Agenzia delle Entrate*".

Si segnala, anche per far emergere la differenza rispetto al caso "alternativo" della definizione delle liti pendenti che non è di poco conto, che la conciliazione "agevolata" è limitata ai soli atti "impositivi" (con esclusione quindi di quelli genericamente impugnati avverso l'Agenzia) e, pure a quelli di cui è parte "l'Agenzia delle Entrate", e non anche "l'Agenzia delle Dogane" (sarà stata "una svista", nell'approvazione definitiva, altrimenti inspiegabile).

Nel caso che si raggiunga l'accordo con l'ufficio, si seguono le regole dell'art. 48 d.lgs. 546/92 "in quanto compatibili" (comma 211) e quindi quelle della conciliazione fuori udienza con il pagamento delle imposte concordate, con le sanzioni ridotte a 1/18 del minimo, in luogo del 40% dell'irrogato (ex 48-ter, d.lgs. 546/92), oltre agli interessi e gli eventuali accessori.

La novità della legge sembra ridursi, in caso di giudizi pendenti nei gradi di merito al 1 gennaio 2023, ad un maggior "sconto" delle sanzioni ma, l'aspetto significativo da non sottovalutare è che l'Agenzia delle Entrate potrebbe avere "convenienza" a chiudere l'accordo con il contribuente, pur in presenza della lite definibile, potendo incamerare in via diretta le somme della conciliazione; somme che, invece, ove definite in via alternativa ai sensi dei commi da 186 a 204 dell'art. 1, l. n. 197/2022 sul 100% (parte sfavorevole al contribuente) verrebbero incamerate dal MEF.

È esclusa anche qui la compensazione prevista dall'articolo 17 d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241 (comma 208). In caso di mancato pagamento delle somme dovute o di una delle rate, compresa la prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, il contribuente decade dal beneficio di cui al comma 207, e il competente ufficio provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, maggiorato della sanzione di cui all'**articolo 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471**, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta (comma 209). Anche dall'"accordo" conciliativo speciale sulle liti pendenti sono escluse le controversie concernenti, anche solo in parte (comma 210), le risorse proprie tradizionali UE, l'IVA riscossa all'importazione e le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato.

II) La rinuncia alla causa pendente in Cassazione (commi 213 -218)

Come altra "novità" rispetto alle precedenti definizioni, il ricorrente può anche "*rinunciare, entro il 30 giugno 2023, al ricorso principale o incidentale in Cassazione in cui è parte l'Agenzia delle*

entrate" (anche qui non anche se è parte "l'Agenzia delle Dogane", per "svista", c'è da credere), a seguito della "definizione transattiva" con la controparte "*di tutte le pretese azionate in giudizio*". Se si raggiunge l'accordo, la rinuncia comporta il pagamento delle somme dovute per le imposte, le sanzioni sempre ridotte a 1/18 del minimo previsto dalla legge, gli interessi e gli eventuali accessori e si perfeziona con la sottoscrizione e con il pagamento integrale (e non rateale) delle somme dovute "*entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo intervenuto tra le parti*" (comma 216).

Da notare che è esclusa anche qui la compensazione ex art. 17, d.lgs. 241/97, e soprattutto che la rinuncia agevolata "*non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate, ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione transattiva*" (comma 216). Le somme pagate, quindi, non si scomputano e non si possono chiedere a rimborso.

Alla rinuncia agevolata si applicano, inoltre, in quanto compatibili, le disposizioni dell'articolo 390 c.p.c. sulle modalità per provvedervi (comma 217).

Sono escluse dall'istituto deflattivo, al pari delle altre definizioni alternative, le controversie sulle risorse proprie tradizionali europee, l'IVA riscossa all'importazione e le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato (comma 218).

8. La Rottamazione-quater dei debiti iscritti a ruolo (commi 231- 252)

8.1. Valga accennare all'altro rimedio per la "pace/tregua" con il Fisco, della rottamazione-quater che, come le precedenti edizioni, riguarda ogni contribuente moroso (imprese, artisti, professionisti, enti non commerciali, persone fisiche, ecc.), che può pagare, in via agevolata, i debiti iscritti a ruolo, ove si tratti di carichi affidati all'Agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022.

La rottamazione-quater, a differenza delle precedenti, si presenta molto più vantaggiosa, visto che i predetti debiti possono essere estinti (comma 231): "*a titolo di interessi e di sanzioni, gli interessi di mora di cui all'articolo 30, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, ovvero le sanzioni e le somme aggiuntive di cui all'articolo 27, comma 1, del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, e le somme maturate a titolo di aggio ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112 versando le somme dovute a titolo di capitale e quelle maturate a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di*

notificazione della cartella di pagamento”.

A seguito della presentazione della dichiarazione di definizione relativamente ai carichi definibili (comma 240), come si anticipava:

sono sospesi i termini di prescrizione e decadenza;
sono sospesi, fino alla scadenza della prima o unica rata delle somme dovute a titolo di definizione, gli obblighi di pagamento derivanti da precedenti dilazioni in essere alla data di presentazione;
non possono essere iscritti nuovi fermi amministrativi e ipoteche, fatti salvi quelli già iscritti alla data di presentazione;
non possono essere avviate nuove procedure esecutive;
non possono essere proseguite le procedure esecutive precedentemente avviate, salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo;
il debitore non è considerato inadempiente ai fini di quanto prevedono gli artt. 28-*ter* (pagamento mediante compensazione volontaria con crediti d’imposta) e 48-*bis* (fermo amministrativo dei pagamenti dovuti dalle pubbliche amministrazioni) del d.p.r. n. 602/1973;
a seguito della presentazione da parte del debitore della dichiarazione di volersi avvalere della suddetta definizione agevolata, il DURC (di regolarità contributiva) può essere rilasciato (art. 54, l d.l. n. 50/2017).

8.2. L’estinzione del debito fiscale avviene versando le somme dovute in unica soluzione, ovvero nel numero massimo di 18 rate – questa volta con il tasso del 2% (comma 233) e non del 5% dovuto in caso di definizione rateale delle liti pendenti, previa dichiarazione di definizione, da parte del debitore, con modalità, esclusivamente telematiche che sono state rese note il 20 gennaio 2023. L’agente della riscossione renderà disponibili ai debitori, nell’area riservata del proprio sito internet istituzionale, i dati necessari a individuare i carichi definibili.

Nella dichiarazione, come già avvenuto per le precedenti edizioni, il debitore sceglie il numero di rate nel quale intende effettuare il pagamento, entro il limite massimo di 18 rate (comma 235) ed indica l’eventuale pendenza di giudizi aventi ad oggetto i carichi oggetto di definizione, assumendo l’impegno a rinunciare agli stessi (comma 236). Se ciò accade, i giudizi in corso, previa presentazione al Giudice di copia della dichiarazione e nelle more del pagamento delle somme dovute, sono sospesi.

L’estinzione del giudizio è subordinata, in questo caso, diversamente da quanto avviene nella definizione delle liti pendenti (ex commi 198-201), all’effettivo perfezionamento della definizione e alla produzione, nello stesso giudizio, della documentazione *attestante tutti i pagamenti effettuati*; in caso contrario, il Giudice revoca la sospensione su istanza di una delle parti (comma

236).

Ne segue che quanto previsto in materia di rottamazione-quater sul piano della riscossione dei carichi originari (interrotta/inibita, ex comma 240), e di chiusura anche della eventuale lite in corso solo una volta pagato tutto il quantum dovuto, non è "coordinato" con il novellato procedimento "accelerato" di estinzione del giudizio della lite pendente che, come si è visto, segue ora la verifica da parte del Giudice del previo pagamento del dovuto (totale o prima rata) entro il 30.6.2023 (comma 198), nonostante la reviviscenza dell'atto originario impugnato, il nuovo giudizio sul diniego e la prosecuzione del giudizio parallelo sull'atto originario. Occorrerebbe, come suggerito, intervenire per coordinare le regole e colmare il vuoto normativo esistente.

9. I casi dubbi e le variabili di confronto tra le misure alternative

E veniamo ai casi che presentano altri aspetti incerti o involuti (*quello che non c'è nella legge*).

A. Gli atti definibili (art. 1, comma 186): il contrasto con la relazione illustrativa

1. Il primo dubbio riguarda la categoria degli atti definibili che secondo l'art. 1, comma 186, l. n. 197/2022 sono quelli impugnati in cui *la controparte* è l'Agenzia delle Entrate, o l'Agenzia delle Dogane (esclusa, in origine, dal testo del ddl ante approvazione e poi inserita), senza limiti/vincoli.

