

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Rottamazione dei ruoli e degli accertamenti esecutivi: C.M. n. 2/E/2017 e proroga

(Circolare n. 7 del 10 aprile 2017)

STUDIO ASSOCIATO IBERATI
Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Indice

1. Principi generali	3
2. Carichi oggetto della definizione agevolata	7
3. Carichi esclusi dalla rottamazione	9
4. Perfezionamento della definizione agevolata	10
5. Definizione agevolata e precedenti dilazioni di pagamento	11
6. Carichi oggetto di giudizio	12

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

1. Principi generali

L'art. 6 del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193 ha introdotto la definizione agevolata dei **ruoli** e degli **accertamenti esecutivi affidati all'Agente della Riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2016** (c.d. *rottamazione*), stabilendo significative riduzioni per chi se ne avvale: infatti, il contribuente – in presenza di specifici requisiti, e previa presentazione di un'apposita domanda – può beneficiare dello stralcio delle sanzioni pecuniarie amministrativo-tributarie e degli interessi di mora (art. 30, co. 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602). In altri termini, questa forma di rottamazione consente l'estinzione del debito contenuto nel **singolo carico iscritto o affidato**, mediante il pagamento delle somme dovute a titolo di:

- capitale;
- **interessi diversi da quelli di mora**, come quelli da ritardata iscrizione a ruolo di cui all'art. 20 del D.P.R. n. 602/1973, ma anche da ogni altro interesse, tributario e non, disciplinato in specifici testi normativi;
- l'aggio proporzionalmente dovuto sui suddetti importi, previsto dall'art. 17 del D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112;
- le spese dovute all'Agente delle Riscossione per le procedure esecutive e la notifica della cartella di pagamento.

Ai sensi dell'art. 6, co. 13, del D.L. n. 193/2016, è riconosciuto l'accesso alla definizione agevolata anche con riguardo alle somme "*oggetto di **procedura concorsuale**, nonché in tutte le procedure di **composizione negoziale della crisi d'impresa previste dal R.D. 267/1942***", con la previsione che gli importi necessari al perfezionamento rientrano nella disciplina dei crediti prededucibili di cui agli artt. 111 e 111-*bis* della Legge Fallimentare.

Si segnala, inoltre, che la rottamazione dei ruoli è consentita anche nell'ambito della soluzione della crisi dei soggetti non fallibili regolamentata dalla Legge 27 gennaio 2012, n. 3, e precisamente dei procedimenti instaurati a seguito di istanza, presentata dal debitore, ai fini dell'**accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento** o del **piano del consumatore** (art. 6, co. 9-*bis*, del D.L. n. 193/2016): al ricorrere di tali ipotesi, è previsto che il debitore possa estinguere le passività senza corrispondere le sanzioni e gli interessi di mora di cui all'art. 30, co. 1, del D.P.R. n. 602/1973, le sanzioni e le somme aggiuntive stabilite dall'art. 27, co. 1, del D.Lgs. n. 46/1999),

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

*"provvedendo al **pagamento del debito, anche falcidiato**, nelle modalità e nei **tempi eventualmente previsti nel decreto di omologazione dell'accordo o del piano del consumatore**" (art. 6, co. 9-ter, del D.L. n. 193/2016).*

Potranno formare oggetto di definizione agevolata **tutti i ruoli riguardanti imposte, contributi previdenziali e assistenziali, tributi locali** e violazioni del Codice della strada, purché affidati all'Agente della Riscossione dal 2000 al 2016, quali, ad esempio:

- i contributi previdenziali dovuti alle Casse professionali o di altra natura (Cassa dei dottori commercialisti, degli Avvocati, ecc.);
- le imposte d'atto;
- le tasse di concessione governativa.

Per le entrate riscosse dagli enti locali e dai concessionari iscritti all'albo ex art. 53 del DLgs. 446/97, la rottamazione è subordinata invece ad apposita delibera dell'ente creditore. Rientrano, tuttavia, nella definizione tutte le entrate locali (IMU, TARSU, ecc.) nella misura in cui l'ente impositore, per propria scelta, abbia affidato la riscossione ad Equitalia.

Il procedimento di definizione agevolata inizia con la presentazione all'Agente della Riscossione – **entro il 21 aprile 2017**, termine così prorogato, rispetto all'originario 31.3.2017, dall'art. 1 del D.L. 27 marzo 2017, n. 36 – di un'**apposita dichiarazione (modello "DA1 – Dichiarazione di adesione alla definizione agevolata"**, disponibile sul sito Internet www.gruppoequitalia.it), mediante la quale il debitore indica:

- i carichi che intende definire;
- il **numero di rate, non superiore a 5**, nel quale intende effettuare il pagamento. Il modello da utilizzare riporta una tabella, che contempla le varie soluzioni di pagamento rateale anche diverse dal pagamento in 5 rate, ognuna contraddistinta da uno specifico codice;
- l'eventuale **pendenza di giudizi interessati dai carichi** medesimi, rispetto ai quali assume l'impegno a rinunciare.

