

## Risposta n. 305/2023

**OGGETTO:** *Definizione controversie pendenti – art. 1, c.186 e seguenti, legge 29 dicembre 2022, n.197 – esclusione delle sanzioni già definite ex art. 17 c. 2 del d.lgs. n. 472 del 1997*

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

### QUESITO

[ALFA] (di seguito istante) pone il quesito qui di seguito sinteticamente rappresentato.

L'istante riferisce di aver ricevuto, in data [...] maggio 2021, «6 avvisi di accertamento ai fini IVA, IRES ed IRAP per gli anni d'imposta 2016 e 2017».

Nel premettere che i comportamenti e i ragionamenti descritti relativamente all'avviso di accertamento ai fini IVA «sono esattamente estendibili anche ai restanti accertamenti che per economia di esposizione non sono qui trattati», l'istante riferisce che, ai fini IVA, è stata recuperata la maggiore imposta portata in detrazione in relazione ad operazioni ritenute inesistenti e i relativi interessi, nonché irrogate le sanzioni.

*«Prima dell'impugnazione dell'Accertamento IVA [ALFA] definiva le sole sanzioni ai sensi degli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, D. Lgs n. 472/1997 ...», chiedendone il pagamento frazionato ai sensi dell'articolo 24 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. In particolare, otteneva «[...] dalla DRE il piano di rateazione per la definizione delle sole sanzioni [...] tempestivamente adempiuto fino alla data odierna, con prossima scadenza di versamento della rata n. 6 prevista per il 28 febbraio 2023. Successivamente [ALFA] impugnava l'Accertamento Iva 2017, ma anche i restanti 5 [...]».*

*«[...] Nelle more del primo giudicato, ex art. 29, comma 1, lett. b) decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, venivano affidate in riscossione [...] le somme da pagarsi a titolo di riscossione provvisoria ex art. 15 d.P.R. n. 602/1973. In data 24 novembre 2022 [ALFA] otteneva da AdER [...] una dilazione di 48 mesi in luogo dei 72 mesi richiesti...».*

I ricorsi, riuniti dinanzi ad un unico giudice di *prime cure*, con sentenza n. [...], depositata il [...] 2022, risultavano infondati, con condanna del ricorrente alle spese di lite.

Tutto ciò premesso l'istante vorrebbe beneficiare della definizione agevolata delle controversie tributarie, disciplinata dall'articolo 1, commi da 186 e seguenti, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (c.d. legge di bilancio 2023), tenuto conto che, all'entrata in vigore della legge di bilancio, era pendente il termine per impugnare la sentenza della CTP.

A tal fine, chiede se sia consentito applicare la definizione in parola anche alle sanzioni irrogate con i predetti avvisi, nonostante l'istante abbia scelto di definirle *ex* articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

In sintesi, l'istante ritiene di poter applicare la definizione delle controversie tributarie anche con riguardo alle sanzioni contestate, sebbene abbia già inteso definirle separatamente *ex* articolo 17, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997, usufruendo, altresì, della rateazione prevista dal successivo articolo 24.

A tal fine, richiamando *«quanto precisato nel chiarimento 29 di Telefisco del 28 gennaio 2021»*, intende:

*«1) omettere i futuri pagamenti, a far data dal 28 febbraio 2023, delle rate del Piano di rateazione definizione sanzioni e contestualmente aderire alle di Definizione agevolata delle controversie tributarie previste dell'art. 1 commi da 186 a 203 della Legge di Bilancio 2023, nei modi e tempi previsti dai commi 194 e 195 della citata Legge, così determinando, come conseguenza, l'inefficacia ex-tunc della originaria definizione delle sanzioni, ai sensi dell'art. 17 D. Lgs. n. 472/ 1997, il ripristino dell'originario debito sanzionatorio e il suo contestuale azzeramento per assorbimento nelle norme di Definizione agevolata delle controversie tributarie;*

*2) Determinare il quantum dovuto da versare ai fini Definizione agevolata delle controversie tributarie secondo i commi da 194 a 196 della Legge di Bilancio 2023 nel seguente modo:*

a) *calcolando l'importo lordo da versare pari al 100% della maggiore imposta come prevista in Accertamento IVA 2017;*

b) *da quanto sub. a), detraendo le somme già pagate a titolo di riscossione provvisoria ex art. 15 d.P.R. n. 602/1973;*

c) *dal differenziale sub. b), ulteriormente detraendo le somme già pagate a titolo di pagamento frazionato delle rate del Piano di rateazione definizione sanzioni.».*