Senonché, se si legge la relazione illustrativa che ha accompagnato il testo del disegno di legge si trova declinata, come in precedenti edizioni (ad es., all'art. 6, d.l. n. 119/2018), la limitazione alla definizione ai soli "avvisi di accertamento; atti di irrogazione sanzioni ed ogni altro atto d'imposizione. Sono quindi escluse dalla definizione le controversie relative ad atti privi di natura impositiva".

Il che potrebbe costituire un primo ostacolo nel percorso verso la "tregua/pace fiscale" potendo l'Agenzia (Entrate o Dogane) opporre eventuali dinieghi alla definizione entro i termini previsti dalla legge (comma 200), dando prevalenza alla relazione illustrativa, ove la domanda di definizione dovesse essere presentata a fronte di atti di *mera liquidazione* delle somme dovute (*avvisi bonari, avvisi di liquidazione registro*, ecc.) in cui la controparte è l'Agenzia (Entrate o Dogane), anche per intervento o chiamata, e non solo l'ADER. A ben riflettere, però, questa

eventualità non dovrebbe trovare sostegno interpretativo per più di una ragione.

2. In *primis*, la Suprema Corte ha già avuto modo di precisare, di fronte ad analoga discrasia tra quanto esposto nella legge e nella relazione illustrativa in casi differenti (d.l. n. 50/2017), che prevale la legge "*perché ogni testo normativo deve essere interpretato secondo il suo contenuto obiettivo, mentre i lavori preparatori non costituiscono elemento decisivo per la sua interpretazione*"**[18]**. Anche le SS.UU., con la sentenza n. 18298/2021 hanno ritenuto definibili (ex art. 6, d.l. n. 119/2018) le liti su cartella di pagamento emessa a seguito di ruolo formatosi sul controllo del dichiarato ex art. 36 bis DPR 600/73 (e 54 bis, d.p.r. 633/72) accogliendo, come noto, l'indirizzo "mediano" che si è venuto nel tempo a formare in materia, secondo cui è definibile la lite limitatamente alle sanzioni ed interessi iscritte a ruolo, anche in caso di mancato versamento del dichiarato, ove la cartella costituisca il primo atto ricevuto dal contribuente contenente una "pretesa" certa e definita" a suo danno**[19]**. Ancor più di recente, la Suprema Corte, ha confermato che sono definibili tutti i provvedimenti che, per qualsivoglia ragione, rappresentano il primo atto contenente una pretesa certa e definita (sentenza n. 37401/2022). Potrebbero ritenersi escluse, al più, per l'interpretazione di legittimità, le liti su cartelle che costituiscono atti di *mera riscossione* del dovuto, pur se impugnate, nel caso, ad es. di sentenza passata in giudicato, oppure di liti sul preavviso di ipoteca o fermo preceduto da regolare notifica degli atti prodromici (Cass. sent. n. 16285/2022). Ma ciò fermo il fatto che la legge ora non fa distinguo ma, anzi, il comma 186 avvalora la possibilità di definire ogni atto impugnato avverso l'Agenzia (Entrate o Dogane) e che, al contrario, quando ha voluto il legislatore ha "limitato" una delle misure alternativa, quella della conciliazione agevolata, alle liti sui soli "atti impositivi" nei gradi di merito (comma 206).

La recente circolare n. 2/2023 conferma, del resto, che anche secondo l'Agenzia: "*Il comma 186 in commento non contiene, invece, specificazioni circa la tipologia degli atti oggetto delle controversie definibili e, quindi, possono essere definite non soltanto le controversie instaurate avverso atti di natura impositiva, quali gli avvisi di accertamento e atti di irrogazione delle sanzioni, ma anche quelle inerenti atti meramente riscossivi*".

A supportare l'interpretazione estensiva dovrebbe valere, riflettendo, anche una ragione di "buon senso" legata al fatto che con la rottamazione-quater il contribuente potrebbe ottenere, "lo stesso risultato" – ovvero pagare il 100% del tributo dovuto, senza sanzioni ed interessi ed aggi – se in alternativa alla chiusura della lite, rottama i ruoli formati dal 1.1.2000 al 30 giugno 2022 presentando la domanda di rottamazione e rinunciando, al tempo, anche al giudizio in corso sulla cartella o altro atto dell'esecuzione (*sempre se la lite è stata proposta non solo contro ADER,*

ma anche contro o con l'intervento dell'Agenzia delle Entrate o Dogane). In tal caso, le due "chiusure" dei giudizi pendenti sono equivalenti in termini di costo (il 100% del tributo dovuto) per cui non si vede quale "utilità" avrebbe l'Agenzia (Entrate/Dogane) ad opporre un diniego sulle liti su cartelle per escludere ciò che "se esce" dalla definizione agevolata della lite, potrebbe rientrare, per altra via, nelle casse dell'Erario nella stessa misura, con la rottamazione-quater, nell'ottica della funzionalizzazione delle misure (tutte) agli obiettivi e traguardi del PNRR.

B. Il ricorso/reclamo ex art. 17 bis, d.lgs. n. 546/92 iscritto (e non solo notificato) al 1 gennaio 2023 (comma 187)

1. Altro caso dubbio concerne quello della lite introdotta con ricorso pendente al 1 gennaio 2023 che se "*iscritto nel primo grado*" (comma 187) si perfeziona con il pagamento del 90% anche se trattasi di controversie di valore inferiore a 50.000 euro che, ex lege, è un reclamo ex art. 17 bis, d.lgs. 546/92. La norma costituisce una deroga alla regola per cui la definizione agevolata si applica alle controversie in cui "*il ricorso in primo grado è stato notificato alla controparte entro la data di entrata in vigore della presente legge, e per le quali alla data della presentazione della domanda di cui al comma 186 il processo non si sia concluso con pronuncia definitiva*" (comma 192).Ne segue che anche qui, chi "in tempo utile" ha colto la "differenza" ha potuto notificare e depositare il ricorso/reclamo, anche se la causa era di valore inferiore ad € 50.000,00 per aver diritto a definire la lite con il pagamento del 90% secondo il comma 187.

Come noto, l'eventuale anticipato deposito rispetto alla notifica del ricorso/reclamo prima dei 90 gg. previsti dal comma 2, art. 17 bis cit., determina una condizione di improcedibilità, e non di inammissibilità del ricorso, per cui la Corte di I grado dove è incardinata la lite dovrà posticipare la trattazione della causa, ove il contribuente avesse depositato, entro il 1 gennaio 2023, il ricorso notificato per "sfruttare" l'opportunità stabilita dalla legge del pagamento del 90%. Il tutto, sempre se l'AE non dovesse opporre nelle more – o oltre (*fino al 31.7.2024*) – il diniego per reclamare il pagamento del 100%, a processo "estinto"; fermo il diritto del contribuente di impugnare il diniego (entro 60 gg., comma 200) chiedendo la revoca del provvedimento di estinzione, come *supra* indicato (*e la sospensione dell'atto impugnato, e del processo originario*), con l'effetto, anche qui, di accrescere/alimentare e non di smaltire/ridurre il contenzioso pendente.

C. Le liti instaurate con ricorsi inammissibili secondo le Corti di merito

1. Ancora di incerta soluzione è la definizione di liti instaurate mediante ricorsi affetti da vizi di inammissibilità rilevati in primo o secondo grado, o in entrambi.

Al riguardo, sullo stesso dubbio riferito alla definizione agevolata delle liti tributarie del 2011, l'Agenzia delle Entrate (circolare n. 48/E del 24 ottobre 2011), ha ritenuto ammissibile la definizione di liti instaurate con ricorsi proposti, oltre i termini prescritti dalla legge, oppure senza i requisiti di forma e di contenuto ex art. 18, d.lgs. n. 546/92 "purché non fosse già intervenuta una pronuncia definitiva di inammissibilità". In senso contrario, nella circ. **n. 22/E del 28 luglio 2017** l'Agenzia ha aderito all'indirizzo dalla Suprema Corte espresso in materia secondo cui andrebbe fatto un distinguo tra i casi di inammissibilità per escludere dal beneficio la lite pendente "non reale", ovvero quella per la quale "*emerga, in modo evidente ed 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 costituto dal fatto che il contribuente abbia impugnato l'atto impositivo ben oltre i termini di legge [...] senza nulla argomentare in ordine alla perdurante ammissibilità dell'impugnazione nonostante il tempo trascorso*"**[20]** (sentenza n. 1271 del 22 gennaio 2014, con riferimento alla l. n. 289/2002). Anche in questo caso, solo un chiarimento ufficiale potrà sciogliere il dubbio per evitare il sorgere di contenzioni sui possibili dinieghi. Ad oggi, nulla è stato indicato sul punto dalla circolare n. 2/2023.