Questa domanda deve essere presentata utilizzando la **modulistica predisposta dall'Agente della Riscossione**, e pubblicata sul sito *internet* di quest'ultimo: entro il suddetto termine del 21 aprile 2017, è anche possibile depositare **dichiarazioni integrative** dell'istanza eventualmente già presentata.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

La richiesta di accesso, come anticipato, può essere presentata dai contribuenti i cui carichi risultano affidati all'Agente della Riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2016, anche se hanno già pagato parzialmente le somme dovute relativamente a tali carichi, pure a seguito di **provvedimenti di dilazione** emessi dallo stesso Agente della Riscossione, purché – rispetto ai piani rateali in essere al 24 ottobre 2016 – risultino adempiuti i versamenti con scadenza fino al 31 dicembre 2016. A questo proposito, l'art. 6, co. 8, lett. c), del D.L. n. 193/2016 prevede che il **pagamento** in unica soluzione o della **prima rata della definizione agevolata** determina la **revoca automatica dell'eventuale dilazione ancora in essere** precedentemente accordata dall'Agente della Riscossione.

Sono **esclusi dalla definizione agevolata** i crediti non affidati dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2016, o pagati oppure oggetto di provvedimento di sgravio. Ad esempio, **non possono beneficiare degli effetti della definizione agevolata**, se i relativi **carichi non sono stati affidati entro il 31 dicembre 2016**, i destinatari di:

- comunicazioni degli esiti dell'attività di liquidazione della dichiarazione dei redditi ai sensi degli artt. 36-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 54-*bis* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633;
- comunicazioni a seguito di controllo formale ai sensi dell'art. 36-*ter* del D.P.R. n. 600/1973.

In altre parole, il debitore può presentare la dichiarazione **entro il 21 aprile 2017** a condizione che il carico che intende definire, al netto dei pagamenti e degli sgravi già effettuati dall'Ente creditore, risulti affidato al 31 dicembre 2016; occorre, pertanto, fare riferimento alla data in cui è stato consegnato il ruolo ad Equitalia (o affidato il debito da accertamento esecutivo) e non, invece, alla data di notifica della cartella di pagamento. L'Agente della Riscossione è tenuto a fornire al debitore (art. 6, co. 3-*bis* e 3-*ter*, del D.L. n. 193/2016):

- **i dati necessari per l'individuazione dei carichi definibili presso i propri sportelli**, esponendo gli stessi nell'area riservata del proprio sito Internet;
- **tramite posta ordinaria**, entro il 28 febbraio 2017, **l'indicazione dei carichi affidati nell'anno 2016 per i quali al 31 dicembre 2016 non risulta ancora notificata la cartella di pagamento**, ovvero inviata l'informazione di cui all'art. 29, co. 1, lett. b), ultimo periodo, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, oppure notificato l'avviso di addebito previsto dall'art. 30, co. 1, del D.L. n. 78/2010.

L'art. 6, co. 5, del D.L. n. 193/2016 stabilisce che la presentazione della dichiarazione di adesione alla

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

definizione agevolata comporta la **sospensione dei termini di prescrizione e decadenza** per il recupero dei carichi oggetto della predetta dichiarazione, nonché – per gli stessi carichi – qualora interessati da **precedenti dilazioni** accordate dall'Agente della Riscossione, la **sospensione degli obblighi di pagamento delle rate** di tali dilazioni in **scadenza successivamente al 31 dicembre 2016**, fino al termine per il pagamento in unica soluzione o della prima rata delle somme dovute per la definizione agevolata. Inoltre, relativamente ai carichi definibili, **l'Agente della Riscossione non può:**

- avviare **nuove azioni esecutive** ovvero iscrivere **nuovi fermi amministrativi** di beni mobili registrati e **ipoteche**, fatti salvi i fermi amministrativi di beni mobili registrati e le ipoteche già iscritti alla data di presentazione della dichiarazione;
- **proseguire le procedure di recupero coattivo precedentemente avviate**, ad eccezione di quelle nelle quali sia già stato tenuto il **primo incanto con esito positivo**, o sia già stata presentata istanza di assegnazione del bene pignorato, ovvero è già stato emesso provvedimento di assegnazione di crediti pignorati. Dal mancato, inesatto o intempestivo pagamento delle somme dovute consegue la generale prosecuzione dell'attività di recupero del debito residuo.