In altre parole, il mancato versamento delle rate delle sanzioni dilazionate, causerà la «[...] decadenza ex-tunc della definizione agevolata delle sole sanzioni con il ripristino sia dell'originario debito sanzionatorio irrogato, al netto di quanto già pagato in via frazionata (n. 5 rate assolte), sia della natura delle predette sanzioni irrogate quale onere accessorio collegato al tributo IVA...» e, conseguentemente, sarà possibile fruire della definizione agevolata delle controversie tributarie anche con riferimento alle sanzioni.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 1, comma 186, della legge n. 197 del 2022 (legge di bilancio per il 2023) disciplina la definizione in via agevolata delle «*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 [...] 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 [...]», secondo cui «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».*

Il successivo comma 192, precisa che *«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 (1° gennaio 2023 ndr.) e per le quali alla data della presentazione della domanda di cui al comma 186 il processo non si sia concluso con pronuncia definitiva».*

In particolare, come illustrato dalla circolare n. 2/E del 27 gennaio 2023 - cui si rinvia per ogni approfondimento - *«[...] sono da considerarsi pendenti ai fini della definizione agevolata:*

*- le controversie per le quali alla data del 1° gennaio 2023 sia stato proposto l'atto introduttivo del giudizio di primo grado, non definite alla data di presentazione della domanda di definizione; in particolare occorre far riferimento alla data in cui il ricorso introduttivo è stato notificato all'ufficio, non essendo necessario che, entro il 1° gennaio 2023, vi sia stata anche la costituzione in giudizio;*

*- le controversie interessate da una pronuncia in primo o in secondo grado i cui termini di impugnazione non siano ancora scaduti alla data del 1° gennaio 2023;*

*- le liti pendenti innanzi al giudice del rinvio o, infine, quelle per le quali siano ancora in corso, al 1° gennaio 2023, i termini per la riassunzione.*

*Come meglio chiarito successivamente, non possono essere considerate definibili le liti per le quali, alla data di presentazione della domanda, è stata depositata sentenza della Corte di cassazione senza rinvio.»*

Il successivo comma 194 (come recentemente modificato dall'articolo 20, comma 1, lettera a) del decreto legge 30 marzo 2023, n. 34 (in corso di conversione), dispone che, *«La definizione agevolata si perfeziona con la presentazione della domanda di cui al comma 195 e con il pagamento degli importi dovuti ai sensi dei commi da 186 a 191 entro il 30 settembre 2023; nel caso in cui gli importi dovuti superano mille euro è ammesso il pagamento rateale, con applicazione, in quanto compatibili, delle disposizioni dell'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, in un massimo di venti rate di pari importo, di cui le prime tre da versare, rispettivamente, entro il 30 settembre 2023, il 31 ottobre 2023 e il 20 dicembre 2023 e le successive entro il 31 marzo, 30 giugno, 30 settembre e 20 dicembre di ciascun anno. Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi legali calcolati dalla data del versamento della prima rata. È esclusa la compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Nel caso di versamento rateale, la definizione agevolata si perfeziona con la presentazione della domanda di cui al comma 195 e con il pagamento degli importi dovuti con il versamento della prima rata entro il termine previsto del 30 settembre 2023.*

*Qualora non ci siano importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda».*

Il comma 196 dispone, infine, che *«Dagli importi dovuti ai fini della definizione agevolata 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 alla data di entrata in vigore della presente legge».*

*A tal riguardo, la citata circolare 2/E ha chiarito che, «Ai fini della determinazione dell'effettivo valore della controversia, vanno comunque esclusi gli importi di cui all'atto impugnato che eventualmente non formano oggetto della materia del contendere, come avviene, in particolare, in caso di contestazione parziale dell'atto impugnato, di formazione di un giudicato interno, di conciliazione o mediazione perfezionate, che non abbiano definito per intero la lite, ovvero in caso di parziale annullamento dell'atto a seguito di esercizio del potere di autotutela da parte dell'ufficio, formalizzato tramite l'emissione di apposito provvedimento.».*

La circolare continua precisando, altresì, che è dovuto un «importo corrispondente al 100 per cento del valore della controversia nei casi in cui:

*- l'Agenzia fiscale è risultata vincitrice nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata al 1° gennaio 2023;*

*- il contribuente ha notificato il ricorso, alla stessa data, all'Agenzia fiscale, ma a tale data non si è ancora costituito in giudizio tramite il deposito o la trasmissione del ricorso stesso alla segreteria della Corte di giustizia tributaria di primo grado, ai sensi dell'articolo 22, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992».*

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 30294/2023 del 1° febbraio 2023, sono state definite le modalità di attuazione della misura deflattiva in esame.

