



DOCUMENTO DI RICERCA

LA DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE LITI TRIBUTARIE PENDENTI, PREVISTA DALLA LEGGE 29 DICEMBRE 2022, N. 197

Marco Ligrani

Pasquale Saggese

AREE DI DELEGA CNDCEC

Contenzioso tributario

Fiscalità

CONSIGLIERI DELEGATI

Rosa D'Angiolella

Salvatore Regalbuto

8 MARZO 2023



Abstract

La legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023) ha previsto una serie di istituti definitori della pretesa impositiva (c.d. “tregua fiscale”), tra i quali rientra la definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti al 1° gennaio 2023, contenuta nell’articolo 1, commi da 186 a 205.

Il documento analizza il contenuto della normativa e la sua applicazione pratica, fornendo utili spunti di riflessione sull’interpretazione della disciplina e la gestione dei giudizi in corso.

Lo studio, inoltre, tiene conto della prassi pubblicata all’indomani dell’entrata in vigore della legge, a cominciare da quella dell’Agenzia delle entrate, e opera gli opportuni raffronti con il precedente, analogo istituto previsto dalla “pace fiscale” del 2018.



Sommario

1. PREMESA	3
2. LE CONTROVERSIE DEFINIBILI: LA NATURA SOGGETTIVA DELLA CONTROPARTE	3
3. IL REQUISITO DI CARATTERE OGGETTIVO	6
4. IL REQUISITO DI CARATTERE TEMPORALE	8
5. L'IMPORTO DELLA DEFINIZIONE	10
6. IL PERFEZIONAMENTO DELLA DEFINIZIONE AGEVOLATA	12
7. GLI EFFETTI SUL PROCESSO E SUI TERMINI DI IMPUGNAZIONE	13

1. Premessa

La legge di bilancio 2023 (L. 29 dicembre 2022, n. 197, pubblicata in Gazzetta Ufficiale – Serie Generale n. 303 – Supplemento Ordinario n. 43/L del 29 dicembre 2022), all’articolo 1, commi da 186 a 205, ha introdotto una nuova definizione agevolata delle controversie tributarie, pendenti al 1° gennaio 2023 in ogni stato e grado del giudizio, proposte nei confronti dell’Agenzia delle entrate, dell’Agenzia delle dogane e dei monopoli e degli enti territoriali che vi aderiranno entro il 31 marzo 2023.

La norma, come precisato nella Relazione illustrativa, ricalca lo schema contenuto nella precedente definizione agevolata contenuta nell’articolo 6 del decreto legge 23 ottobre 2018, n. 119 sulla c.d. “pace fiscale”, differenziandosene – come si vedrà – essenzialmente sotto due rilevanti profili: il primo, rappresentato dal venir meno del riferimento all’atto impositivo quale requisito di carattere oggettivo per la definizione, per cui la nuova “tregua fiscale” riguarda tutte le controversie tributarie in quanto tali (la norma, a differenza della relazione illustrativa, non contiene alcun riferimento agli atti impositivi); il secondo, rappresentato dall’estensione della definizione agevolata alle controversie contro l’Agenzia delle dogane e dei monopoli, con riferimento ai tributi da questa amministrati.

Confermato, invece, il quantum dovuto, pari al valore della controversia, ovvero al 90%, 40% e 15% in caso – rispettivamente – di ricorso iscritto (e pendente) in primo grado, di soccombenza dell’Agenzia delle entrate in primo, ovvero in secondo grado, nell’ultima pronuncia, non definitiva, depositata alla data del 1° gennaio 2023.

2. Le controversie definibili: la natura soggettiva della controparte

Il primo requisito di ammissibilità della definizione agevolata attiene alla natura soggettiva della controversia: la norma definitoria, come previsto al comma 186, è applicabile solo se il giudizio veda coinvolta l’Agenzia delle entrate o l’Agenzia delle dogane e dei monopoli (quest’ultima, originariamente non prevista dalla prima versione della norma, è stata aggiunta in sede di approvazione da parte della Camera dei Deputati).

Quanto allo *status* di parte processuale, occorre guardare al profilo formale; pertanto, è sufficiente che tale *status* sia posseduto dall’Agenzia delle entrate o dall’Agenzia delle dogane e dei monopoli (ovvero degli enti territoriali) al 1° gennaio 2023, data di entrata in vigore della norma.

Conseguentemente, saranno definibili non soltanto i giudizi instaurati direttamente (mediante notifica del ricorso) nei confronti dei predetti enti, ma anche quelli nei quali gli enti medesimi siano intervenuti, perché chiamati in causa ovvero volontariamente, entro la stessa data.

Al riguardo, l’Agenzia delle entrate, con circolare n. 2/E del 27 gennaio 2023 (par. 4), ha evidenziato che: *“Per identificare le liti in cui è parte l’Agenzia delle entrate, si fa riferimento alle sole ipotesi in cui quest’ultima sia stata evocata in giudizio o, comunque, sia intervenuta. Da ciò consegue che non sono*



definibili le liti nelle quali l'Agenzia delle entrate, pur essendo titolare del rapporto giuridico sostanziale dedotto in giudizio, non sia stata destinataria dell'atto di impugnazione e non sia stata successivamente chiamata in giudizio né sia intervenuta volontariamente".