Successivamente alla presentazione della dichiarazione, **l'Agente della Riscossione** – ai sensi dell'art. 6, co. 3, del D.L. n. 193/2016 – comunica al debitore, **entro il 31 maggio 2017** (termine per ora non prorogato dal D.L. n. 36/2017), l'importo dovuto e la data del versamento in unica soluzione o le date delle rate in caso di opzione per il pagamento dilazionato. In sede di **determinazione dell'ammontare da corrispondere**, l'Agente della Riscossione – a norma dell'art. 6, co. 8, del D.L. n. 193/2016 – tiene conto degli **importi già versati dal debitore a titolo di capitale e interessi compresi nei carichi affidati**, nonché di aggio e rimborso delle spese per le procedure esecutive e delle spese di notifica: restano **definitivamente acquisite**, e non sono rimborsabili, le somme versate, anche anteriormente alla definizione, a titolo di sanzioni comprese nei carichi affidati, interessi di dilazione e mora di cui all'art. 30, co. 1, del D.P.R. n. 602/1973, sanzioni e somme aggiuntive previste dall'art. 27, co. 1, del D.Lgs. n. 46/1999.

Nel caso di **versamento rateale**, sono dovuti, a decorrere **dal 1° agosto 2017**, gli **interessi** nella misura di cui all'art. 21, co. 1, del D.P.R. n. 602/1973, ossia al tasso del **4,50% annuo**, così come individuato dall'art. 3 del D.M. 21 maggio 2009.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Entro il 31 maggio 2017 (termine per il momento non prorogato dal D.L. n. 36/2017), l'Agente della Riscossione comunica al debitore che ha presentato la dichiarazione di adesione alla definizione l'importo da pagare e, in caso di richiesta di rateazione, l'importo e la scadenza delle singole rate. Se il **versamento è in unica soluzione, il termine scade a luglio 2017**, come si evince dal modello "DA1". Diversamente, in caso di pagamento dilazionato, il versamento può avvenire nel numero **massimo di cinque rate**, purché:

- nel **2017** sia corrisposto **almeno il 70% delle somme dovute per la definizione**, in un numero massimo di 3 rate, che scadono nei mesi di luglio, settembre e novembre;
- nel **2018** sia versato il **restante 30% in un numero massimo di due rate**, che scadono nei mesi di aprile e settembre.

Il contribuente può scegliere tra diverse opzioni: ad esempio, come da tabella allegata al modello, si può scegliere di versare il 70% a luglio 2017 e il 30% ad aprile 2018, oppure il 35% a luglio 2017, il 35% a settembre 2017, il 15% ad aprile 2018 e il restante 15% a settembre 2018. **La data puntuale del versamento sarà resa nota da Equitalia nella comunicazione di liquidazione degli importi**, da notificare, come detto, entro il predetto termine del 31 maggio 2017.

Il **debito si estingue** se viene pagato integralmente, e tempestivamente, l'importo complessivamente dovuto per la definizione agevolata: successivamente al pagamento, e comunque non oltre il 30 giugno 2019, l'Agente della Riscossione trasmette a ciascun Ente creditore interessato l'elenco dei debitori che hanno esercitato la facoltà di definizione (art. 6, co. 12, del D.L. n. 193/2016).

A favore dei **debitori colpiti dai recenti eventi sismici**, sempre con riferimento ai carichi affidati agli Agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2016, l'art. 6, co. 13-ter, del D.L. n. 193/2016 stabilisce che i **termini** e le **scadenze** di cui al procedimento di definizione agevolata – previsti dai precedenti co. 1, 2, 3, 3-ter e 12 – sono **prorogati di un anno**.

Tale disciplina ha formato oggetto di alcuni specifici chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, con la **C.M. 8 marzo 2017, n. 2/E** – con riferimento ai carichi della stessa affidati all'Agente della Riscossione – che si è soffermata, in particolare, sui seguenti aspetti:

- carichi oggetto della definizione agevolata ed esclusioni;
- perfezionamento della rottamazione;

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

-
- rapporto tra la definizione agevolata e precedenti dilazioni di pagamento;
 - carichi oggetto di giudizio.

2. Carichi oggetto della definizione agevolata

L'art. 6, co. 1, del D.L. n. 193/2016 prevede, come anticipato, la possibilità di estinguere i debiti contenuti nei **carichi affidati agli Agenti della Riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2016**: il successivo co. 13-*bis* stabilisce, inoltre, che la definizione agevolata "*può riguardare il singolo carico iscritto a ruolo o affidato*". Il debitore può, pertanto, **definire singolarmente ciascuno dei carichi** iscritti a ruolo o affidati nel suddetto orizzonte temporale, e non necessariamente tutti i carichi affidati che lo riguardano: i carichi definibili sono quelli iscritti a ruolo ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 46/1999, oppure affidati ai sensi dell'art. 29 del D.L. n. 78/2010, in materia di c.d. *avviso di accertamento esecutivo*.

