



ROSSI & ASSOCIATI

C o r p o r a t e A d v i s o r s

Main Office: Via S. Radegonda, 8 - Milano

www.rossiassociati.it

Tel +39 02.874271 Fax +39 02.72099377

CIRCOLARE

Settembre 2018 – nr. 3

***Tutte le informazioni sono tratte, previa critica rielaborazione,
da normativa, riviste e stampe specializzate
Per ulteriori informazioni contattare direttamente lo Studio
(Tel.02/874271 – Fax 02/72099377, e-mail: info@rossiassociati.com)***

Definizione delle liti pendenti ex art. 11 del DL 50/2017 - Impugnazione del diniego, gestione dei processi pendenti e inadempienza nei versamenti

1 PREMESSA

L'art. 11 del DL 24.4.2017 n. 50, conv. L. 21.6.2017 n. 96, ha previsto una definizione delle liti pendenti, a condizione che il ricorso introduttivo fosse stato notificato entro il 24.4.2017 e che si trattasse di processi tributari ove la controparte fosse l'Agenzia delle Entrate¹.

A differenza delle precedenti definizioni delle liti pendenti (si allude, principalmente, agli artt. 16 della L. 289/2002 e 39 co. 12 del DL 98/2011), vi è una particolarità fondamentale: a prescindere dalle sentenze intervenute, il beneficio consisteva nello stralcio intero delle sanzioni amministrative collegate al tributo e degli interessi di mora, oppure del 60% delle sanzioni amministrative non collegate al tributo.

Pertanto, quand'anche il contribuente fosse risultato vincitore nei due gradi di merito, se intendeva definire la lite avrebbe comunque dovuto pagare la totalità delle imposte.

La domanda andava presentata entro il 2.10.2017 all'Agenzia delle Entrate, tramite il modello approvato dal relativo provv. 21.7.2017 n. 140316.

Nel contesto attuale, possono emergere problemi relativi:

- all'inadempienza nel versamento delle rate (l'ultima, come si dirà, è scaduta il 2.7.2018);
- alla gestione dei processi pendenti, che, in costanza dei requisiti di legge, possono essere stati sospesi sino al 31.12.2018;
- all'impugnazione dell'eventuale diniego di definizione della lite, che, ai sensi dell'art. 11 del DL 50/2017, andava notificato entro il 31.7.2018².

Di seguito si riepilogano, in forma tabellare, gli adempimenti caratterizzanti la definizione in esame.

Ambito applicativo	Tutte le liti fiscali in cui è controparte l'Agenzia delle Entrate
Requisiti	Notifica del ricorso introduttivo entro il 24.4.2017
Benefici	Stralcio delle sanzioni collegate al tributo e degli interessi di mora; stralcio del 60% delle sanzioni non collegate al tributo
Domanda	Entro il 2.10.2017
Pagamento	Totale delle somme entro il 2.10.2017; oppure tre rate scadenti il 2.10.2017, il 30.11.2017 e il 2.7.2018; oppure due rate scadenti il 2.10.2017 e il 30.11.2017

2 INADEMPIMENTI NEI VERSAMENTI DELLE SOMME

¹ Gli enti territoriali avrebbero potuto deliberare la definizione delle liti pendenti entro il 31.8.2017, sempre in merito alle liti tributarie (art. 11 co. 1-bis del DL 50/2017). Bisogna quindi verificare se, mediante apposito regolamento, l'ente si è avvalso di tale facoltà.

² Per approfondimenti generali sulla definizione delle liti, si rinvia a Cissello A. "Definizione delle liti ex DL 50/2017 (circ. Agenzia Entrate 28.7.2017 n. 22)", in *Schede di aggiornamento on line*, 7, 2017.

Ai sensi dell'art. 11 co. 5 del DL 50/2017, la definizione si perfeziona con il pagamento delle intere somme o della prima rata entro il 2.10.2017, oltre che con l'invio della relativa domanda. Eventuali inadempienze nei versamenti, quindi, potrebbero compromettere la definizione³.

Le inadempienze nei versamenti della seconda e della terza rata, invece, non dovrebbero pregiudicare la validità della definizione, ma dare solo luogo a sanzioni amministrative.

Tanto premesso, i versamenti potevano avvenire in unica soluzione oppure in due/tre rate, e il termine per il pagamento delle intere somme o della prima rata (che deve rappresentare il 40% degli importi dovuti) è scaduto, come detto, il 2.10.2017.

Le altre due rate sono scadute il 30.11.2017 (per l'ulteriore 40% degli importi) e il 2.7.2018 (per il restante 20% degli importi)^{4, 5}.

In tal caso, le rate successive alla prima dovevano essere maggiorate degli interessi legali dal 3.10.2017 (prov. Agenzia delle Entrate 21.7.2017 n. 140316).

La rateazione non era ammessa se gli importi non superavano, nel complesso, i 2.000,00 euro.

Per ogni controversia andava effettuato un autonomo versamento.

Importi da versare	Scadenze	Interessi legali
Somme inferiori o pari a 2.000,00 euro	2.10.2017 (interi somme)	
Somme superiori a 2.000,00 euro (tre rate)	2.10.2017 (prima rata per il 40%) 30.11.2017 (seconda rata per il 40%) 2.7.2018 (terza rata per il 20%)	Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi legali dal 3.10.2017
Somme superiori a 2.000,00 euro (due rate)	2.10.2017 (prima rata per il 40%) 30.11.2017 (seconda rata per il 60%)	Sulla seconda rata sono dovuti gli interessi legali dal 3.10.2017
Nessun importo	Presentazione della sola domanda entro il 2.10.2017	

L'art. 11 co. 5 del DL 50/2017 stabilisce che ai versamenti si applica l'art. 8 del DLgs. 218/97, con riduzione a tre del numero di rate previsto.

