



Forum Fisco «Legge di Bilancio 2023»

**Misure di sostegno in favore del contribuente e regolarizzazione dei rapporti con
il Fisco**

Avv. Gabriele Sepio

Milano – Centro Congressi Leonardo Da Vinci

20 gennaio 2023

Argomenti trattati nell'incontro

Misure di sostegno in favore del contribuente:

- Art. 1, commi da 153 a 159 (*definizione agevolata degli avvisi bonari*);
- Art. 1, commi da 166 a 173 (*Regolarizzazione irregolarità formali*);
- Art. 1, commi da 174 a 178 (*Ravvedimento operoso agevolato*);
- Art. 1, commi da 179 a 185 (*Adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento*);
- Art. 1, commi da 186 a 205 (*Definizione agevolata delle controversie tributarie*);
- Art. 1, commi da 206 a 212 (*Conciliazione agevolata delle controversie tributarie*);
- Art. 1, commi da 213 a 218 (*Rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti in Cassazione*);
- Art. 1, commi da 219 a 221 (*Regolarizzazione degli omessi pagamenti di rate dovute a seguito di acquiescenza, accertamento con adesione, reclamo/mediazione e conciliazione giudiziale*);
- Art. 1, commi da 222 a 230 (*Stralcio dei debiti fino a mille euro affidati agli agenti della riscossione*);
- Art. 1, commi da 231 a 252 (*Definizione agevolata carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022 - «Rottamazione»*).





Misure di sostegno in favore del contribuente



Definizione agevolata degli avvisi bonari



Definizione agevolata degli avvisi bonari

Art. 1, commi da 153 a 161 e da 163 a 165 (*definizione agevolata degli avvisi bonari*)

- Come si vedrà in dettaglio nelle schede successive, la disposizione consente di definire con modalità agevolate le **somme dovute a seguito del controllo automatizzato** (cd. **avvisi bonari**) relative ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, al 31 dicembre 2020 e al 31 dicembre 2021:
 - **per le quali il termine di pagamento non sia ancora scaduto al 01.01.2023** (data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2023);
 - **Per le quali sia in essere un piano di rateazione alla data del 01.01.2023;**
 - **oppure i cui avvisi siano stati recapitati successivamente alla data del 01.01.2023;**
- La disposizione prevede il pagamento **integrale** delle imposte e dei contributi previdenziali, degli interessi e delle somme aggiuntive eventualmente dovute. L'agevolazione, in sostanza, consiste nella **sanzione in misura ridotta del 3%**, in luogo di quella del 30% ridotto ad 1/3 in caso adesione all'avviso bonario (10% quindi). Restano ferme le imposte non versate o versate in ritardo con gli eventuali accessori



Definizione agevolata degli avvisi bonari

Art. 1, comma 153 (*ambito oggettivo della definizione degli avvisi bonari*)

- *«Le somme dovute dal contribuente a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, al 31 dicembre 2020 e al 31 dicembre 2021, richieste con le comunicazioni previste dagli articoli 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, per le quali il termine di pagamento di cui all'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, non è ancora scaduto alla data di entrata in vigore della presente legge, **ovvero per le quali le medesime comunicazioni sono recapitate successivamente a tale data**, possono essere definite con il pagamento delle imposte e dei contributi previdenziali, degli interessi e delle somme aggiuntive. Sono dovute le sanzioni nella misura del 3 per cento senza alcuna riduzione sulle imposte non versate o versate in ritardo.»*



Definizione agevolata degli avvisi bonari

Art. 1, comma 153 (*ambito oggettivo della definizione degli avvisi bonari*)

- Il comma 153 (insieme al comma 155 in materia di avvisi bonari già oggetto di rateazione, v. *infra*), descrive **l'ambito oggettivo della definizione agevolata** degli avvisi bonari, prevedendo diversi limiti.
- Si tratta esclusivamente delle somme dovute a seguito del **controllo automatizzato** delle dichiarazioni, richieste con le **comunicazioni** previste dagli artt. 36-*bis* DPR 600/1973 o 54-*bis* DPR 633/1972. Sono dunque **escluse** le comunicazioni di irregolarità al seguito del controllo ex art. 36-*ter* DPR 633 del 1972 (controllo formale), in quanto la norma menziona espressamente solo l'art. 36-*bis* dello stesso Decreto (unitamente all'analogo art. 54-*bis* in materia di IVA). Si ricorda che le comunicazioni emesse in seguito al controllo automatico evidenziano **la correttezza o incorrettezza della dichiarazione**. In tale ultimo caso, il contribuente può segnalare all'Agenzia delle Entrate perché ritiene che l'errore non sussista, oppure può pagare beneficiando di una riduzione della sanzione ad 1/3 di quella ordinaria (**10% anziché 30%**). **Sono poi dovuti gli interessi (3,5% annuo a decorrere dalla data in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato)** ed eventuali accessori (ad es. maggiorazioni INPS su crediti di natura previdenziale), oltre naturalmente all'imposta.



