



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone Fisiche,
Lavoratori Autonomi ed Enti non Commerciali

Roma, 26 luglio 2023

OGGETTO: *Rinuncia agevolata alle controversie tributarie pendenti in Corte di cassazione – Articolo 1, commi da 213 a 218, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023)*

INDICE

Premessa.....	3
1. Requisiti e ambito di applicazione della rinuncia agevolata.....	4
2. Qualificazione giuridica, oggetto e perfezionamento della definizione....	6
3. Oggetto della rinuncia ed effetti. Cenni sul procedimento.....	9

Premessa

La legge 29 dicembre 2022, n. 197 (di seguito *legge di bilancio 2023*), ai commi da 213 a 218 dell'articolo 1, introduce, in alternativa alla definizione automatica di cui ai commi da 186 a 204, una speciale forma di definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti dinanzi alla Corte di cassazione in cui sia parte l'Agenzia delle entrate, aventi ad oggetto atti impositivi (di seguito, "*rinuncia agevolata*").

In particolare, il *comma 213*¹ dispone che il ricorrente entro il 30 settembre 2023² può rinunciare al ricorso principale o incidentale a seguito dell'intervenuta definizione con la controparte di tutte le pretese azionate in giudizio.

La *rinuncia agevolata* prevede quindi la sottoscrizione di un accordo tra le parti del giudizio in Cassazione e il successivo pagamento delle somme dovute per imposte, interessi ed eventuali accessori, con il beneficio della riduzione delle sanzioni ad un diciottesimo del minimo previsto dalla legge.

Indicazioni di carattere generale sull'istituto sono contenute nella circolare 27 gennaio 2023, n. 2/E, mentre indicazioni di carattere procedurale sono contenute nella circolare 20 marzo 2023, n. 6/E.

Con la presente circolare, si forniscono chiarimenti con particolare riferimento all'ambito applicativo della *rinuncia agevolata* nonché all'oggetto e alla qualificazione giuridica della definizione delle pretese con la controparte.

Per semplicità espositiva, i riferimenti normativi sono effettuati direttamente ai commi dell'articolo 1 della *legge di bilancio 2023*.

¹ Di seguito si riporta il testo del comma 213: «*In alternativa alla definizione agevolata di cui ai commi da 186 a 204, nelle controversie tributarie pendenti alla data di entrata in vigore della presente legge innanzi alla Corte di cassazione ai sensi dell'articolo 62 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, in cui è parte l'Agenzia delle entrate, aventi ad oggetto atti impositivi, il ricorrente, entro il 30 settembre 2023, può rinunciare al ricorso principale o incidentale a seguito dell'intervenuta definizione transattiva con la controparte, perfezionatasi ai sensi del comma 215, di tutte le pretese azionate in giudizio.*».

² L'articolo 20, comma 1, lett. g), del decreto legge 30 marzo 2023, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 maggio 2023, n. 56 ha sostituito il termine del 30 giugno 2023, contenuto nella formulazione originaria del comma 213, con il termine del 30 settembre 2023 (2 ottobre 2023, considerato che il 30 settembre cade di sabato).

1. Requisiti e ambito di applicazione della rinuncia agevolata

Come specificato nel *comma 213*, la *rinuncia agevolata* interessa le controversie in cui è parte l'Agenzia delle entrate, aventi ad oggetto atti impositivi, che risultano pendenti dinanzi alla Corte di cassazione alla data di entrata in vigore della legge di bilancio 2023, ovvero al 1° gennaio 2023.

Con riferimento alla pendenza della lite, come chiarito con riguardo agli altri istituti definitivi delle controversie contemplati dalla medesima legge di bilancio³, in coerenza con il dettato normativo e con la *ratio* delle predette disposizioni agevolative, si ritiene sufficiente che al 1° gennaio 2023 sia stata effettuata la notifica del ricorso a controparte, ancorché alla medesima data non risulti ancora effettuato il deposito del ricorso innanzi alla cancelleria della Suprema Corte, che dovrà comunque essere stato effettuato nei termini di legge.

Ai sensi del *comma 213*, la facoltà di rinuncia in via agevolata interessa le controversie «*aventi ad oggetto atti impositivi*»⁴. L'ambito di applicazione dell'istituto risulta analogo a quello della conciliazione agevolata di cui al *comma 206* e si discosta da quello della definizione automatica delle liti di cui al *comma 186*.