Detta norma regola i versamenti da eseguire in seguito ad accertamento con adesione e, a sua volta, in tema di inadempimenti è richiamata dall'art. 15-ter del DPR 602/73.

Rammentiamo subito che, secondo la circ. Agenzia delle Entrate 28.7.2017 n. 22 (§ 6) la definizione si perfeziona con il tempestivo e corretto pagamento della totalità delle somme o della prima rata, quindi, implicitamente, sembra che per l'Agenzia delle Entrate, almeno relativamente alla totalità delle somme/prima rata, non si applichi la disciplina dell'art. 15-ter del DPR 602/73.

2.1 TOTALITÀ DELLE SOMME O PRIMA RATA

L'art. 15-ter del DPR 602/73 ha introdotto uno speciale regime per i c.d. "lievi inadempimenti", strumentale ad evitare che irregolarità di poco valore cagionino effetti consistenti come il mancato perfezionamento dell'accertamento con adesione.

Per effetto di ciò, alcuna decadenza si verifica per inadempimenti dovuti a:

³ Nella circ. Agenzia delle Entrate 28.7.2017 n. 22 (§ 9) si specifica che, tra gli aspetti da valutare per l'istruttoria sul diniego di definizione, figurano la tempestività e la correttezza dei versamenti.

⁴ La legge fa riferimento al termine del 30.6.2018, ma, siccome cadeva di sabato, c'è stato lo slittamento a lunedì 2.7.2018.

⁵ Nella circ. Agenzia delle Entrate 28.7.2017 n. 22 (§ 6) si specifica che, se si intendeva pagare in due rate, la prima, il cui termine coincideva sempre con il 2.10.2017, avrebbe comunque dovuto riguardare il 40% degli importi, mentre la seconda il restante 60%, con scadenza il 30.11.2017.

- insufficiente versamento, per una frazione non superiore al 3%, e, in ogni caso, a 10.000,00 euro;
- tardivo versamento non superiore a 7 giorni.

Sulla base del dato normativo, il limite dei 10.000,00 euro pare l'unica condizione per vagliare se il versamento insufficiente (delle intere somme o della prima rata) sia o meno idoneo a disconoscere la definizione; questo lo si evince dalla locuzione "in ogni caso"⁶.

Nelle inadempienze descritte, si procede all'iscrizione a ruolo della somma non pagata nonché della sanzione di cui all'art. 13 del DLgs. 471/97 commisurata all'importo non versato o pagato in ritardo, e dei relativi interessi.

Il tenore dell'art. 11 co. 5 del DL 50/2017, anche per il caso della totalità delle somme o della prima rata, sembra consentire di applicare la disciplina sui lievi inadempimenti, sebbene con alcuni adattamenti. Non a caso, la norma sancisce che la definizione si perfeziona con il pagamento delle somme ai sensi del presente articolo o della prima rata, senza alcun espresso riferimento al fatto che i pagamenti debbano essere tempestivi.

Però, secondo la circ. Agenzia delle Entrate 28.7.2017 n. 22 (§ 6) la definizione si perfeziona con il tempestivo e corretto pagamento della totalità delle somme o della prima rata, quindi, implicitamente, per l'Agenzia delle Entrate non opera l'art. 15-ter del DPR 602/73.

Per la ragione esposta, ove sia notificato il diniego di definizione sulla base di inadempimenti riguardanti la prima rata o la totalità delle somme dovute, l'esito del contenzioso si presenta, per forza di cose, incerto.

Trattasi di ipotesi suscettibili di verificarsi con una certa frequenza, specie nella definizione di atti irrogativi di sole sanzioni. L'art. 11 co. 2 del DL 50/2017, al riguardo, stabilisce: *"in caso di controversia relativa esclusivamente agli interessi di mora o alle sanzioni non collegate ai tributi, per la definizione è dovuto il quaranta per cento degli importi in contestazione. 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"*. Considerato che, in diverse ipotesi, non è affatto chiaro quando una sanzione sia o meno "collegata al tributo", può accadere che il contribuente, ritenendo una sanzione collegata al tributo, abbia definito presentando la sola domanda, mentre per l'Erario sarebbe stato necessario corrispondere il 40% degli importi⁷.

Ravvedimento operoso

Per effetto dell'art. 15-ter del DPR 602/73, il contribuente può evitare l'esazione coattiva delle somme fruendo del ravvedimento operoso:

- entro il termine di pagamento della rata successiva, ove l'inadempimento riguardi la prima rata;
- entro 90 giorni dalla scadenza, in caso di inadempienze relative alla totalità delle somme dovute.

A ben vedere, mentre le rate da accertamento con adesione sono trimestrali, quelle da definizione scadevano, per disposizione di legge, il 30.11.2017 e il 2.7.2018.

Si può quindi sostenere che, in base ad un'interpretazione sistematica, ai fini del ravvedimento, tanto per la totalità delle somme quanto per la prima rata, ci fosse stato tempo sino al 30.11.2017.

⁶ Detto diversamente, il riferimento al 3% sembra pleonastico.

⁷ Il problema si può presentare, ad esempio, per le sanzioni relative al quadro RW (art. 5 del DL 167/90), per le sanzioni relative al *reverse charge* (art. 6 co. 9-bis, 9-bis.1, 9-bis.2 e 9-bis.3 del DLgs. 471/97) e per l'omessa regolarizzazione del cessionario/committente ai fini IVA (art. 6 co. 8 del DLgs. 471/97).

Si tratta di ravvedimento che, di fatto, sarebbe potuto avvenire solo ai sensi dell'art. 13 co. 1 lett. a) e a-bis) del DLgs. 472/97, con riduzione della sanzione del 15% a 1/10 o 1/9⁸.