Definizione agevolata degli avvisi bonari

Art. 1, comma 153 (*ambito oggettivo della definizione degli avvisi bonari*)

- Il secondo requisito è che le **comunicazioni** devono riguardare le dichiarazioni **relative ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, 2020 e 2021** (in linea generale riguarda dunque i modelli PF, SC, etc., presentate nel 2020, 2021 e 2022). Vale la pena sottolineare che è **escluso il periodo di imposta 2022**. Diversamente, i contribuenti avrebbero potuto presentare quest'anno la dichiarazione relativa al 2022 (ad es. PF 2023) senza versare le relative imposte consapevoli che la sanzione sarebbe stata pari solo al 3%.



Definizione agevolata degli avvisi bonari

Art. 1, comma 153 (*ambito oggettivo della definizione degli avvisi bonari*)

- Il terzo requisito è che, alla data di entrata in vigore della norma (01.01.2023), **alternativamente**:
 - Non è scaduto il termine per pagare bonariamente la comunicazione (art. 2, comma 2, D.lgs. 462 del 1997). Si tratta di un termine ordinariamente **di 30 giorni dalla data di ricezione della comunicazione definitiva** (cioè quella che non è stata contestata dal contribuente oppure è stata «riemessa» dall'Ufficio a seguito delle osservazioni fornite). Per inciso, dal 20 maggio 2022 al fine al 31 agosto 2022, tale termine era stato allungato a 60 giorni dal D.L. n. 21 del 2022. In sostanza, possono teoricamente essere definitivi in via agevolata gli avvisi bonari **ricevuti entro il 2.12.2022** in assenza di osservazioni da parte del contribuente ;



Art. 1, comma 153 (*ambito oggettivo della definizione degli avvisi bonari*)

- (Segue scheda precedente):
 - Ovvero le **comunicazioni di irregolarità siano recapitate dopo il 01.01.2023**. Considerando che la norma usa il termine «recapitate», sembrerebbe doversi intendere come sinonimo di «ricevute», vale a dire che **non si dovrebbe tenere conto della data di spedizione ma appunto quella di ricezione della comunicazione**. Questa particolare previsione guarda al futuro (gli avvisi bonari recapitati alla fine di dicembre sono già coperti dalla disposizione analizzata nella scheda precedente), tenendo conto che **per procedere alla liquidazione automatica ex art. 36-bis l'Ufficio ha tempo fino all'«inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo»**. Il 2021, dunque, può essere controllato fino al 01.1.2023 e, quanto alla riscossione, c'è tempo fino al 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (il periodo 2021 - dichiarazione 2022 -, quindi, può essere posto in riscossione fino al 31.12.2025, v. anche slide successiva sul comma 159, in materia di proroga dei termini di riscossione).



Definizione agevolata degli avvisi bonari

Art. 1, comma 153 (ambito oggettivo della definizione degli avvisi bonari)

- Da ultimo, si evidenzia che la definizione riguarda anche i contributi previdenziali e assistenziali. Tuttavia, poiché di solito la loro riscossione avviene mediante l'avviso di addebito ex art. 30 D.L. 78/2010 (quindi non con l'avviso bonario), sembrano **definibili solo i contributi determinati nel quadro RR del modello Redditi**, dichiarati ma non versati.