Pertanto, al fine di determinare, in base all'oggetto, le controversie definibili attraverso la *rinuncia agevolata*, si richiamano i chiarimenti forniti nella circolare 19 aprile 2023, n. 9/E, par. 2, relativa alla conciliazione agevolata.

³ Si veda, con riferimento alla conciliazione agevolata di cui ai commi da 206 a 212 della legge di bilancio 2023, la circolare 19 aprile 2023 n. 9/E, par. 2 e, con riguardo alla definizione automatica delle liti di cui ai commi da 186 a 204 della medesima legge, la circolare n. 2/E del 2023, par. 4.

⁴ Con circolare n. 2/E del 2023, par. 6, è stato specificato, così come per la definizione automatica di cui ai commi 186 e seguenti e la conciliazione agevolata di cui ai commi 206 e seguenti, che «*Anche in questo caso la disposizione non si applica alle controversie concernenti il recupero di crediti tributari sorti in uno Stato estero, in applicazione della direttiva 2010/24/UE o degli accordi o convenzioni bilaterali o multilaterali ratificati dall'Italia che prevedono assistenza reciproca alla riscossione, in quanto trattasi di tributi amministrati da un altro Stato, rispetto ai quali l'Agenzia delle entrate non è ente creditore. Per espressa previsione normativa sono escluse dalla procedura in esame le controversie concernenti, anche solo in parte, le risorse proprie tradizionali dell'Unione europea, l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione e le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato*».

Da tale documento di prassi emerge che la nozione di “atto impositivo”, rilevante per la definibilità della controversia, è più estesa rispetto a quella esplicitata nella prassi precedente di commento ad istituti analoghi, atteso che occorre tenere conto della posizione assunta dalla Corte di cassazione con la sentenza a sezioni unite 25 giugno 2021, n. 18298.

In altri termini, rientrano nella *rinuncia agevolata* quali atti impositivi: gli avvisi di accertamento, gli atti di recupero dei crediti d'imposta non spettanti e ogni altro atto di imposizione che rechi una pretesa tributaria qualificata.

Restano, invece, escluse le liti vertenti sui dinieghi espressi o taciti di rimborso, quelle aventi ad oggetto atti che non recano una pretesa tributaria qualificata o che risultano essere atti di mera riscossione⁵.

In riferimento ai giudizi aventi ad oggetto la cartella con cui viene comunicato al contribuente l'esito del controllo automatizzato della dichiarazione ai sensi dell'articolo 36-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e dell'articolo 54-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, si recepisce il principio di diritto espresso dalla Corte di cassazione a sezioni unite con la sentenza n. 18298 del 2021. In tale occasione, la Suprema Corte, pronunciando sull'articolo 6 del decreto legge 23 ottobre 2018, n. 119, ha chiarito che *«l'impugnazione della cartella di pagamento, con la quale l'Amministrazione finanziaria liquida, in sede di controllo automatizzato, ex articolo 36 bis del d.P.R. n. 600/1973, le imposte calcolate sui dati forniti dallo stesso contribuente, dà origine a controversia definibile in forma agevolata, ai sensi dell'articolo 6 del d.l. n. 119/2018, come convertito, con modificazioni, dalla l. n. 136/2018, quando detta cartella rappresenti il primo ed unico atto col quale la pretesa fiscale è comunicata al contribuente, essendo, come*

⁵ La circolare n. 9/E del 2023, sul punto, ha affermato che *«Come precisato con circolare n. 6/E del 2019, «Occorre tuttavia evidenziare che, ai fini della definizione, rileva la natura sostanziale dell'atto impugnato, che prescinde dal “nomen iuris” utilizzato nella specie. In tal senso si è espressa la Corte di cassazione con riferimento all'avviso di liquidazione dell'imposta di registro, volto a far valere “per la prima volta nei confronti del contribuente una pretesa fiscale maggiore di quella applicata al momento della richiesta di registrazione” (Cass. 6 ottobre 2010, n. 20731)».*

tale, impugnabile, ai sensi dell'articolo 19 del d.lgs. n. 546/1992, non solo per vizi propri, ma anche per motivi attinenti al merito della pretesa impositiva».

Il principio affermato dalle sezioni unite è stato confermato da numerose pronunce successive⁶.

