

CORRIERE TRIBUTARIO

40
ANNI

4 SETTEMBRE

2017

32-33

PROCESSO TRIBUTARIO

Rottamazione delle liti

ACCERTAMENTO

Attribuzione ai soci del reddito accertato
in capo a società a ristretta base

REDDITI D'IMPRESA

- Contratti di assicurazione
unit e index linked
- Derivati di copertura del rischio di cambio

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Fusione inversa

CREDITO D'IMPOSTA R&S

Ambito oggettivo

IVA

- Prestazioni rese nel contesto marittimo
- Applicazione del reverse charge

DOGANE

Daziabilità delle royalties

ANTIRICICLAGGIO

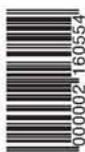
Valute virtuali

DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE

- Nuovi OIC e IRAP
- Decreto ACE
- Studi di settore
- Convenzione
multilaterale BEPS
- Reato di falso
in bilancio

Anno XL - Direzione e Redazione: Via Dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano

00216055



5-000002-160554



Wolters Kluwer



www.edicolaprofessionale.com

AUMENTA LA TUA REALTÀ

MERCATI ESTERI

nuove opportunità di business per te e i tuoi clienti

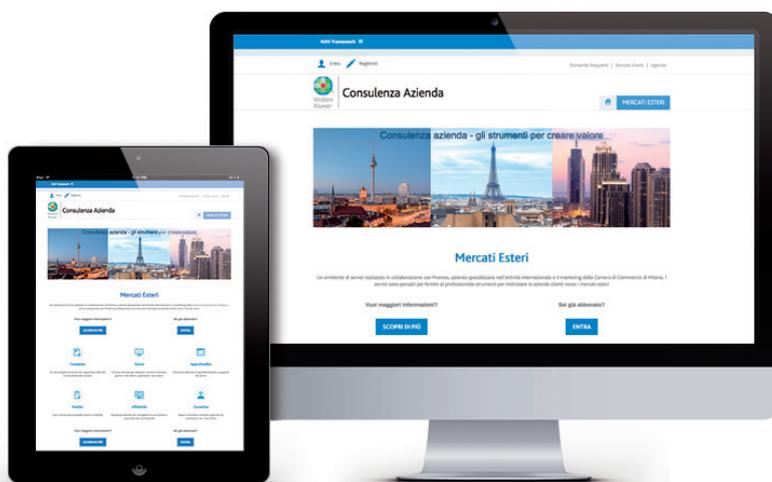


L'esclusivo servizio Wolters Kluwer per il professionista che vuole accompagnare l'azienda nel processo di internazionalizzazione sviluppato in collaborazione con Promos

- **Export check up** per verificare la propensione dell'azienda verso i mercati esteri
- **Primo orientamento** per identificare i mercati potenzialmente più interessanti
- **Credit passport** per certificare l'azienda, ottenere credito dalle banche, presentarsi ai partner.



Scopri di più



Visita il sito: www.consulenzazienda.it

Processo tributario

La rottamazione delle liti tributarie alla luce delle norme attuative e dei chiarimenti dell'Agenzia

Il Provvedimento attuativo del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 21 luglio 2017 e la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 22/E/2017 confermano la deducibilità di tutte le somme versate in corso di causa in via provvisoria da quanto dovuto per "rottamare" le liti, ivi comprese quindi le sanzioni. La circolare ribadisce che la sanatoria non opera per le cause promosse contro la sola Equitalia ed invita i contribuenti, pure quanti non lo hanno fatto nel periodo di adesione alla "rottamazione", a chiedere la sospensione del processo dando prova dell'avvenuto perfezionamento della sanatoria. Resta da capire cosa accade quando tale onere non sia rispettato e come si giunga all'estinzione del processo definito in via agevolata.

di Francesco Pistolesi

2515

Accertamento

Attribuzione ai soci del maggior reddito delle società di capitale a ristretta base partecipativa

La Norma di comportamento AIDC n. 198/2017 enuncia la massima secondo cui si possono ritenere distribuiti i maggiori redditi definitivamente accertati in capo alla società di capitali solo se la loro natura implichi una comprovata esistenza di corrispondenti disponibilità finanziarie occulte. Deve pertanto trattarsi di ricavi non dichiarati o di costi fittizi, cioè oggettivamente inesistenti.