Il ravvedimento si eseguirebbe pagando, entro il termine, l'importo totale della rata, gli interessi legali calcolati su detto importo e le sanzioni del 15% ridotte, calcolate sempre su detto importo.

2.2 SECONDA E TERZA RATA

Ai sensi dell'art. 11 co. 5 del DL 50/2017, le rate successive alla prima sono scadute il 30.11.2017 e il 2.7.2018.

Differentemente da quanto si è detto per la prima rata/totalità delle somme dovute, a nostro avviso non dovrebbero esservi dubbi sul fatto che, per la seconda e la terza rata, operi la disciplina sui lievi inadempimenti. L'art. 11 co. 5 del DL 50/2017 è chiaro nell'affermare che la definizione si perfeziona con il pagamento della prima rata/totalità delle somme dovute, e non con l'intero pagamento di tutte le rate, a differenza, ad esempio, di ciò che stabilisce l'art. 6 del DL 193/2016, in tema di rottamazione dei ruoli. Pertanto:

- qualsiasi inadempienza inerente alla seconda e alla terza rata (incluso il radicale omesso versamento) non può compromettere la validità della definizione, quindi un eventuale diniego basato su questo motivo andrebbe impugnato;
- ove, fermo restando quanto detto, si ritenesse inapplicabile l'art. 15-ter del DPR 602/73 in tema di lievi inadempimenti, le inadempienze rientrerebbero nell'ordinaria disciplina dell'art. 13 del DLgs. 471/97, e ciò, in alcuni casi, andrebbe a favore del contribuente, essendo a questo punto inoperante la sanzione del 45%⁹ sulle somme dovute a titolo di imposta, ma la sola sanzione del 30%.

Tanto premesso, l'art. 15-ter co. 5 del DPR 602/73 stabilisce che *"in caso di tardivo pagamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, si procede all'iscrizione a ruolo dell'eventuale frazione non pagata, della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, commisurata all'importo non pagato o pagato in ritardo, e dei relativi interessi"*.

Rimane la validità del pagamento se l'irregolarità non è superiore al 3%, e, in ogni caso, a 10.000,00 euro. Ferma restando, naturalmente, la successiva iscrizione a ruolo degli importi non pagati con la sanzione dell'art. 13 del DLgs. 471/97.

In caso di mancato versamento, entro il termine previsto, di una rata posteriore alla prima entro il termine di pagamento di quella successiva (e salvo il caso del lieve inadempimento appena indicato), gli importi derivanti dalla definizione vengono iscritti a ruolo, maggiorati della sanzione del 45% parametrata al residuo dovuto a titolo di imposta¹⁰. Nella menzionata eventualità, la definizione, come detto, rimane comunque valida, e il contribuente può chiedere la dilazione dei ruoli nel rispetto dell'art. 19 del DPR 602/73.

Ravvedimento operoso

Sempre in base all'art. 15-ter del DPR 602/73, *"l'iscrizione a ruolo di cui al comma 5 non è eseguita se il contribuente si avvale del ravvedimento di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicem-*

⁸ La sanzione è del 15% e non del 30%, in quanto si tratta di un tardivo versamento contenuto nei 90 giorni (vedasi l'art. 13 del DLgs. 471/97, secondo cui se il ritardo non supera i 90 giorni la sanzione del 30% è dimezzata).

⁹ Sanzione del 30% di cui all'art. 13 del DLgs. 471/97, aumentata della metà.

¹⁰ Nelle liti relative ad atti impositivi che contestano una maggiore imposta, la definizione aveva come effetto lo stralcio intero delle sanzioni, quindi, almeno nella maggioranza dei casi, il 45% potrà essere parametrato alle intere somme ancora dovute. Invece, se oggetto di definizione è stato un atto irrogativo di sole sanzioni non collegate al tributo, in cui occorreva pagare il 40% degli importi, essendo importi relativi a sanzioni, riteniamo non possa operare l'aumento della metà di cui parla l'art. 15-ter del DPR 602/73, essendo circoscritto alle imposte e stante il divieto di analogia sussistente in ambito sanzionatorio (ci sarà quindi l'ordinaria sanzione del 30%).

bre 1997, n. 472, entro il termine di pagamento della rata successiva ovvero, in caso di ultima rata o di versamento in unica soluzione, entro 90 giorni dalla scadenza”.

Tuttavia, mentre le rate da accertamento con adesione sono trimestrali, quelle da definizione sono scadute, per disposizione di legge, il 30.11.2017 e il 2.7.2018.

Si può quindi sostenere che, in base ad un'interpretazione sistematica e prudentiale, ai fini del ravvedimento:

- se si tratta della seconda rata, scaduta il 30.11.2017, il ravvedimento sarebbe dovuto avvenire entro i 90 giorni successivi, quindi entro il 28.2.2018¹¹;
- se si tratta della terza e ultima rata, scaduta il 2.7.2018, il ravvedimento debba, come per l'ipotesi precedente, avvenire entro i 90 giorni successivi, quindi entro il 30.9.2018.

Trattasi di ravvedimento che, di fatto, può avvenire solo ai sensi dell'art. 13 co. 1 lett. a) e *a-bis*) del DLgs. 472/97, con riduzione della sanzione del 15% a 1/10 o 1/9¹².

Il ravvedimento si eseguirebbe pagando, entro il termine, l'importo totale della rata, gli interessi legali calcolati su detto importo e le sanzioni del 15% ridotte, calcolate sempre su detto importo.

3 SOSPENSIONE DEI PROCESSI

I processi che rientrano nella definizione non sono stati automaticamente sospesi, in quanto occorre apposta istanza della parte, da depositare in segreteria della Commissione: se questa è stata presentata, il processo sarebbe, in un primo momento, restato sospeso sino al 10.10.2017.