Tanto premesso, con riferimento al caso di specie, va preliminarmente rilevato che l'istante si è costituito in giudizio avverso 6 accertamenti emessi per i periodi d'imposta 2016 e 2017, aventi ad oggetto le maggiori imposte dovute ai fini IRES, IRAP ed IVA, pur avendo validamente impugnato solo 5 di detti provvedimenti.

Da informazioni assunte risulta, infatti, che il ricorso avverso l'atto di accertamento IVA riferito all'anno d'imposta 2017 - ripetutamente richiamato nell'istanza a titolo di esempio - non risulta essere stato notificato al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate.

L'atto di accertamento, pertanto, si è reso definitivo per mancanza di impugnazione e, quindi, la relativa controversia non è sanabile in via agevolata *ex comma* 186 della legge di bilancio 2023.

Risulta, altresì, che l'ufficio, non avendo avuto la formale conoscenza delle eccezioni sollevate dal ricorrente - a causa dell'inesistenza della notifica del ricorso avverso l'accertamento IVA - non ha potuto presentare alcuna controdeduzione; né rileva che il collegio si sia limitato a rigettare i ricorsi riuniti posto che l'inesistenza del ricorso è un vizio che può essere eccepito in ogni stato e grado del giudizio.

L'inesistenza di uno dei ricorsi, ovviamente, non impedisce la definizione delle altre controversie validamente incardinate, ove non passate in giudicato, attesa l'autonomia dei ricorsi avverso i singoli atti di accertamento (cfr. circolare n. 6/E del 1° aprile 2019), e sempreché non ricorra - verifica non esperibile in questa sede - alcuna delle cause di esclusione disposte dal comma 193, secondo cui *«Sono escluse dalla definizione agevolata 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».*

Considerato che la CTP ha rigettato i ricorsi proposti dall'istante con sentenza depositata il [...] 2022 e che il termine d'impugnazione sarebbe scaduto il 7 gennaio 2023, le controversie - diverse da quella relativa all'accertamento IVA per il 2017 - risultavano pendenti al 1° gennaio 2023.

In merito al contenuto della definizione, si osserva che le disposizioni sopra richiamate replicano quanto già previsto nelle precedenti definizioni agevolate di controversie tributarie del passato (cfr. articolo 6, comma 9, del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, articolo 5, comma 9, della legge 31 agosto 2022, n. 130).

A tal riguardo, tornano utili i chiarimenti già resi con la circolare n. 6/E del 1° aprile 2019, par. 5.2, ove è stato detto che, «*l'importo da versare per la definizione, cosiddetto 'importo netto dovuto' si calcola al netto di 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*». Con detto documento di prassi è stato, altresì, chiarito che, «*Ad esempio, non possono*

*essere scomputati gli importi versati per definire in via agevolata le sanzioni ai sensi dell'articolo 17, comma 2, del D.Lgs. n. 472 del 1997, atteso che le stesse, in quanto già definite, non sono mai state in contestazione».*

Né è utile a superare detto limite, il comportamento che l'istante - in base a quanto chiarito con la risposta n. 29 nell'ambito di Telefisco 2021 - prospetta di adottare, ossia, interrompere il pagamento rateale riferito alla definizione agevolata delle sanzioni ex articolo 17 del dlgs n. 472 del 1997, al solo fine di:

- decadere da detta definizione agevolata, e ripristinare l'«*originario debito sanzionatorio irrogato, al netto di quanto già pagato in via frazionata [...] sia della natura delle predette sanzioni irrogate quale onere accessorio collegato al tributo*»;

- aderire alla definizione agevolata delle controversie tributarie di cui ai commi 186 e seguenti della legge di bilancio 2023, con la conseguenza che «*le rate già pagate del Piano di rateazione definizione sanzioni non potrebbero essere chieste a rimborso, mentre le rate successive, che sarebbero omesse, diverrebbero definitivamente non più dovute, sia poiché assorbite dall'adesione alla Definizione agevolata delle controversie tributarie sul tributo, sia per effetto di quanto previsto dall'art. 3, comma 2 D. Lgs. n. 472/1997, analogicamente applicabile*»;

- scomputare dalle somme dovute ai fini della definizione della lite quanto già pagato fino al momento dell'intervenuta inefficacia della definizione delle sanzioni, che, dunque, costituirebbe «*parte di quegli importi "già versati a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio" di cui all'art. 1 comma 196 Legge di Bilancio 2023*».