di Raffaele Rizzardi

2521

Redditi d'impresa

Il regime d'imposizione dei redditi dei contratti di assicurazione unit e index linked

I contratti di assicurazione unit e index linked, pur ribaltando a carico dell'assicurato il rischio di perdita delle attività finanziarie in cui siano investiti i premi, agli effetti delle imposte sui redditi sono qualificabili come contratti di assicurazione sulla vita e sono pertanto soggetti al relativo regime fiscale.

di Gabriele Escalar

2527

Le ricadute fiscali dei derivati di copertura del rischio di cambio per le società "Ita-GAAP"

I derivati di copertura del rischio di cambio rilevati in bilancio al fair value in base al documento OIC 32 dovrebbero concorrere alla formazione del reddito imponibile valorizzando le simmetrie valutative conformi a corretti principi contabili che azzerino, almeno tendenzialmente, i fenomeni valutativi di segno opposto. In tale prospettiva, a seconda dello strumento di copertura utilizzato, la letteralità dell'art. 110, comma 3, del T.U.I.R. non dovrebbe quindi ostare alla rilevanza fiscale delle valutazioni previste dal documento OIC 32, ove coerenti con il cambio (spot o forward) rilevato alla chiusura dell'esercizio.

di Giovanni Barbagelata

2535

Operazioni straordinarie

Fusione inversa con conservazione (necessitata) della composizione del patrimonio dell'incorporante

La fusione inversa (in occasione della quale è la società controllata ad incorporare la controllante) è in tutto e

per tutto riconducibile ad un'operazione di fusione diretta. Gli effetti economici delle due operazioni sono, anche in virtù del principio di prevalenza della sostanza sulla forma, gli stessi. Tale orientamento può dirsi ormai proclamato e pienamente accolto dall'Amministrazione finanziaria. Ne consegue, ai fini fiscali, che il trattamento della differenza da fusione conseguente all'annullamento delle azioni proprie (che tipicamente costituisce il primo step della fusione inversa) è il medesimo applicabile al disavanzo da annullamento emergente in ipotesi di fusione diretta. Con la risoluzione n. 62/E/2017, l'Agenzia delle entrate ha, tuttavia, ritenuto che tale equivalenza di effetti non possa spingersi sino a riqualificare, in termini sostanziali, il disposto dell'art. 172 del T.U.I.R. in tema di ricostituzione presso l'incorporante delle riserve dell'incorporata. È esclusivamente il patrimonio di quest'ultima ad estinguersi per effetto della fusione (a prescindere dal verso della stessa) e, pertanto, il patrimonio della società controllata-incorporante (l'entità che "sopravvive" nella fusione inversa) rimane estraneo a tale previsione. Con la conseguenza che eventuali riserve in latenza d'imposta in esso presenti continuano invariabilmente la loro esistenza secondo il regime fiscale loro proprio.

di *Gianfilippo Scifoni*

2543

Agevolazioni

Credito d'imposta ricerca: la corretta determinazione dell'ambito oggettivo

La circolare n. 13/E/2017 si propone come una e vera propria "guida del contribuente" per la corretta applicazione del credito d'imposta ricerca, di cui all'art. 3 del D.L. n. 145/2013. Tra i dubbi interpretativi affrontati, si segnalano i chiarimenti offerti per la corretta determinazione delle spese agevolabili e, in particolare, delle "competenze tecniche" e delle "privative industriali". L'Amministrazione finanziaria ha ritenuto, inoltre, opportuno soffermarsi sul principio che guida l'applicazione del beneficio in presenza di attività di ricerca e sviluppo svolte da "consorzi" e da "reti d'impresa".

di *Amedeo Sacrestano*

2549

Riscossione

Anche per gli atti di Equitalia vale la ripartizione territoriale collegata al domicilio fiscale del contribuente