Per quanto concerne il **significato di "carico"**, la **C.M. n. 2/E/2017, par. 2**, ritiene indispensabile un'**interpretazione sistematica** tale da assicurare la coerenza dell'impianto normativo della definizione agevolata con la normativa in materia di riscossione coattiva (artt. 10, co. 1, lett. b), del D.P.R. n. 602/1973 e 1, co. 1, del D.M. 3 settembre 1999, n. 321): in particolare, a parere dell'Agenzia delle Entrate, per singolo carico deve intendersi la **singola partita di ruolo** – ordinariamente riferita al singolo procedimento di controllo concluso dall'Ufficio con un atto impositivo di liquidazione o riscossione – che costituisce l'unità non frazionabile di riferimento per la definizione.

Non è possibile definire parzialmente la "partita", di norma composta da più "articoli di ruolo", vale a dire i codici di ogni componente – tributi (ad esempio, imposte dirette, IVA e IRAP contenuti nella stessa partita), sanzioni, interessi, ecc. – del credito recato dalla partita: in altri termini, per fruire dei benefici della definizione agevolata **occorre pagare tutti gli importi compresi nel "carico"** (da intendersi come "partita"), oltre alle correlate somme maturate a favore dell'Agente della Riscossione, al netto solo di sanzioni e interessi di mora.

Per i carichi affidati sulla base di **avvisi di accertamento esecutivo**, valgono gli stessi principi riferiti alla riscossione mediante ruolo, in quanto – ai sensi dell'art. 29, co. 1, lett. g), del D.L. n. 78/2010 – le norme relative al ruolo e alla cartella di pagamento sono estese, quando non diversamente previsto, alla riscossione coattiva da accertamento esecutivo.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Relativamente al concetto di **carichi "affidati" dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2016**, la C.M. n. 2/E/2017, par. 2, ritiene che il legislatore intenda riferirsi a quei carichi che sono stati trasmessi all'Agente della Riscossione e, quindi, usciti dalla disponibilità dell'Ente creditore: a parere dell'Agenzia delle Entrate, l'art. 6 del D.L. n. 193/2016, riferendosi genericamente ai "carichi affidati", **sembra prescindere sia dall'affidamento formale**, per gli accertamenti esecutivi, di cui al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate – di concerto con il Ragioniere Generale dello Stato – del 30 giugno 2011, n. 99696, che dalla consegna formale dei ruoli prevista dall'art. 4 del D.M. n. 321/1999. Conseguentemente, atteso che il momento della "trasmissione" telematica dei flussi è l'unico elemento previsto sia dalla disciplina dell'accertamento esecutivo che da quella dei ruoli, l'espressione "carichi affidati" deve essere intesa quale **"carichi trasmessi"** in quanto usciti dalla disponibilità dell'Ente creditore-Agenzia delle Entrate. La C.M. n. 2/E/2017, par. 2, ritiene, pertanto, che debbano essere considerati come rientranti nell'ambito applicativo dell'art. 6 del D.L. n. 193/2016 anche i **ruoli telematici la cui consegna formale si intende effettuata il 10 gennaio 2017**, nel presupposto che gli stessi sono stati effettivamente trasmessi all'Agente della Riscossione entro il 31 dicembre 2016 (C.M. 28 aprile 2003, n. 22/E e R.M. 19 ottobre 2005, n. 150/E), ovvero nel periodo compreso tra il 16 e il 31 dicembre 2016, in base a quanto stabilito dal D.M. n. 321/1999. La C.M. n. 2/E/2016, par. 2 ha altresì precisato che – in considerazione del fatto che alcuni Enti creditori che non utilizzano la procedura "diretta" di formazione e consegna dei ruoli disciplinata dall'art. 2 del D.M. n. 321/1999, bensì quella di cui al successivo art. 3 (c.d. **ruoli non telematici**) – devono ritenersi **definibili tutti i ruoli**, telematici o meno, **trasmessi all'Agente della Riscossione entro il 31 dicembre 2016**, purché aventi una **data di consegna non successiva al 10 gennaio 2017**.

Carichi costituiti da sole sanzioni

L'art. 6, co. 10, del D.L. n. 193/2016 non esclude espressamente la possibilità di accedere alla definizione agevolata con riguardo ai carichi costituiti esclusivamente da sanzioni pecuniarie amministrativo-tributarie e, quindi, non comprendenti somme affidate a titolo di capitale e interessi: la lett. e-bis) della disposizione stabilisce che sono esclusi dalla definizione agevolata i carichi affidati all'Agente della Riscossione recanti **"le altre sanzioni diverse da quelle irrogate per violazioni"**