In occasione della precedente edizione della definizione agevolata in esame prevista – nell'ambito delle disposizioni sulla c.d. "pace fiscale" – dall'articolo 6 del d.l. n. 119/2018¹ la stessa Agenzia delle entrate, con circolare n. 6/E del 1° aprile 2019 precisò (par. 2.2) 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 instaurate avverso atti dell'agente della riscossione 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 e ad atti aventi comunque natura impositiva. Sono invece definibili le liti relative ad atti dotati di natura impositiva che vedono come parte in giudizio, assieme alla stessa Agenzia, anche l'agente della riscossione".*

Inoltre, come previsto dal comma 205, potranno risultare definibili anche le controversie instaurate nei confronti degli enti territoriali, *in primis* i comuni ovvero gli enti ad essi strumentali (quali i concessionari privati per l'accertamento e la riscossione), qualora gli enti medesimi lo deliberino entro il 31 marzo 2023. A tal proposito, in sede di conversione in legge del decreto "milleproroghe"², è stato disposto che i provvedimenti con cui gli enti locali scelgono di applicare la definizione agevolata in oggetto *"acquistano efficacia con la pubblicazione nel sito internet istituzionale dell'ente creditore e sono trasmessi al Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento delle finanze, entro il 30 aprile 2023, ai soli fini statistici".*

Restano, dunque, escluse dal perimetro applicativo della disciplina in commento le controversie instaurate nei confronti di soggetti diversi dai precedenti: *in primis*, i giudizi nei confronti della sola Agenzia delle entrate-Riscossione (e nei quali, come detto, non sia intervenuta entro il 1° gennaio 2023 l'Agenzia delle entrate o l'Agenzia delle dogane e dei monopoli).

Al riguardo, tuttavia, va evidenziato che, in occasione della precedente definizione agevolata contenuta nell'articolo 6 d.l. n. 119/2018, questa esclusione si spiegava con la circostanza che quella norma definitoria – a differenza di questa - era circoscritta alle controversie *"aventi ad oggetto atti impositivi"*, per cui, per espressa previsione di legge, ne restavano fuori tutti gli atti meramente liquidatori³; salvo, poi, ammettervi, da parte della stessa Agenzia delle entrate, anche le cartelle

¹ Decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136.

² Cfr. art. 3-bis d.l. 29 dicembre 2022, n. 198, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 febbraio 2023, n. 14.

³ Art. 6 d.l. 23 ottobre 2018, n. 119: "1. Le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'Agenzia delle entrate, aventi ad oggetto atti impositivi, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, 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."



derivanti da liquidazione o da controllo formale, precisando (circolare n. 10/2019, paragrafo 1.2) che *“le liti vertenti sui ruoli e sulle cartelle di pagamento possono essere definite in via agevolata soltanto quando tali atti assolvano anche una funzione di natura impositiva. Ciò si verifica quando il ruolo e la cartella di pagamento siano stati emessi a seguito della rettifica dei dati indicati in dichiarazione e, quindi, attendano a tributi dovuti in misura superiore rispetto a quella dichiarata e liquidata dal contribuente oppure quando essi, non essendo stati preceduti da atti impositivi presupposti, portino per la prima volta il contribuente a conoscenza della pretesa tributaria e nel ricorso sia stata eccepita l’invalidità della notifica del relativo atto impositivo”*⁴.

Nell’attuale disciplina, tuttavia, il riferimento agli atti impositivi – come detto – non è presente, per cui, come confermato dalla stessa Agenzia delle entrate con circolare n. 2/2023, di cui si dirà nel prosieguo, sono definibili tutte le liti pendenti indipendentemente dalla natura impositiva o meno dell’atto e, naturalmente, nel rispetto delle ulteriori condizioni previste dalla norma; per cui nessun rilievo assume, a tal fine, la precisazione, in senso contrario, contenuta nella relazione illustrativa alla legge di bilancio 2023, la quale, come si dirà al paragrafo successivo, sembrava aver delimitato il presupposto oggettivo della definizione agevolata ai soli atti impositivi oggetto di impugnazione (fermo restando quanto appena ricordato in merito alle cartelle di pagamento).

Pertanto, rientrano nel perimetro della norma tutte le controversie in quanto tali, indipendentemente dal fatto che abbiano, o meno, ad oggetto un atto impositivo; a condizione, naturalmente, che la controparte sia l’Agenzia delle entrate ovvero l’Agenzia delle dogane e dei monopoli (ovvero gli enti territoriali che vi abbiano aderito) e nel rispetto degli ulteriori presupposti.

Tornando alle liti instaurate nei confronti dell’Agenzia delle entrate-Riscossione, particolare attenzione dovrà essere posta a quei giudizi, concernenti una cartella di pagamento, in cui il contribuente (e, per lui, il difensore), pur avendo formulato uno o più motivi di ricorso nei confronti dell’ente creditore, abbia ritenuto di notificarlo alla sola Agenzia delle entrate-Riscossione, facendo affidamento sul principio contenuto nell’articolo 39 del d.lgs. 13 aprile 1999, n. 112⁵ in merito all’onere di chiamata in causa dell’ente creditore. In questi casi, infatti, qualora l’ente riscossore non lo abbia fatto entro il 1° gennaio 2023, la lite non risulterà definibile in quanto l’Agenzia delle entrate o l’Agenzia delle dogane e dei monopoli (ovvero l’ente territoriale) non rivestirebbero lo *status* di parte processuale a quella data.