Se, entro il 10.10.2017, il contribuente depositava la copia della domanda di definizione e del modello di pagamento di tutte le somme o della prima rata (adempimenti il cui termine scadeva il 2.10.2017), il processo sarebbe stato sospeso sino al 31.12.2018.

In assenza dei menzionati adempimenti, alcuna sospensione si verificava.

Qualora non fosse stata presentata l'istanza di sospensione, la definizione, nonostante il deposito di una successiva sentenza (salvo il caso della sentenza di Cassazione senza rinvio), rimarrebbe in essere: *“gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato prima dell'entrata in vigore del presente articolo”*¹³.

Fattispecie	Adempimento	Effetto
Liti che astrattamente rientrano nella definizione	Istanza presso la segreteria del giudice	Sospensione del processo sino al 10.10.2017
Liti che astrattamente rientrano nella definizione	Deposito, entro il 10.10.2017, della copia della domanda di definizione e del modello F24	Sospensione del processo sino al 31.12.2018
Liti che astrattamente rientrano nella definizione	Istanza di trattazione entro il 31.12.2018	
Termini per impugnare le sentenze o per riassumere che scadono tra il 24.4.2017 e il 30.9.2017		Automatica sospensione per 6 mesi

3.1 ISTANZA DI TRATTAZIONE

¹¹ Considerato che l'art. 15-ter del DPR 602/73 fa riferimento alla rata successiva, una diversa, e meno prudente, interpretazione poteva indurre ad affermare che il versamento della seconda rata, per evitare la decadenza dalla dilazione, sarebbe potuto avvenire sino al 2.7.2018, termine per il pagamento della terza rata.

¹² La sanzione è del 15% e non del 30%, in quanto si tratta di un tardivo versamento contenuto nei 90 giorni (vedasi l'art. 13 del DLgs. 471/97, secondo cui se il ritardo non supera i 90 giorni la sanzione del 30% è dimezzata).

¹³ Art. 11 co. 7 del DL 50/2017.

Per i processi che sono rimasti sospesi, entro il 31.12.2018 occorre, se del caso, presentare istanza di trattazione, pena l'estinzione del processo; l'impugnazione della sentenza o del diniego di definizione valgono come istanza di trattazione. Detta istanza andrà presentata dalla parte che ne ha interesse, per evitare che il processo si estingua.

Nonostante l'art. 11 del DL 50/2017 non preveda nello specifico ciò, pare opportuno che il difensore notifichi l'istanza di trattazione alle parti e poi provveda al suo deposito, effettuando entrambi gli adempimenti entro il 31.12.2018. L'istanza non richiede forme particolari, e va intestata o al Presidente della sezione o alla Commissione tributaria, a seconda del fatto che il ricorso sia o meno già stato affidato alla sezione.

A livello generale, l'istanza di trattazione va presentata in ogni caso in cui il contribuente ritenga che la definizione possa essere a rischio, ad esempio quando, idealmente, può essere discussa la natura della sanzione come "collegata" o meno al tributo¹⁴, oppure quando ci sono stati inadempimenti nei versamenti. Ciò a prescindere dal fatto che entro il 31.7.2018 l'Agenzia delle Entrate abbia notificato il diniego di definizione, in ragione del carattere ordinatorio del termine.

L'opportunità di presentare istanza di trattazione quando la definizione può ritenersi a rischio va valutata unitamente al grado in cui ci si trova. Mentre l'interesse sussiste sempre se il processo pende in primo grado o in sede di rinvio, così non è ove la pendenza fosse in appello, siccome l'estinzione derivante dalla mancata istanza di trattazione determinerebbe il passaggio in giudicato della sentenza di primo grado, e non dell'atto impositivo. Occorre quindi, in tal caso, verificare se la sentenza di primo grado è stata o meno favorevole al contribuente¹⁵.

Mediante apposita memoria, in vista dell'udienza che si terrà dopo l'istanza di trattazione, il contribuente potrà sollecitare una sentenza di estinzione del giudizio ai sensi dell'art. 11 co. 10 del DL 50/2017 a spese compensate, dimostrando che sussistono i requisiti per considerare definita la lite¹⁶. Nel momento in cui il giudice dichiara la lite estinta e non è stato notificato il diniego di definizione, l'Agenzia delle Entrate, per contestare tale statuizione, dovrebbe a nostro avviso, per forza di cose impugnare la sentenza mediante appello o ricorso per Cassazione, rimanendo priva di rimedi ove si trattasse di sentenza di estinzione dichiarata dalla Corte di Cassazione.

Si sarebbe formato il giudicato sull'estinzione, statuente sulla presenza dei requisiti indicati dall'art. 11 del DL 50/2017, e alcun diniego di definizione potrebbe essere più opposto¹⁷. In altri termini, nella situazione descritta, il diniego di definizione sarebbe un atto confliggente con il giudicato.

Ad ogni modo, l'estinzione del processo può anche operare di diritto, senza che sia imprescindibile la sentenza¹⁸.

3.2 MANCATA PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA DI TRATTAZIONE

Qualora il processo sia rimasto sospeso sino al 31.12.2018¹⁹, la mancata presentazione dell'istanza di trattazione ad opera della parte che ne ha interesse condurrebbe alla sua estinzione.

¹⁴ Ove oggetto della lite sia un atto irrogativo di sola sanzione, se la sanzione è collegata al tributo, non occorre pagare alcuna somma, in caso contrario sarebbe stato necessario pagare il 40% (art. 11 co. 2 del DL 50/2017).