Al riguardo, si osserva preliminarmente che, con la risposta n. 29 a Telefisco 2021, è stato esaminato lo specifico caso dell'accesso al versamento rateale delle sanzioni

- disposto dall'articolo 24 del d.lgs. n. 472 del 1997 a vantaggio del contribuente che versi in condizioni di manifesto disagio economico - anche nel caso di definizione agevolata ex articolo 17 del medesimo decreto, che consente il pagamento delle sanzioni ridotte ad un terzo, previa rinuncia alla loro impugnazione.

*In tale evenienza è stato chiarito che, «Laddove, tuttavia, il debitore non assolve il pagamento anche di una sola rata, il beneficio della rateazione decade e lo stesso è tenuto al versamento del debito che residua entro trenta giorni dalla scadenza della rata non adempiuta. Il suddetto debito residuo va rapportato all'importo della sanzione ridotta a un terzo, solo se il relativo pagamento avviene entro il termine di trenta giorni dalla scadenza della rata non pagata. Decorso inutilmente detto termine, il debito va, invece, commisurato alla sanzione dovuta in misura integrale. Ciò in quanto, in caso di pagamento rateale, l'istituto della definizione agevolata si perfeziona con il pagamento puntuale di tutti gli importi previsti nel piano di rateazione. Il versamento puntuale (entro i termini per il ricorso) della prima rata, da solo, non perfeziona l'istituto in esame, con la conseguenza che il pagamento di ogni successiva rata oltre le scadenze stabilite e, a maggior ragione, l'eventuale omesso versamento, comporta la decadenza dal beneficio della definizione agevolata e il ripristino del debito originario».*

La decadenza dal beneficio della definizione agevolata ed il ripristino del debito originario a titolo di sanzioni - che si verifica nel caso di mancato assolvimento delle rate dovute - non consente, tuttavia, il ripristino delle condizioni ante-definizione al fine di considerare dette sanzioni parte del valore della lite. La scelta effettuata dalla società, al momento della notifica degli atti impositivi, di definire le sanzioni ai sensi del citato articolo 17, attraverso la rinuncia all'impugnazione, infatti, rende le sanzioni estranee al

giudizio e, di conseguenza, escluse dall'ambito di applicazione dell'istituto definitorio. Risultano, dunque, irrilevanti le vicende relative alla rateizzazione della definizione agevolata delle sanzioni e all'eventuale decadenza dal beneficio.

Conformemente a quanto sopra chiarito, nella sentenza n. [...] del [...] 2022 (depositata il [...] 2022) pronunciata dalla CTP di [...] sul ricorso presentato dall'istante avverso gli atti di accertamento di cui si discute, il Collegio giudicante «[...] *rileva che - in conformità a quanto evidenziato dall'Ufficio - la richiesta di riduzione delle sanzioni definite in modalità agevolata si ritiene non accoglibile secondo l'orientamento della Corte di Cassazione - Ordinanza 26 febbraio 2020, n. 5166 che ha così sancito:* " Qualora il contribuente abbia optato per la definizione agevolata delle sanzioni, deve escludersi la ripetizione delle somme pagate bonariamente a prescindere dall'esito del processo avente ad oggetto l'avviso di accertamento relativo alle imposte, dovendosi ritenere definitivamente chiuso a quel momento il rapporto tra contribuente e fisco in ordine alle altre conseguenze sanzionatorie delle violazioni già rilevate" (*cf. in tal senso anche Cass.. 18740/15-25577/17*).

***La materia del contendere si limita quindi alla maggiore IVA accertata e alle conseguenti riprese dei relativi costi ai fini IRES e IRAP*** [enfasi aggiunta dalla scrivente]».

È, dunque, solo con riferimento alla "materia del contendere" (maggiore IVA accertata e le conseguenti riprese ai fini IRES ed IRAP) e relativi interessi, che l'istante può, al verificarsi delle ulteriori condizioni disposte dalle norme di riferimento, accedere alla definizione agevolata delle controversie tributarie.

**LA DIRETTRICE CENTRALE**  
**(firmato digitalmente)**