

PACE FISCALE E CIRCOLARE n. 6/E DEL 1° APRILE 2019: DUBBI INTERPRETATIVI IN MERITO ALLA DEFINIZIONE DELLE LITI RELATIVE A SANZIONI NON COLLEGATE AI TRIBUTI

di Maurizio Villani e Federica Attanasi

SOMMARIO: - 1. Considerazioni introduttive. - 2. Controversie tributarie in cui è parte l’Agenzia delle Entrate. - 3. Determinazione del dovuto. - 4. Perfezionamento della definizione. Domanda di definizione. Pagamento degli importi dovuti. - 5. Focus sulla definizione delle liti relative a sanzioni non collegate ai tributi.

1. Considerazioni introduttive

L’art. 6 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119 (convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136), disciplina la **definizione agevolata delle controversie tributarie** “*in cui è parte l’Agenzia delle entrate, aventi ad oggetto atti impositivi¹, pendenti in ogni stato e grado del giudizio*”, nelle quali “*il ricorso in primo grado è stato notificato alla controparte entro la data di entrata in vigore del presente decreto*”, ossia entro il 24 ottobre 2018.

In tal senso, l’Agenzia delle Entrate, a ridosso del termine ultimo per aderire alla suddetta manovra, ha diramato la **Circolare n. 6/E del 1° aprile 2019** con cui ha inteso fornire chiarimenti sulla disciplina *de qua*.

Ciò posto, con il seguente elaborato si analizzeranno i tratti salienti della *definizione agevolata 2019*, con l’obiettivo di chiarire i dubbi interpretativi che hanno fatto seguito proprio alla pubblicazione della suddetta Circolare.

2. Controversie tributarie in cui è parte l’Agenzia delle Entrate

Come rilevato, l’art. 6 del D.L. n. 119/2018 (entrato in vigore il 24 ottobre 2018, convertito in legge, con modifiche, dalla L. 17.12.2018, n. 136 con decorrenza dal 19.12.2018), prevede e disciplina la definizione agevolata delle controversie tributarie

¹ Il comma 1 dell’articolo 6 prescrive che la definizione agevolata attiene alle controversie pendenti “*aventi ad oggetto atti impositivi*”, **vale a dire avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione di sanzioni, atti di recupero dei crediti d’imposta indebitamente utilizzati e ogni altro atto di imposizione che rechi una pretesa tributaria quantificata**. Ne deriva che restano escluse dalla definizione le liti avverso gli atti diversi da quelli precedentemente indicati, che non costituiscono atti impositivi o che non recano una pretesa tributaria determinata.

attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l’Agenzia delle Entrate, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione ed anche a seguito di rinvio (c.d. condono fiscale delle liti fiscali pendenti).

Più nel dettaglio, con il suddetto condono, è stata data ai contribuenti la possibilità di risolvere le liti con il fisco, il cui giudizio di primo grado sia stato instaurato entro il 24 ottobre 2018 (data di entrata in vigore del decreto), usufruendo di un trattamento agevolato consistente, in linea di massima, nello **stralcio delle sanzioni e degli interessi di mora**.

Il co. 1 dell’art. 6 cit. prevede che **l’Agenzia delle entrate** sia parte della lite che si intende definire, mentre il co. 16 dispone che possono essere definite anche le liti instaurate con gli **enti territoriali** (regioni, province e comuni), purché questi abbiano facoltativamente deciso (entro il 31 marzo 2019) di avvalersene. Pertanto, non rientrano nell’ambito di applicazione della disciplina di cui si tratta le controversie instaurate contro altri enti impositori, come ad esempio l’Agenzia delle dogane e dei monopoli. Inoltre, 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.

In sostanza, 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 (Cfr. Circolare 6/E 2019).

3. Determinazione del dovuto

Il legislatore con l’art. 6 del D.L. n. 119/2018, ha inteso disciplinare la possibilità di consentire ai contribuenti coinvolti in contenziosi tributari di chiudere definitivamente le controversie fiscali pendenti, ottemperando al pagamento di un determinato valore modulato sulla base dello stato e del grado in cui versa la singola controversia.