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti dagli enti previdenziali". A parere della **C.M. n. 2/E/2017, par. 2.1**, è possibile desumere che il legislatore ha inteso comprendere nell'ambito di applicazione della definizione agevolata anche i carichi recanti solo sanzioni pecuniarie amministrativo-tributarie: al ricorrere di tale ipotesi, per poter beneficiare della definizione agevolata relativamente a tale tipologia di carichi, il debitore è tenuto al **pagamento delle sole somme dovute di cui all'art. 6, co. 1, lett. b), del D.L. n. 193/2016**, ovvero di quelle maturate a favore dell'Agente della Riscossione – ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 1112/1999 – a titolo di aggio e di rimborso delle spese per le procedure esecutive, nonché di rimborso delle spese di notifica della cartella di pagamento. L'Amministrazione Finanziaria ha altresì precisato che, nei **casi residuali in cui non risulti dovuto alcun importo neppure all'Agente Riscossione**, il debitore, per avvalersi efficacemente della definizione, deve comunque effettuare una specifica manifestazione di volontà in tal senso e, a tal fine, attivarsi presentando entro il 21 aprile 2017 la **dichiarazione di adesione** all'Agente della Riscossione. Ciò in **analogia** a quanto contemplato dall'art. 6, co. 9, del D.L. n. 193/2016, riguardante l'ipotesi in cui il debitore, per effetto di pregressi pagamenti parziali, **abbia già integralmente corrisposto quanto dovuto nella misura stabilita per la definizione agevolata**: in quest'ultima eventualità, infatti, la norma prevede espressamente che, sebbene il debitore non debba pagare alcunché avendo già versato quanto dovuto, lo stesso debba comunque presentare la dichiarazione di adesione alla definizione agevolata.

3. Carichi esclusi dalla rottamazione

L'art. 6, co. 10, del D.L. n. 193/2016 stabilisce che sono esclusi dalla definizione agevolata i carichi affidati agli Agenti della Riscossione recanti:

- a) le risorse proprie tradizionali previste dall'art. 2, par. 1, lett. a), delle decisioni 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, e 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, e l'**TVA riscossa all'importazione**;
- b) le **somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato**, ai sensi dell'art. 16 del Regolamento (UE) 2015/1989 del Consiglio, del 13 luglio 2015. Sul punto, la **C.M. n. 2/E/2017, par. 3**, ha precisato che "*sebbene non espressamente annoverati tra i carichi esclusi, devono ritenersi tali anche i carichi emessi per il recupero di crediti tributari sorti in uno Stato membro*

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

dell'Unione Europea, in uno Stato estero aderente alla Convenzione OCSE/CoE o in uno Stato estero con cui l'Italia ha stipulato una convenzione bilaterale in materia di assistenza alla riscossione. Tali somme, infatti, debbono ritenersi comunque non definibili in quanto non rientrano nella disponibilità dello Stato italiano, analogamente alle risorse proprie tradizionali dell'Unione Europea espressamente menzionate nel co. 10'';

c) i **crediti derivanti da pronunce di condanna della Corte dei Conti**;

d) le multe, ammende e sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna;

e-*bis*) le **altre sanzioni diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie** o inosservanza degli obblighi relativi ai **contributi** e ai **premi dovuti dagli enti previdenziali**.

A questo proposito, la C.M. n. 2/E/2017, par. 3, ha precisato che non sono definibili le sanzioni amministrative che **non appartengono alla giurisdizione tributaria**, individuata dall'art. 2, co. 1, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, così come modificato dall'art. 9, co. 1, lett. a), n. 1), del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156, alla luce dei principi formulati dalla Corte Costituzionale, con la sentenza del 14 maggio 2008, n. 130. A titolo meramente esemplificativo, l'Agenzia delle Entrate ha indicato alcune **sanzioni pecuniarie amministrative non tributarie** e, quindi, **non definibili**:

- le sanzioni previste dall'art. 3, co. 3 e 5, del D.L. 22 febbraio 2002, n. 12, relative all'impiego di lavoratori subordinati senza preventiva comunicazione di instaurazione del rapporto di lavoro da parte del datore di lavoro privato (C.M. 30 maggio 2007, n. 35/E e Corte Cost. n. 130/2008);
- le **sanzioni nei confronti dei soggetti pubblici o privati che abbiano irregolarmente conferito incarichi a dipendenti pubblici**, ai sensi degli artt. 6, co. 1, del D.L. 28 marzo 1997, n. 79, e 53, co. 9, del D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165 (C.M. 21 marzo 2002, n. 25/E, par. 3).

Le **sanzioni irrogate ai soggetti abilitati a prestare assistenza fiscale**, nonché agli **intermediari incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni**, di cui agli artt. 7-*bis* e 39 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, e 1, co. 33 e 34, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296 (in vigore dal 1° gennaio 2007) – che ne hanno disposto la natura di **sanzioni amministrative tributarie** (C.M. 27 settembre 2007, n. 52/E) – si devono ritenere **escluse dalla definizione agevolata** qualora il relativo **procedimento di contestazione e irrogazione** si sia svolto in base alla **normativa previgente** alle modifiche decorrenti dal **1° gennaio 2007**.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Relativamente alle **sanzioni amministrative per violazioni del Codice della Strada** (D.Lgs. 30 aprile 1992, n. 285), le disposizioni dell'art. 6 del D.L. n. 193/20016 si applicano – ai sensi del co. 11 di tale norma – limitatamente agli interessi, compresi quelli di cui all'art. 27, co. 6, della Legge 24 novembre 1981, n. 689.