Con la sentenza n. 8049/2017, la Suprema Corte ha statuito che l'attribuzione del servizio nazionale di riscossione ad una società per azioni, Equitalia S.p.A., nelle articolazioni organizzative via via succedutesi, non ha alterato il criterio normativo di ripartizione territoriale in aree di competenza funzionalmente collegate al domicilio fiscale del contribuente, con conseguente illegittimità dell'atto emesso da settore incompetente. Siffatta decisione suggerisce alcune riflessioni circa la natura del soggetto preposto alla riscossione, anche alla luce della nuova riorganizzazione in capo ad un ente pubblico, strumentale all'Agenzia delle entrate, denominato Agenzia delle entrate-Riscossione.

di *Graziella Glendi*

2555

IVA

Il regime IVA delle prestazioni rese nel contesto marittimo

La giurisprudenza unionale e la prassi dell'Agenzia delle entrate sono sempre più allineate verso l'interpretazione sostanziale del diritto di non imponibilità IVA legato alle norme che regolano le attività del settore aeronavale. Sotto tale profilo la risoluzione n. 69/E/2017, in tema di operazioni di bunkeraggio nell'ambito di navi che effettuano navigazione in alto mare, avvalendosi della recente sentenza della CGE causa C-33/16, va ulteriormente incontro ad esigenze di semplificazione ed agevolazione del settore, rispetto alle precedenti risoluzioni nn. 1/E/2017 e 2/E/2017.

di *Paolo Centore e Francesco Spaziante*

2565

Reverse charge: è possibile un'applicazione generalizzata?

La creazione di un solido spazio unico europeo dell'IVA costituisce una delle azioni principali preannunciate dalla Commissione UE nel VAT Action Plan e richiede l'istituzione del sistema definitivo dell'IVA per gli scambi transfrontalieri tra le imprese all'interno dell'UE in sostituzione di quello attuale. In parallelo a tale previsione, si colloca anche la richiesta avanzata da alcuni Stati membri di un'applicazione generalizzata del meccanismo del reverse charge in luogo delle ordinarie modalità di liquidazione dell'imposta. Il 21 dicembre 2016 la Commissione UE ha presentato la proposta di Direttiva Com (2016) 811, che consentirà, fino al 30 giugno 2022, ad uno Stato membro di stabilire, nell'ambito del meccanismo generalizzato di inversione contabile, che il soggetto debitore dell'IVA sia il soggetto passivo destinatario di una cessione di beni o di una prestazione di servizi al di sopra di una soglia di 10.000 euro per fattura. L'applicazione generalizzata del meccanismo del reverse charge, pur riducendo il rischio di frodi IVA, trasla integralmente l'onere finanziario del versamento dell'imposta in capo ai venditori al consumo, con un serio e reale rischio di diminuzione del gettito.

di Davide Attilio Rossetti e Roberta De Pirro

2571

Dogane**Il legame societario determina la daziabilità delle royalties**

Per la prima volta la Corte di Giustizia, con la sentenza in causa C-173/15, si è pronunciata sui requisiti di daziabilità delle royalties, precisando che i diritti di licenza integrano una condizione di vendita delle merci qualora, all'interno di un gruppo societario, il pagamento degli stessi venga effettuato a un'impresa collegata, tanto al venditore, quanto all'acquirente. Tale principio assume particolare rilevanza nella vigenza del nuovo Codice doganale dell'Unione, giacché la disciplina in vigore dal 1° maggio 2016 prevede che le royalties si considerano condizione della vendita e devono essere addizionate al valore doganale della merce se sussiste anche uno solo dei tre requisiti previsti dalla normativa.

di Valeria Baldi

2579

Antiriciclaggio**I nuovi obblighi antiriciclaggio relativi alle valute virtuali**