Infine, dal punto di vista del ricorrente, è legittimato a presentare domanda di definizione agevolata il soggetto che ha proposto l’atto introduttivo del giudizio, chi vi è subentrato (ad esempio, un erede) o colui che ne ha la legittimazione (ad esempio, il curatore fallimentare).

⁴ Al riguardo, tuttavia, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno ammesso alla precedente definizione agevolata, in generale, tutte le cartelle di pagamento derivanti dalla liquidazione e dal controllo formale, come si dirà, più approfonditamente, al paragrafo successivo.

⁵ “Il concessionario, nelle liti promosse contro di lui che non riguardano esclusivamente la regolarità o la validità degli atti esecutivi, deve chiamare in causa l’ente creditore interessato; in mancanza, risponde delle conseguenze della lite.



3. Il requisito di carattere oggettivo

Come evidenziato in precedenza, oggetto della norma agevolativa sono le controversie tributarie pendenti, in ogni stato e grado del giudizio, alla data del 1° gennaio 2023 (di entrata in vigore della legge di bilancio).

In dettaglio, la norma prevede, espressamente, che *“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, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l’atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, 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 già evidenziato, dunque, la norma ha per oggetto le controversie tributarie *tout court*, senza alcuna limitazione in merito alla tipologia degli atti impugnabili; pertanto, in base alla lettera della legge, sotto il profilo oggettivo sono definibili tutte le controversie tributarie, introdotte con ricorso notificato alla data del 1° gennaio 2023 nei confronti delle Agenzie fiscali (ovvero degli enti territoriali che vi abbiano aderito).

Ne ha dato conferma – come anticipato – anche l’Agenzia delle entrate con la circolare n. 2/2023, ove si evidenzia: *“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”*.

Quest’ultima interpretazione è stata peraltro condivisa anche dall’Ifel⁶ – Fondazione Anci che, con la nota di approfondimento del 7 gennaio 2023 (intitolata “Definizione agevolata delle controversie tributarie, stralcio delle cartelle fino a 1.000 euro e nuova rottamazione delle cartelle - Legge di bilancio 2023, l. 29 dicembre 2022, n. 197), ha evidenziato che *“Per quanto riguarda gli atti definibili, si rileva una diversa formulazione rispetto all’art. 6, dl 119/2018, il quale faceva riferimento agli “atti impositivi”, mentre nella definizione disciplinata dall’art. 11, dl 50/2017, come nella presente definizione, si fa solo riferimento alla giurisdizione tributaria. La formulazione porta a ritenere che sia definibile qualsiasi controversia attribuita alla giurisdizione tributaria, ivi compresa quella relativa agli avvisi bonari Tari. (...) si ritiene che siano definibili tutte le controversie riguardanti le ingiunzioni di pagamento, che vedono come parte il Comune oppure la società in house comunale o il concessionario privato di cui all’art. 53, d.lgs. 446/1997, in quanto questi possono essere considerati, ai sensi del comma 205, enti strumentali del Comune”*⁷.

⁶ Istituto per la Finanza e l’Economia Locale – Fondazione istituita dall’Associazione Nazionale dei Comuni Italiani (ANCI).

⁷ Cfr. par. 2.1 (“Le controversie definibili”) della citata nota di approfondimento del 7 gennaio 2023.



Al riguardo, va ricordato il “contrasto”, di cui si è detto, tra la lettera della norma e la relazione illustrativa, oramai superato dopo i chiarimenti di prassi.

La relazione illustrativa contiene, infatti, la precisazione, non presente nel testo normativo, in base alla quale, perché possano rientrare nella definizione agevolata, le controversie dovrebbero avere per oggetto atti impositivi: in particolare, nella relazione viene precisato (Nota di lettura A.S. 442 “*Bilancio di previsione dello Stato per l’anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025*” (Approvato dalla Camera dei deputati), Edizione provvisoria, Dicembre 2022 n. 13, pag. 114) che “*Le disposizioni, come modificate dalla Camera, consentono di definire con modalità agevolate le controversie tributarie pendenti alla data di entrata in vigore della norma, anche in Cassazione e a seguito di rinvio, in cui è parte l’Agenzia delle entrate, aventi ad oggetto atti impositivi (avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione), mediante il pagamento di un importo pari al valore della controversia*”.

Pertanto, in base alla relazione sarebbero rientrate nel perimetro della definizione agevolata non tutte le controversie, ma solo quelle aventi per oggetto gli atti impositivi. Questi ultimi, peraltro, sono definiti comunque in modo ampio, atteso che vengono inclusi anche i provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e, più in generale, “*ogni altro atto di imposizione*”; ne resterebbero esclusi, dunque, solo i provvedimenti meramente liquidatori, come gli avvisi di liquidazione ai fini dell’imposta di registro⁸.

Resta il fatto, tuttavia, che la lettera della norma, come evidenziato, non prevede alcuna precisazione in merito alla natura dell’atto oggetto di giudizio.

La mancanza, peraltro, risulta oltremodo rilevante ove si confronti la norma attuale con quella relativa alla precedente definizione agevolata prevista dall’articolo 6 del d.l. n. 119/2018 sulla “pace fiscale”, che, invece, si riferiva espressamente alle controversie “*aventi ad oggetto atti impositivi*”.

A ciò aggiungasi che, a differenza della definizione agevolata in esame, il diverso istituto definitorio della “*Conciliazione agevolata delle controversie tributarie*”, di cui al comma 206 dell’articolo 1 della legge di bilancio 2023, contiene espressamente l’inciso “*aventi ad oggetto atti impositivi*”⁹.

