

*Direzione Centrale Affari Legali,
Contenzioso e Riscossione*

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

INDICE

PREMESSA	4
1. QUALITÀ DI PARTE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE	4
<i>1.1 Liti avverso atti dell'agente della riscossione</i>	<i>4</i>
2. ATTI OGGETTO DELLE LITI DEFINIBILI.....	6
<i>2.1 Classamento degli immobili.....</i>	<i>6</i>
<i>2.2 Contributi previdenziali</i>	<i>7</i>
<i>2.3 Sospensione dell'esercizio dell'attività.....</i>	<i>8</i>
3. LEGITTIMAZIONE A PRESENTARE LA DOMANDA DI DEFINIZIONE	9
<i>3.1 Interruzione del processo per apertura di fallimento</i>	<i>9</i>
4. DETERMINAZIONE DEGLI IMPORTI DOVUTI.....	10
<i>4.1 Modalità di scomputo degli importi già versati.....</i>	<i>10</i>
<i>4.2 Precedente definizione dei carichi iscritti a ruolo in pendenza di giudizio</i>	<i>12</i>
<i>4.3 Definizione di atto che non reca la quantificazione degli interessi dovuti</i>	<i>13</i>
<i>4.4 Quantificazione degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo.....</i>	<i>14</i>
<i>4.5 Interessi derivanti dalla sospensione amministrativa della riscossione ..</i>	<i>15</i>
<i>4.6 Calcolo degli interessi in caso di lite pendente su atti dell'agente della riscossione</i>	<i>16</i>
5. TRATTAMENTO DELLE SANZIONI	16
<i>5.1 Indebita compensazione di credito esistente</i>	<i>16</i>
<i>5.2 Indebita compensazione di credito inesistente.....</i>	<i>19</i>

<i>5.3 Concorso di persone</i>	20
<i>5.4 Soggetto responsabile per la sanzione amministrativa</i>	20
<i>5.5 Trattamento delle sanzioni irrogate con il cumulo giuridico</i>	21
<i>5.6 Sanzione per omesso versamento dell'imposta di registro in caso di impugnazione</i>	22
6. PERFEZIONAMENTO DELLA DEFINIZIONE	24
<i>6.1 Coobbligati</i>	24
<i>6.2 Litisconsorzio necessario</i>	25
<i>6.3 Diritto di rivalsa</i>	25
7. SOSPENSIONE DEI TERMINI DI IMPUGNAZIONE	26
<i>7.1 Sentenza notificata prima del periodo di sospensione</i>	26

PREMESSA

Con circolare n. 22/E del 28 luglio 2017 sono stati forniti chiarimenti in ordine alla definizione agevolata delle controversie pendenti introdotta dall'articolo 11 del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96.

Con la presente circolare si forniscono ulteriori chiarimenti in risposta ad alcuni quesiti recentemente pervenuti dalle strutture territoriali anche in relazione alle istanze di definizione presentate dai contribuenti.

1. QUALITÀ DI PARTE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

1.1 Liti avverso atti dell'agente della riscossione

D.: *E' possibile definire le liti instaurate avverso gli atti dell'agente della riscossione, come ad esempio avviso di iscrizione di ipoteca o fermo amministrativo, qualora l'Agenzia delle entrate non sia stata chiamata in giudizio né sia intervenuta volontariamente?*

R.: *L'articolo 11, comma 1, prevede che sono definibili “Le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'agenzia delle entrate pendenti in ogni stato e grado del giudizio ...”.*

Al paragrafo 1.1 della circolare n. 22/E del 2017 si afferma che, “Per identificare le liti “in cui è parte l'agenzia delle entrate”, si ritiene che occorra fare riferimento alla nozione di parte in senso formale e, quindi, alle sole ipotesi in cui l'Agenzia delle entrate sia stata evocata in giudizio o, comunque, sia intervenuta. Da ciò consegue che non sono definibili le liti nelle quali l'Agenzia delle entrate, pur essendo titolare del rapporto giuridico sostanziale dedotto in giudizio, non sia stata destinataria dell'atto di impugnazione e non sia stata successivamente chiamata in giudizio né sia intervenuta volontariamente.

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

Tenuto conto di quanto già chiarito con la predetta circolare, si conferma che non sono definibili le liti instaurate avverso i provvedimenti dell’agente della riscossione, nelle quali l’ufficio dell’Agenzia delle entrate non figuri come parte in senso “formale”.

Oltre al presupposto relativo alla qualità di parte “formale” dell’Agenzia delle entrate, per la definibilità della controversia occorre anche che la materia del contendere riguardi la legittimità del credito affidato all’agente della riscossione. Non è definibile la controversia in cui il contribuente contesti un atto dell’agente della riscossione senza chiedere l’annullamento del credito (ad es. qualora contesti solo la legittimità di una misura cautelare adottata dall’agente della riscossione, senza contestare quanto dovuto all’Agenzia delle entrate).

Possono quindi essere definite in via agevolata le controversie sorte a seguito dell’impugnazione della cartella di pagamento, quando viene chiesto l’annullamento del credito iscritto a ruolo.