4. Perfezionamento della definizione agevolata

A norma dell'art. 6, co. 1 e 4, del D.L. n. 193/2016, la definizione agevolata, come anticipato, si articola in un procedimento che ha inizio con la **presentazione all'Agente della Riscossione della dichiarazione** del debitore con cui questi manifesta la propria volontà di avvalersi della definizione agevolata e **termina con il pagamento integrale e tempestivo di quanto dovuto**.

Il momento di perfezionamento della rottamazione è desumibile dall'art. 6, co. 4, del D.L. n. 193/2016, secondo cui **l'omesso, il tardivo o l'insufficiente versamento** in unica soluzione, ovvero anche di una sola delle rate, determina **l'inefficacia della definizione agevolata** con il conseguente mancato riconoscimento in favore del debitore del beneficio dell'estinzione del debito affidato senza la corresponsione di sanzioni e interessi di mora, che la norma riconduce all'instaurarsi del procedimento di definizione agevolata mediante la presentazione della dichiarazione e al conseguenziale pagamento, purché tempestivo e integrale, delle somme indicate alle lett. a) e b) dell'art. 6, co. 1, del D.L. n. 193/2016. In altre parole, come precisato dalla **C.M. n. 2/E/2017, par. 4, la definizione si perfeziona** non con la presentazione della dichiarazione o con il versamento della prima rata (in caso di opzione per il pagamento rateale), ma con il **pagamento integrale e tempestivo delle somme dovute**. Qualora il debitore, per effetto di precedenti pagamenti parziali dei carichi, abbia **già integralmente corrisposto quanto sufficiente per perfezionare la definizione agevolata**, al fine di beneficiare dei relativi effetti è tenuto comunque a presentare all'Agente della Riscossione la dichiarazione di rottamazione (art. 6, co. 9, del D.L. n. 193/2016). Al ricorrere di tale ipotesi, risultando già comunque versato quanto dovuto nella misura stabilita dalla definizione agevolata in forza dei pregressi pagamenti parziali (ad esempio, in base a piani rateali precedentemente concessi), il perfezionamento si ha con la presentazione della dichiarazione.

Nel caso in cui la definizione agevolata **non si perfezioni** per il **mancato, insufficiente o tardivo pagamento** dell'importo dovuto ai fini della stessa, gli eventuali **versamenti effettuati**, non

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

potendo produrre l'effetto dell'estinzione totale del carico per la loro insufficienza o tardività, sono **acquisiti a titolo di acconto degli importi compresi nel carico**, per il recupero del quale riprendono a decorrere i termini di prescrizione e decadenza e prosegue l'attività di riscossione, senza possibilità di rateizzazione del pagamento del debito ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 602/1973.

5. Definizione agevolata e precedenti dilazioni di pagamento

La **C.M. n. 2/E/2017, par. 5**, ha esaminato il rapporto tra la disciplina della definizione agevolata prevista dall'art. 6 del D.L. n. 193/2016 e quella della dilazione di cui all'art. 19 del D.P.R. n. 602/1973, con particolare riguardo all'eventuale possibilità di riprendere il versamento di un **piano dilazionato in corso al 24 ottobre 2016** in caso di **mancato perfezionamento della definizione**.

A questo proposito, si ricorda che l'art. 6, co. 8, del D.L. n. 193/2016 prevede l'ammissione alla definizione agevolata anche dei **debiti oggetto di piani rateali in essere al 24 ottobre 2016**, purché risultino adempiuti i versamenti con scadenza fino al 31 dicembre 2016: il precedente co. 5 stabilisce, inoltre, che – a seguito della presentazione della dichiarazione di adesione – i pagamenti relativi alle rate con scadenza successiva al 31 dicembre 2016 sono sospesi fino a luglio 2017 (data prevista per il pagamento della prima o unica rata). Se a tale data il debitore avrà correttamente effettuato il **pagamento della prima o unica rata**, si determinerà la **revoca automatica della dilazione precedentemente accordata e ancora in essere**, in base a quanto stabilito dall'art. 6, co. 8, lett. c), del D.L. n. 193/2016. Diversamente, qualora a luglio 2017 il contribuente **non abbia effettuato correttamente il pagamento in unica soluzione o della prima rata**, si determinerà l'**inefficacia della definizione** e il debito – a norma dell'art. 6, co. 4, del D.L. n. 193/2016 – non potrà formare oggetto di un nuovo provvedimento di rateizzazione da parte dell'Agente della Riscossione. Il contribuente potrà, tuttavia, riprendere – sempre a luglio 2017 – i versamenti relativi alla precedente dilazione in essere alla data del 24 ottobre 2016 in quanto non oggetto di revoca automatica.