D. Le controversie sui carichi tributari impugnati attraverso il veicolo dell'estratto di ruolo

1. Ancora una incertezza, collegata a quanto *supra* segnalato, è quella che riguarda la definizione delle liti pendenti introdotte avverso il veicolo dell'impugnazione dell'estratto di ruolo dopo il noto intervento in materia delle SS.UU. con la sentenza n. 26283 del 6 settembre 2022.

Qui si apre uno scenario complesso legato, innanzitutto, al fatto che per discuterne, deve trattarsi di ricorsi in cui è parte l'Agenzia delle Entrate (o Dogane), e non solo l'ADER, notificati al 1 gennaio 2023; oppure di sentenze di merito di accoglimento, o di rigetto in giudizi proposti sempre (anche) contro l'Agenzia (Entrate o Dogane), oppure in cui l'Agenzia (Entrate o Dogane) è stata chiamata o è intervenuta volontariamente, per le quali alla data della domanda di definizione non si sia concluso il giudizio con una pronuncia definitiva.

Il fatto è che pur nel rispetto dei limiti e condizioni *supra* indicati, la lite introdotta avverso l'estratto di ruolo (come atto veicolo), se pendente al 1.1.2023, per come dispongono i commi 186 e 192, dovrebbe ritenersi definibile a prescindere dalla verifica dell'interesse ad agire " *conformato ai casi di cui al comma 4-bis dell'articolo 12 del Dpr n. 602/1973 come stabiliti dall'art. 3-bis del Dl n. 146/2021"*, secondo quanto hanno chiarito le SS.UU. n. 26283/2022**[21]**.

Il che genera altra disparità di trattamento e contrarietà ai canoni di ragionevolezza e proporzionalità, tra fattispecie similari definibili in via agevolata *tout court* – senza pagamento di sanzioni ed interessi, sol perché pendenti al 1 gennaio 2023 in cui è parte l'Agenzia delle Entrate (o Dogane), pur se dichiarate inammissibili dalla Corti di merito (in via non definitiva), anche se prive dell'interesse ad agire conformato ai casi stabiliti dalle SSUU, rispetto ai casi di liti identiche, proposte solo contro ADER, e semmai di quelle nelle quali c'è anche l'interesse ad agire in linea con quanto stabilito dalle SSUU, per le quali non vi sarebbe possibilità di definizione, tranne che attraverso la "rottamazione dei ruoli" (sottesi all'estratto).

Ne segue che di fronte al dubbio sulla definibilità o meno di una lite proposta a mezzo dell'estratto di ruolo, ove i ruoli sottesi siano stati formati ante 30.6.2022 (dal 1.1.2000) e, quindi, già affidati all'agente della riscossione e non pagati (*come di norma può essersi verificato),* il contribuente/difensore potrà scegliere più agevolmente la strada della rottamazione-quater ed ottenere lo stesso "risultato – ovvero pagare il tributo dovuto (sorte capitale, ex comma 238) – senza correre il rischio di vedersi opporre il diniego alla definizione della lite ed avere anche l'opportunità di pagare il dovuto in unica soluzione – entro il 31 luglio 2023, oppure a rate (di 18 rate), al tasso del 2% (anziché del 5% sulle 20 della definizione), la prima e la seconda di importo pari al (solo) 10% delle somme complessivamente dovute (comma 232).

Non v'è, in definitiva, alcuna convenienza a fare domanda di definizione della lite, ove si tratti di quella introdotta per chiedere l'annullamento dei ruoli sottesi attraverso l'estratto, pur se si tratta di lite proposta contro, o con l'intervento dell'AE (e non solo contro ADER) soprattutto se nelle more, il contribuente non ha effettuato alcun pagamento (di tributo, sanzioni ed interessi). Meglio rottamare i carichi iscritti a ruolo a fronte della complessa questione giuridica sottesa, con l'ulteriore vantaggio di pagare provvisoriamente anche solo due rate (del 10% del dovuto con tasso di interesse più contenuto del 2%) e confidare, semmai, per *il residuo*, nella probabile rottamazione-quinquies, con "buona pace" della valenza della funzione fiscale, di quella nomofilattica esercitata dalla Suprema Corte, dell'incasso da parte dell'Erario dei crediti incagliati presso ADER e, come *supra*, del raggiungimento degli obiettivi e traguardi del PNRR.

E. Le liti su risorse proprie tradizionali UE e sull'Iva all'importazione

1. Non sono definibili, come visto, 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, 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, e 2020/2053/UE, Euratom del Consiglio, del 14 dicembre 2020, 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.

Qui troviamo un'altra serie di ostacoli nel percorso verso "la tregua/pace fiscale" che potrebbero diventare forieri di liti potenziali per dinieghi opposti dagli Uffici.

Il punto è che nel testo originario del ddl (art. 42) non era stata prevista la possibilità di definire le liti contro l'Agenzia delle Dogane.

Come risposta alle prime contestazioni sull'irragionevolezza dell'esclusione di definizione dei tributi diversi dai dazi doganali, amministrati comunque dalla medesima Agenzia, c'è stata la novità dell'inclusione delle liti pendenti al 1 gennaio in cui è parte anche l'Agenzia delle Dogane e monopoli, senza altra precisazione nel testo di legge. In via di interpretazione, dovrebbero ritersi incluse le liti pendenti in materia di accise, imposte di consumo, monopoli e giochi, ovvero su tutti i tributi diversi dalle risorse tradizionali UE (dazi), sempre se il ricorso di primo grado è stato notificato (comma 192), o iscritto in primo grado (per godere del 90%) entro il 1 gennaio 2023, e non sia intervenuta una sentenza definitiva alla data di presentazione della domanda di definizione (comma 192).

Resta il problema delle liti pendenti in materia di IVA all'importazione e delle collegate sanzioni che per quanto indicato al comma 193, lett. a) – pur dopo l'inserimento della definizione delle liti in cui è parte l'Agenzia delle Dogane e monopoli restano escluse. E ciò nonostante che per la Corte di giustizia, e la Suprema Corte (sent. n. 16463 del 2016, n. 8473 del 2018), l'Iva all'importazione debba ritenersi, pacificamente, un'imposta interna (e non un diritto di confine), anche se applicata e riscossa in dogana, al pari delle correlate sanzioni che sono di competenza nazionale proprio come avviene per le accise, regolate dal TUA, d.lgs. 504/95 che, invece, sono ora definibili**[22]**. Sarebbe bastato scrivere la norma in modo più chiaro dopo aver "ampliato" le liti definibili a quelle in cui è parte l'Agenzia delle Dogane e monopoli per chiarire i tributi definibili e risolvere l'*impasse* che, ad oggi, invece resta tale.

F. Il raffronto tra la definizione delle liti pendenti (commi 186-204) e quella delle liti pendenti solo in Cassazione (art. 5, l. 130/2022)

1. La definizione delle liti del contribuente soccombente, in uno o due gradi, ex commi 186-190 della l. n. 197/2022 si perfeziona con il pagamento del 100% delle imposte pretese con l'atto impugnato, al netto di sanzioni ed interessi, salvi i casi di deroga disposti dalla legge commi da 186 a 191, da verificare alla data del *1 gennaio 2023* per pagare, in relazione al valore della controversia in corso, le percentuali ivi previste a seconda dei vari gradi di soccombenza

dell'Agenzia (90, 40, 15, 5).

Il costo della definizione ex art. 5, l. n. 130/2022 ha richiesto, invece, la verifica di una serie di variabili alla data del *16 settembre 2022* per calcolare il dovuto, in relazione al valore originario dell'atto impugnato, il rispetto del limite del valore delle cause (100 o 50 mila euro), con le percentuali del 5% o del 20%, a seconda, rispettivamente, della *doppia soccombenza* dell'Agenzia delle Entrate (e non del contribuente), o della soccombenza "in *tutto o in parte*" dell'Agenzia in uno dei gradi di merito 8art. 5, commi 1 e 2).

Sulla "coesistenza" temporanea delle due definizioni per le liti pendenti in Cassazione il comma 204, art. 1, l. n. 197/2022 si limita a stabilire che: "*Resta ferma, in alternativa, a quella prevista dai commi 186 a 203, la definizione agevolata dei giudizi tributari pendenti innanzi alla Corte di cassazione di cui all'art. 5 della L. 130/2022*". In definitiva, la norma ha consentito la *scelta* rispetto all'ipotesi più favorevole, senza premurarsi di operare, tuttavia, alcun coordinamento, ma anzi generando diseguaglianze tra fattispecie similari.