Questa circostanza conferma, anche da un punto di vista sistematico, che, nell’ambito degli istituti deflattivi compresi nella c.d. “tregua fiscale”, il legislatore ha inteso circoscrivere solo alla conciliazione agevolata il requisito, di carattere oggettivo, consistente nella natura impositiva degli atti oggetto di giudizio, mentre lo ha – evidentemente – voluto escludere, non avendolo previsto, dalla definizione delle liti pendenti (*ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*).

Alla luce di quanto precede, la definizione agevolata delle liti pendenti si estende quindi, sotto il profilo oggettivo, a tutte le controversie tributarie, indipendentemente dalla natura dell’atto impugnato.

⁸ Un discorso a parte va fatto, come anticipato, per le cartelle di pagamento, su cui si tornerà nuovamente nel prosieguo.

⁹ Art. 1, comma 206: “In alternativa alla definizione agevolata di cui ai commi da 186 a 205, le controversie pendenti alla data di entrata in vigore della presente legge 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, possono essere definite, entro il 30 giugno 2023, con l’accordo conciliativo di cui all’articolo 48 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546”.



Una ulteriore precisazione va fatta in merito ai giudizi aventi per oggetto le cartelle di pagamento, di cui si è già fatto cenno, derivanti dalla liquidazione automatizzata delle dichiarazioni annuali, ai sensi degli articoli 36-*bis* d.p.r. n. 600/1973 e 54-*bis* d.p.r. n. 633/1972, nonché dal controllo formale, ai sensi dell'articolo 36-*ter* d.p.r. n. 600/1973.

Va ricordato, infatti, come le Sezioni Unite della Corte di cassazione avevano già ammesso al precedente istituto definitorio del 2019 i ricorsi avverso le cartelle di pagamento.

In particolare, con la sentenza n. 18298/2021, i giudici di legittimità hanno affermato che: *“in tema di definizione agevolata, anche il giudizio avente ad oggetto l’impugnazione della cartella emessa in sede di controllo automatizzato ex art. 36 bis del d.P.R. n. 600 del 1973, con la quale l’Amministrazione finanziaria liquida le imposte calcolate sui dati forniti dallo stesso contribuente, dà origine a una controversia suscettibile di definizione ai sensi dell’art. 6 del l. n. 119 del 2018, conv. dalla l. n. 136 del 2018, qualora la predetta cartella costituisca il primo ed unico atto col quale la pretesa fiscale è comunicata al contribuente, essendo come tale impugnabile, ex art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, non solo per vizi propri, ma anche per motivi attinenti al merito della pretesa impositiva”*. Inoltre, *“laddove ... la cartella costituisca il primo atto col quale il contribuente sia stato reso edotto della pretesa fatta valere dall’Amministrazione nei suoi confronti, può attribuirsi alla cartella, proprio per la mancanza di un previo avviso di accertamento, natura di atto complesso, che, oltre a svolgere la funzione di un comune precetto, “impone” per la prima volta al contribuente una prestazione determinata nell’an e nel quantum”*.

Pertanto, considerato che la Corte di cassazione, a Sezioni Unite, ha ritenuto che anche i giudizi avverso le cartelle emesse in seguito ai controlli automatizzati ex art. 36-*bis* potessero rientrare nella precedente definizione contenuta nell'articolo 6 d.l. 119/2018, il quale conteneva l'inciso *“aventi ad oggetto atti impositivi”*, a fortiori lo stesso principio deve ritenersi certamente valido con riferimento alla definizione contenuta nella legge di bilancio 2023, che non prevede nessuna limitazione al riguardo.

Infine, va ricordato che le controversie espressamente escluse dalla definizione agevolata sono rappresentate da quelle concernenti, anche solo in parte, le risorse proprie tradizionali comunitarie, l'iva all'importazione e le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato (comma 193).

4. Il requisito di carattere temporale

Come già evidenziato, ai sensi del comma 192 lo “spartiacque” temporale affinché sia definibile la lite è rappresentato dal 1° gennaio 2023, data di entrata in vigore della legge di bilancio.

A quella data, infatti, il giudizio dev'essere pendente, pertanto occorre che il ricorso, introduttivo del giudizio in primo grado, sia stato già notificato.



Va ricordato che, a norma dell'articolo 8, comma 1, d.m. 23 dicembre 2013, n. 163, contenente il regolamento tecnico sul processo tributario telematico¹⁰, *“qualunque comunicazione o notificazione dei documenti informatici, tramite PEC, si considera effettuata, ai fini della decorrenza dei termini processuali per il mittente, al momento dell'invio al proprio gestore attestato dalla relativa ricevuta di accettazione”*.

Pertanto, nonostante che, ai sensi dell'articolo 5, comma 2, del citato decreto, la notifica del ricorso si intende perfezionata al momento in cui viene generata da parte del gestore di posta elettronica certificata del destinatario la ricevuta di avvenuta consegna¹¹, devono ritenersi rientranti nel perimetro della definizione agevolata le notifiche effettuate entro le ore 23.59 del 1° gennaio 2023, ovvero sia quelle per le quali, entro quell'orario, il gestore della p.e.c. del ricorrente avrà rilasciato la ricevuta di accettazione del messaggio di invio.