Tra le novità introdotte dal D.Lgs. n. 90/2017, entrano a pieno titolo nuovi presidi antiriciclaggio legati alle monete virtuali, per i quali vengono assoggettati ai relativi obblighi anche i prestatori di servizi relativi all'utilizzo di valuta virtuale, limitatamente allo svolgimento dell'attività di conversione di valute virtuali da ovvero in valute aventi corso forzoso. Tale previsione non era contenuta nella prima stesura della IV Direttiva antiriciclaggio, ma è frutto di una proposta di modifica della Commissione Europea avanzata il 5 luglio 2016, anche in relazione all'elevato rischio che tali valute, oltre a prestarsi quali canali di riciclaggio, possano agevolmente essere utilizzate per finanziare il terrorismo. Ciò denota come questo fenomeno emergente trovi delle prime forme di regolamentazione, più che mai necessarie in un mercato che sfugge ad ogni forma di controllo, favorendo così anche l'utilizzo delle monete virtuali per finalità illecite.

di Ivan Bixio

2593



Per la consultazione della normativa, della prassi e della giurisprudenza tributaria citate nel presente fascicolo si rinvia alla **Banca Dati BIG Suite**, IPSOA.

CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

Direzione scientifica

Cesare Glendi - Professore Emerito di diritto processuale civile presso l'Università di Parma e Avvocato in Genova

Coordinamento scientifico

Gianfranco Ferranti - Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato scientifico

Sara Armella - Avvocato in Genova e Milano

Massimo Basilavecchia - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Teramo e Avvocato in Pescara

Mauro Beghin - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Padova, Avvocato e Dottore commercialista in Padova

Mariagrazia Bruzzone - Avvocato in Genova

Angelo Busani - Notaio in Milano

Paolo Centore - Avvocato in Genova e Milano

Primo Ceppellini - Dottore commercialista in Milano

Piermaria Corso - Professore ordinario di diritto processuale penale presso l'Università di Milano e Avvocato in Milano

Mario Damiani - Professore straordinario di diritto tributario presso l'Università LUM J. Monnet - Bari e Titolare modulo J. Monnet della Commissione europea

Annibale Dodero - Agenzia delle entrate - Direttore Centrale Normativa

Alberto Marcheselli - Professore di diritto finanziario presso l'Università di Genova, Avvocato in Genova

Luca Miele - Dottore commercialista in Roma

Paolo Moretti - Presidente Istituto per il Governo Societario e della Fondazione Accademia romana di ragioneria

Raffaele Rizzardi - Dottore commercialista - Componente del Comitato Fiscale della Confédération Fiscale Européenne

Luca Rossi - Dottore commercialista in Milano e Roma

Gianfilippo Scifoni - Responsabile Servizio Fiscale Ania

Dario Stevanato - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Trieste, Avvocato e Dottore commercialista in Venezia

Antonio Tomassini - Avvocato in Milano e Roma

Ivan Vacca - Condirettore generale Responsabile imposizione diretta, Responsabile coordinamento imposizione indiretta - ASSONIME

Giuseppe Zizzo - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università C. Cattaneo - Liuc Castellanza e Avvocato in Milano

Editrice Wolters Kluwer Italia s.r.l. - Via Dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) - <http://www.ipsoa.it>

Direttore responsabile Giulietta Lemmi

Redazione Paola Boniardi, Valentina Cazzaniga, Marcello Gervasio

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 361 del 2 novembre 1977. Tariffa R.O. C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano.
Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991. Iscrizione al R.O.C. n. 1702

Pubblicità



E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it

Via Dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI), Italia

Realizzazione grafica

Ipsoa

Fotocomposizione

Sinergie Grafiche Srl - Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI) - Tel. 02/57789422

Stampa

ROTOLITO LOMBARDA S.p.A.
Via Sondrio, 3 - 20096 Seggiano di Pioltello (MI) - Tel. 02.92.195.1

Rivista licenziata per la stampa il 24 agosto 2017

Contributi redazionali

Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:

Ipsoa Redazione Corriere Tributario
Tel. 02 82476.017 - Fax 02 82476.600
e-mail: redazione.fiscale.ipsoa@wki.it
Casella postale 12055 - 20120 Milano

Amministrazione

Per informazione su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo ecc. scrivere o telefonare a:

Ipsoa Servizio Clienti

Casella Postale 12055 - 20120 Milano - Tel. 02 82476.1 - Fax 02 82476.799

Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Via Dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) Servizio Clienti: tel. 02 824761 - e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it - www.servizioclienti.wki.it

L'abbonamento comprende il settimanale Pratica Fiscale e Professionale e il servizio online consultabile all'indirizzo www.edicolaprofessionale.com/corrieretributario

Italia Abbonamento annuale € 380,00

Estero Abbonamento annuale € 760,00

Prezzo copia € 18,00

Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta.

Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento. Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196. La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Via Dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Via Dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

La rottamazione delle liti tributarie alla luce delle norme attuative e dei chiarimenti dell'Agencia

di Francesco Pistolesi (*)

Il **Provvedimento** attuativo del Direttore dell'Agencia delle entrate del **21 luglio 2017** e la **circolare** dell'Agencia delle entrate **n. 22/E/2017** confermano la **deducibilità** di tutte le **somme** versate in corso di causa in via provvisoria da quanto **dovuto** per "**rottamare**" le **liti**, ivi comprese quindi le **sanzioni**. La circolare ribadisce che la sanatoria **non** opera per le cause promosse contro la **sola Equitalia** ed invita i contribuenti, pure quanti non lo hanno fatto nel periodo di adesione alla "rottamazione", a chiedere la **sospensione** del **processo** dando prova dell'avvenuto perfezionamento della sanatoria. Resta da capire cosa accade quando tale onere non sia rispettato e come si giunga all'estinzione del processo definito in via agevolata.

Le norme attuative dettate dal Provvedimento del Direttore dell'Agencia delle entrate del 21 luglio 2017 e la circolare dell'Agencia delle entrate n. 22/E del 28 luglio 2017 consentono alla "definizione agevolata delle controversie tributarie", ex art. 11, D.L. n. 50/2017 (1), di trovare concreta attuazione.

Tali norme e chiarimenti interpretativi sono di stimolo per le brevi note che seguono.

Anzitutto, nella circolare si legge che "la definizione agevolata delle controversie tributarie completa ... la definizione dei carichi, eventualmente già richiesta".

Affermazione corretta e rilevante dal punto di vista sistematico. Difatti, la c.d. "rottamazione delle liti" si pone in ideale continuità con la "rottamazione dei ruoli", ex art. 6, D.L. n. 193/2016 (2), condividendone l'impostazione essenziale e rappresentandone appunto un completamento.

Ciò permette di capire perché - nonostante le varie richieste di modifiche - il D.L. n. 50 abbia conservato l'originario assetto.

Se si fosse parametrato il *quantum* dovuto per definire le cause al relativo esito, sarebbe venuto meno il parallelismo con la "rottamazione dei ruoli". Come quest'ultima consentiva di

"risparmiare" sanzioni ed interessi di mora (oltre agli aggi), così avviene con la "rottamazione delle liti".

Non solo, che l'art. 11, D.L. n. 50/2017 introduca una misura compensativa (per sanare rapporti non definibili con la "rottamazione dei ruoli", come succedeva quando la pretesa non fosse stata ancora affidata all'agente della riscossione o il contribuente fosse risultato del tutto vittorioso) ed equivalente (avuto riguardo a quanto richiesto per beneficiarne) rispetto all'art. 6, D.L. n. 193/2016 lo testimonia la necessaria conservazione degli effetti della "rottamazione dei ruoli" ove si aderisca pure alla "rottamazione delle liti" (come accade se sono definite le frazioni dei rapporti controversi non interessate dalla prima sanatoria, come quelle che vedevano vittorioso il privato; sì che le due sanatorie coesistono).

Detta conservazione di effetti serve anche ad evitare che - ove gli ambiti delle due misure coincidano - il contribuente possa rinunciare alla "rottamazione dei ruoli", espressamente o non versando la prima rata, per avvalersi della "rottamazione delle liti" e della connessa nuova rateazione, posticipando il soddisfacimento dell'Erario.

(*) Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Siena e Avvocato in Firenze

(1) Convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 96/2017.

(2) Convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 225/2016.

Bene ha fatto, quindi, la circolare ad evidenziare la validità della “rottamazione delle liti” qualora quella dei ruoli non venga revocata ma non si perfezioni con l’integrale pagamento del dovuto. In questo caso, il privato non consegue alcun indebito vantaggio poiché è tenuto a versare per intero i residui carichi affidati all’agente della riscossione. E la “rottamazione delle liti” può seguire il proprio corso.