2. Ed infatti, nella comparazione, occorre tener presente che:

in caso di soccombenza dell'Ufficio nei due gradi di giudizio di merito, le due definizioni sono state in parte sovrapponibili in quanto si è dovuto – o si dovrà pagare – il 5%, ma la definizione della l. n. 197/2022 è più ampia, non prevedendo alcun limite al valore della causa ad euro 100.000 dell'art. 5, comma 1, della l. n. 130/2022 e potrebbe essere più conveniente dovendosi pagare il 5 % *del deciso*, al netto di eventuali somme definite (per acquiescenza o conciliazione o autotutele parziali) e non dei tributi originari della lite (ex art. 5, l., n. 130/2022);

in caso di soccombenza dell'Ufficio nel secondo grado, è sempre più conveniente la definizione ex l. n. 197/2022 in quanto si prevede il pagamento del 15% del valore della causa, e non del 20% previsto dall'art. 5, l. n. 130/2022, fermo restando anche in questo caso l'assenza di limiti nella nuova norma, fissati in euro 50.000 dall'art. 5, comma 2, e la penalizzazione della definizione del 20% del valore della lite originaria (e non del valore della controversia), e del pagamento in via integrale (e non rateale) nei termini stabiliti dalle rispettive leggi;

in caso di soccombenza dell'Ufficio in primo grado, anche in parte – ma non in appello – conveniva optare (se si è stati accorti "in tempo"), per la definizione della l. n. 130/2022 con il pagamento 20% in luogo del 100% ex l. 197/2022, sempre se il valore della causa è rimasto contenuto nei 50.000 euro, fermo il pagamento integrale del dovuto sul valore originario dell'atto impugnato (e non rateale);

in caso di *soccombenza del contribuente* in entrambi i gradi (per doppia conforme a favore dell'AE), l'unica opzione resta la vigente definizione (pagamento 100% delle maggiori imposte) in quanto la definizione ex art. 5, l. 130/2022 non ha previsto questa possibilità.

Situazioni processuali identiche trattate, quindi, in modo dissimile, solo perché non coordinate.

3. Si noti ancora che la "pendenza" della lite all'1/1/2023 comporta che il ricorso per Cassazione o l'appello dell'Agenzia nelle Corti di merito a quella data *sia stato notificato* da parte dell'Ufficio (unico ad averne interesse). Se l'Ufficio non è stato tempestivo nel proporre il ricorso, quindi, il contribuente non potrà beneficiare del 5%, ma potrà definire la controversia con il pagamento del 15%. Sarebbe stato più coerente prevedere che la riduzione dal 5% fosse subordinata alla "*pendenza dei termini per la proposizione del ricorso al 1 gennaio 2023*", lasciando così l'opzione della definizione al contribuente, e non far dipendere "il costo" della definizione dalla velocità/tempestività o meno dei singoli uffici (*la "fortuna" legata al caso nel percorso verso la tregua fiscale*).

Ed ancora, i calcoli sul deciso non sono agevoli visto anche che, di norma, nel caso di annullamento parziale, le Corti di merito non rideterminano l'imposta ma stabiliscono il nuovo imponibile o indicano i criteri per la sua quantificazione. Il che amplifica, anche per queste ragioni, il rischio di contenziosi di merito sui probabili dinieghi.

G. Le controversie relative esclusivamente alle *sanzioni* collegate o non collegate al tributo (comma 191)

1. Nella legge 197/2022 rientrano i casi di liti pendenti su controversie relative *esclusivamente* alle sanzioni *non collegate al tributo,* e quelle relative *esclusivamente* alle sanzioni *collegate al tributo,* regolati al comma 191. Il *discrimen* tra l'una e l'altra fattispecie è legato, come si diceva, all'incidenza o meno della violazione sulla determinazione della base imponibile o sul versamento dell'imposta che, già, non è di agevole definizione**[23]**. Ci sono tuttavia una serie di ulteriori *distinguo* da fare.

Per definire le controversie autonome sulle *sanzioni non collegate al tributo* ci sono, in sintesi, solo due possibilità: si paga il 15% con una o più sentenze *favorevoli al contribuente*, oppure il 40% "in tutti gli altri casi" .

Nell'art. 5, l. 130/200 manca, invece una regola *ad hoc* per definire le sanzioni, e quindi, avvalendosi anche di quanto ha chiarito l'Agenzia in precedenza (circ. 6/2019) deve ritenersi ammissibile il pagamento del 5% per le sanzioni *non collegate* al tributo nel caso di doppia soccombenza dell'Agenzia. Ad avvalorare questa conclusione, come si diceva, c'è il fatto che per il calcolo del dovuto, i commi 1 e 2 dell'art. 5 rinviano "*all'art. 16, comma 3 della Legge n. 289/2002*" e, quindi, indicano anche il criterio da seguire per il valore della lite "*sul atto di irrogazione di sanzioni non collegate al tributo*" *ex lett. c)* del cit. comma 3 (ma non anche di

quelle *collegate).*

Ne segue che, comparando le due leggi, se la lite si riferisce *esclusivamente* alle *sanzioni non collegate* al tributo, ed era pendente in Cassazione già al 16 settembre 2022 rispetto alla data del 1.1.2023, e contenuta nei limiti di valore, per i casi di soccombenza per doppia conforme dell'Agenzia emerge la netta convenienza, per chi l'ha colto in tempo, ad optare per la definizione delle liti con l'art. 5 della l. 130/2022. In caso di reciproca soccombenza sulla lite sulle sanzioni *non collegate*, si paga invece la percentuale del 15>#i### sulla parte favorevole al contribuente (annullata) nei gradi di merito e la percentuale del 40% sulla *parte sfavorevole* (confermata) che è dovuta "in tutti gli altri casi".

Se la controversia pendente è autonoma, e si riferisce, invece, *esclusivamente* alle *sanzioni collegate* al tributo, la definizione non comporta il pagamento di alcun importo ove "*il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla definizione agevolata* (comma 191*)* e, quindi, purché il tributo cui è collegata la sanzione sia stato in qualche modo pagato (ad es., per acquiescenza, altra definizione agevolata, ravvedimento, ecc.).

Il tutto, sempre fermo restando che se la lite pendente è invece unica e "mista", ovvero *non riferita esclusivamente* alle sanzioni *collegate* al tributo, come talvolta accade allorquando la sanzione è irrogata ex art. 17, d.lgs. n. 472/97 – e non con un atto separato ex art. 16, d.lgs. n. 472/97 – la definizione della lite con le varie percentuali stabilite dalla legge ai commi 188-190 sul tributo dovuto, "*assorbe*" quella sulle sanzioni a qualunque titolo irrogate nell'atto impugnato.

2. Può verificarsi il caso in cui il contribuente ha ricevuto dapprima l'avviso di accertamento che ha impugnato, con giudizio pendente al 1.1.2023 ed in seguito, un atto di irrogazione *sanzioni collegate* ai tributi, ad es. una cartella o intimazione di pagamento del ruolo straordinario, o per effetto della soccombenza in grado di appello che, del pari costui ha impugnato, con giudizio pendente al 1.1.2023.

Se ciò accade il contribuente potrebbe definire entrambe le controversie corrispondendo la percentuale delle imposte dovute di cui ai commi 186-188 (100%, 90%, 40% o 15% a seconda dello stato della lite) sull'accertamento, senza versare nulla per le sanzioni separatamente irrogate ma, comunque, *collegate* al tributo controverso.

3. Resta da stabilire che succede con la rottamazione-quater sia per le controversie *esclusivamente* relative alle sanzioni *collegate,* che a quelle *non collegate* al tributo, per le quali sono pendenti i relativi giudizi e dovesse esser avvenuta, come *supra*, già l'iscrizione a ruolo al 30.6.2022 (dal 1.1.2000), per ruolo straordinario, o soccombenza in secondo grado. In entrambi i

casi, la rottamazione-quater si mostra più conveniente della definizione della lite.

Ed invero, per le sanzioni *collegate* al tributo, non è dovuto alcun importo se il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse. Con la rottamazione, invece, ove la somma pretesa a titolo di sanzioni risulti iscritta a ruolo al 30 giugno 2022 (dal 1.1.2000) in un *ruolo differente* rispetto alle imposte, la pretesa verrebbe annullata integralmente, ma questa volta, a prescindere dal pagamento o meno del tributo.

Lo stesso accade per le sanzioni *non collegate* al tributo, se iscritte a ruolo al 30 giugno 2022 (dal 1.1.2000) nel senso che se si accede alla rottamazione-quater dette sanzioni vengono annullate senza alcun pagamento, mentre con la definizione della lite sarebbe dovuta la percentuale del 40% o del 15% a seconda del grado di soccombenza (ex comma 191)**[24]**. Si aggiunga che con la rottamazione-quater il contribuente, deve rinunciare contestualmente al relativo giudizio, per cui potrà anche decidere di rinunciare ad entrambi, o proseguire (ove ne abbia interesse) la sola controversia relativa alle sole imposte. Regole differenti a fronte delle medesime situazioni dei carichi originari.