2. Qualificazione giuridica, oggetto e perfezionamento della definizione

Come anticipato, presupposto della *rinuncia agevolata* è la definizione con la controparte di tutte le pretese azionate in giudizio, perfezionatasi ai sensi del *comma 215*.

Nell'ambito degli istituti definatori di cui alla *legge di bilancio 2023*, la definizione in argomento si pone in sostanziale continuità con l'accordo conciliativo agevolato esperibile dinanzi alle giurisdizioni di merito ai sensi dei precedenti *commi da 206 a 212*.

Invero, i due istituti che per la prima volta il legislatore affianca alla definizione automatica ai sensi dei *commi 186 e seguenti*, hanno il medesimo ambito applicativo e il medesimo beneficio della riduzione delle sanzioni.

Pertanto, con riferimento alla qualificazione giuridica da attribuire a tale istituto, in un'ottica sistematica si ritiene che la definizione in esame possa considerarsi assimilabile ad una conciliazione giudiziale.

Tale qualificazione comporta che l'accordo consente di ridefinire la pretesa all'esito di un'attenta valutazione della situazione di fatto e di diritto propria di ciascuna fattispecie, tenendo conto del grado di sostenibilità della pretesa e degli effetti ulteriori che la definizione è idonea a produrre⁷.

⁶ Tra le altre, Cass. 16 febbraio 2023, n. 4997; 8 febbraio 2023, n. 3805; 15 marzo 2022, n. 8290; 27 gennaio 2022, n. 2372; 1° dicembre 2021, n. 37691; 17 novembre 2021, n. 34932; 29 ottobre 2021, n. 30704.

⁷ Si precisa che l'articolo 23 del d.l. n. 34 del 2023, in caso di adesione alle definizioni agevolate previste dalla legge di bilancio 2023, tra le quali è compresa la *rinuncia agevolata*, ha introdotto una "*Causa speciale di non punibilità dei reati tributari*" in relazione ai seguenti reati tributari: 1) omesso versamento di ritenute dovute o certificate di cui all'art. 10-*bis* del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74; 2) omesso versamento dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale per un ammontare superiore a euro duecentocinquantomila di cui all'art. 10-*ter* del d.lgs. n. 74 del 2000; 3) indebita

Inoltre, considerata la *ratio* del nuovo istituto, nonché la sua eccezionalità, si ritiene che le parti possano regolare nell'ambito dell'accordo anche le spese di lite. In particolare, le parti possono concordare la compensazione integrale delle spese di tutti i gradi di giudizio⁸.

Il *comma 213* richiede che la definizione interessi «*tutte le pretese azionate in giudizio*». Pertanto, resta esclusa la possibilità, consentita invece con riguardo alla conciliazione agevolata, di addivenire ad un accordo avente ad oggetto solo una parte delle pretese contenute nell'atto impositivo impugnato.

La definizione comporta il beneficio dell'abbattimento delle sanzioni a un diciottesimo del minimo previsto dalla legge, come espressamente disposto dal *comma 214*.

I *commi da 213 a 218*, diversamente dalla definizione automatica delle liti pendenti, non disciplinano espressamente l'ipotesi di controversia relativa esclusivamente alle sanzioni. Al riguardo, stante l'assimilazione della presente definizione all'accordo conciliativo agevolato, si ritiene che la rinuncia non si possa esercitare in riferimento alle controversie aventi ad oggetto le sole sanzioni in quanto, in tali fattispecie, il beneficio della riduzione delle sanzioni a un diciottesimo del minimo, previsto dal *comma 214*, rappresenterebbe un abbattimento automatico della sanzione, che risulterebbe contrario alla *ratio legis*⁹.

In base al *comma 213*, la *rinuncia agevolata* è applicabile «*In alternativa alla definizione agevolata di cui ai commi da 186 a 204*». Il medesimo atto impositivo, quindi, non può essere oggetto di entrambe le definizioni.

Tuttavia, nei casi in cui il giudizio pendente in Cassazione interessi più atti impositivi, si ritiene ammissibile l'adesione del contribuente alla definizione

compensazione di crediti non spettanti per un importo annuo superiore a cinquantamila euro di cui all'art. 10-*quater*, comma 1, del d.lgs. n. 74 del 2000.