In tale ipotesi, gli importi che rilevano per la definizione agevolata sono quelli iscritti a ruolo, anche qualora il ricorrente abbia asserito di non aver ricevuto valida notifica dell’atto presupposto, ad esempio l’avviso di accertamento. Invero, l’atto impugnato da considerare resta pur sempre l’iscrizione a ruolo, anche quando il ricorrente si sia avvalso della facoltà di cui al comma 3 dell’articolo 19 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, secondo cui *“La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all’atto notificato, ne consente l’impugnazione unitamente a quest’ultimo.”*

Discorso analogo vale in riferimento alla controversia instaurata impugnando:

- il ruolo e la cartella di pagamento asseritamente conosciuti solo attraverso la consultazione del cosiddetto estratto di ruolo o conto;
- l'avviso di accertamento "esecutivo" asseritamente conosciuto solo attraverso l'avviso dell'agente della riscossione di presa in carico, conseguente all'affidamento da parte dell'Agenzia delle entrate.¹

Occorre precisare, infine, che nelle liti definibili aventi ad oggetto atti dell'agente della riscossione, gli importi dovuti vanno determinati con riguardo all'atto presupposto dell'Agenzia delle entrate oggetto di contestazione (ad esempio, ruolo); pertanto, ai fini della definizione non sono dovuti gli importi di spettanza dell'agente della riscossione (aggi, rimborsi spese). Al riguardo occorre infatti considerare che l'articolo 11 del DL n. 50 del 2017 prevede che "*al versamento degli importi dovuti per la definizione si applicano le disposizioni dell'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218*"; oltre a ragioni di ordine sistematico, anche il richiamo a tale norma, che prevede il versamento delle somme dovute a mezzo mod. F24, esclude che oggetto di versamento possano essere anche importi di spettanza dell'agente della riscossione.

2. ATTI OGGETTO DELLE LITI DEFINIBILI

2.1 Classamento degli immobili

D.: *La circolare n. 22/E del 2017, paragrafo 1.2, precisa che non sono definibili gli atti di valore indeterminabile come quelli che attengono al classamento degli immobili. Si chiede conferma sulla non definibilità delle liti nel caso in cui gli atti in questione contengano anche tributi e sanzioni.*

R.: Nel caso di lite in cui si contesta un atto relativo al classamento di immobile che contenga anche il recupero di tributi catastali e l'irrogazione di sanzioni (ad esempio nel caso di accertamento di rendita catastale presunta), non

¹ Di cui all'articolo 29, comma 1, lett. b) del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122.

si ritiene possibile definire il giudizio, tenuto conto che, sulla base dell'articolo 11 del DL n. 50 del 2017, non può ammettersi la definizione parziale della lite vertente sul medesimo atto. Non è possibile infatti scindere, ai fini della definizione, la lite instaurata avverso l'intero atto, cioè riferita sia al classamento dell'immobile, di valore indeterminabile e quindi non definibile, sia ai tributi e alle sanzioni eventualmente oggetto di contestuale recupero.

2.2 Contributi previdenziali

D.: *I contributi previdenziali relativi ad atti oggetto di definizione agevolata della lite tributaria sono dovuti integralmente, come era stato previsto con riguardo alla definizione agevolata delle liti minori, di cui all'articolo 39, comma 12, del decreto-legge 6 luglio 2011, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111?*

R.: Ai sensi del comma 1 dell'articolo 11 del DL n. 50 del 2017, per la definizione sono dovuti tutti gli importi di cui all'atto impugnato, con esclusione delle sanzioni collegate al tributo e degli interessi di mora. In proposito non va però trascurato che il predetto articolo 11 disciplina la definizione agevolata delle controversie tributarie, e non può riguardare i contributi previdenziali, in quanto non rientranti nella giurisdizione tributaria. Conseguentemente, per il perfezionamento della definizione agevolata di cui si tratta non è richiesto il pagamento dei contributi previdenziali.

Già in passato è stato chiarito con circolare n. 48/E del 24 ottobre 2011, concernente la definizione agevolata delle controversie tributarie prevista dall'articolo 39, comma 12, del DL n. 98 del 2011, che *“I contributi previdenziali ... non costituiscono oggetto di liti fiscali e non rientrano, peraltro, nella giurisdizione delle Commissioni tributarie né tanto meno è configurabile, in relazione alle relative controversie, la legittimazione passiva dell’Agenzia delle entrate”*.

In senso conforme si è espresso l'INPS con circolare n. 140 del 2 agosto 2016, riferita sempre alla definizione di cui al citato articolo 39, ove viene chiarito che, *“in relazione agli accordi di chiusura agevolata delle liti fiscali pendenti, gli stessi non avranno efficacia sulle azioni di recupero promosse dall'Istituto il quale procederà alla riscossione degli importi da versare a titolo di contributi calcolati sull'intero ammontare originariamente accertato.*

“In definitiva, i contributi richiesti dall'Istituto con Avviso di Addebito (o cartella esattoriale) non dovranno essere oggetto di annullamento (sgravio) e dovranno essere versati dal contribuente per l'intero ammontare originariamente quantificato dall'Agenzia delle Entrate”.

2.3 Sospensione dell'esercizio dell'attività

D.: *In un caso di riunione di due giudizi, il primo relativo ad irrogazione di sanzione per mancata emissione di scontrini e il secondo relativo al provvedimento di sospensione dell'esercizio dell'attività (sanzione accessoria ex articolo 12, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471), la parte intende definire il primo atto. Tale definizione comporta anche l'estinzione del giudizio sul secondo atto, non definibile in quanto di valore indeterminabile?*

R.: La definizione della lite instaurata avverso la sanzione irrogata per mancata emissione di scontrini non ha effetti sulla lite, non definibile in quanto di valore indeterminabile, relativa all'irrogazione della sanzione accessoria di chiusura dell'esercizio. In tal caso la definizione comporta l'estinzione solo “parziale” del giudizio, che prosegue per la parte non oggetto di definizione.