Resta da precisare che per le controversie che riguardano le sanzioni *collegate al tributo* con atto di irrogazione sanzioni, ma in cui il tributo *non è stato pagato* con altre modalità – non disciplinato né dall'art. 5, l. 130/2022, né dal comma 191 della l. 197/2022 – valgono, le percentuali di cui ai commi 188, 189 e 190 dell'art. 1, l. 189/2022 se la lite è pendente al 1 gennaio 2023 per quanto ha confermato l'Agenzia anche con la recente circolare 2/2023.

4. Per completezza, altri profili incerti riguardano gli atti di contestazione delle sanzioni ex art. 16, d.lgs. 472/97 in liti *autonome*, contro l'Agenzia delle Entrate o Dogane, se l'atto è stato impugnato, ed è stato notificato il ricorso alla data del 1.1.2023; atti che per il tenore letterale del comma 186, potranno essere definite secondo le percentuali previste dal comma 191.

Si pensi al caso di atto contestazione sanzioni che gli uffici notificano al cessionario ex art. 6, comma 8, d.lgs. 471/97 per mancata emissione di autofattura Iva (in luogo del cedente). Ad avviso della Suprema Corte (*ex multis*, sentenza n. 36488/2021) si tratta di sanzione "autonoma" del cessionario e, quindi, di sanzione *non collegata al tributo* (dovuto dal cedente) per cui per definire la lite, se autonoma rispetto a quella del tributo, si pagheranno le percentuali del 15% o 40% a seconda dei casi previsti.

Se invece al cessionario è stato notificato l'avviso di accertamento che "contiene" anche le sanzioni dovute ai sensi dell'art. 6, comma 8, d.lgs. n. 471/97, ex rt. 17, d.lgs. 472/97 e tale accertamento è stato impugnato, e la controversia è pendente al 1.1.2023, basterà pagare il

tributo per definire la lite secondo le percentuali dipendenti dal grado di soccombenza dell'Ufficio o della parte (commi 187-190) per avere diritto a vedersi annullare tutte le sanzioni, a qualunque titolo ivi irrogate.

5. Resta, in ultimo, da segnalare il caso che alla data del 1 gennaio il ricorso avverso l'atto contestazione sanzioni non è stato notificato in cui c'è un altro "vuoto" normativo, perché questi atti non si possono definire né in via agevolata con le sanzioni ad 1/18 del minimo (comma 179), né con l'acquiescenza agevolata (comma 180) con le sanzioni ad 1/18 dell'irrogato, dal momento che l'acquiescenza è stata "ampliata" ai soli atti di recupero dei crediti d'imposta (mentre ne sono esclusi quelli sugli aiuti di Stato), ma è stata circoscritta ai soli "*avvisi di accertamento e gli avvisi di rettifica e di liquidazione non impugnati, e ancora impugnabili alla data di entrata in vigore della stessa legge, compresi quelli notificati dall'Agenzia delle Entrate successivamente, entro il 31/03/2023*" e, quindi, non agli atti di contestazione, non impugnati ed ancora impugnabili alla data del 1.1.2023 o notificati entro il 31.3.2023.

Si potrebbe, al più, ottenere il beneficio dell'annullamento della sanzione irrogata a fronte dell'irregolarità contestata, se formale, e quindi *non collegata* al tributo, attraverso la regolarizzazione di cui ai commi 166-173 della legge (200 euro per annualità)**[25]**, se commessa "entro il 31 ottobre 2022" (*chissà perché*), purché non si tratti di sanzioni contestate in atti divenuti definitivi al 1°gennaio 2023 o, se impugnati, e con lite pendente al 1.1.2023, non divenuti definitivi prima del 31 marzo 2023 (data di versamento della prima o unica rata).

Anche qui, vista la poca chiarezza e coerenza delle norme messe a confronto, sarebbe auspicabile una modifica, o un chiarimento tempestivo per evitare che si apra il varco a nuovi contenziosi.

H. I casi di riassunzione nel giudizio di rinvio pendenti o decisi al 1 gennaio 2023

La legge 197/2022 non prevede le regole per la definizione nel caso di giudizio di rinvio, ma secondo i precedenti dell'Agenzia, nell'analoga definizione ex art. 6 d.l. n. 119/2018 (circ. 6/2019), confermati ora nella circolare n. 2/2023, la lite va considerata *pendente in primo grado* e, quindi, definibile con il pagamento del 90% del valore della controversia (comma 187)**[26]**.

In realtà, nel giudizio di rinvio, il Giudice rivaluta l'appello per cui sarebbe stato ragionevole prevedere il pagamento del dovuto tenendo conto dell'esito della sentenza di primo grado. Ma così non è, per cui in caso di riassunzione in seguito a rinvio, si paga il 90% delle imposte contese se alla data dell'1 gennaio 2023 non risulta depositata la sentenza del giudice del rinvio. Se,

invece, al 1 gennaio 2023 risulti depositata la decisione del rinvio, si seguiranno le ordinarie regole previste per la sentenza di secondo grado (15% in caso di sentenza di secondo grado *favorevole,* o del 100% se la sentenza è stata *sfavorevole* al contribuente).

10. Gli altri casi dubbi: i benefici penali collegati alle definizioni delle liti

10.1. Il beneficio dello "scudo penale" per molte violazioni suscettibili di sanatoria o definizione, come noto, è già regola generale dell'ordinamento per coloro che, a determinate condizioni, estinguono il debito oggetto del delitto tributario.

L'art. 13 del d.lgs. n. 74/2000 prevede, infatti, la non punibilità:

> per i reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, d.lgs. n. 74/2000 e, quindi, per l'omesso versamento Iva, ritenute, e compensazione di crediti d'imposta "non spettanti" (e non dei crediti "inesistenti" di cui al comma 2 dell'art. 10-quater) superiori ai vari limiti soglia se, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, siano stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso (comma 1, art. 13 cit.);
> per i reati di cui all'art. 4 e 5 d.lgs. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta, infedele, e omessa), nel caso di estinzione del debito tributario mediante ravvedimento operoso e presentazione della dichiarazione omessa entro il termine della dichiarazione relativa all'anno successivo, sempreché tali adempimenti siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza dell'inizio di qualunque attività *di* controllo/accertamento (comma 2, art. 13)**[27]**.

Secondo la Cassazione penale (sent. n. 19637/2022, n. 34940/2020) le speciali procedure conciliative intervenute negli anni rientrano tra quelle indicate dall'art. 13 d.lgs. n. 74/2000, anche se comportano l'annullamento delle sanzioni e degli interessi per cui deve concludersi che il beneficio è applicabile anche al pagamento del dovuto a mezzo delle procedure di definizione delle recenti l. n. 130/2022 e l. n. 197/2022. Il pagamento delle somme versate per qualunque definizione comporta anche il beneficio della riduzione dell'imposta evasa, per cui sarà possibile richiedere ed ottenere l'eventuale dissequestro di beni/somme sottoposti a vincolo cautelare nel corso del procedimento.

10.2. C'è tuttavia un altro caso da segnalare sulle controversie riferite agli atti di recupero dei "crediti d'imposta inesistenti/non spettanti" che, come noto, comportano la fattispecie del reato

ex art. 10 quater, commi 1 e 2 d.lgs. n. 74/2000 al superamento del limite soglia di 50.000 euro.

Non può dubitarsi della possibilità che detti atti di recupero (ex art. 1, comma 421 l. n. 311/2004 ed art. 27, commi 16-18, d.l. n. 108/2005), se impugnati avverso l'AE, possano rientrare nella definizione delle liti ex art. 5, l. n. 133/2000 se la lite è pendente in Cassazione al 16 settembre 2022 (se di importo inferiore ai 100.000 e 50.000), nonché definibili ai sensi della l. n. 197/2022, commi 186 e seguenti, se la lite è stata introdotta con ricorso *notificato* al 1 gennaio 2023, sempre che alla data di presentazione della domanda (30 giugno 2023) non è intervenuta pronuncia definitiva con applicazione degli sconti previsti ex lege. L'esclusione per entrambe le leggi agevolative riguarda, invero, solo gli atti di recupero degli aiuti di Stato (ex comma 6, lett. b), art. 5, l. 130/2022 e comma 193, lett. b, l. 197/2022).

Deve porsi, tuttavia, attenzione al fatto che il beneficio dello scudo penale non si estenderebbe agli atti di recupero di "*crediti inesistenti*" di cui all''art. 10-quater, comma 2, d.lgs. 74/2000 pur se pagati a mezzo della definizione agevolata (indicati all'13, comma 2, del d.lgs. 74/2000), ma solo agli atti di recupero dei crediti d'imposta "*non spettanti*" di cui all'art. 10-quater, comma 1 (indicati all'art. 13, comma 1), d.lgs. 74/2000) a condizione che il pagamento del dovuto avvenga , secondo le varie percentuali stabilite dalle leggi, "*prima dell'apertura del dibattimento di primo grado*".