Art. 1, comma 153 (*ambito oggettivo della definizione degli avvisi bonari*) – Circolare 1/E del 2023

- Tanto premesso, il 13 gennaio 2023 è stata emanata la prima Circolare esplicativa delle misure a sostegno del **contribuente (1/E del 2023)**, che si è soffermata sulla definizione degli avvisi bonari. Di seguito si riportano alcune precisazioni di interesse:
- *«Rientrano nella definizione agevolata:*
 - a) le comunicazioni per le quali **il termine di pagamento**, previsto dall'articolo 2, comma 2, del d.lgs. n. 462 del 1997, non è ancora scaduto alla data di entrata in vigore della legge di bilancio 2023 (1° gennaio 2023), ossia le comunicazioni **già recapitate per le quali, alla stessa data, non è ancora scaduto il termine di 30 giorni (90 giorni in caso di avviso telematico) per il pagamento delle somme dovute o della prima rata;***
 - b) le comunicazioni **recapitate successivamente alla medesima data** di entrata in vigore della legge.»*



Art. 1, comma 154 (*modalità di definizione agevolata degli avvisi bonari*)

- Comma 154: *«Il pagamento delle somme di cui al comma 153 avviene secondo le modalità e i termini stabiliti dagli articoli 2 e 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462. In caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, delle somme dovute, la definizione non produce effetti e si applicano le ordinarie disposizioni in materia di sanzioni e riscossione.»*
- Il comma 154 detta le **modalità per definire gli avvisi bonari** analizzati sinora, vale a dire quelli il cui termine di pagamento non era già scaduto al 01.01.2023, oppure che sono stati ricevuti dopo tale data, e che in entrambi i casi hanno ad oggetto i periodi di imposta 2019, 2020, oppure 2021.
- Il comma 154 precisa altresì le conseguenze per il **mancato pagamento entro i termini**, prevedendo che in tal caso **si applicheranno le disposizioni ordinarie (di conseguenza le sanzioni tornano in misura piena)**.



Definizione agevolata degli avvisi bonari

Art. 1, comma 154 (*modalità di definizione agevolata degli avvisi bonari*)

- Più in dettaglio, il Comma 154 in commento rimanda alle modalità «comuni» per la definizione degli avvisi bonari, laddove richiama semplicemente gli «*articoli 2 e 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462*».
- Ciò significa, innanzitutto, che sarà possibile **pagare entro 30 giorni dal ricevimento dell'avviso**. Di regola è nell'avviso stesso che sono già indicati gli importi dovuti e rideterminati con le agevolazioni sanzionatori in caso di pagamento entro i 30 gg. **Probabilmente per quelli che saranno emessi in futuro sarà lo stesso Ufficio a determinare già da subito le sanzioni al 3%**, mentre per quelli emessi a dicembre u.s., cioè prima dell'entrata in vigore della norma ma che comunque possono essere definiti in via agevolata, dovrebbe essere il contribuente a dovere ricalcolare la sanzione. Ad ogni modo, in caso di dubbio, si può contattare direttamente il responsabile che ha emesso la Comunicazione, essendo questa una procedura che prevede per sua natura l'interlocuzione tra contribuente e A.F., oltre a fare riferimento alle indicazioni fornite con la Circolare 1/E del 2023.



Art. 1, comma 154 (*modalità di definizione agevolata degli avvisi bonari*)

- (segue scheda precedente)
- Oltre il pagamento in unica soluzione entro i 30 gg, è altresì possibile pagare **in 20 rate trimestrali di pari importo** (v. scheda di commento all'art. 1, comma 159, che ha rimosso il limite delle 8 rate per gli importi inferiori ad euro 5.000).
- La **prima rata deve essere versata entro 30 gg** dal ricevimento della comunicazione. Sull'importo delle rate successive sono dovuti gli interessi e le medesime devono essere pagate con scadenza trimestrale, entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre.
- Il **mancato pagamento, anche parziale**, entro le scadenze, provoca la perdita dei benefici e l'applicazione delle norme ordinarie. In particolare, secondo l'art. 15-ter del DPR 602 del 1973: *«In caso di rateazione ai sensi dell'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, il mancato pagamento della prima rata entro il termine di trenta giorni dal ricevimento della comunicazione, ovvero di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni in misura piena.»*



Art. 1, comma 154 (*modalità di definizione agevolata degli avvisi bonari*)