3. LEGITTIMAZIONE A PRESENTARE LA DOMANDA DI DEFINIZIONE

3.1 Interruzione del processo per apertura di fallimento

D.: *Nel caso in cui il processo sia stato interrotto per l'apertura del fallimento, ai sensi dell'articolo 43, terzo comma, del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 (c.d. legge fallimentare), e non ci sia stata ancora riassunzione, chi è il soggetto legittimato a presentare la domanda di definizione delle liti pendenti?*

R.: Si ritiene che, a seguito di fallimento del contribuente, la legittimazione a presentare l'istanza di definizione agevolata delle controversie pendenti debba essere riconosciuta al curatore e, in caso d'inerzia di quest'ultimo, al fallito.

In proposito si osserva che, a norma dell'articolo 43, primo comma, della legge fallimentare, *“Nelle controversie, anche in corso, relative a rapporti di diritto patrimoniale del fallito compresi nel fallimento sta in giudizio il curatore”*.

In altri termini, con la dichiarazione di fallimento, il debitore perde la propria capacità processuale a favore del curatore, il quale assume la legittimazione ad agire e a resistere in tutti i giudizi facenti capo al fallito.

Va tuttavia evidenziato che, secondo il consolidato orientamento della Corte di cassazione, alla legittimazione processuale del curatore si affianca, nel caso di inerzia dell'organo fallimentare, quella del medesimo soggetto sottoposto a procedura concorsuale (cfr., tra le altre, Cass. 28 dicembre 2016, n. 27277; 30 aprile 2014, n. 9434; 18 marzo 2014, n. 6248).

In particolare, con riguardo alla chiusura delle liti fiscali pendenti prevista dall'articolo 16 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, la Suprema Corte, con la citata pronuncia n. 6248 del 2014, ha chiarito che *“legittimato a proporre istanza di definizione agevolata, a seguito del fallimento del contribuente, dev'essere*

considerato, in caso d'inerzia del curatore, anche il fallito: quest'ultimo, infatti, non è privato, per effetto della dichiarazione di fallimento, della qualità di soggetto passivo del rapporto tributario, restando esposto ai riflessi anche sanzionatori che conseguono alla definitività dell'atto impositivo, ed essendo per tale motivo legittimato, nell'inerzia degli organi fallimentari, anche a ricorrere alla tutela giurisdizionale, tenuto conto che la perdita della capacità processuale derivante dalla dichiarazione di fallimento ha carattere relativo, potendo essere fatta valere soltanto dal curatore, nell'interesse della massa dei creditori (Cass. 11068/06)".

4. DETERMINAZIONE DEGLI IMPORTI DOVUTI

4.1 Modalità di scomputo degli importi già versati

D.: *Lo scomputo degli importi versati da quelli dovuti per la definizione agevolata deve avvenire titolo per titolo o forfetariamente (vale a dire imposta su imposta, sanzioni su sanzioni e interessi su interessi oppure se è dovuto 100 ed è stato versato 40, il residuo dovuto è 60?).*

R.: L'articolo 11, comma 7, del DL n. 50 del 2017 dispone che “*Dagli importi dovuti ... si scomputano quelli già versati per effetto delle disposizioni vigenti in materia di riscossione in pendenza di giudizio nonché quelli dovuti per la definizione agevolata di cui all'articolo 6*” del DL n. 193 del 2016, senza prevedere distinzioni tra somme versate a titolo di imposta, di sanzioni o di interessi.

Coerentemente al dettato normativo, al paragrafo 4.1 della circolare n. 22/E del 2017, è stato chiarito che non è richiesta alcuna specificazione relativamente al titolo o all'imputazione delle somme da scomputare. Una volta effettuato lo scomputo delle somme versate, l'*importo netto dovuto*, ossia l'importo da versare (cfr. circolare 22/E del 2017, paragrafo 4.1), dovrà essere ripartito tra i vari codici tributo istituiti con la risoluzione n. 108/E del 1° agosto

2017 in proporzione ai diversi importi che compongono l'*importo lordo dovuto*, ossia le somme complessivamente dovute per la definizione (cfr. paragrafo 4 della circolare citata).

Si ipotizzi un atto di accertamento per il quale risultino i seguenti importi in contestazione:

Irpef + interessi	€ 150.000
Addizionale regionale + interessi	€ 4.000
Irap + interessi	€ 12.000
Addizionale comunale + interessi	€ 1.000

L'importo lordo dovuto è, dunque, pari a € 167.000.

Si ipotizzi, altresì, che la somma degli importi versati in pendenza di giudizio e di quelli inerenti alla definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione sia pari a € 48.000.

In tale situazione, l'importo netto dovuto è pari a € 119.000, vale a dire alla differenza tra l'importo lordo dovuto e il totale delle somme versate in pendenza di giudizio e dovute per effetto della definizione agevolata dei carichi ($€ 167.000 - € 48.000 = € 119.000$).

Tale importo netto dovrà essere suddiviso tra i codici tributo istituiti per la definizione agevolata delle liti con risoluzione n. 108/E del 2017, in proporzione alla percentuale con cui ciascuno degli importi in contestazione sopra specificati incidono sul totale dell'importo lordo dovuto.

Ad esempio, considerato che l'importo lordo dovuto per Irpef e relativi interessi ammonta a € 150.000 e corrisponde all'89,82 per cento del totale dovuto di € 167.000, al codice tributo 8122 (*Altri tributi erariali e interessi*) dovrà essere imputato il versamento di € 106.886 (ossia l'89,82 per cento di € 119.000).