¹⁵ Tale soluzione sembra confermata dall'art. 11 co. 10 del DL 50/2017, nella parte in cui stabilisce che l'istanza non va presentata "dal contribuente" ma "dalla parte che ne ha interesse".

¹⁶ Ciò può succedere anche quando la lite non è stata sospesa sino al 31.12.2018, in quanto il contribuente non ha depositato nulla entro il 10.10.2017. In questa ipotesi, se la lite è stata definita, ben può essere sollecitata la dichiarazione di estinzione ai sensi dell'art. 11 co. 10 del DL 50/2017.

¹⁷ Come si vedrà, se, invece, prima del giudicato viene opposto il diniego di definizione, tale atto va impugnato nelle forme e nei termini dell'art. 11 del DL 50/2017.

¹⁸ Cass. 11.12.2012 n. 22548.

¹⁹ Nella presente circolare si è ipotizzato che l'istanza di trattazione sia circoscritta ai contribuenti che, entro il 10.10.2017, hanno cagionato la sospensione del processo sino al 31.12.2018 depositando la copia della domanda di definizione e del modello di pagamento della prima rata/totalità delle somme dovute. Ciò in base ad un'interpretazione sistematica

L'effetto dell'estinzione, a ben vedere, non può essere uguale per tutte le fattispecie.

Infatti, ove la parte abbia presentato l'istanza di trattazione per ottenere una sentenza che attesti l'avvenuta definizione, oppure in tutte le ipotesi in cui, comunque, la definizione c'è stata, la sentenza di estinzione dovrà essere emessa ai sensi dell'art. 11 co. 10 del DL 50/2017 a spese compensate, essendo una conseguenza automatica della definizione stessa.

Invece, se la definizione non c'è stata, si dovrebbe trattare di una ordinaria estinzione del processo per inattività delle parti ai sensi dell'art. 45 del DLgs. 546/92, quindi l'interesse a farla dichiarare:

- è dell'Agenzia delle Entrate ove il processo penda in primo grado o in rinvio, posto che l'estinzione comporterebbe la definitività dell'atto impugnato ex artt. 45 e 63 del DLgs. 546/92;
- se, di contro, la causa pendesse in appello, sarebbe in capo al contribuente nella misura in cui la sentenza di primo grado avesse accolto il ricorso, siccome l'estinzione cagionerebbe il suo passaggio in giudicato²⁰.

L'impugnazione della sentenza o del diniego di definizione valgono come istanza di trattazione²¹.

3.3 SOSPENSIONE DEI TERMINI PROCESSUALI

I termini di impugnazione della pronuncia giurisdizionale (appello principale e incidentale, revocazione ordinaria, ricorso per Cassazione) o di riassunzione della causa sono stati sospesi per 6 mesi se spiravano nello iato temporale compreso tra il 24.4.2017 (data di entrata in vigore dell'art. 11 del DL 50/2017) e il 30.9.2017 (data per la presentazione della domanda di definizione)²².

Al pari di quanto sostenuto nel precedente § 3.1, il contribuente, nei casi in cui la definizione è a rischio, potrebbe valutare di impugnare la sentenza o di riassumere la causa in rinvio al fine di ottenere la sentenza di estinzione ai sensi dell'art. 11 co. 10 del DL 50/2017.

4 DINIEGO DI DEFINIZIONE²³

Il diniego di definizione doveva essere notificato entro il 31.7.2018, con le modalità previste per la notifica degli atti processuali²⁴.

Esso è impugnabile:

- entro 60 giorni dinanzi all'organo giurisdizionale presso cui pende la lite;
- ove la definizione sia chiesta in pendenza del termine per impugnare, anche unitamente alla sentenza stessa entro 60 giorni dalla notifica del diniego.

L'Erario non dispone di alcuna discrezionalità in merito all'ammissione del contribuente alla definizione, che può essere negata solo se difettano i requisiti di legge (ad esempio, lite non tributaria)

dei co. 9 e 10 dell'art. 11 del DL 50/2017, visto che, peraltro, l'estinzione si ha se l'istanza di trattazione non viene presentata entro il 31.12.2018, termine che coincide con la cessazione della sospensione per i contribuenti che, entro il 10.10.2017, avevano prodotto i documenti di cui sopra. Ove si intendesse la necessità di presentare istanza di trattazione generalizzata, quindi estesa alla totalità dei contribuenti (pure per coloro i quali non hanno definito la lite), nulla vieta che il contribuente, avendone interesse, presenti l'istanza di trattazione, non essendoci alcun effetto pregiudizievole (il peggior effetto consisterebbe, infatti, nel suo mancato esame ad opera della Commissione tributaria).

²⁰ Nota IFEL 28.6.2017 e Cass. 18.6.2014 n. 13808.

²¹ Art. 11 co. 10 del DL 50/2017.

²² Senza considerare il differimento al 2.10.2017, in quanto il 30.9.2017 cadeva di sabato.

²³ Nonostante la definizione ex DL 50/2017 diverga, sotto molti aspetti, dalle precedenti definizioni delle liti, è possibile richiamare, in tema di diniego di definizione, le sentenze rese in occasione della definizione di cui all'art. 16 della L. 289/2002 e all'art. 39 co. 12 del DL 98/2011.

²⁴ Art. 11 co. 10 del DL 50/2017.

oppure se non sono osservati gli adempimenti prescritti per la medesima, relativi, quindi, alla presentazione della domanda e al versamento degli importi.

In base alla circ. Agenzia delle Entrate 28.7.2017 n. 22 (§ 9), in sede di istruttoria funzionale al diniego sono considerati i seguenti aspetti:

- la definibilità della lite, con riferimento al fatto che sia attribuita alla giurisdizione tributaria e che sia parte l'Agenzia delle Entrate;
- la tempestività della domanda di definizione, quand'anche non ci siano importi da versare;
- il corretto ammontare degli importi versati;
- la tempestività dei versamenti.