Differenze tra la rottamazione delle liti e quella dei ruoli

Ciò nonostante, i due provvedimenti agevolativi mostrano significative differenze.

In primo luogo, l’art. 11, comma 2, per la causa vertente solo su interessi di mora o sanzioni non collegate ai tributi, condiziona la definizione al pagamento del relativo 40%.

Per contro, l’adesione alla “rottamazione dei ruoli” non avrebbe comportato alcun esborso.

Qual è la ragione di tale diversità?

Come emergerà pure in seguito, l’art. 11 è influenzato dall’art. 16, Legge n. 289/2002 sulla “chiusura delle liti fiscali pendenti”, nel cui contesto il valore delle cause definibili era assunto al netto delle sanzioni, a meno che non fossero quelle non collegate al tributo.

Pertanto, anche ora - sulla scia dell’art. 16 cit. - è considerata autonoma la lite sulle sanzioni testé indicate e sugli interessi di mora ed è, appunto, sanabile versando il 40% dei relativi importi.

Poi, la “rottamazione dei ruoli” si perfezionava con il saldo dell’intero ammontare dovuto. Lo si spiega perché essa interessava la fase della riscossione e poteva ammettersi un abbattimento dei carichi pendenti purché il pagamento avvenisse per intero, oltre che celermente ed

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Mancato integrale pagamento nella rottamazione dei ruoli

La circolare n. 22/E/2017 ha evidenziato la validità della rottamazione delle liti qualora quella dei ruoli non venga revocata ma non si perfezioni con l’integrale pagamento del dovuto. In questo caso, il privato non consegue alcun indebito vantaggio poiché è tenuto a versare per intero i residui carichi affidati all’agente della riscossione. E la rottamazione delle liti può seguire il proprio corso.

anticipatamente rispetto agli eventuali esistenti piani di rateazione.

Qui, invece, il perfezionamento avviene saldando la prima rata, anche a mezzo di compensazione (3), e si applica l’art. 8, D.Lgs. n. 218/1997. Ossia, grazie al rinvio all’art. 15-ter, D.P.R. n. 602/1973, l’omissione di una rata diversa dalla prima determina l’iscrizione a ruolo dei

residui importi con la sanzione del 45% ragguagliata al debito d’imposta e operano le favorevoli disposizioni sul c.d. lieve inadempimento nell’attuazione della rateazione. Soluzione, questa, simile a quella prevista per la “chiusura delle liti fiscali pendenti”, costituente - di nuovo - il termine di riferimento dell’art. 11.

Nella “rottamazione dei ruoli”, inoltre, non rilevava ai fini del calcolo del dovuto quanto corrisposto prima della definizione per interessi e sanzioni, mentre in questo caso lo scomputo di tali somme va ammesso, sia alla luce del comma 7 dell’art. 11 che in ragione dell’analoga esperienza maturata per la “chiusura delle liti fiscali pendenti”. Lo confermano le istruzioni per la domanda di sanatoria allegate al Provvedimento e la circolare.

Emerge così un ulteriore motivo del perché la “rottamazione delle liti” non può soppiantare quella dei ruoli già richiesta.

Pure il procedimento si differenzia da quello contemplato dall’art. 6, D.L. n. 193/2016. Mentre in quest’ultimo caso era Equitalia a comunicare quanto occorrente per la definizione agevolata, nella “rottamazione delle liti” è il contribuente a liquidare il dovuto e l’Agenzia può negare la definizione con atto notificato entro il 31 luglio 2018.

La differenza si spiega con il fatto che il conteggio delle somme necessarie per “rottamare” i ruoli poteva risultare più complesso del calcolo di quanto richiesto per definire le liti.

(3) Si veda l’art. 5.2 del Provvedimento.

Non solo, il privato nel contenzioso è, di regola, assistito da un professionista, cui sarà demandata detta quantificazione. Ciò poteva non verificarsi nella "rottamazione dei ruoli", sì che è stato opportuno sollevare l'interessato da tale onere.

Questo assetto, poi, è anch'esso frutto dell'esempio rappresentato dalla "chiusura delle liti fiscali pendenti".