Più specificamente, **le controversie tributarie** in cui è parte l’Agenzia delle Entrate, relative ad atti impositivi, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio, **possono essere definite con il pagamento di un importo uguale al valore della controversia².**

In sostanza, come previsto dal citato art. 6 e chiarito dalla Circolare n.6/E del 1° aprile 2019:

- a) ai sensi del co.1-bis, art.6 cit., in caso di **ricorso pendente iscritto in primo grado**, la controversia può essere definita con il **pagamento del 90% del valore della lite**. La medesima percentuale si applica anche nei casi in cui, al 24 ottobre 2018, pendano i termini per la riassunzione a seguito di sentenza di cassazione con rinvio ovvero penda il giudizio di rinvio a seguito di avvenuta riassunzione (Cfr. Circolare 6/E del 1° aprile 2019);
- b) in caso di **ricorso in primo grado** che, alla data del 24/10/2018, sia stato **notificato all’Agenzia delle entrate, ma non ancora depositato o trasmesso alla segreteria della Commissione tributaria provinciale**, la controversia può essere definita con il pagamento di una somma pari al **100% valore della controversia** (Cfr. Circolare 6/E del 1° aprile 2019);
- c) in caso di ricorso pendente, in cui risulta **soccombente il contribuente**, la regola generale prevede il **pagamento di un importo uguale al valore della lite (100% del tributo in contestazione)**;
- d) di contro, ai sensi del co.2, art.6 cit., in deroga alla regola generale, in caso di **soccombenza dell’Agenzia**, le controversie possono essere definite con il pagamento:
 - **del 40% del valore della controversia** (in caso di soccombenza in primo grado);
 - **del 15% del valore della controversia** (in caso di soccombenza in secondo grado);
- e) ai sensi del co.2-bis, art.6 cit., **in caso di accoglimento parziale del ricorso o comunque di soccombenza ripartita** tra il contribuente e l’Agenzia delle entrate, **l’importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni è dovuto per intero relativamente alla parte di atto**

² Il valore della lite è l’importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l’atto impugnato; in caso di controversie relative alle sole irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste – vedi comma 2 dell’articolo 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

confermata dalla pronuncia giurisdizionale e in misura ridotta, secondo le disposizioni di cui al comma 2, per la parte di atto annullata;

f) ai sensi del co.2-ter, art.6 cit., in caso di **controversie tributarie pendenti in Corte di Cassazione al 19 dicembre 2018** (data di entrata in vigore della legge di conversione del DL), per le quali **l'Agenzia delle Entrate risulti soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio, queste possono essere definite con il pagamento di un importo pari al 5% del valore della controversia;**

g) ai sensi del co.3, art.6 cit., un diverso trattamento è riservato alle controversie inerenti esclusivamente:

- alle **sanzioni non collegate al tributo**³, che possono essere definite con il pagamento del **15%** del valore della controversia in caso di soccombenza dell'Agenzia delle entrate nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare, depositata alla data del 24 ottobre 2018, e del **40%** negli altri casi;

- alle **sanzioni collegate al tributo**, per la cui definizione non è dovuto alcun importo qualora il rapporto relativo al tributo sia stato definito anche con modalità diverse da quelle previste dallo stesso articolo 6.

4. Perfezionamento della definizione. Domanda di definizione. Pagamento degli importi dovuti.

La definizione della lite tributaria si perfeziona con la presentazione della domanda di adesione, la quale può essere presentata da chi ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o da chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione. Ai sensi del co.4, art.6 cit., possono essere definite in maniera agevolata solo le controversie in cui il ricorso in primo grado sia stato notificato entro il 24 ottobre 2018 (data di entrata in vigore del D.L. n. 119/2018) e per le quali, alla data di presentazione della domanda di definizione agevolata, il processo non si sia concluso con una pronuncia definitiva.

Come disposto dai commi 6 e 8, art.6 cit., **la definizione si perfeziona con la presentazione, entro il 31 maggio 2019, di una distinta domanda di definizione (una**

³ Di norma, le sanzioni non collegate al tributo corrispondono a quelle stabilite per violazioni che non incidono sulla determinazione o sul versamento del tributo. Per converso, le sanzioni collegate al tributo sono quelle stabilite per le violazioni che incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo (ad esempio, sanzioni per omessa o infedele dichiarazione).

per ogni atto impugnato)⁴, esente dall'imposta di bollo e, parallelamente, con il versamento della prima o unica data.

Invero, l'art. 6 cit. subordina la definizione agevolata delle liti pendenti alla presentazione di un'apposita domanda, da inoltrare telematicamente all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate parte in giudizio, compilando il modello conforme a quello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate - prot. n. 39209 del 18 febbraio 2019 -.

Nel caso in cui gli importi dovuti superino 1.000 euro è ammesso il pagamento rateale per un massimo **20 rate trimestrali**. Le rate successive alla prima vanno versate entro:

- **il 31 agosto;**
- **il 30 novembre;**
- **il 28 febbraio;**
- **e il 31 maggio;**

di ciascun anno a partire dal 2019. Sulle rate successive alla prima, si applicano gli interessi legali calcolati dal 1° giugno 2019 alla data del versamento. È esclusa la compensazione.