Sulla questione impatta, tuttavia, l'altra recente novità legata all'attuazione della Riforma del processo penale (l. n. 134/2021) con l'inserimento a regime dell'udienza pre-dibattimentale di cui al d.lgs. n. 150/2022 (e successive integrazioni con la l. n. 199/2022)**[28]**. Le disposizioni su tale udienza si applicano nei procedimenti in cui il decreto di citazione a giudizio è stato emesso dal 1 gennaio 2023.

Ed infatti, la valutazione dell'effettiva estinzione del debito tributario dovrebbe ora avvenire a cura del Giudice dell'udienza pre-dibattimentale, al quale la nuova norma (art. 550-bis c.p.p.) attribuisce anche il compito di pronunciare sentenza "*di non luogo a procedere*" quando l'imputato non è punibile per qualsiasi causa, come avviene proprio con il pagamento del debito tributario, anche a mezzo delle definizioni agevolate**[29]**.

Ad oggi non sono stati modificati, però, né l'art. 13, né l'art. 13 bis del d.lgs. n. 74/2000 che continuano ad ancorare la causa di non punibilità al pagamento del debito tributario *all' apertura del dibattimento*. Ne segue che non si è certi del fatto che per le citazioni dirette a giudizio dal 1° gennaio 2023 per tali reati, l'estinzione del debito tributario debba avvenire o meno prima della nuova udienza pre-dibattimentale (*consigliabile per non rischiare di perdere il*

beneficio della non punibilità).

E non solo. Sempre sugli atti di recupero di crediti d'imposta *non spettanti/inesistenti* deve valutarsi, in alternativa, la "convenienza" alla definizione della lite ai sensi dell'art. 5 L. 130/2022, se si trattava di lite pendente in cassazione, con vittoria del contribuente in entrambi i gradi che, come si è visto, ha richiesto il pagamento del 5%, se il valore è inferiore a 100.000,00, esclusa la doppia conforme *a favore* dell'Agenzia (non prevista); così come se c'è stata vittoria del contribuente "in tutto o in parte" in primo grado (e non anche in appello) ove il valore della lite fosse stato "inferiore" a 50.000,00" perché si è dovuto pagare il 20%, al posto del 100% del credito d'imposta disconosciuto (ex 197/2002); ipotesi, quest'ultima per la quale non scatterebbe scattato, comunque, il reato sia che si tratti di crediti non spettanti, che inesistenti indebitamente compensati che, come noto, si realizza solo al superamento della soglia di 50.000 euro (ex cit. art. 10-quater, commi 1 e 2, d.lgs. 74/2000).

10.3. Resta da accennare al fatto che la definizione della lite sugli atti di recupero del credito d'imposta R&S può avvenire anche con il nuovo istituto del "riversamento" con pagamento del 100% del credito d'imposta contestato (non spettante), senza imposte, interessi e sanzioni, ex art. 5, commi 7-12, del d.l. n. 146/2021.

Se, come si diceva, sono definibili le controversie relative al credito R&S con i limiti supra detti (ex art. 5 l. 130/2022 e, comma 186 l. 197/2022) è evidente che se la parte ha impugnato l'atto di recupero con presentazione di ricorso, ovvero di ultima sentenza di primo o di secondo grado *favorevole* al contribuente, sarà sicuramente più conveniente la definizione ex l. n. 197/2022 (con il pagamento del 90%, 40%, 15%), ferma la sicura maggior convenienza al 5% nei casi possibili (per valore della causa e di doppia conforme a favore del contribuente se il ricorso è pendente in cassazione), in luogo del 100% del tributo che sarebbe dovuto con il d.l. 146/2021.

Da tener presente però che il riversamento del credito d'imposta R&S ex art. 5 d.l. n. 146/2021 assicura con certezza "*la non punibilità"* ai fini penali dei crediti d'imposta non spettanti (ma non di quelli fraudolenti), se il pagamento avviene prima dell'udienza dibattimentale/pre-dibattimentale che andrà effettuato, per ora, entro il 31 ottobre 2023. Il che complica la già intricata e complessa questione sui crediti d'imposta inesistenti e di quelli non spettanti e costringe, comunque, a fare "una serie di calcoli" sul quantum dovuto e, soprattutto, sui tempi del pagamento per i casi penalmente rilevanti**[30]**.

11. Il “test di convenienza” delle varie definizioni con la rottamazione-quater

1. A conclusione di questa lunga, ma inevitabile disamina comparata tra le norme, va osservato che, nel caso di carichi pendenti per i quali sono già stati effettuati pagamenti, nella rottamazione-quater ai fini del calcolo del dovuto si tiene conto solo degli importi versati a titolo di capitale compreso nei carichi affidati (*e non delle sanzioni ed interessi)* e degli importi versati a titolo di rimborso delle spese *per le procedure esecutive* e di *notificazione* della cartella di pagamento *(chissà mai perché ancora addebitata pure se da anni effettata via pec)*.

Il che vuol, dire che, nel caso di giudizi pendenti, per valutare in termini di convenienza l’opzione, occorre verificare quante sono state le somme già versate a titolo di interessi e sanzioni che restano definitivamente acquisite, e non sono rimborsabili.

Questo è un altro aspetto “anomalo” nel panorama delle varie sanatorie/definizioni di cui ci si occupa, visto che per come è stata migliorata oggi a favore dei contribuenti la rottamazione-quater, il costo delle definizioni nei casi di debiti iscritti a ruolo con riferimento a giudizi pendenti “resta neutro” e, quindi, non crea diseguaglianze nei riguardi dei “soli” contribuenti morosi che non hanno pagato – come avrebbero dovuto – alcuna somma a titolo provvisorio, pur se soccombenti nei gradi di merito. Ed infatti in questi casi, sia la rottamazione quater, che la definizione agevolata, porterà al calcolo del dovuto del 100% del tributo (senza sanzioni, ed interessi, o altri accessori), senza dover patire il “pregiudizio” di non vedersi riconoscere a scomputo le sanzioni ed interessi già pagati (non avendo pagato alcunché).

E non solo. Con la rottamazione – e non con le altre definizioni alternative – c’è la lunga serie di benefici “premiali” legati alla sospensione/interruzione delle attività di esecuzione (comma 240) di cui si avvale, sempre, il contribuente “*non virtuoso*”.

Il contribuente che, invece, nelle more del giudizio avesse pagato (come doveva) le somme iscritte a ruolo provvisoriamente, avrà convenienza – di norma – più a definire la lite che a rottamare, potendo nel primo caso scomputare dal dovuto quanto pagato all’Agenzia (Entrate/Dogane) a titolo di tributo, sanzioni ed interessi – al netto di quanto pagato ad ADER a titolo di aggi ed accessori – mentre se rottama, avrebbe diritto a scomputare dal 100% del tributo solo le somme pagate *per sorte capitale, eventuali procedure esecutive ed il costo della notifica via pec*, ma non anche le sanzioni e gli interessi nelle more pagati (comma 238); e ciò fermo il calcolo

di “convenienza” da ri-fare ove il contribuente dovesse essere “in regola” con i pagamenti provvisori ed aver pagato “molto più” di quanto dovuto, per il danno di non vedersi riconoscere a rimborso l’ eccedenza.

12. Conclusioni

Come si diceva in premessa, solo dopo aver esaminato “*quello che c’è*”, e riflettuto sulle incoerenze e criticità riscontrate, emerge “*quello che non c’è*” nella legge che, in estrema sintesi, si può segnalare con le seguenti brevi riflessioni.

Manca sicuramente e, da tempo, la funzione di controllo sulla qualità del ciclo della regolazione (*legal drafting*), ovvero della “buona tecnica” di redazione delle leggi che, sebbene incardinata già a partire dagli anni 80 nella responsabilità e ruoli specifici del Parlamento e Governo (*Dipartimento per gli Affari Giuridici e Legislativi della Presidenza del Consiglio dei Ministri, Comitato per la legislazione alla Camera e alle Regioni, Commissioni legislative, Organi di staff, organi consultivi, ecc*.), con il supporto di molteplici strumenti e tecniche di monitoraggio, e valutazione dell’impatto comprese quelle informatiche e/o con l’ausilio dell’intelligenza artificiale, appare abbandonato**[31]**. Il che fa emergere, pur se non voluto, un senso di “disinteresse” per il valore costituzionale della certezza del diritto che, al contrario, dovrebbe indirizzare ogni legislatore nell’introdurre o modificare le leggi con la doverosa ed attesa “competenza tecnica” con la produzione di norme coerenti, comprensibili, chiare, compatibili, pur nell’urgenza o emergenza degli accadimenti politici/finanziari/economici.