Da quest'ultima l'art. 11 ha mutuato pure l'insoddisfacente regime dell'impugnazione del diniego della definizione, che è rimessa alla cognizione del giudice presso cui pende la lite. Con l'incongruo risultato che la Corte di cassazione può decidere in unico grado le questioni di merito sulla "rottamabilità" o meno della causa. O con la parimenti anomala eventuale (4) impugnazione contestuale del diniego e della sentenza per cui sia decorso il termine di contestazione: lo stesso atto processuale avrà il contenuto proprio del ricorso di primo grado, quanto al diniego, e dell'appello o del ricorso per cassazione. E il giudice dovrà preliminarmente stabilire se la lite sia "rottamata" e, solo qualora lo escluda, pronunciarsi sull'impugnazione della sentenza.

Tuttavia, tale disciplina - volta ad accelerare i giudizi sui dinieghi, pur con le descritte criticità - è stata condivisa dalla giurisprudenza di legittimità e costituzionale (5) pronunciatisi sull'art. 16 cit.

Insomma, le principali divergenze fra le due sanatorie vanno proprio ascritte all'assimilazione dell'art. 11 alla "chiusura delle liti fiscali pendenti".

DISCIPLINE A CONFRONTO

Perfezionamento della rottamazione dei ruoli e di quella delle liti

La "rottamazione dei ruoli" si perfezionava con il saldo dell'intero ammontare dovuto. Nella rottamazione delle liti, invece, il perfezionamento avviene saldando la **prima rata**, anche a mezzo di compensazione. L'**omissione di una rata diversa dalla prima** determina l'iscrizione a **ruolo** dei residui importi con la sanzione del 45% raggugliata al debito d'imposta e operano le favorevoli disposizioni sul c.d. **lieve inadempimento** nell'attuazione della rateazione. Soluzione, questa, simile a quella prevista per la chiusura delle liti fiscali pendenti.

Aspetti applicativi della rottamazione delle liti

Sofferamoci, ora, su qualche aspetto applicativo di particolare interesse. Anzitutto, con il comma 1-bis, inserito in sede di conversione, è rimesso a ogni Ente territoriale decidere se l'art. 11 operi per le cause che lo coinvolgono.

Niente, viceversa, è stabilito per le liti promosse solo contro Equitalia o gli altri agenti della riscossione.

Mentre per i concessionari diversi da Equitalia è certa l'estraneità alla "rottamazione" delle relative controversie, sorge un dubbio per le cause in cui sia parte solo Equitalia poiché, stando all'art. 1, comma 2, D.L. n. 193/2016, l'esercizio delle funzioni della riscossione è stato "riattribuito" all'Agenzia delle entrate.

Tuttavia, come si ritrae dal comma 3 dell'art. 1 cit., per svolgere dette funzioni è istituito un Ente pubblico economico, denominato "Agenzia delle entrate-Riscossione", che subentra in tutti i rapporti - anche processuali - di Equitalia, autonomo e distinto rispetto all'Agenzia delle entrate.

Perciò, non potendosi ravvisare la successione dell'Agenzia delle entrate nei rapporti processuali facenti capo ad Equitalia, le cause promosse contro quest'ultima non sono interessate dall'art. 11.

La circolare, implicitamente, conferma tale soluzione.

Inoltre, il comma 3 dell'art. 11 rende definibili le cause il cui ricorso in primo grado sia stato notificato entro il 24 aprile 2017 (giorno in cui è entrato in vigore il D.L. n. 50/2017) e per le quali, alla data di presentazione della domanda di sanatoria, i relativi processi non

(4) Eventuale poiché il contribuente potrebbe optare per impugnare solo il diniego, facendo divenire definitiva la sentenza. Oppure potrebbe impugnare solo la sentenza, rinunciando a far valere la "rottamazione", come giustamente riconosce la

circolare.

(5) V. Cass. 15 aprile 2005, n. 7892 e Corte cost. 23 marzo 2007, n. 107.

si siano conclusi con pronunce definitive o per i quali non risultino perfezionate mediazioni o conciliazioni giudiziali.