- Il richiamo all'art. 15-ter del d.P.R. 602 del 1973 da ultimo citato, in materia di riscossione per inadempimento, non è espressamente menzionato dall'art. 1, **comma 154, il quale si limita ad affermare che si applicano «le ordinarie disposizioni in materia di sanzioni e riscossione»**. Ad ogni modo, dovendo logicamente trovare applicazione l'art.15-ter, dovrebbe allora ritenersi applicabile anche l'istituto del cd. **Lieve inadempimento**, secondo il quale, in presenza di piccoli ritardi o limitati omessi versamenti, non si decade dal beneficio (art. 15-ter, comma 3).
- In particolare, **per il lieve inadempimento**, se la rata viene versata per una frazione non superiore al 3% e, in ogni caso, a 10.000 euro, si procede all'iscrizione a ruolo della frazione non pagata, **dei relativi interessi e della sanzione commisurati all'importo non versato**, ma non si perde il beneficio della rateizzazione.
- Analogamente, non si decade dalla rateizzazione se la rata viene versata con una **“lieve tardività”**:
 - non superiore a 7 giorni dalla scadenza, in caso di prima rata
 - entro il termine di pagamento della rata successiva, in caso di una rata diversa dalla prima.
- Nelle ipotesi di **“lieve inadempimento”** è possibile evitare l'iscrizione a ruolo versando, a titolo di ravvedimento, entro la scadenza della rata successiva, o entro 90 giorni in caso di ultima rata:
 - la frazione non pagata, gli **interessi legali e la sanzione in misura ridotta**, nei casi di insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3% e, in ogni caso, a 10.000 euro
 - gli interessi legali e la sanzione in misura ridotta, nei casi di tardivo versamento, non superiore a 7 giorni.



Art. 1, comma 154 (modalità di definizione agevolata degli avvisi bonari – Circolare 1/E del 2023)

- Anche in questo caso, si riportano alcuni passaggi di interesse della Circolare 1/E del 2023:
- *«il comma 154 prevede che il pagamento delle somme dovute deve avvenire secondo le modalità e i termini stabiliti dagli articoli 2 (per il pagamento in unica soluzione) e 3-bis (per il pagamento in forma rateale) del d.lgs. n. 462 del 1997. Pertanto, per beneficiare della definizione agevolata, è necessario che le somme dovute, con sanzioni ridotte al 3 per cento, siano versate, in unica soluzione, entro 30 giorni (90 giorni in caso di avviso telematico) dal ricevimento della comunicazione originaria o della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione degli esiti. In caso di opzione per il pagamento rateale, la prima rata deve essere versata entro il predetto termine di 30 (o 90) giorni e le **rate diverse dalla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo, con i relativi interessi di rateazione.**»*



Art. 1, comma 155 (definizione agevolata degli avvisi bonari rateizzati)

- Comma 155: *«Le somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni, richieste con le comunicazioni previste dagli articoli 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il cui pagamento rateale ai sensi dell'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, è ancora in corso alla data di entrata in vigore della presente legge, possono essere definite con il pagamento del debito residuo a titolo di imposte e contributi previdenziali, interessi e somme aggiuntive. Sono dovute le sanzioni nella misura del 3 per cento senza alcuna riduzione sulle imposte residue non versate o versate in ritardo.»*
- Il comma 155 consente di definire con modalità agevolate anche le rate, relative a comunicazioni di irregolarità, delle dilazioni ancora in corso al 01.01.2023.



Art. 1, comma 155 (*definizione agevolata degli avvisi bonari rateizzati*)

- Pertanto, è possibile pagare la sanzione del 3% anche in caso di avvisi bonari ricevuti diversi anni fa (a prescindere dal periodo d'imposta) e che sono stati oggetto di rateizzazione ai sensi dell'art. 3-bis del D.lgs. 462 del 1997 (8 o 20 rate trimestrali, descritto *supra*) ancora in essere.
- La norma appare applicare **la sanzione al 3%, però, solamente sulle rate residue**: «Sono dovute le sanzioni nella misura del 3 per cento senza alcuna riduzione sulle imposte **residue** non versate o versate in ritardo». Pertanto la disposizione creerebbe disparità tra i contribuenti che hanno un piano di rateazione appena avviato rispetto a quelli che viceversa sono in procinto di concluderlo (**pensiamo a chi ha pagato solo la prima rata e che beneficerà delle sanzioni al 3% sulle 19 successive, contro chi magari deve pagare solo poche rate rimanenti**). A parità di periodo d'imposta accertato la disparità è ancora più manifesta con i contribuenti il cui termine di pagamento dell'ultima rata era previsto il 31.12.2022, in quanto in nessun modo beneficiano della definizione (il piano rateale non è più in essere al 01.01.2023, v. anche slide successive sul comma 157).