Si profila una tendenziale riduzione dei giudizi pendenti (di merito e legittimità), ma non anche una sicura riduzione dei tempi dei giudizi, né sicuri incassi dell’Erario; anzi, si prospetta un carico di lavoro aggiuntivo presso le Corti di merito e di legittimità per il più che probabile contenzioso che nascerà per i casi dubbi e la probabilità che le somme dovute, anche con i lunghi pagamenti rateali concessi, non vengano effettivamente incassate nei tempi stimati (5 anni, secondo la relazione illustrativa).

Si riscontra una disorganicità delle misure deflattive esaminate, in parte “copiate” da precedenti edizioni che avevano mostrato le stesse lacune e necessità di correttivi, tanto che di fronte ai tanti strumenti definitori/deflattivi vigenti chi deve cimentarsi nell’applicarli, avverte la sensazione di trovarsi di fronte ad un *puzzle* di difficile soluzione, aggravato dell’incertezza/contraddittorietà delle norme rispetto a quanto indicato nella relazione

illustrativa, e nei testi circolati prima della definitiva approvazione; ferma l'incoerenza dovuta al mancato coordinamento tra le definizioni "similari" previste dalla due recenti leggi per le liti pendenti in Cassazione e quelle proposte come *alternative* nella legge di Bilancio.

Si registra uno stravolgimento della valenza, non solo giuridica, ma morale della riserva di legge collocata, non a caso, all'art. 23 Cost. tra i rapporti civili affinché il principio del consenso all'imposizione tuteli in via immediata e prevalente gli interessi generali dello Stato e, solo in via indiretta e subordinata, gli interessi dei privati (*e non il contrario*) e, correlativamente, si misura l'abbandono del valore dei principi costituzionali che dovrebbero presidiare, invece, sempre, l'imposizione (art. 53, 2, 3 e 97 Cost.) oltre che il diritto di difesa (art. 24 Cost).

Si diffonde, in definitiva, un senso di disaffezione ai principi costituzionali della funzione fiscale che accompagna a dire il vero, ogni forma di "condono" per la percezione della diseguaglianza, disparità di trattamento, irragionevolezza, mancata proporzionalità delle regole in chi immagina ciò che "prova" chi aderisce (*con soddisfazione di non aver pagato l'accertato*) e chi ha pagato, regolarmente, il dovuto (*con il rammarico di averlo fatto, e semmai il proposito di non pagare più*).

Ci sarebbe da correre ai ripari, visti gli obiettivi e traguardi da raggiungere nei tempi previsti dal PNRR che, ovviamente, non dovranno essere mancati.

---

[1] E. Manzon, *La Cassazione civile-tributaria alla sfida del PNRR, in sintesi ed in prospettiva, in Giustizia. Insieme*, 23.11.2022; R. Angiolella, *Riflessioni sulla riforma del processo tributario in Cassazione. La nuova Sezione Tributaria della Cassazione, la pace fiscale ed il rinvio pregiudiziale*, in *Giustizia Insieme*, 15.12.2022. A. Bodrito, *Punti critici della definizione agevolata in Cassazione ex art. 5 L. n. 130/2022*, in *Riv. dir. trib. on line*, 22.12.2022 segnala, al riguardo, un precedente in cui la Corte costituzionale ha esteso il condono a soggetti che ne erano esclusi per disparità di trattamento (sentenza 13 luglio 2007, n. 270) cui si rinvia.

[2] Segnalazione dello stesso Ministro, M. Leo, *Sarà efficientata nell'immediato la giustizia tributaria?* in *il fisco*, 2022, 39, pag. 3707 ss.. Sul punto, anche A. Contrino – F. Farri, *La nuova definizione agevolata delle liti tributarie in cassazione: vizi, virtù e possibile [in]efficacia nel*

contesto dell'attuale assetto della Suprema Corte, e possibile [in]efficacia nel contesto dell'attuale, in *https://www.centrostudilivatino.it*, 4.11.2022; R. Angiolella *op. cit.*; A. Bodrito, *op. cit*.

[3] Comma 14, art. 6, d.l. 23 ottobre 2019, n. 119; comma 11, art. 11, d.l. 24 aprile 2017 n. 50; comma 12, art. 39 d.l. 6 luglio 2011 n. 98; comma 10, art. 16, l. 27 dicembre 2002 n. 289.

[4] Art. 11, comma 11, d.l. n. 50/2017; art. 39, comma 12, d.l. n. 98/2011; art. 16, comma 10, l. n. 289/2002).

[5] A. Bodrito, *op. cit*.

[6] Come già osservato, i dubbi sull'effettiva riduzione del contenzioso dipendono anche dal fatto che la maggior parte dei ricorsi tributari definiti in cassazione è proposto dall'Agenzia delle entrate. Per dato statistico rilevato a dicembre 2021 su un totale di 7.994 definiti, l'Agenzia delle entrate è stata parte ricorrente nel 51% del totale, per un valore economico di 6.880.604.918 pari al 73,3% del valore complessivo: R. Angiolella, *op.cit*.

[7] Salvo a chiedersi la *ratio* dell'esclusione, visto che l'ADER, dopo il noto d.l. n. 193/2016 è ente strumentale dell'Agenzia delle entrate, a tutti gli effetti di legge e visto che si consente, a parità di costo, di chiudere la lite anche dopo la rottamazione delle cartelle e quindi eliminando i ruoli formati dagli Uffici, se in carico al (medesimo) Agente della Riscossione.

[8] Di diverso tenore letterale è l'art. 5, che in ordine alla definizione delle liti sui tributi locali pendenti in Cassazione, se nei limiti di valore, ha disposto al comma 15 che ciascun ente "stabilisce" – e, quindi in via d'obbligo e non di facoltà – l'applicazione delle regole sulla definizione agevolata ai tributi locali di sua spettanza o di un suo ente strumentale. Il punto è che, ciò nonostante, l'obbligo appare essere in conflitto con gli artt. 117 e 119 della Cost., anche per alterazioni dell' omogeneità tra le Regioni; questione su cui si è pronunciata anche la Corte Costituzionale (sentenza n. 381/2004; sentenza n. 29/2018 sulla rottamazione dei tributi locali). Anche l'IFEL, di recente (novembre 2022), ha ritenuto la previsione una facoltà, e non un obbligo, qualificandolo come dovere in ragione degli obiettivi del PNRR. Il comma 15 è comunque privo di

un termine per deliberare da parte degli Enti locali, con regolamento, l'eventuale estensione ma, per logica, il termine si è consumato il 16.1.2023. Di recente, tuttavia, la Regione Campania, in attuazione della Delibera di Giunta regionale n. 28 del 24/01/2023, ha approvato il modello di domanda e le istruzioni per la definizione agevolata dei giudizi tributari pendenti innanzi alla Corte di cassazione ai sensi dell'art. 5 l. 130/2022 e dell'art. 52 l.r. n. 18/2022, prevedendo quale termine per la presentazione della domanda di definizione agevolata il 2 maggio 2023 (ovvero 4 mesi dopo l'originaria scadenza).

[9]In proposito, come è accaduto per altri casi di sospensione legale dei termini e, in ultimo, per quella straordinaria disposta dall'emergenza COVID, la sospensione straordinaria prevista dalle leggi di definizioni delle liti non è cumulabile con quella dei termini processuali nel periodo feriale (art. 1 l. 742/1969 di 31 gg.) solo nei casi di coincidenza, o sovrapposizione dei relativi periodi secondo quanto stabilito dalla Cassazione (tra le ultime, sent. n. 34637/2022),

[10] Secondo la dottrina, la sospensione del processo per i casi del condono non rientra nei casi di pregiudizialità-dipendenza tra cause ex art. 295 c.p.c, ora art. 39, comma 1 bis, d.lgs. 546/92, né in quelli di istanza volontaria concorde delle parti ex art. 296 c.p.c.. Sul punto, C. Glendi, *Sospensione ed estinzione del processo per le controversie definibili con la pace fiscale*, in *Corr. trib* ., 2019, 3, 221 ss. Si tratta di una figura autonoma ed automatica di sospensione che la legge fa dipendere dalla presentazione della domanda di condono, indipendentemente dall'intervento del Giudice che, quando dispone, emette un provvedimento dichiarativo e non costitutivo dell'effetto della sospensione.

[11] Provvedimento AE, prot.n. 30294/2023 del 1 febbraio 2023.

[12] Ad analoghe conclusioni è giunta l'Agenzia Entrate in altri documenti di prassi (circ. 180/1998, nr. 22/2017 e 6/2019. Lo stesso è avvenuto per l'Agenzia delle Dogane, n. 10/2003).

[13] Decreto del MEF del 13.12.2022 pubblicato il 15.12.2022.