Si segnala anche, sul punto, la già menzionata Nota di approfondimento dell'Ifel, ove si precisa che *“Sono definibili le controversie pendenti alla data di entrata in vigore della legge di Bilancio 2023, e quindi, in base all'art. 21, della legge 197/2022, quelle pendenti al 1° gennaio 2023. Al riguardo si precisa che occorre considerare pendente anche il ricorso notificato lo stesso 1° gennaio 2023”*.

Nel caso di ricorsi proposti personalmente dal contribuente (concernenti controversie fino a tremila euro¹²) che si sia avvalso delle modalità “cartacea” prevista dall'art. 16 d.lgs. n. 546/1992, ai fini del perfezionamento della notifica occorrerà aversi riguardo alla data di spedizione della raccomandata postale a/r, di consegna diretta all'Agenzia ovvero di affidamento all'ufficiale giudiziario.

La seconda condizione di accesso alla definizione è rappresentata dalla non definitività dell'eventuale sentenza (o ultima sentenza), alla data di presentazione della domanda; al riguardo, considerato il fatto che, come si dirà nel seguito, a mente del comma 199 per le controversie definibili sono sospesi per nove mesi i termini di impugnazione delle sentenze che ordinariamente sarebbero scaduti tra il 1° gennaio e il 31 luglio 2023, di fatto tale seconda condizione si traduce nella non definitività della sentenza al 1° gennaio 2023, atteso che, successivamente a quella data e fino al 30 giugno 2023, data ultima per la presentazione della domanda, i termini di impugnazione restano sospesi e, dunque, le sentenze rese nei giudizi definibili non sono suscettibili di diventare definitive.

L'unica eccezione è rappresentata dall'ipotesi in cui il giudizio, pendente in Cassazione, si concluda con sentenza senza rinvio, depositata prima della presentazione della domanda¹³.

¹⁰ “Regolamento recante la disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario in attuazione delle disposizioni contenute nell'articolo 39, comma 8, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111”, pubblicato in G.U. n. 37 del 14 febbraio 2014.

¹¹ Art. 5 d.m. n. 163/2013: “Le comunicazioni e le notificazioni telematiche di cui al comma 1 si intendono perfezionate al momento in cui viene generata da parte del gestore di posta elettronica certificata del destinatario la ricevuta di avvenuta consegna e produce gli effetti di cui agli articoli 45 e 48 del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82”.

¹² Ai sensi dell'articolo 12, secondo comma, d.lgs. n. 546/1992.

¹³ È sostanzialmente, con riferimento a questa eventualità che, come si dirà nel prosieguo, l'Agenzia delle entrate, con il provvedimento attuativo n. 30294 del 1° febbraio 2023, ha precisato che, nelle more dell'attivazione del servizio di trasmissione telematica della domanda di definizione agevolata, è possibile presentare detta domanda a mezzo pec, all'indirizzo dell'Ufficio che è parte nel giudizio.



Al di fuori di questa ipotesi, dunque, al fine di poter accedere alla definizione agevolata, occorre che, al 1° gennaio 2023, si siano verificate entrambe le condizioni della notifica del ricorso introduttivo del giudizio di primo grado e della non definitività dell'eventuale sentenza o ultima sentenza depositata.

5. L'importo della definizione

Come anticipato, il *quantum* dovuto per la definizione è pari al valore della controversia, determinato ai sensi dell'art. 12, comma 2, d.lgs. n. 546/1992¹⁴, salvo le riduzioni nei casi espressamente previsti. Tale criterio ricalca quanto era stato previsto in occasione della precedente definizione agevolata contenuta nell'articolo 6 del d.l. n. 119/2018 sulla "pace fiscale".

Pertanto, il beneficio derivante dalla definizione è rappresentato dall'annullamento di sanzioni e interessi, a fronte della debenza dell'importo che costituisce il valore della controversia, ovvero di una percentuale di esso secondo lo schema seguente:

- ricorso notificato al 1° gennaio 2023: 100% del valore della controversia (comma 186);
- ricorso notificato e iscritto a ruolo in primo grado (pendente) al 1° gennaio 2023: 90% del valore della controversia (comma 187)¹⁵;
- ricorso accolto in primo grado al 1° gennaio 2023: 40% del valore della controversia (comma 188);
- soccombenza dell'Agenzia fiscale (o dell'ente locale che vi abbia aderito) in secondo grado al 1° gennaio 2023: importo dovuto pari al 15% del valore della controversia (comma 188);
- ricorso accolto parzialmente al 1° gennaio 2023: 100% del valore della controversia con riferimento all'ammontare del tributo confermato giudizialmente e 40% o 15% con riferimento all'ammontare del tributo oggetto di annullamento giudiziale, a seconda che la sentenza sia stata pronunciata – rispettivamente - in primo o in secondo grado (comma 189);
- giudizio pendente in Cassazione, in caso di soccombenza dell'Agenzia fiscale (ovvero dell'ente locale) sia in primo che in secondo grado: 5% del valore della controversia (comma 190)¹⁶;

¹⁴ Ai sensi del quale "Per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste".