Dall'importo lordo dovuto per la definizione vanno scomputati quelli già versati a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio. In particolare, si tratta di tutti gli importi in contestazione di spettanza dell'Agenzia delle entrate, già pagati in esecuzione dell'atto impugnato (sono esclusi gli importi spettanti all'agente della riscossione, come aggi e spese per le procedure esecutive e di notifica), nonché delle somme pagate ai fini della "rottamazione-bis" (eccetto gli importi spettanti all'agente della riscossione).

Se si presenta la domanda di definizione delle liti pendenti, non vanno più versate le residue somme dovute per la rottamazione.

Se quanto versato in pendenza di giudizio o per la rottamazione risulta maggiore o uguale all'importo lordo dovuto per la definizione della lite, questa si perfeziona con la sola presentazione della domanda entro il 31 maggio, senza alcun versamento. In ogni caso, se le somme versate in pendenza di giudizio sono di importo superiore a quello lordo dovuto per la chiusura della lite, non spetta il rimborso della differenza.

⁴ Qualora con il medesimo ricorso introduttivo del giudizio siano stati impugnati più atti, il ricorrente è tenuto a presentare una distinta domanda per ciascun atto; ciascuna controversia autonoma deve essere integralmente definita, nel senso che non sono ammesse definizioni parziali dei singoli atti impugnati. E', inoltre, irrilevante l'eventuale riunione di più giudizi, posto che di regola in questo caso va presentata una distinta domanda per ciascun atto impugnato (Cfr. Circolare 6/E del 1° aprile 2019).

Ed ancora, in merito ai rapporti con la rottamazione-bis, il perfezionamento della definizione della lite è stato subordinato al versamento, entro il 7 dicembre 2018, delle somme dovute per la rottamazione-bis in scadenza nei mesi di luglio, settembre e ottobre 2018; **in assenza di tale versamento, l'istanza di definizione della lite non sarà accolta.**

5. *Focus sulla definizione delle liti relative a sanzioni non collegate ai tributi.*

A poco meno di un mese dal termine ultimo per la presentazione della domanda di definizione agevolata delle controversie tributarie, sono ancora molti i dubbi applicativi che non trovano adeguata risposta nelle indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 6/E del 1° aprile 2019. Tra questi merita di essere analizzata la questione inerente alla chiusura delle **liti relative a sanzioni non collegate al tributo.**

Invero, come già rilevato, a norma del **co. 3, art.6** cit., **le controversie relative a sanzioni non collegate al tributo possono essere definite con il pagamento del 15%** del valore della controversia in caso di soccombenza dell'Agenzia delle Entrate nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale, non cautelare, sul merito depositata alla data di entrata in vigore del D.L. 119/2018, **e con il pagamento del 40%** del valore della controversia negli altri casi. **Per le sanzioni collegate al tributo la definizione è invece a costo zero, qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla presente definizione.**

Pertanto, a fronte di una controversia relativa esclusivamente alle **sanzioni non collegate al tributo:**

- se l'Agenzia delle entrate è risultata soccombente l'importo lordo dovuto è pari al 15% del valore della controversia;
- se il contribuente è risultato soccombente ovvero alla data del 24 ottobre 2018 non è stata ancora depositata alcuna pronuncia oppure a seguito di pronuncia di cassazione con rinvio, per la quale sia stata proposta riassunzione ovvero penda il relativo termine, l'importo lordo dovuto è pari al 40% del valore della lite.

Tanto premesso, si osserva che l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare in commento, in merito al **co. 3, art.6** cit., ha ritenuto che *“considerato che la disposizione in commento prevede una **disciplina speciale** per la definizione delle liti aventi ad oggetto le sanzioni non collegate al tributo, si ritiene che le percentuali*

sopra indicate si applichino in tutti i casi di pendenza delle relative controversie, incluse quelle pendenti in Cassazione ed eventualmente anche interessate dalla soccombenza integrale dell’Agenzia nei precedenti gradi di giudizio” (Circolare n. 6/E del 1° aprile 2019).

In sostanza, secondo l’Amministrazione, il dettato normativo di cui al co.3, art. 6 cit, relativo alle liti inerenti alle **sanzioni non collegate al tributo, si applicherebbe indifferentemente anche alle ipotesi delle controversie pendenti dinanzi alla Corte di Cassazione con il conseguente pagamento del 15% del valore della controversia.**

In realtà, la posizione espressa dall’Agenzia delle Entrate e le argomentazioni a sostegno della stessa non risultano condivisibili a parere di chi scrive.