4.2 Precedente definizione dei carichi iscritti a ruolo in pendenza di giudizio

D.: *Si ipotizzi il caso in cui sia pendente una controversia avente ad oggetto una sanzione non collegata al tributo e il contribuente abbia già definito, ai sensi dell'articolo 6 del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, l'iscrizione a ruolo (con relativa consegna all'agente della riscossione entro il 31 dicembre 2016) dei due terzi dell'importo in contestazione, estinguendo il debito con il pagamento delle sole spese di riscossione, come liquidate dall'agente della riscossione. Qualora intenda definire la controversia, il contribuente, ai fini della determinazione di quanto dovuto, dovrà calcolare il 40 per cento sull'intera pretesa sanzionatoria originaria ovvero solamente sul residuo terzo ancora in contestazione?*

R.: La circolare n. 2/E dell'8 marzo 2017, al paragrafo 6, chiarisce che *“Qualora il carico affidato all'Agente della riscossione non rechi l'intera pretesa tributaria persiste l'interesse alla decisione nel merito della lite. Con riferimento, ad esempio, alla riscossione frazionata nella misura dei due terzi della maggiore pretesa contestata con i relativi interessi e della sanzione amministrativa, a seguito della soccombenza del ricorrente nel giudizio di primo grado [...] l'interesse alla prosecuzione e alla decisione nel merito della controversia riguarda la frazione della pretesa che non è stata definita”*. Tali precisazioni portano a concludere che, se vi è interesse alla prosecuzione della controversia per la parte della pretesa che non è stata definita con la definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione, la sopravvenuta definizione agevolata della lite opera soltanto con riferimento alle somme residue ancora in contestazione e, dunque, gli importi dovuti vanno calcolati in relazione alla quota residua ancora in contestazione.

Si evidenzia, inoltre, che nella circolare n. 22/E del 2017, alla nota n. 40, si afferma che gli importi dovuti per la definizione della lite vanno calcolati *“Al netto di eventuali importi annullati in sede di autotutela parziale, di quelli definiti a seguito di conciliazione o mediazione che non abbiano definito per*

intero la lite, ovvero per i quali si sia formato un giudicato interno sfavorevole all'Ufficio. Invero, la parte della controversia sulla quale si è formato il giudicato interno, sfavorevole all'Amministrazione, deve considerarsi non più pendente. Allo stesso modo, qualora l'Amministrazione, in esercizio del potere di autotutela, abbia annullato parzialmente l'atto impugnato, deve ritenersi non più pendente la parte del rapporto controverso oggetto di annullamento”.

Pertanto, nel caso di specie, la lite pendente può essere definita con il pagamento del 40 per cento dell'importo della sanzione non collegata al tributo ancora in contestazione (ossia 1/3 non ancora iscritto a ruolo), essendo stata già definita in modo agevolato la restante parte (ossia i 2/3 già iscritti a ruolo).

Alle medesime conclusioni può giungersi qualora il contribuente abbia versato una quota di quanto iscritto a ruolo (ad esempio per effetto di una rateazione concessa dall'agente della riscossione) e la relativa cartella di pagamento per la parte non pagata è stata oggetto di istanza di definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione. Anche in tale fattispecie, per la definizione della lite si ritiene necessario pagare il 40 per cento del residuo della sanzione non ancora iscritto a ruolo, mentre non è ammesso lo scomputo di quanto eventualmente già pagato sulla parte iscritta a ruolo oggetto di definizione agevolata dei carichi. Per quanto detto sopra, infatti, la definizione agevolata del carico ha avuto come effetto quello di definire la lite per la parte relativa alla sanzione iscritta a ruolo.

4.3 Definizione di atto che non reca la quantificazione degli interessi dovuti

D.: *La società ricorrente intende definire la lite pendente mediante il versamento delle imposte e dei soli interessi dovuti dalla data di notifica dell'atto al sessantesimo giorno successivo, non essendo stati quantificati nell'avviso impugnato gli interessi dovuti fino alla data di notifica dell'atto*

stesso. Oggetto del contenzioso pendente è un avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 1997 (imposte IRPEG - ILOR).

R.: Ai sensi dell'articolo 11, comma 1, del DL n. 50 del 2017, la definizione avviene col pagamento di tutti gli importi di cui all'atto impugnato che hanno formato oggetto di contestazione in primo grado e degli interessi da ritardata iscrizione a ruolo di cui all'articolo 20 del DPR n. 602 del 1973 calcolati fino al sessantesimo giorno successivo alla notifica dell'atto, escluse le sanzioni collegate al tributo e gli interessi di mora di cui di cui all'articolo 30, comma 1, del medesimo decreto. Pertanto la società ricorrente, per definire la lite pendente avente ad oggetto un avviso di accertamento riguardante l'anno di imposta 1997, deve versare oltre all'imposta, i relativi interessi, costituenti obbligazione accessoria rispetto al pagamento dell'imposta, che - come del resto precisato nelle avvertenze del medesimo avviso - sono dovuti. Detti interessi vanno determinati secondo le modalità stabilite dall'articolo 20 del DPR n. 602 del 1973 vigente *ratione temporis*.