Con riguardo, invece, alle ipotesi di **mancato, insufficiente o tardivo pagamento di una delle rate diverse dalla prima**, ugualmente si determinerà l'inefficacia della definizione e il debito non potrà costituire oggetto di un nuovo provvedimento di rateizzazione da parte dell'Agente della

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Riscossione: in tal caso, il debitore **non potrà, tuttavia, neppure riprendere i versamenti relativi alla precedente dilazione**, in quanto la stessa è stata automaticamente revocata in conseguenza del pagamento della prima rata.

6. Carichi oggetto di giudizio

I carichi definibili sono quelli resi **definitivi** per mancata impugnazione o a conclusione del giudizio, nonché quelli **ancora in contestazione**: con riferimento a questi ultimi, l'art. 6, co. 2, del D.L. n. 193/2016 prevede che il debitore, nella **dichiarazione di adesione alla definizione agevolata** indichi, fra l'altro, la **pendenza di giudizi** aventi a oggetto i carichi cui si riferisce la dichiarazione e **assuma l'impegno a rinunciare** agli stessi giudizi. A questo proposito, con riguardo al processo tributario, la **C.M. n. 2/E/2017, par. 6**, ritiene che tale impegno **non corrisponda strettamente alla rinuncia al ricorso** di cui all'art. 44 del D.Lgs. n. 546/1992, che *"non produce effetto se non è accettata dalle parti costituite che abbiano effettivo interesse alla prosecuzione del processo"*: considerazioni analoghe erano state sviluppate dalla **C.M. n. 12/E/2016, par. 19.2.1**, in relazione alla disciplina dell'**autotutela parziale** prevista dall'art. 2-*quater*, co. 1-*sexies*, del D.Lgs. n. 564/1994, aggiunto dall'art. 11 del D.Lgs. n. 159/2015.

A parere dell'Agenzia delle Entrate, ciò che **assume rilevanza sostanziale ed oggettiva** è il **perfezionamento della definizione agevolata**, mediante il tempestivo ed integrale versamento del complessivo importo dovuto.

L'efficace definizione **rileva negli eventuali giudizi** in cui sono parti l'Agente della Riscossione o l'Ufficio o entrambi, facendo cessare integralmente la materia del contendere, qualora il **carico definito riguardi l'intera pretesa oggetto di controversia** – ad esempio, se l'oggetto dell'impugnazione sono i carichi previsti dagli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. n. 600/1973, oppure nell'ipotesi dell'affidamento dell'intero carico da accertamento in presenza di fondato pericolo per la riscossione (art. 29, co. 1, lett. c), del D.L. n. 78/2010) – ovvero superando gli effetti della pronuncia giurisdizionale eventualmente emessa. In altri, gli **effetti** che il perfezionamento della definizione agevolata produce di norma **prevalgono sugli esiti degli eventuali giudizi**.

L'Amministrazione Finanziaria ritiene altresì che, anche qualora il debitore irregolarmente abbia **omesso di assumere formalmente l'impegno a rinunciare al giudizio** nella dichiarazione di

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

adesione alla definizione, ma provveda al **pagamento di quanto necessario ai fini del perfezionamento** della stessa, si produce parimenti la **causa di estinzione del giudizio** per cessazione della materia del contendere, sempreché il carico definito abbia ad oggetto l'intero valore in contestazione (Cass. n. 14440/2005).

La **cessazione della materia del contendere**, come prevede l'art. 46, co. 3, del D.Lgs. n. 546/1992, comporta che *"Nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge le spese del giudizio estinto restano a carico della parte che le ha anticipate"*. Qualora **il carico affidato all'Agente della riscossione non rechi l'intera pretesa tributaria**, persiste l'interesse alla decisione nel merito della lite. Con riferimento, ad esempio, alla **riscossione frazionata nella misura dei due terzi** (artt. 68, co. 1, lett. a), del D.Lgs. n. 546/1992, e 19, co. 1, del D.Lgs. n. 472/1997) della maggiore pretesa contestata con i relativi interessi e della sanzione amministrativa, a seguito della soccombenza del ricorrente nel giudizio di primo grado, **l'interesse alla prosecuzione e alla decisione nel merito della controversia riguarda la frazione della pretesa che non è stata definita**. Più precisamente, a parere della **C.M. n. 2/E/2017, par. 6**, qualora **l'esito definitivo del giudizio sia favorevole al contribuente**, non vi sarà alcuna riscossione né, al contempo, alcuna restituzione di quanto versato per il perfezionamento della definizione agevolata, i cui effetti sono intangibili: con l'**esatto e tempestivo versamento delle somme dovute**, il debitore decide di perfezionare e, quindi, concludere efficacemente la procedura di definizione agevolata, in tal modo beneficiando del venir meno della sanzione e degli interessi di mora. Di riflesso, le somme versate per perfezionare la definizione devono considerarsi definitivamente acquisite alla stessa procedura di definizione ormai conclusasi, e **non risentono degli effetti dell'esito del giudizio**.