Secondo alcuna giurisprudenza, in assenza di una indicazione espressa del legislatore sulla natura decadenziale del termine, questo va inteso come ordinario. Dunque, accettando quanto esposto, il diniego potrebbe validamente essere notificato dopo il 31.7.2018²⁵.

²⁵ Cass. 10.10.2008 n. 24910.

4.1 STESURA DEL RICORSO

Il ricorso contro il diniego di definizione segue le ordinarie regole del DLgs. 546/92, quindi va notificato, salva la contestuale impugnazione della sentenza di cui si dirà, all'Agenzia delle Entrate entro il termine decadenziale dei sessanta giorni, e poi depositato in segreteria nei successivi trenta giorni. Entrambi gli adempimenti sono previsti a pena di inammissibilità.

Trova applicazione la consueta sospensione dei termini processuali, dunque se il diniego è stato ricevuto dal contribuente il 31.7.2018, il termine per il ricorso scade il 30.10.2018²⁶.

Trattandosi di atto avente valore indeterminabile, il processo non è soggetto alle regole dell'art. 17-*bis* del DLgs. 546/92, quindi non bisogna, notificato il ricorso, attendere i 90 giorni utili per l'esperimento della fase di reclamo/mediazione prima di depositarlo²⁷.

Il carattere indeterminabile del valore della lite si riflette anche sul contributo unificato, che, ai sensi dell'art. 13 del DPR 115/2002, è pari a 120,00 euro²⁸.

Al difensore va rilasciata la procura per il ricorso contro il diniego di definizione, ai sensi dell'art. 12 del DLgs. 546/92. Trattasi di un nuovo ricorso contro un differente provvedimento, quindi non è possibile sostenere che valga la procura rilasciata *ab origine* in occasione della causa principale²⁹.

Relativamente alle precedenti definizioni delle liti, l'Agenzia delle Entrate aveva affermato che il ricorso contro il diniego di definizione avrebbe dovuto essere proposto con lo strumento dei motivi aggiunti ex art. 24 del DLgs. 546/92. Si ritiene tale soluzione non corretta, in quanto i motivi aggiunti, nel processo tributario, sono circoscritti all'ipotesi di deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti, ipotesi completamente diversa dalla nostra³⁰.

Comunque, qualora il contribuente intenda, pur non avendone alcun obbligo, utilizzare i motivi aggiunti, in sostanza dovrà formare un ricorso ai sensi dell'art. 24 del DLgs. 546/92, da notificare e da depositare presso il giudice. Non potrà, a nostro avviso, subire alcuna conseguenza pregiudizievole in quanto opera il legittimo affidamento³¹.

4.2 PENDENZA DEL GIUDIZIO CONTRO L'ATTO OGGETTO DI DEFINIZIONE

Il diniego di definizione deve essere impugnato presso l'organo giurisdizionale in cui è pendente il giudizio, quindi, a seconda delle ipotesi, presso la Commissione tributaria provinciale, la Commissione tributaria regionale o la Corte di Cassazione.

Tale affermazione stride con la pluralità dei gradi di giurisdizione, siccome se il processo non pende in primo grado, il contribuente perde uno o due gradi di giudizio³².

²⁶ Nota IFEL 28.6.2017.

²⁷ Circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9 (§ 5.2); in senso contrario, C.T. Prov. Torino 26.9.2013 n. 102/12/13. Adottando la tesi favorevole all'applicabilità dell'art. 17-*bis* del DLgs. 546/92, comunque non ci sarebbero effetti irreversibili per il contribuente, in quanto il giudice, se fosse di diverso avviso, non potrà dichiarare inammissibile il ricorso, ma, come sancisce l'art. 17-*bis* del DLgs. 546/92, dovrà rinviare l'udienza per consentire la fase di reclamo/mediazione.

²⁸ Direttiva Min. Economia e Finanze 14.12.2012 n. 2/DGT, quesito 23.

²⁹ Qualsiasi vizio inerente alla procura, ivi inclusa la sua radicale assenza, non dovrebbe dare luogo all'inammissibilità, ma all'ordine giudiziale di regolarizzazione ex artt. 12 co. 10 del DLgs. 546/92 e 182 c.p.c..

³⁰ In questo senso Cass. 19.10.2012 n. 17972, in ragione del fatto che l'art. 16 co. 8 della L. 289/2002 (*rectius*, art. 11 co. 10 del DL 50/2017) individua la competenza del giudice che deve decidere sulla legittimità del diniego, ma non mette in discussione le modalità di instaurazione del contenzioso tributario.

³¹ C.T. Reg. Milano 24.1.2017 n. 120/45/17. Nel caso in oggetto, il diniego era stato notificato in data successiva all'udienza di primo grado, ma prima che fosse stata pubblicata la relativa decisione, ragion per cui il giudice, nella sentenza che aveva già dichiarato cessata la materia del contendere per definizione della lite non ne aveva tenuto conto. Per i giudici, in appello, l'Erario non può sostenere che il diniego avrebbe dovuto essere oggetto di autonoma impugnazione, avendo indicato, nelle "Avvertenze" al diniego stesso, di utilizzare i motivi aggiunti.

³² Il c.d. "doppio grado di giurisdizione" non è un principio che ha rango costituzionale, per cui è stata ritenuta manife-

La giurisprudenza ha affermato che l'art. 16 della L. 289/2002 deve essere interpretato nel senso che la competenza del giudice in riferimento al diniego è attribuita non all'organo giurisdizionale in genere presso cui pende la causa ma alla sezione cui è stata assegnata la causa "principale"³³.