4.4 Quantificazione degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo

D.: *Il comma 1 dell'articolo 11 del DL n. 50 del 2017 prevede che le controversie possano essere definite con il pagamento di tutti gli importi di cui all'atto impugnato, inclusi gli interessi da ritardato pagamento di cui all'articolo 20 del DPR n. 602 del 1973 calcolati al sessantesimo giorno successivo alla notifica dell'atto. Tuttavia, sono ancora pendenti vecchi contenziosi, relativi ad avvisi di accertamento emessi nella vigenza della formulazione dell'articolo 20 citato valida fino al 1° luglio 1999. Relativamente a questi ultimi, sorge il problema di come calcolare gli interessi dovuti per la definizione, considerato che il sistema all'epoca vigente calcolava gli interessi per semestri interi conteggiati fino alla data di consegna del ruolo all'esattore.*

R.: La quantificazione degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo di cui al citato articolo 20 va effettuata secondo le modalità e i tassi vigenti *ratione temporis* tenendo conto, al tempo stesso, della previsione eccezionale contenuta nell'articolo 11, comma 1, del DL n. 50 del 2017 che, ai fini del calcolo, individua il *dies ad quem* nel sessantesimo giorno successivo alla notifica dell'atto. Ne consegue che, qualora si renda applicabile la formulazione dell'articolo 20 del DPR n. 602 del 1973, che prevedeva l'applicazione degli interessi per semestri interi, nel caso in cui al sessantesimo giorno successivo alla notifica dell'atto il semestre non si sia ancora compiuto gli interessi sono comunque dovuti fino a tale giorno e devono essere calcolati moltiplicando il tasso giornaliero² per il numero di giorni del semestre incompiuto.

4.5 Interessi derivanti dalla sospensione amministrativa della riscossione

D.: *In presenza di definizione perfezionata, il ruolo relativo agli interessi di sospensione di cui all'articolo 39 del DPR n. 602 del 1973 resta valido? Nel caso di pagamento da parte del contribuente del ruolo in oggetto, l'importo è scomputabile dall'importo lordo dovuto per la lite concernente l'accertamento prodromico?*

R.: Gli importi iscritti a ruolo a titolo di interessi di sospensione, qualora pagati, sono scomputabili dalle somme da versare a seguito della definizione agevolata. Al paragrafo 4.1 della circolare n. 22/E del 2017 viene, infatti, precisato che dall'importo lordo dovuto per la definizione possono essere scomputati tutti gli importi pagati a titolo provvisorio per tributi, sanzioni amministrative, interessi, indennità di mora nonché gli interessi per dilazione di pagamento. Possono essere scomputati in sostanza tutti gli importi già pagati in esecuzione dell'atto impugnato.

² Per il calcolo dell'interesse giornaliero occorre dividere l'interesse semestrale per n. 180 giorni.

4.6 Calcolo degli interessi in caso di lite pendente su atti dell'agente della riscossione

D.: *Nel caso di impugnazione di atti dell'agente della riscossione, quali: "intimazioni di pagamento", "sollecito di pagamento", "fermo amministrativo", "iscrizione ipotecaria" ecc., come si calcolano gli importi da versare? In particolare, qual è il termine da cui fare decorrere i sessanta giorni previsti dal comma 1 dell'articolo 11 del DL n. 50 del 2017 ai fini del calcolo degli interessi ex articolo 20 del DPR n. 602 del 1973? Quello della notifica dell'atto della riscossione impugnato o quello dei prodromici atti dell'Agenzia (avviso di accertamento, cartella, intimazione di pagamento)?*

R.: *Nel caso di lite pendente avverso atti dell'agente della riscossione, suscettibile di definizione ai sensi dell'articolo 11 del DL n. 50 del 2017, gli importi da versare devono essere calcolati facendo riferimento all'atto presupposto, ove attraverso l'impugnazione dell'atto dell'agente sia stata contestata la validità dell'atto dell'Agenzia delle entrate. Quindi, in questi casi, il termine da cui far decorrere il calcolo dei sessanta giorni è quello della notifica dell'atto presupposto.*

5. TRATTAMENTO DELLE SANZIONI

5.1 Indebita compensazione di credito esistente

D.: *La controversia relativa ad un atto di recupero per indebita compensazione di un credito IVA esistente, con il quale è stata irrogata la sanzione del 30 per cento ex articolo 13, comma 3, del D.Lgs. n. 471 del 1997, si può definire con il pagamento del 40 per cento oppure senza alcun pagamento? Nel caso di specie l'atto reca solamente il recupero degli interessi e l'irrogazione della sanzione, senza recupero dell'imposta indebitamente compensata.*

R.: L'articolo 11 del DL n. 50 del 2017, in ordine al trattamento delle sanzioni, prevede che:

- la lite può essere definita con il pagamento di tutti gli importi in contestazione di cui all'atto impugnato, "*escluse le sanzioni collegate al tributo ...*" (comma 1);

- nel caso di lite relativa esclusivamente "*... alle sanzioni non collegate ai tributi, per la definizione è dovuto il quaranta per cento degli importi in contestazione*" (comma 2, primo periodo);

- nel caso di lite "*relativa esclusivamente alle sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono, per la definizione non è dovuto alcun pagamento qualora il rapporto relativo al tributo sia stato definito anche con modalità diverse dalla presente definizione*" (comma 2, secondo periodo).

Il trattamento delle sanzioni contenute nell'atto oggetto della lite da definire discende anzitutto dalla loro qualificazione come sanzioni collegate o non collegate al tributo, nonché dalla circostanza che la lite riguardi esclusivamente la sola sanzione o anche altri importi di cui all'atto impugnato.