Diversamente, nel caso in cui **l'esito del giudizio sia sfavorevole al contribuente**, vi sarà la **riscossione del residuo terzo di tributi e correlati interessi e sanzioni amministrative**, atteso che il debito relativo alle sanzioni comprese nel carico dei due terzi è stato estinto mediante definizione agevolata.

L'Agenzia delle Entrate giunge alle **medesime conclusioni** prima esposte, con riferimento alla riscossione frazionata, nell'ipotesi in cui si sia in presenza di una **soccombenza parziale**, in quanto il perfezionamento della definizione agevolata produce l'effetto di estinguere integralmente il complessivo debito recato dai carichi affidati, senza possibilità di restituzione, mentre **la**

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

controversia prosegue. Ad esempio, in caso di controversia pendente in Cassazione a seguito di impugnazione della sentenza della Commissione Tributaria Regionale di **parziale annullamento** (si assuma nella misura del 30% della maggiore imposta accertata e contestata dal contribuente) dell'avviso di accertamento, pronuncia impugnata sia dall'Agenzia delle entrate che dal contribuente, la **riscossione provvisoria** – ai sensi degli artt. 68, co. 2, lett. c), del D.Lgs. n. 546/1992, e 19, co. 1, del D.Lgs. n. 472/1997 – è pari all'intero importo di tributi, sanzioni e interessi determinati nella sentenza, pari, nell'esempio, al 70% dei tributi e correlati accessori in contestazione.

Effetti del perfezionamento della definizione sulle pronunce giurisdizionali

Non è prevista alcuna sospensione dei termini processuali e dei giudizi potenzialmente interessati dalla definizione agevolata: conseguentemente, potrebbe verificarsi che venga emessa una pronuncia esecutiva **prima della presentazione della dichiarazione di adesione alla definizione agevolata**, o nel periodo intercorrente tra la presentazione della dichiarazione e il perfezionamento della definizione.

In relazione all'esecuzione della **sentenza favorevole al contribuente**, l'art. 68, co. 2, del D.Lgs. n. 546/1992 prevede che *"Se il ricorso viene accolto, il tributo corrisposto in eccedenza rispetto a quanto statuito dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla notificazione della sentenza"*.

A causa dei tempi richiesti per l'esecuzione di una sentenza provvisoriamente esecutiva, può, pertanto, accadere che l'Agente della Riscossione abbia un **carico già oggetto di un provvedimento giurisdizionale di annullamento**, a seguito del quale non è stato effettuato lo sgravio. A tale riguardo, considerato che la definizione agevolata concerne i crediti che l'Agente della Riscossione ha in carico, la **C.M. n. 2/E/2017, par. 6.1**, ritiene ammessa l'adesione del debitore anche nelle ipotesi innanzi prospettate qualora ne abbia interesse, che può derivargli essenzialmente dalla circostanza che si tratta di una sentenza non definitiva che potrebbe essere riformata a seguito di impugnazione. A tal proposito, non va trascurato, infatti, che il procedimento della definizione agevolata presuppone la rinuncia del debitore al contenzioso e, quindi, anche agli effetti delle eventuali pronunce giurisdizionali emesse.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Richieste di rinvio della trattazione della controversia

Nell'ipotesi in cui **il carico definito abbia ad oggetto l'intero valore in contestazione**, qualora il contribuente dichiari di aver aderito alla definizione agevolata e chieda un rinvio della trattazione della controversia, la **C.M. n. 2/E/2017, par. 6.2**, ritiene di norma **inopportuno che l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate si opponga**, salvo che la richiesta risulti dilatoria, come nei seguenti esempi:

- il carico oggetto della controversia tributaria pendente non rientra tra quelli per i quali è possibile la definizione. In particolare, **se il carico non è definibile**, ad esempio perché escluso a causa della propria natura, oppure affidato dopo il 31 dicembre 2016, o per il mancato rispetto del piano rateale (art. 6, co. 8, del D.L. n. 193/2016);
- l'**udienza per la trattazione** è fissata in una data **successiva** rispetto al termine entro il quale il contribuente è tenuto a presentare la **dichiarazione** di cui all'art. 6, co. 2, del D.L. n. 193/2016, e non viene documentata la presentazione;
- la **dichiarazione** è già stata presentata e l'**udienza per la trattazione** è fissata in una data successiva rispetto al termine entro il quale il contribuente è tenuto al **pagamento in un'unica soluzione** o, in caso di opzione per il pagamento rateale, qualora il contribuente non risulti in regola con i pagamenti.