[14] Se non si versa una delle rate entro il termine di quella successiva, quindi, l'intero importo è iscritto a ruolo con una maggiorazione del 45%.

[15] La Suprema Corte ha rilevato che l'art. 6, d.l. n. 119/2018, in quanto *ex specialis* e posteriore, deroga all'altra disposizione premiale di cui all'art. 17, d.lgs. n. 472/1997 che consente di definire le sanzioni con l'abbuono dei due terzi, rinunciando alla loro ripetizione. Ad avviso della Corte, le due disposizioni premiali "*non sono incompatibili, poiché una contiene l'altra, nel senso che la definizione delle sanzioni di cui alla d.lgs. n. 472/1997 ha collegamento con la definizione di cui al d.l. n. 119/2018. Accedendo ai benefici della prima, le somme relative escono dal contenzioso, divenendo definitivamente irripetibili, ma restano sempre somme corrisposte in ragione ed in costanza della controversia che si vuole definire con la procedura di cui al più volte citato d.l. n. 119/2018*". Ne segue che "*deve essere valorizzata l'espressione testuale del legislatore che ha voluto fossero scomputabili le somme "a qualsiasi titolo" versate in costanza di giudizio e che trovano fondamento sul contenzioso in essere che si vuol definire. Per cui, all'argomento letterale si affianca, irrobustendolo, l'argomento logico sistematico*".

[16] Secondo la Cassazione (sent. n. 7957 dell'11 marzo 2022), come già stabilito dalle SS.UU con la sentenza n. 19980/2014: "L'art. 391, primo comma, cod. proc. civ. (nel testo sostituito dall'art. 15 del d.lgs. 2 febbraio 2006, n. 40), alludendo ai "casi di estinzione del processo disposta per legge", si riferisce sia alle ipotesi in cui l'estinzione del processo è disposta direttamente dalla legge, senza necessità di comportamenti diretti ad integrare la fattispecie estintiva, sia a quelle in cui tali comportamenti siano necessari poiché l'effetto estintivo è previsto dalla norma in ragione del verificarsi all'esterno del processo di cassazione di determinati fatti che poi devono essere rappresentati e fatti constare. Ne consegue che, ricorrendone i presupposti di legge e salvo che si debba necessariamente pronunciare sentenza ovvero ordinanza camerale ai sensi degli artt. 375, n. 3, e 380 bis cod. proc. civ., in entrambi i casi è possibile procedere alla dichiarazione di estinzione con decreto ai sensi dell'art. 391 cod. proc. civ.", ed inoltre hanno affermato, per quanto qui d'interesse, che "Il decreto di cui all'art. 391, primo comma, cod. proc. civ. ha la

medesima funzione (di pronuncia sulla fattispecie estintiva) e il medesimo effetto (di attestazione che il processo di cassazione deve chiudersi perché si è verificato un fenomeno estintivo) che l'ordinamento processuale riconosce alla sentenza o all'ordinanza, con la differenza che, mentre nei confronti dei suddetti provvedimenti è ammessa solo la revocazione ex art. 391 bis cod. proc. civ., avverso il decreto presidenziale l'art. 4 Corte di Cassazione – copia non ufficiale 391, terzo comma, cod. proc. civ., individua, quale rimedio, il deposito di un'istanza di sollecitazione alla fissazione dell'udienza (collegiale) per la trattazione del ricorso. Tale istanza – che, non avendo carattere impugnatorio, non deve essere motivata – va depositata nel termine, da ritenersi perentorio (salva la generale possibilità di rimessione in termini prevista dall'art. 153, secondo comma, cod. proc. civ., aggiunto dall'art. 45, comma 19, della legge 18 giugno 2009, n. 69), di dieci giorni dalla comunicazione del decreto, indipendentemente dal fatto che quest'ultimo rechi o meno una pronuncia sulle spese" (v. anche Cass. n. 8727/2013).

[17] Sugli aspetti critici di questa estensione, soprattutto dopo l'intervento in materia delle SSUU n. 10370/2019, si rinvia a A.FEDELE, *Sostituzione tributaria ed estensione degli effetti del condon*o, in *Riv. Dir. Trib. On line*, 21 aprile 2021.

[18] Cass. sent. nn. 16120/2018; 7497/2018; 6466/2018; 16679/2016.

[19] Interpretazione confermata con la più recente sentenza n. 33176/2022 per la definizione agevolata di una cartella notificata a società beneficiaria quale primo atto impositivo, anche se la cartella era stata notificata in precedenza alla scissa, nonché con la sentenza n. 25486/2022 per la cartella notificata ad un cessionario d'azienda preceduta dall'avviso di accertamento notificato alla società cedente.

[20] Nello stesso senso, l'AE con riferimento all'art. 6, d.l. n. 11972018 con la circ. 6/2019.

[21] L'art. 3-bis del d.l. n. 146/21, inserito in sede di conversione dalla l. n. 215/21, novellando l'art. 12 del d.p.r. n. 602/73 con il comma 4-bis, ha stabilito, come noto, che: *"Il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione nei*

soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto per effetto di quanto previsto nell'art. 80, comma 4, del codice dei contratti pubblici, di cui al d.lgs. 18 aprile 2016, n. 50, oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'art. 1, comma 1, lettera a), del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 18 gennaio 2008, n. 40, per effetto delle verifiche di cui all'art. 48-bis del presente decreto o infine per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione".

[22] Si noti che l'Agenzia delle dogane, con la circolare 10/D del 4 marzo 2003, in riferimento al condono tombale della l. n. 289 del 2002, ha ritenuto che dovesse ricomprendersi tra le definizioni *l'IVA all'importazione*, in quanto tributo nazionale, ed esclusione dei dazi, costituenti risorsa propria comunitaria.

[23] Si veda par. 4.4.

[24] Anche l'Agenzia delle Entrate, con la circolare 2/2017, par. 2 ha ritenuto definibili con la rottamazione i carichi relativi solo alle sanzioni tributarie.

[25] Non è agevole stabilire quali sono le violazioni che rientrano nella regolarizzazione delle irregolarità formali. Sul punto si rinvia per la casistica alla recente circ. 2/2023 che, a sua volta, rinvia alle precedenti emanate sul medesimo istituto.

[26] Tale conclusione trova conferma anche nella relazione illustrativa, pur se la stessa potrebbe ritenersi ininfluente rispetto alla legge, come *supra* indicato, ove si legge ma con riferimento al comma 4 dell'art. 42 del testo del ddl che: "*Nel caso sia intervenuta sentenza di Cassazione con rinvio, la controversia si considera pendente in primo grado, "in coerenza con la previsione dell'articolo 68, comma 1, lettera c-bis) del decreto legislativo 31dicembre 1992, n. 546, in materia di riscossione in pendenza di giudizio di rinvio che prevede la riscossione frazionata", e quindi, nella misura di un terzo come avviene in pendenza del giudizio di primo grado*".

[27] Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario fosse in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità dell'articolo 13-bis d.lgs. 74/2000 è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione.

[28] Si tratta dell'udienza che dovrà tenersi davanti a un giudice (diverso dal Gup e da quello che svolgerà l'eventuale dibattimento) che procederà agli accertamenti preliminari (costituzione delle parti, eventuale rinnovazione avvisi, citazioni, comunicazioni e notificazione di cui dichiara la nullità e così via).

[29] Il giudice pronuncia sentenza di non luogo a procedere, infatti, quando: a) c'è una causa che estingue il reato o per cui l'azione penale non andava iniziata o proseguita; b) il fatto non è previsto dalla legge come reato o non sussiste o l'imputato non lo ha commesso o il fatto non costituisce reato; c) l'imputato non è punibile per qualsiasi causa; d) gli elementi acquisiti non consentono una ragionevole previsione di condanna.

[30] Sul tema si permetta di rinviare a P. Coppola, *La fattispecie dell'indebito utilizzo di crediti d'imposta inesistenti e non spettanti tra i disorientamenti di legittimità e prassi: la "zona grigia" da dipanar*e, in *Dir. prat. trib*., n. 4/2021, pag. 1525-1551. Sulla complessa distinzione e questione, si veda l'ordinanza interlocutoria per la rimessione alle SS.UU, n. 35536 del 2.12.2022 sulla questione della loro distinzione ai fini dei relativi termini decadenziali, e la più recente ordinanza interlocutoria n. 3784 dell'8 febbraio 2023 sulla loro distinzione a fini sanzionatori.

[31] Anche su questo tema si permetta di rinviare a P. Coppola in (in ultimo), *Alla ricerca della qualità del ciclo della regolazione, ed in specie, delle norme fiscali al tempo del Covid-19*, in " *Pandemia da "Covid-19" e "sistema tributario*", a cura di A. Contrino e F. Farri, Pacini Giuridica Editore.