Considerato che, anche alla luce delle istruzioni fornite con la circolare n. 180/E del 10 luglio 1998³, per sanzioni collegate al tributo devono intendersi quelle previste per le violazioni che hanno inciso sulla determinazione o sul versamento del tributo, si ritiene che la sanzione in argomento, irrogata nella misura del 30 per cento ai sensi dell'articolo 13, comma 3, del D.Lgs. n. 471 del 1997 (prima delle modifiche apportate al medesimo articolo 13 dal decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158), debba qualificarsi come collegata al tributo, in quanto relativa ad una violazione che ha inciso sul pagamento del tributo stesso, effettuato tramite compensazione.

³ La circolare n. 180/E del 1998 ha commentato le disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997.

Ne consegue che nel caso di specie, in cui l'atto di recupero richiede il pagamento degli interessi relativi al tributo indebitamente compensato e della sanzione nella misura del 30 per cento, la definizione possa avvenire ai sensi del comma 1 dell'articolo 11, con il pagamento degli interessi, nonché di altri importi eventualmente contenuti nell'atto di contestazione, con l'esclusione delle sanzioni, in quanto collegate al tributo.

In altri termini, la fattispecie viene ad essere trattata alla stregua delle violazioni per tardivo versamento, per le quali, come evidenziato già nella circolare n. 22/E del 2017 (cfr. nota 46) la lite può essere definita senza il pagamento della sanzione collegata al tributo, in quanto il rapporto relativo al tributo risulta comunque definito.

Ai fini della definizione delle liti in questione si ritiene, quindi, che non trovi applicazione la disposizione di cui al primo periodo del comma 2 dell'articolo 11, che prevede il pagamento della sanzione non collegata al tributo nella misura del 40 per cento, anche qualora la lite abbia ad oggetto la sola sanzione.

Alle medesime conclusioni si ritiene di poter giungere anche in relazione ad atti emessi nella vigenza del comma 4 dell'articolo 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, introdotto dal citato D.Lgs. n. 158 del 2015.

Detto comma 4 prevede anch'esso l'applicazione della sanzione pari al 30 per cento dell'*“eccedenza o del credito di imposta esistenti utilizzati in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti”*. In relazione alle fattispecie sanzionate ai sensi della citata disposizione, gli uffici procedono al recupero degli interessi e della predetta sanzione, ma non al recupero del credito in quanto *“esistente”*.

Anche in tali casi, si ritiene che per la definizione della lite sia dovuto il pagamento degli interessi e degli altri importi eventualmente recati dall'atto di

recupero, con l'esclusione delle sanzioni irrogate nella misura del 30 per cento che, per quanto detto sopra, possono essere considerate collegate al tributo.

5.2 Indebita compensazione di credito inesistente

D.: *Quali sono le modalità di definizione di una controversia vertente sulla sanzione di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti, prevista dall'articolo 13, comma 5, del D.Lgs. n. 471 del 1997, irrogata dall'Agenzia delle entrate a seguito di segnalazione dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, che ha recuperato l'accisa indebitamente qualificata come credito utilizzabile in compensazione?*

In particolare, si chiede se nella specie si tratti di sanzione non collegata al tributo, cui conseguirebbe la degenza del 40 per cento dell'importo contestato in giudizio, ovvero di sanzione collegata al tributo, cui conseguirebbe la definizione senza versamento di somme.

R.: Sulla base delle argomentazioni svolte nel quesito precedente si ritiene che la sanzione in argomento debba essere considerata quale sanzione collegata al tributo, anche se il recupero del tributo indebitamente compensato sia stato effettuato da un ente impositore diverso da quello che ha emesso l'atto di contestazione.

Nel caso prospettato, in cui la lite verte esclusivamente su una sanzione collegata al tributo, si ritiene che debba trovare applicazione la disposizione contenuta nell'articolo 11, comma 2, secondo periodo del DL n. 50 del 2017. Pertanto, per la definizione della lite non è dovuto alcun importo solo “*qualora il rapporto relativo al tributo sia stato definito anche con modalità diverse dalla presente definizione*” con l'altro ente impositore.

5.3 Concorso di persone

D.: *La controversia relativa a un atto di contestazione con il quale è stata irrogata a un consulente la sanzione per infedele dichiarazione per aver contribuito alla violazione, in concorso con il contribuente sottoposto al controllo, ex articolo 9 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, si può definire con il pagamento del 40 per cento ovvero senza alcun pagamento?*

R.: Nel caso di specie, l'autonomia della sanzione irrogata al consulente rispetto a quella irrogata al contribuente induce a ritenere che la prima – ancorché comunque corrispondente a quella irrogata nei confronti del contribuente per l'infedele dichiarazione – debba considerarsi non collegata al tributo.

Ne deriva che il consulente può definire la lite instaurata avverso la sanzione irrogatagli corrispondendo il 40 per cento dell'importo contestato in giudizio.

5.4 Soggetto responsabile per la sanzione amministrativa

D.: *Un amministratore di fatto, coobbligato solidalmente per le sole sanzioni ex articolo 11 del D.Lgs. n. 472 del 1997, intenderebbe definire la lite instaurata avverso l'avviso di accertamento presentando la domanda di definizione senza il versamento di alcun importo. Tale definizione può ritenersi corretta?*

R.: Nell'ipotesi descritta può applicarsi l'articolo 11, comma 2, secondo periodo del DL n. 50 del 2017, per il quale, *“In caso di controversia relativa esclusivamente alle sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono, per la definizione non è dovuto alcun importo qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla presente definizione”*.

Ne consegue che solo se il rapporto relativo al tributo sia stato definito, anche ai sensi dell'articolo 11 in commento, con il pagamento del tributo

medesimo, la lite instaurata dall'amministratore di fatto può definirsi senza versare alcun importo.