Invero, **il co. 2-ter, art. 6 cit.**, (inserito solo successivamente dall'allegato alla legge di conversione, L. 17.12.2018, n. 136 con decorrenza dal 19.12.2018) prevede testualmente che *“Le controversie tributarie pendenti innanzi alla Corte di cassazione, alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, per le quali l’Agenzia delle entrate risulti soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio, possono essere definite con il pagamento di un importo pari al 5 per cento del valore della controversia”.*

Di fatto, in fase di conversione in legge, **il legislatore ha previsto che tutti i giudizi pendenti in Cassazione al 19/12/2018 (data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. n. 119/2018), caratterizzati dalla soccombenza dell’Agenzia delle Entrate “in tutti i precedenti gradi di giudizio”, possono essere definiti con il pagamento del 5% del valore della controversia.**

Ciò posto, appare controverso se la lite relativa a sanzioni non collegate al tributo pendente in Cassazione all’esito di giudizi di merito favorevoli al contribuente, sia definibile secondo le disposizioni del co. 2-ter oppure secondo le previsioni contenute nel co. 3 dell’art. 6 cit.

Di fatto, è questo uno degli aspetti più problematici della recente circolare n. 6/E del 01/04/2019. La fattispecie richiamata può essere, infatti, astrattamente regolata da entrambe le previsioni normative e si tratta di un dato non di poco conto se si considera che l’adesione all’una o all’altra disposizione ha riflessi non trascurabili sul piano patrimoniale (qualora il contribuente ritenesse di definire la lite secondo le previsioni del comma 2-ter sarebbe tenuto al pagamento di un importo pari al 5% del valore della lite, mentre, in caso di adesione alla procedura secondo le previsioni del

comma 3, sarebbe tenuto al pagamento di un importo pari al 15% del valore della lite).

Come già evidenziato, l'Agenzia delle Entrate, intervenendo sul tema con la Circolare 6/E del 1° aprile 2019 (paragrafo 5.1.6), ha chiarito che, le percentuali di definizione delle liti relative a sanzioni non collegate al tributo debbano essere quelle previste dal co. 3 dell'art.6 cit. (in quanto *lex specialis*), indipendentemente dal grado in cui pendono, escludendo implicitamente la possibilità di poter applicare alle suddette liti la percentuale del 5% così come disposto dal co.2-ter.

Ebbene, tale interpretazione, inequivocabilmente favorevole per l'Amministrazione, a parere di chi scrive, non sembra del tutto condivisibile, poiché **alla luce di un quadro normativo sicuramente incerto e di un'antinomia tra due norme giuridiche, deve certamente ritenersi più corretta la previsione dell'art.2-ter in quanto *lex specialis*. Si tratta, infatti, di una norma successiva (inserita dall'allegato alla legge di conversione, L. 17.12.2018, n. 136 con decorrenza dal 19.12.2018) e speciale, con cui si è inteso regolare una situazione particolare, rappresentata appunto dalla pendenza delle controversie tributarie dinanzi alla Corte di Cassazione, caratterizzate dalla soccombenza dell'Agenzia delle Entrate “in tutti i precedenti gradi di giudizio”.**

Il legislatore ha, di fatto, voluto riservare un trattamento speciale a tutte le controversie pendenti in Cassazione, senza operare alcun tipo di limitazione o differenza di trattamento in base all'atto oggetto del giudizio. È evidente che si tratta di una norma successiva e speciale con cui si è inteso derogare alla disciplina generale.

Peraltro, se così non fosse, verrebbe a delinearsi un quadro di evidente incostituzionalità dettata dalla volontà di riservare una diversa modalità di trattamento tra le ipotesi di liti (pendenti in Cassazione e caratterizzate dalla soccombenza dell'Agenzia delle Entrate) relative alle sanzioni non collegate al tributo e liti aventi ad oggetto altri atti impositivi.

In definitiva, alla luce di un quadro normativo sicuramente incerto e di un'interpretazione certamente favorevole per l'Amministrazione fornita dall'Agenzia delle Entrate con la propria Circolare 6/E del 1° aprile 2019, si auspica un celere intervento degli operatori del settore e del legislatore affinché venga fornita un'interpretazione più corretta e così da mettere i contribuenti in condizione di poter

aderire alla definizione della propria lite senza incorrere in errori procedurali e/o meramente interpretativi.

Lecce, 2 maggio 2019

Avv. Maurizio Villani

Avv. Federica Attanasi

AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
PATROCINANTE IN CASSAZIONE

www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it