¹⁵ Si ritiene rientrino in questa ipotesi e, dunque, possano beneficiare della percentuale del 90% anche i ricorsi soggetti a reclamo/mediazione, iscritti a ruolo entro il 1° gennaio 2023, ma antecedentemente al novantesimo giorno dalla notifica, termine previsto dall'articolo 17-bis, secondo comma, d.lgs. n. 546/1992; ciò in quanto la norma agevolativa non ha riflessi sul piano del processo, limitandosi a prevedere l'applicazione di tale percentuale in presenza dell'avvenuta costituzione in giudizio in primo grado. Tuttavia, va parimenti evidenziato che qualora l'Agenzia delle entrate, dimostrandosi di diverso avviso, notificasse il diniego della definizione ai sensi del comma 200 (non ritenendo applicabile la percentuale del 90%, ma dovuto l'intero valore della controversia), occorrerebbe impugnarlo al fine di ottenere il riconoscimento della legittimità della definizione con l'applicazione della percentuale del 90%.

¹⁶ A mente del comma 204, "Resta ferma, in alternativa a quella prevista dai commi da 186 a 203, la definizione agevolata dei giudizi tributari pendenti innanzi alla Corte di cassazione di cui all'articolo 5 della legge 31 agosto 2022, n. 130". Al riguardo, va ricordato che, ai fini di quest'ultima definizione, il termine di presentazione della relativa domanda era fissato al 16 gennaio 2023.



- controversia avente per oggetto esclusivamente sanzioni non collegate al tributo (calcolate in modo autonomo rispetto al tributo): 15% del valore della controversia in caso di sentenza favorevole al contribuente depositata al 1° gennaio 2023, ovvero 40% in tutti gli altri casi e, quindi, anche in caso di soccombenza del contribuente nel primo o secondo grado di giudizio (comma 191);
- controversia avente per oggetto esclusivamente sanzioni collegate al tributo (calcolate in percentuale rispetto al tributo): zero, qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla stessa definizione agevolata (comma 191).

Occorre precisare che, poiché la norma fa riferimento alla *“soccombenza della competente Agenzia fiscale nell’ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata alla data di entrata in vigore della presente legge”*, gli effetti di un’eventuale sentenza depositata tra il 1° gennaio 2023 e la data di presentazione della domanda di definizione agevolata resteranno, di fatto, *“sterilizzati”*, ai fini della determinazione del *quantum* dovuto per la definizione stessa. Pertanto, al di fuori dell’ipotesi rappresentata dalla sentenza conclusiva del giudizio di Cassazione che non disponga alcun rinvio (di cui si è detto al paragrafo precedente), l’eventuale sentenza depositata successivamente al 1° gennaio 2023 risulterà irrilevante ai fini della quantificazione dell’importo dovuto ai fini della definizione e ciò indipendentemente dall’esito (favorevole al contribuente, favorevole all’erario, ovvero con soccombenza ripartita).

Come precisato al comma 196, dagli importi dovuti si scomputano quelli già versati a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio.

Al riguardo, la norma nulla precisa in merito al titolo delle somme eventualmente già versate, ovvero se a titolo di imposte, interessi o sanzioni.

Pertanto, potrà detrarsi quanto già versato a qualunque titolo, come peraltro precisato dalla stessa Agenzia delle entrate, con circolare n. 2/2023 (par. 4): *“Ai fini della definizione agevolata, dagli importi dovuti, nella misura prevista a seconda della specifica fattispecie, si scomputano quelli già versati a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio”*.

In precedenza, in occasione dell’analoga definizione agevolata di cui all’art. 6 d.l. 119/2018, con circolare n. 6/2019 (par. 5.2), l’Agenzia ebbe modo di chiarire che: *“Più specificamente, l’importo da versare per la definizione, cosiddetto “importo netto dovuto”, si calcola al netto di: a) somme pagate prima della presentazione della domanda di definizione a titolo di riscossione provvisoria in pendenza del termine di impugnazione dell’atto ovvero in pendenza del giudizio. Possono essere scomputati tutti gli importi di spettanza dell’Agenzia delle entrate pagati, in particolare, a titolo provvisorio per tributi, sanzioni amministrative, interessi, sempre che siano ancora in contestazione nella lite che si intende definire. Si ritiene che tra le somme scomputabili rientrino altresì gli interessi per dilazione del pagamento delle somme iscritte a ruolo o affidate. In sintesi, vanno scomputati tutti gli importi in contestazione di spettanza dell’Agenzia delle entrate, già pagati in esecuzione dell’atto impugnato. Sono esclusi gli importi di spettanza dell’agente della riscossione (aggi, spese per le procedure esecutive, spese di notifica, ecc.); b) somme pagate ai fini della definizione agevolata dei carichi affidati*



all'agente della riscossione. (...) Ovviamente, poiché le somme scomputabili sono solo quelle di spettanza dell'Agenzia delle entrate, non vanno dedotti gli importi di spettanza dell'agente della riscossione".

Qualora tali somme siano eccedenti rispetto al dovuto, non si farà luogo alla restituzione dell'eccedenza e la definizione si perfezionerà senza alcun versamento.

Nel caso in cui il *quantum* dovuto sia superiore a mille euro, è ammesso il pagamento rateale in un massimo di venti rate trimestrali di pari importo, con aggiunta degli interessi al tasso legale dalla seconda rata in avanti, alle scadenze indicate nel comma 194 e senza possibilità di compensazione; in particolare, la prima rata andrà versata nel periodo compreso tra il 1° aprile e il 30 giugno 2023, le successive scadranno entro il 30 settembre, il 20 dicembre, il 31 marzo e il 30 giugno di ciascun anno.

Con risoluzione n. 6/E del 14 febbraio 2024, l'Agenzia delle entrate ha istituito i codici tributo necessari per il versamento, tramite modello F24, delle somme dovute ai fini dell'adesione alla definizione agevolata.