5.5 Trattamento delle sanzioni irrogate con il cumulo giuridico

D.: *Come si determinano gli importi da versare nel caso di definizione di una lite pendente avverso un avviso di accertamento nel quale per effetto dell'applicazione del cumulo giuridico la sanzione per irregolare tenuta delle scritture contabili, di cui all'articolo 9, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997, è assorbita nella sanzione per infedele dichiarazione? Considerato che l'articolo 11, comma 1, del DL n. 50 del 2017 esclude il pagamento delle sanzioni collegate al tributo, viene meno l'intera sanzione determinata con il cumulo giuridico?*

R.: Nel caso rappresentato la sanzione unica irrogata con l'avviso di accertamento, risultante dall'applicazione del cumulo giuridico, assorbe, non soltanto la sanzione di infedele dichiarazione, ma anche quella stabilita per le violazioni di irregolare tenuta della contabilità.

Poiché, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, del DL n. 50 del 2017, la definizione della lite richiede il pagamento degli importi indicati nell'atto oggetto di contestazione, si ritiene che non occorre procedere a scorporare le singole sanzioni che hanno formato oggetto del cumulo giuridico. Inoltre, considerato che la sanzione unica irrogata risulta collegata al tributo, la stessa non deve essere corrisposta. Il contribuente, quindi, può definire la controversia attraverso il pagamento degli altri importi di cui all'atto impugnato che hanno formato oggetto di contestazione in primo grado e degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo, calcolati fino al sessantesimo giorno successivo alla notifica dell'atto.

5.6 Sanzione per omesso versamento dell'imposta di registro in caso di impugnazione

D.: *Nell'ipotesi di impugnazione di un avviso di rettifica e liquidazione, in caso di omesso versamento nella misura di un terzo dell'imposta di registro dovuta entro il termine di sessanta giorni dalla notifica dell'atto, la definizione della lite concernente l'avviso di rettifica e liquidazione produce effetti anche sulla sanzione del 30 per cento per l'omesso versamento irrogata separatamente?*

R.: Il pagamento dell'imposta di registro complementare dovuta a seguito di accertamento del valore imponibile deve essere eseguito entro sessanta giorni da quello in cui è avvenuta la notifica della relativa liquidazione. In caso di impugnazione dell'atto impositivo, l'imposta - ai sensi dell'articolo 56 del DPR 26 aprile 1986, n. 131 - deve essere pagata entro sessanta giorni dalla notifica dell'atto medesimo nella misura di un terzo.

Nell'ipotesi in cui, entro sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di rettifica e liquidazione, il contribuente non abbia provveduto al pagamento si configura una violazione di omesso versamento in relazione alla quale gli Uffici procedono di regola all'iscrizione a ruolo della sanzione nella misura del 30 per cento ai sensi dell'articolo 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997.

Anche tale sanzione, in quanto riferita ad una violazione che ha inciso sul versamento del tributo, può essere considerata ad esso collegata, pure se applicata successivamente - a seguito dell'omesso versamento del tributo medesimo entro il termine di sessanta giorni dalla notifica dell'atto impositivo - e con atto separato.

Occorre evidenziare, tuttavia, che per la definizione della lite relativa a tale sanzione, iscritta a ruolo separatamente, ai sensi dell'articolo 11, comma 2, secondo periodo, del DL n. 50 del 2017 è necessario che *“il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla presente definizione”*.

In altri termini, la lite relativa alla cartella di pagamento recante l'iscrizione a ruolo della sanzione per omesso versamento può essere definita senza il pagamento della sanzione medesima qualora il tributo richiesto con l'avviso di rettifica e liquidazione sia stato definito con il pagamento oppure qualora venga definita contestualmente la lite relativa a detto avviso. Quest'ultima lite può essere definita con il pagamento degli importi richiesti, ad esclusione delle sanzioni irrogate nell'atto (collegate al tributo), e con l'aggiunta degli interessi di cui all'articolo 20 del DPR n. 602 del 1973 calcolati fino al sessantesimo giorno successivo alla notifica dell'atto.

Diversamente, nell'ipotesi in cui il contribuente abbia impugnato solo l'avviso di rettifica e liquidazione, atto che come detto non contiene l'irrogazione della sanzione di cui all'articolo 13 richiamato, la definizione della lite sul predetto avviso non fa venir meno la sanzione per omesso versamento contenuta nella cartella di pagamento non impugnata e quindi definitiva. Infatti, la definizione agevolata della lite sull'atto impositivo con estinzione del relativo giudizio non può in alcun modo essere equiparata all'annullamento dell'atto impositivo medesimo. Le stesse conclusioni valgono nell'ipotesi in cui, in relazione alla cartella di pagamento, il relativo giudizio si sia concluso con una sentenza passata in giudicato sfavorevole al contribuente.

Analoghe considerazione valgono anche in relazione alla definizione della sanzione per omesso versamento del tributo richiesto con un avviso di liquidazione che non contenga l'irrogazione di una specifica sanzione (ad esempio, avviso di liquidazione dell'imposta dovuta sulla registrazione di una sentenza).