⁸ La regolamentazione degli assetti della pretesa impositiva in via "conciliativa" comporta dal punto di vista sostanziale una ipotesi di "cessazione della materia del contendere". Inoltre, il *comma 217* ritiene applicabili alla *rinuncia agevolata* le disposizioni dell'articolo 390 c.p.c. nei limiti della "compatibilità" e non richiama anche il successivo articolo 391 c.p.c..

⁹ Cfr. circolare n. 9/E del 2023, paragrafo 3.

automatica, ai sensi dei *commi 186 e seguenti*, con riferimento ad alcuni di essi¹⁰, e la successiva definizione dell'intera pretesa residua mediante *rinuncia agevolata*.

Tale ipotesi è configurabile, ad esempio, in presenza di una lite avente ad oggetto sia atti di accertamento che atti di contestazione. In tal caso, considerato che la rinuncia risulta preclusa rispetto agli atti recanti la sola irrogazione di sanzioni, si ritiene consentita la soluzione che prevede la previa adesione del contribuente alla definizione agevolata di cui al *comma 191*¹¹ in relazione agli atti di contestazione, intesi quali controversie autonome¹².

In ordine alla residua materia del contendere troverebbe applicazione la *rinuncia agevolata* tramite accordo tra le parti ai sensi dei *commi da 213 a 218*.

Il *comma 215* dispone che la definizione «*si perfeziona con la sottoscrizione e con il pagamento integrale delle somme dovute entro venti giorni dalla sottoscrizione dell'accordo intervenuto tra le parti.*».

Pertanto, tale forma di composizione concordata, configurando una fattispecie a formazione progressiva, richiede non solo l'incontro di volontà tra le parti del giudizio, ma anche il pagamento integrale, entro venti giorni dalla sottoscrizione dell'accordo, delle somme dovute a titolo di imposta, interessi, sanzioni ed eventuali accessori. Tali somme sono calcolate al netto degli importi già versati dal contribuente a titolo di iscrizione provvisoria e frazionata in pendenza di giudizio.

¹⁰ Si ricorda, invero, che, ai sensi del comma 195, «*Entro il 30 settembre 2023 per ciascuna controversia autonoma è presentata una distinta domanda di definizione agevolata [...] Per controversia autonoma si intende quella relativa a ciascun atto impugnato.*».

¹¹ Ai sensi del comma 191, «*Le controversie relative esclusivamente alle sanzioni non collegate al tributo possono essere definite con il pagamento del 15 per cento del valore della controversia in caso di soccombenza della competente Agenzia fiscale nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare, sul merito o sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, depositata alla data di entrata in vigore della presente legge, e con il pagamento del 40 per cento negli altri casi. In caso di controversia relativa esclusivamente alle sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono, per la definizione non è dovuto alcun importo relativo alle sanzioni qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla presente definizione agevolata.*».

¹² Il contribuente, se necessario su invito dell'Ufficio, provvede al deposito dei documenti di cui al *comma 197*, ovvero copia della domanda di definizione e del versamento, ai fini della declaratoria di estinzione del giudizio prevista dal *comma 198*. L'Ufficio provvederà alla contestuale liquidazione delle domande di definizione automatica al fine di comunicarne l'attestazione di regolarità alla Suprema Corte.

La necessità di versare l'intero importo dovuto entro venti giorni dalla sottoscrizione dell'accordo esclude la possibilità di dilazionare il pagamento.

Inoltre, ai sensi del *comma 216*, sono espressamente escluse sia la compensazione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 che la restituzione delle somme versate dal contribuente in pendenza di giudizio in misura superiore rispetto a quanto risulti dovuto in base all'accordo.

Infine, con riferimento al termine stabilito dal *comma 213*, si ritiene necessario che il contribuente, nel rispetto del disposto del *comma 215*, versi l'intero importo dovuto entro venti giorni dalla sottoscrizione dell'accordo e comunque entro il termine del 30 settembre 2023. Non appare, invece, indispensabile che anche la rinuncia al ricorso debba avvenire entro il 30 settembre 2023¹³.

3. Oggetto della rinuncia ed effetti. Cenni sul procedimento

In coerenza con la *ratio* e con l'intento deflativo del nuovo istituto, perfezionatasi la definizione con la sottoscrizione e il pagamento nel termine, la rinuncia al ricorso risulta essere un'attività doverosa.

Con riguardo ai requisiti della *rinuncia agevolata* e al relativo procedimento, si fa riferimento al *comma 217* che richiama, in quanto compatibili, le disposizioni dell'articolo 390 c.p.c..