In particolare, i codici tributo istituiti sono i seguenti: TF20 (IVA e relativi interessi), TF21 (Altri tributi erariali e relativi interessi), TF22 (Sanzioni relative ai tributi erariali), TF23 (IRAP e addizionale regionale all'IRPEF e relativi interessi), TF24 (Sanzioni relative all'IRAP e all'addizionale regionale all'IRPEF), TF25 (Addizionale comunale all'IRPEF e relativi interessi) e TF26 (Sanzioni relative all'addizionale comunale all'IRPEF).

Quanto al *codice ufficio*, è valorizzato con il codice (da reperire sul sito dell'Agenzia) della Direzione regionale o provinciale dell'Agenzia delle entrate (ufficio legale), del Centro operativo di Pescara, ovvero dell'Ufficio provinciale - Territorio di Milano, Napoli, Roma o Torino, parte in giudizio.

Inoltre, la risoluzione precisa la modalità di compilazione dei campi dedicati all'eventuale rateizzazione, all'anno di riferimento e al codice fiscale del soggetto che effettua il versamento.

6. Il perfezionamento della definizione agevolata

Per definire la lite, occorre che vengano integrate entrambe le seguenti condizioni:

- presentazione di una domanda di definizione entro il 30 giugno 2023, in base al modello approvato, per le controversie nei confronti dell'Agenzia delle entrate, con provvedimento n. 30294 del 1° febbraio 2023 ed utilizzando esclusivamente l'apposito canale telematico disponibile sul sito della stessa Agenzia, direttamente o per il tramite di un intermediario abilitato¹⁷¹⁸. È

¹⁷ Si segnala che, alla data di pubblicazione del presente documento, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli non ha ancora pubblicato il modello di domanda di definizione agevolata delle controversie pendenti in cui la stessa è parte. Per le controversie pendenti nei confronti degli enti territoriali che hanno deliberato di avvalersi della disciplina in commento, la domanda di definizione agevolata dovrà essere presentata sul modello predisposto dall'ente territoriale stesso.

¹⁸ Come anticipato, nel provvedimento è precisato (pag. 3) che, *"In attesa dell'attivazione del servizio di trasmissione telematica è consentita la presentazione della domanda di definizione tramite invio all'indirizzo di posta elettronica certificata (PEC) dell'Ufficio che è parte nel giudizio."* La precisazione, come detto, riguarda, sostanzialmente, i giudizi pendenti in

necessario presentare una distinta domanda per ciascuna controversia autonoma, intendendosi per tale quella relativa a ciascun atto impugnato; pertanto, qualora vi siano più giudizi riuniti, occorrerà presentare una domanda per ciascun atto originariamente impugnato (fermo restando che non vi è l'obbligo di definirli tutti);

- versamento del dovuto, in un'unica soluzione ovvero della prima rata, come precisato dal provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 1° febbraio 2023 (par. 6).

Come precisato dalla norma, gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato anteriormente al 1° gennaio 2023; ciò comporta che, a seguito del perfezionamento della definizione, il *quantum* dovuto diventerà quello derivante dall'applicazione della norma agevolativa e non più quello previsto dalla normativa in materia di riscossione frazionata in pendenza di giudizio, di cui all'art. 68 d.lgs. n. 546/1992.

Al riguardo, con riferimento all'identica disposizione contenuta nella precedente definizione agevolata di cui all'art. 6 d.l. n. 119/2018, con circolare n. 6/2019 l'Agenzia delle entrate ebbe a precisare che gli stessi effetti non possono non prodursi anche con riferimento alle sentenze eventualmente pronunciate successivamente alla data di entrata in vigore della norma (par. 7.1): *“In altri termini, con il perfezionamento, la definizione agevolata retroagisce e prevale sull'efficacia di eventuali sentenze depositate prima del 24 ottobre 2018 e non passate in giudicato alla data di presentazione della domanda di definizione agevolata della controversia. Pertanto, a seguito del perfezionamento della definizione della lite, tali sentenze, in deroga a quanto disposto dall'articolo 68 del D.Lgs. n. 546 del 1992, cessano di costituire titolo per eventuali rimborsi o sgravi. Le medesime considerazioni valgono anche per le sentenze eventualmente depositate dopo il 24 ottobre 2018”*.

Infine, a mente del comma 202, il perfezionamento della definizione agevolata, da parte del coobbligato, esplica effetto anche nei confronti degli altri, compresi quelli per i quali la controversia non sia più pendente.

7. Gli effetti sul processo e sui termini di impugnazione

Come già evidenziato, l'entrata in vigore della legge di bilancio 2023 ha come effetto processuale “automatico” quello di sospendere per nove mesi i termini di impugnazione di tutte le sentenze, riguardanti le controversie definibili, che sarebbero ordinariamente scaduti tra il 1° gennaio e il 31 luglio 2023 (comma 199). È appena il caso di precisare che ad essere sospesi sono soltanto i termini di impugnazione delle sentenze, sia di primo che di secondo grado; pertanto, gli altri termini non beneficiano di alcuna sospensione, a cominciare da quelli per la proposizione del ricorso in primo grado e per la costituzione in giudizio.

Cassazione, con riferimento ai quali ci si intenda avvalere della definizione agevolata, per cui l'eventuale deposito della sentenza senza rinvio, prima dell'attivazione del canale telematico, ne impedirebbe l'adesione.