6. PERFEZIONAMENTO DELLA DEFINIZIONE

6.1 Coobbligati

D.: *Si chiede conferma che le somme eventualmente versate a titolo provvisorio da parte dei coobbligati che non aderiscono alla definizione agevolata non possano essere scomutate dall'importo lordo dovuto per la definizione, né rimborsate.*

R.: L'articolo 11, comma 11, del DL n. 50 del 2017 dispone che *“La definizione perfezionata dal coobbligato giova in favore degli altri, inclusi quelli per i quali la controversia non sia più pendente, fatte salve le disposizioni del secondo periodo del comma 7”*, per il quale *“La definizione non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione”*. In ordine al predetto comma 7, nel paragrafo 4.1 della circolare n. 22/E del 2017 si legge che, *“qualora le somme già versate in pendenza di giudizio siano di ammontare superiore rispetto all'importo lordo dovuto per la chiusura della lite, non spetta il rimborso della differenza”* e, inoltre, che *“La possibilità di rimborsare somme già versate che risultino eccedenti rispetto al costo della definizione resta sempre esclusa”*.

Nel caso di presenza di coobbligati, resta valido anche quanto indicato nel paragrafo 16 della circolare n. 48/E del 2011, secondo cui *“ciascun coobbligato solidale che decide di avvalersi della definizione non potrà scomutare dalle somme dovute per la definizione i versamenti già effettuati a titolo provvisorio dagli altri coobbligati che non si siano avvalsi personalmente della definizione”*.

Lo scomputo è ammesso solo in relazione alle somme eventualmente versate in via provvisoria dagli altri coobbligati che si avvalgono a loro volta della definizione e che in tal modo accettano anch'essi l'estinzione della controversia; in tal caso il pagamento potrà essere effettuato per la differenza da uno solo dei coobbligati, mentre gli altri devono definire la controversia con la sola presentazione dell'istanza.

Il rimborso delle somme eventualmente versate in eccesso rispetto a quanto dovuto per la definizione, invece, è sempre escluso, tenuto conto del chiaro combinato disposto dei commi 7 e 11 dell'articolo 11.

6.2 *Litisconsorzio necessario*

D.: *In caso di litisconsorzio necessario tra società di persone e soci è ammessa la definizione agevolata solo da parte di uno dei contribuenti? In particolare, cosa succede se solo la società perfeziona il procedimento di definizione agevolata?*

R.: Come già chiarito con riferimento alla definizione agevolata delle controversie tributarie di cui al comma 12 dell'articolo 39 del DL n. 98 del 2011, al paragrafo 4.15 della circolare n. 48/E del 2011, è ammessa la distinta e separata definizione della lite sia da parte della società di persone, relativamente al proprio avviso di accertamento, sia da parte di ciascun socio, relativamente all'avviso di accertamento delle imposte sul reddito di partecipazione, con conseguente cessazione della materia del contendere con riguardo all'atto impugnato definito in modo agevolato e persistenza dell'interesse alla prosecuzione del contenzioso con riguardo a quelli non definiti.

6.3 *Diritto di rivalsa*

D.: *Il cedente o prestatore che abbia aderito alla definizione agevolata della controversia tributaria ai sensi dell'articolo 11 del DL n. 50 del 2017, può avvalersi della disposizione di cui all'articolo 60, settimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633?*

R.: Si ritiene che il cedente o prestatore possa avvalersi di tale disposizione anche a seguito della definizione agevolata della controversia. Tuttavia, come precisato nella circolare n. 35/E del 17 dicembre 2013, non sono

consentiti né la rivalsa né l'esercizio del diritto alla detrazione da parte del cessionario o committente, dell'imposta o della maggiore imposta versata a seguito di atti non divenuti definitivi; in ogni caso, è esclusa la rivalsa per l'imposta pagata all'Erario a titolo provvisorio.

Pertanto, in relazione alle controversie per le quali il contribuente abbia presentato la domanda di definizione agevolata, l'esercizio della rivalsa è consentito solo a seguito dell'avvenuto pagamento – in unica soluzione o mediante rate – dell'importo eventualmente da versare per la definizione e comunque decorso il termine previsto dal legislatore (31 luglio 2018) senza che via si stia la notifica del diniego alla definizione medesima.

In relazione all'ambito applicativo dell'articolo 60, settimo comma, del DPR n. 633 del 1972 si rinvia in ogni caso alle indicazioni contenute nella citata circolare n. 35/E del 2013.

7. SOSPENSIONE DEI TERMINI DI IMPUGNAZIONE

7.1 Sentenza notificata prima del periodo di sospensione

D.: *Per le controversie definibili sono sospesi per sei mesi i termini di impugnazione delle pronunce che scadono tra il 24 aprile e il 30 settembre 2017. Nella circolare n. 22/E del 2017 viene precisato che è automaticamente sospeso per sei mesi il termine – breve o lungo - per impugnare le pronunce. Nel caso di*

- *sentenza depositata il 30 gennaio 2017;*
- *scadenza termine lungo 30 luglio 2017;*
- *termine lungo a seguito di sospensione 30 gennaio 2018;*
- *sentenza notificata il 15 aprile 2017;*
- *scadenza termine breve 14 giugno 2017;*
- *termine breve a seguito di sospensione 14 dicembre 2017,*

si chiede se la sentenza debba essere impugnata entro il 14 dicembre 2017 o se prevalga sempre il termine lungo, che nell'esempio scade il 30 gennaio 2018.

R.: Nell'esempio proposto la notifica della sentenza è avvenuta il 15 aprile 2017, durante la decorrenza naturale del termine di impugnazione. Pertanto, in ragione dei principi generali, prevarrà il termine breve, la cui scadenza (14 giugno 2017) verrà procrastinata di sei mesi per effetto della sospensione.

La sentenza dovrà essere impugnata entro il 14 dicembre 2017.

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

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Ernesto Maria Ruffini

(firmato digitalmente)