Il sistema normativo non contiene alcuna disposizione relativa agli effetti dell'errore del contribuente in merito all'organo giurisdizionale cui ricorrere contro il diniego: la questione è della massima importanza, visti gli effetti che da ciò possono scaturire.

Potrebbe sostenersi che l'errore menzionato sia sulla competenza del giudice, con applicazione dell'art. 5 del DLgs. 546/92: così, se per sbaglio (ammettendo che di errore si tratti) il contribuente, in merito ad una definizione intervenuta in appello, impugni il diniego in primo grado, la Commissione tributaria provinciale dovrebbe disporre la *translatio iudicii* in favore del giudice competente, quindi della Commissione tributaria regionale. In tal modo, gli effetti interruttivi della decadenza (causati dal ricorso tempestivo contro il diniego) rimarrebbero fermi, e l'azione non sarebbe persa.

Qualora, invece, si opti per la diversa tesi dell'inammissibilità, gli effetti circa l'errore sull'individuazione del giudice sarebbero irreversibili: il diniego diverrebbe definitivo, e la causa principale, ove non estinta per effetto della presentazione dell'istanza di trattazione entro il 31.12.2018, proseguirebbe.

4.2.1 Pendenza in primo grado

Nessun problema sorge se la lite pende in primo grado, posto che il ricorso contro il diniego verrà proposto alla stregua di una normale impugnazione, che verrà riunita a quella presentata avverso l'atto che si intende definire.

In tal caso, ma la considerazione vale anche per gli altri gradi di giudizio:

- è opportuno richiedere la riunione del ricorso contro il diniego di definizione con quello relativo al processo principale;
- al difensore deve essere rilasciata la procura per il ricorso contro il diniego.

La nota di iscrizione a ruolo, su cui va applicata la marca da bollo, non presenta particolari problemi di compilazione.

Uguali considerazioni valgono se il giudizio pende in primo grado a seguito di sentenza di cassazione con rinvio o di rimessione ad opera della Regionale.

La lite "pende" in primo grado sino al deposito della sentenza, momento a partire dal quale scattano i termini per l'appello, e il diniego, come si vedrà nel successivo § 4.2.4, potrà essere impugnato unitamente alla sentenza. Se il diniego viene notificato quando la causa è già passata in decisione (quindi dopo l'udienza ma prima del deposito della sentenza), il ricorso andrà, a nostro avviso, proposto presso il giudice di primo grado, presso cui pende la lite. Il giudice di secondo grado, investito dell'eventuale appello, dovrà sospendere il processo ai sensi dell'art. 39 del DLgs. 546/92, in attesa che si definisca il giudizio relativo al diniego.

4.2.2 Pendenza in secondo grado

Se la causa pende in appello, occorre formare un ricorso rivolto alla Commissione tributaria regionale, anziché al giudice di primo grado. In concreto, lo si notifica alla controparte nei sessanta giorni e, nei successivi trenta, si effettua il deposito presso la segreteria della Regionale.

La nota di iscrizione a ruolo, su cui va applicata la marca da bollo, sembra vada compilata indicando, nella richiesta di iscrizione al Registro generale appelli, presso la voce "Altro", che si ricorre

stamente infondata la questione di legittimità costituzionale sollevata dalla parte (Cass. 20.3.2006 n. 6205 e Corte Cost. 23.3.2007 n. 107). Si segnala che, secondo un orientamento minoritario, l'esigenza di garantire al contribuente il doppio grado di giurisdizione renderebbe ammissibile il ricorso contro il diniego proposto in Commissione tributaria provinciale ove la causa principale fosse pendente in appello (C.T. Prov. Genova 3.2.2005 n. 11/20/05; espressamente in senso contrario, Cass. 16.3.2018 n. 6532).

³³

C.T. Reg. Torino 20.1.2004 n. 3/18/04.

contro un diniego di definizione. Non sembra debba compilarci alcun campo relativo alla sentenza impugnata, ma solo quello inerente all'atto impugnato.

Comunque, un previo confronto con la segreteria può essere utile.

Anche in tal caso, è opportuno richiedere la riunione dei ricorsi, ed è bene conferire una nuova procura al difensore.

Uguali considerazioni valgono se il giudizio pende in secondo grado a seguito di sentenza di cassazione con rinvio.

La lite "pende" in secondo grado sino al deposito della sentenza, momento a partire dal quale scattano i termini per il ricorso per Cassazione, e il diniego, come si vedrà nel successivo § 4.2.4, potrà essere impugnato unitamente alla sentenza. Se il diniego viene notificato quando la causa è già passata in decisione (quindi dopo l'udienza ma prima del deposito della sentenza), il ricorso andrà, a nostro avviso, proposto presso il giudice di secondo grado, presso cui pende la lite. La Corte di Cassazione, investita dell'eventuale ricorso, dovrà sospendere il processo in attesa che si definisca il giudizio relativo al diniego.

4.2.3 Pendenza in Cassazione

Ove il processo penda dinanzi alla Cassazione, nonostante essa sia, nella generalità delle ipotesi, un giudice di legittimità, il contribuente ben può eccepire vizi di merito, in ragione dell'eccezionalità della situazione³⁴.

Rimane però ferma la necessità di rispettare, in punto procedura, la normativa contemplata dal codice di procedura civile per il processo in Cassazione³⁵. Tra l'altro, il ricorso potrà essere proposto solo da un avvocato iscritto all'albo dei cassazionisti.

La lite "pende" sino al deposito della sentenza, momento a partire dal quale, se è disposta la cassazione con rinvio, scattano i termini per la riassunzione, e il diniego andrà impugnato presso il giudice del rinvio. Invece, se viene depositata una sentenza di cassazione senza rinvio, si forma automaticamente il giudicato. Qualora il diniego venisse notificato dopo l'udienza ma prima del deposito della sentenza, per quanto la situazione possa apparire molto delicata e controversa, sembra si debba attribuire prevalenza al giudicato, ormai formatosi.