Conseguentemente, al termine ordinario di impugnazione dovranno aggiungersi i nove mesi previsti dalla norma.

La sospensione riguarda tutti i tipi di impugnazione, sia principale che incidentale, o di riassunzione, nonché i termini relativi al ricorso e al controricorso in Cassazione.

Con riferimento ai giudizi pendenti nei confronti degli enti territoriali, potrebbe verificarsi che, nelle more dell'adozione o meno, entro il 31 marzo 2023, della delibera di adesione alla definizione agevolata, venga a scadere il termine di impugnazione di una sentenza (di primo o di secondo grado), sia da parte del contribuente che dell'ente stesso; in questa eventualità, poiché il presupposto della sospensione è che si tratti di una controversia definibile, potrebbe essere anche ritenuto che non operi alcuna sospensione del termine per l'impugnazione, che, pertanto, è prudenziale, comunque, proporre. È auspicabile, pertanto, un intervento normativo che stabilisca che la sospensione dei termini di impugnazione nei confronti degli enti territoriali si applichi comunque fino al 31 marzo 2023, anche in mancanza di delibera di adesione alla definizione agevolata da parte dell'ente, che avrebbe il vantaggio di evitare la proliferazione di impugnazioni potenzialmente inutili, qualora, in presenza di un contribuente interessato alla definizione, l'ente deliberasse, soltanto successivamente, di avvalersi della disciplina in commento.

Sul punto, va anche segnalata l'opinione espressa dall'Ifel, nella predetta Nota di approfondimento del 7 gennaio 2023 (par. 2.3 "Gli effetti della definizione"), secondo cui: *"Al riguardo, essendo le controversie comunali "potenzialmente" definibili, si ritiene che anche nel caso in cui il Comune decida di non applicare la definizione delle controversie, semplicemente non deliberando entro la data del 31 marzo 2023, operi comunque la sospensione di nove mesi per i termini di impugnazione, di cui al citato comma 199, per tutte le parti processuali. Stante la delicatezza del problema, con riferimento alle sentenze che potrebbero in teoria passare in giudicato nel periodo 1° gennaio-31 marzo 2023, appare auspicabile che sul punto intervenga un chiarimento normativo o di prassi"*.

Contrariamente alla sospensione dei termini di impugnazione, non è automatica la sospensione del processo: infatti, a mente dei commi 197 e 198, a tal fine è necessario che il contribuente formuli apposita richiesta al giudice, con la quale dichiari di volersi avvalere della definizione agevolata. In questa ipotesi, il processo rimarrà sospeso fino al 10 luglio 2023 ed entro la stessa data¹⁹ il contribuente avrà l'onere di depositare, presso l'organo giurisdizionale dove pende la controversia, copia della domanda di definizione, corredata della ricevuta di presentazione e del modello di versamento degli importi dovuti (in unica soluzione, ovvero della prima rata), con l'effetto dell'estinzione del processo da parte del giudice, dichiarata con decreto del presidente della sezione o

¹⁹ A detta dell'Agenzia delle entrate, il termine è da considerarsi perentorio (circolare n. 2/2023, par. 4). Tuttavia, fermo restando il rispetto di quel termine, si ritiene che, nell'eventualità in cui non vi si provvedesse, l'unico effetto potrebbe essere quello della mancata estinzione del giudizio, ma non anche il mancato perfezionamento della definizione agevolata. Quest'ultimo, infatti, a mente del comma 194 è subordinato esclusivamente alla presentazione della domanda e al versamento degli importi dovuti (o della prima rata) entro il 30 giugno 2023. Pertanto, il giudizio proseguirebbe ma, in assenza di diniego entro il 31 luglio 2024, l'eventuale sentenza depositata resterebbe *inutiliter data*.



con ordinanza in camera di consiglio se è stata fissata la data della decisione, con compensazione delle spese processuali.

Può accadere che il contribuente, dopo aver chiesto ed ottenuto la sospensione del processo, ritenga di non aderire alla definizione agevolata; in questa ipotesi, anche se non espressamente previsto è consigliabile che il difensore presenti un'apposita istanza di trattazione a mente dell'art. 43 d.lgs. n. 546/1992, nel termine di sei mesi dalla data in cui è cessata la causa che ha determinato la sospensione, ossia dal 30 giugno 2023, data ultima per il perfezionamento della definizione agevolata.

A mente del comma 200, entro il 31 luglio 2024 l'ufficio potrà notificare l'eventuale diniego della definizione agevolata, il quale potrà essere impugnato, entro sessanta giorni dalla notificazione, dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la controversia.

Nel caso in cui la definizione è richiesta in pendenza del termine per impugnare, con il ricorso avverso il diniego potrà essere impugnata anche la pronuncia.

Qualora, invece, il processo sia stato già dichiarato estinto a seguito del deposito di copia della domanda e del versamento, l'eventuale diniego della definizione è impugnabile, nel medesimo termine di sessanta giorni, dinanzi all'organo giurisdizionale che ha dichiarato l'estinzione, con la necessità in tal caso di chiedere, congiuntamente, la revocazione del provvedimento di estinzione. Come previsto dal comma 201, il diniego della definizione è motivo di revocazione del provvedimento di estinzione e la revocazione è chiesta congiuntamente all'impugnazione del diniego. Pertanto, per espressa previsione di legge, il diniego della definizione agevolata costituisce, esso stesso, motivo di revocazione, la cui dimostrazione, nel caso di specie, non costituirà quindi un onere per il difensore.