Quindi, il contribuente può attendere l'esito della causa (di merito, per la fase di cassazione il discorso è più articolato) trattata in pendenza del termine di adesione alla "rottamazione delle liti" e decidere poi se avvalersene o meno. Ne offre conferma, per un verso, il comma 7 dell'art. 11, stabilendo che "Gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato prima dell'entrata in vigore del presente articolo", ivi comprese appunto quelle depositate nelle more del ricorso alla sanatoria. Per l'altro verso, il successivo comma 8, quando esclude che le controversie definibili siano sospese finché si può godere della "rottamazione" a meno che il contribuente non lo chieda "dichiarando di volersi avvalere delle disposizioni del presente articolo", ribadisce la correttezza di quanto osservato.

Si noti che, oltre al giudicato formatosi prima dell'entrata in vigore dell'art. 11, anche quello originatosi in seguito e prima della richiesta di definizione ne ostacola la fruizione.

In specie, siccome il comma 9 dell'art. 11 per tutte le controversie sanabili sospende per sei mesi i termini di impugnazione, anche incidentale, delle sentenze nonché quelli di riassunzione scadenti dal 24 aprile 2017 fino al 30 settembre 2017, non possono divenire irrettrabili le pronunce di merito e quelle di cassazione con rinvio per le quali erano pen-

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Causa discussa dopo il 24 aprile 2017

Siccome per tutte le controversie sanabili sono sospesi per sei mesi i termini di impugnazione, anche incidentale, delle sentenze nonché quelli di riassunzione scadenti dal 24 aprile 2017 fino al 30 settembre 2017, **non** possono divenire **irrettrabili** le **pronunce** di merito e quelle di cassazione con rinvio per le quali erano **pendenti** detti **termini al 24 aprile 2017**. Identica è la sorte delle sentenze di merito e di cassazione senza rinvio depositate dopo il 24 aprile 2017. Però, se - nel periodo in cui può ricorrersi alla "rottamazione" - la Corte di cassazione adotta una **sentenza che definisce il giudizio**, la **definizione agevolata è interdetta**. La causa non risulta più pendente alla data di presentazione della relativa istanza, in quanto il relativo processo è concluso con pronuncia definitiva. E ciò viene correttamente precisato nella circolare n. 22/E/2017. Quindi, discutere la **causa in Cassazione dopo il 24 aprile 2017** comporta il **rischio** di vedersi **preclusa la sanatoria**.

denti detti termini al 24 aprile 2017. Identica è la sorte delle sentenze di merito e di cassazione senza rinvio depositate dopo il 24 aprile 2017.

Però, se - nel periodo in cui può ricorrersi alla "rottamazione" - la Corte di cassazione adotta una sentenza che definisce il giudizio (ossia senza rinviare la causa al giudice di merito), la definizione agevolata è interdetta. La causa non risulta più pendente alla data di presentazione della relativa istanza, in quanto il relativo processo è "concluso con pronuncia definitiva", come previsto dal comma 3 dell'art. 11. E ciò viene correttamente precisato nella circolare.

Quindi, discutere la causa in Cassazione dopo il 24 aprile 2017 comporta il rischio di vedersi preclusa la sanatoria.

V'è, poi, un'altra novità rispetto alla "chiusura delle liti fiscali pendenti": l'art. 16, comma 8, Legge n. 289/2002 rimetteva all'Ente impositore di comunicare al giudice l'intervenuta sanatoria. Le liti definite erano sospese e l'estinzione del giudizio avveniva dopo che detto Ente avesse attestato la regolarità della domanda e il pagamento integrale del dovuto.

Ora, si è innovato e spetta al privato - che abbia invocato la sospensione del processo ai sensi del comma 8 dell'art. 11 - depositare copia della domanda e del versamento del dovuto o della prima rata entro il 10 ottobre 2017; ove ciò accada, il processo "resta sospeso fino al 31 dicembre 2018" e si estingue per cessata materia del contendere (6) qualora, entro tale ultima data, la parte che vi ha interesse non presenti istanza di trattazione.

(6) Ciò vale pure le cause pendenti in Cassazione.