4.2.4 Pendenza dei termini di impugnazione della sentenza

Se sono pendenti i termini di impugnazione della sentenza, l'art. 11 co. 10 del DL 50/2017 prevede che *"nel caso in cui la definizione della lite è richiesta in pendenza del termine per impugnare, la pronuncia giurisdizionale può essere impugnata unitamente al diniego della definizione entro sessanta giorni dalla notifica di quest'ultimo"*.

La disposizione indicata è espressione di una fattispecie pressoché unica, in quanto consente di impugnare la sentenza (atto giurisdizionale) unitamente al diniego di definizione della lite (atto amministrativo).

Pertanto, sia la sentenza sia il diniego di definizione della lite devono essere impugnati entro sessanta giorni dalla notifica del diniego, con la conseguenza che potrebbero perdere di rilievo gli ordinari termini per l'impugnazione delle sentenze (sessanta giorni dalla notifica della sentenza, o sei mesi dalla data di deposito)³⁶. Di conseguenza, ciò può comportare un prolungamento o un accorciamento dei termini per l'impugnazione. Nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, invece, pare potersi sostenere che debbano operare i consueti termini di impugnazione della sentenza, e non il termine di sessanta giorni dalla notifica del diniego di definizione.

³⁴ Per tutte, Cass. 18.11.2016 n. 23486.

³⁵ Cass. 21.2.2005 n. 3427.

³⁶ Cfr. gli artt. 327 c.p.c. e 51 del DLgs. 546/92.

Ove il contribuente non abbia intenzione di impugnare la sentenza, il ricorso contro il diniego di definizione va invece proposto non dinanzi al giudice che sarebbe stato competente per l'impugnazione della sentenza, ma presso il giudice *a quo*, in quanto detto giudice "è quello che ha conosciuto il merito della causa, presso cui è depositato il fascicolo della stessa ed è il giudice a cui la legge attribuisce la competenza a provvedere in materia, ad esempio, di sospensiva o di ottemperanza"³⁷.

Allora, in base a tale impostazione, se la definizione interviene nelle more del termine per l'appello o del ricorso per Cassazione, nella misura in cui il contribuente non intenda o non possa proporre gravame contro la sentenza, il diniego di definizione dovrà essere impugnato, rispettivamente, presso la Commissione tributaria provinciale o la Commissione tributaria regionale, in caso contrario unitamente alla sentenza³⁸.

Esiste anche, però, un orientamento contrario, secondo cui qualora la definizione sia domandata dopo il deposito della sentenza del giudice di appello:

- il diniego di definizione "deve" essere impugnato unitamente alla sentenza di appello, quindi tramite ricorso per Cassazione, siccome il sistema impone un "indissolubile legame" tra ricorso contro il diniego e impugnazione della sentenza;
- il giudice di appello non ha, di conseguenza, il potere di giudicare sulla legittimità del diniego³⁹.

Tale impostazione della Corte di Cassazione può essere criticata, in primo luogo poiché l'art. 11 co. 10 del DL 50/2017 introduce la possibilità/opportunità dell'impugnazione congiunta e non, invece, la necessità/imprescindibilità di riservare allo stesso giudice entrambi i giudizi⁴⁰.

4.3 IMPLICAZIONI CON IL PROCESSO RELATIVO ALL'ATTO OGGETTO DI DEFINIZIONE

È palese che tra diniego di definizione e atto impugnato oggetto della potenziale definizione sussiste un rapporto di pregiudizialità, visto che dall'esito del giudizio sul diniego dipendono le sorti del processo principale: infatti, l'annullamento del diniego comporta la cessazione della materia del contendere nel giudizio principale.

Ove il diniego fosse ritenuto legittimo, il processo prosegue, a meno che la parte, ad esempio non impugnando la sentenza, abbia causato il verificarsi di decadenze, oppure non abbia, entro il 31.12.2018, presentato istanza di trattazione del processo, comportandone l'estinzione.

Il contribuente ha diritto al riconoscimento delle somme versate per effetto della definizione, ove, da un lato, il ricorso contro il diniego sia rigettato (viene quindi appurata l'insussistenza dei requisiti per la definizione), e, dall'altro, il ricorso contro l'atto oggetto di definizione (non andata a buon fine) sia poi accolto.

³⁷ Cass. 9.10.2009 n. 21452. La fattispecie è tutt'altro che remota, in ragione del fatto che il contribuente potrebbe non avere nessun diritto all'impugnazione della sentenza per difetto di interesse, il che si verifica in caso di vittoria totale. Non si dimentichi che, nonostante la situazione di vittoriosità, egli ben può avere interesse alla definizione della lite.

³⁸ Cass. 9.10.2009 n. 21452 ritiene che l'impugnazione congiunta del diniego di definizione e della sentenza sia espressione di una disposizione di legge eccezionale, non passibile di interpretazione analogica.

³⁹ Cass. 27.1.2012 n. 1170.

⁴⁰ Cfr. C.T. Prov. Brindisi 6.5.2014 n. 566/4/14 e C.T. Reg. Bari 13.7.2007 n. 80/11/07, secondo cui "né potrebbe essere diversamente, giacché la Corte non ha certo il potere di cambiare in «deve» il «può» usato dal legislatore nell'ultimo periodo di detto comma 8 [n.d.a. si allude all'art. 16 della L. 289/2002]" (caso in cui la definizione era intervenuta nelle more del termine per l'appello, e il contribuente aveva impugnato la sentenza come di consueto in Commissione tributaria regionale ma il diniego di definizione in Commissione tributaria provinciale).