Il comma 1 dell'articolo 390 citato stabilisce che «*La parte può rinunciare al ricorso principale o incidentale finché non sia cominciata la relazione all'udienza, o sino alla data dell'adunanza camerale*».

Con circolare n. 6/E del 2023, par. 6, in applicazione di tale disposizione, è stato precisato che, in base al dato testuale, «*Si ritiene [...] che la trattazione dell'udienza precluda la possibilità di effettuare la rinuncia*».

¹³ Sarebbe contrario ai principi generali stabilire la decadenza di un accordo già perfezionato per il mancato rispetto di un termine finalizzato semplicemente alla chiusura in rito della lite già definita tra le parti.

L'istituto si basa sull'avvenuta definizione fra le parti di tutte le pretese azionate in giudizio e, pertanto, dovrà riguardare sia il ricorso principale che quello incidentale eventualmente proposto da altre parti.

Con riferimento ai requisiti della rinuncia si può fare riferimento al comma 2 dell'articolo 390 c.p.c., che richiede, ai fini della formalizzazione della rinuncia, un atto sottoscritto dalla parte e dal suo avvocato o anche dal solo avvocato «*se è munito di mandato speciale a tale effetto*»¹⁴.

Quanto agli effetti, la rinuncia in argomento si configura come causa di estinzione del giudizio. Tuttavia, l'istituto della *rinuncia agevolata* non appare propriamente sovrapponibile alla disciplina ordinaria della rinuncia di cui all'articolo 390 c.p.c..

Invero, in base alla interpretazione consolidata della giurisprudenza di legittimità, in applicazione della disposizione dell'articolo 338 c.p.c.¹⁵, ritenuta idonea a disciplinare anche i giudizi dinanzi alla Corte di cassazione, «*La rinuncia al ricorso per cassazione produce l'estinzione del processo anche in assenza di accettazione, in quanto tale atto non ha carattere "accettizio" [...] e, determinando il passaggio in giudicato della sentenza impugnata, comporta il venir meno dell'interesse a contrastare l'impugnazione, rimanendo, comunque, salva la condanna del rinunciante alle spese del giudizio*» (Cass. 6 giugno 2022, n. 18002).

Invero, la *rinuncia agevolata*, basandosi su una composizione *ex lege* del rapporto tributario, idonea a sovrapporsi alla situazione processuale, non

¹⁴ Il terzo e ultimo comma dell'articolo 390 c.p.c. prevede che la cancelleria comunichi alle parti costituite il deposito dell'atto di rinuncia. Quest'ultimo comma, nella formulazione precedente le modifiche apportate con il decreto legislativo 10 ottobre 2022, n. 149 (*riforma Cartabia*), prescriveva che l'atto di rinuncia fosse notificato alle «*parti costituite o comunicato agli avvocati delle stesse, che vi appongono il visto*». Per effetto della richiamata riforma, la comunicazione alle parti costituite è a cura della cancelleria. Tale modifica trova applicazione anche ai giudizi in corso. In particolare, l'articolo 35, comma 6, del d.lgs. n. 149 del 2022, relativo alla disciplina transitoria, elenca una serie di articoli relativi al giudizio di cassazione, tra cui il 390, c.p.c., che, come modificati «*si applicano anche ai giudizi introdotti con ricorso già notificato alla data del 1° gennaio 2023 per i quali non è stata ancora fissata udienza o adunanza in camera di consiglio*».

¹⁵ Ai sensi dell'articolo 338 c.p.c., «*L'estinzione del procedimento di appello o di revocazione nei casi previsti nei numeri 4 e 5 dell'articolo 395 fa passare in giudicato la sentenza impugnata, salvo che ne siano stati modificati gli effetti con provvedimenti pronunciati nel procedimento estinto*».

determina il passaggio in giudicato della sentenza impugnata ma costituisce, piuttosto, una modalità di estinzione del giudizio disciplinata dalla legge.

Pertanto, è opportuno che nell'atto si faccia espresso riferimento al presupposto della rinuncia stessa, costituito dall'intervenuta composizione concordata della pretesa ai sensi dei *commi da 213 a 218* dell'articolo 1 della legge n. 197 del 2022.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Ernesto Maria Ruffini
(*firmato digitalmente*)