Art. 1, comma 155 (*definizione agevolata degli avvisi bonari rateizzati – Circolare 1/E*)

- **La Circolare 1/E ha confermato che la riduzione delle sanzioni è solo sulle rate residue:**
- *«Il comma 155 prevede la definizione agevolata anche con riferimento alle comunicazioni di cui ai citati articoli 36-bis del DPR n. 600 del 1973 e 54-bis del DPR n. 633 del 1972, **riferite a qualsiasi periodo d'imposta**, per le quali, alla data del 1° gennaio 2023 (data di entrata in vigore della legge di bilancio 2023), sia regolarmente in corso un pagamento rateale, ai sensi dell'articolo 3-bis del citato d.lgs. n. 462 del 1997.*
- *Per rateazioni in corso al 1° gennaio 2023 **si intendono le rateazioni regolarmente intraprese in anni precedenti (a prescindere dal periodo d'imposta)**, per le quali, alla medesima data, non si è verificata alcuna causa di decadenza ai sensi dell'articolo 15-ter del DPR n. 602 del 1973.*
- *L'agevolazione consiste nella rideterminazione delle sanzioni **in misura pari al 3 per cento dell'imposta** (non versata o versata in ritardo) che residua dopo aver considerato i versamenti rateali eseguiti fino al 31 dicembre 2022. Pertanto, **la definizione agevolata si realizza con il pagamento degli importi residui a titolo di imposte, contributi previdenziali, interessi e somme aggiuntive, nonché con il pagamento delle sanzioni calcolate nella misura del 3 per cento delle residue imposte non versate o versate in ritardo.**»*



Art. 1, comma 156 (modalità di definizione agevolata degli avvisi bonari rateizzati)

- Comma 156: «Il pagamento rateale delle somme di cui al comma 155 prosegue secondo le modalità e i termini previsti dall'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462. In caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, delle somme dovute, la definizione non produce effetti e si applicano le ordinarie disposizioni in materia di sanzioni e riscossione.»
- **In sostanza, la rateazione dell'avviso bonario già in corso prosegue come se nulla fosse; l'unica differenza è che le sanzioni dovranno essere pagate in misura ridotta e gli interessi da dilazione ricalcolati** (perché tengono conto dell'importo della sanzione). Poiché non sembrano essere previsti decreti attuativi né discrezionalità dell'A.F., i contribuenti dovrebbero procedere *de plano*, pagando autonomamente le imposte, secondo gli importi indicati nella rata, ma riducendo aritmeticamente le sanzioni al 3% e rideterminando gli interessi da dilazione. Si rimanda, sul punto, ai calcoli e alle dimostrazioni di cui alla Circolare 1/E del 2023.
- **La Circolare 1/E del 2023 ha altresì chiarito che, oltre che seguire come «se nulla fosse» il contribuente ha diritto a procedere in 20 rate, nel caso in cui gliene fossero state accordate solo 8 (v. commento all'art. 159).**
- Anche in questo caso la norma prevede la decadenza dal beneficio se non si versa il dovuto per tempo, con la conseguenza che le sanzioni «tornano» al 30% per quanto previsto dall'art. 13 D.lgs. 472/1997. Per il resto, valgono le medesime considerazioni svolte *supra* sulle modalità di definizione ai sensi dell'art. 1, comma 154, presumibilmente anche per quanto riguarda l'ipotesi di lieve inadempimento.



Definizione agevolata degli avvisi bonari

Art. 1, comma 157 (*acquisizione definitiva delle somme versate a fronte dell'avviso bonario e diniego di rimborso*)

- Comma 157: «Le somme versate fino a concorrenza dei debiti definibili ai sensi dei commi da 153 a 159, anche anteriormente alla definizione, restano definitivamente acquisite e non sono rimborsabili.»
- **La norma precisa che le somme versate a concorrenza della definizione agevolata degli avvisi bonari, o delle relative rateizzazioni in essere, è definitivamente acquisita e non si dà luogo a rimborso.**
- Sembrerebbe, in prima battuta, che se il contribuente decide di beneficiare della sanzione al 3%, non potrà più chiedere la restituzione delle somme versate anche laddove, **in un secondo momento, si dovesse accorgere che il versamento è indebito** (pensiamo al contribuente sbadato che in un secondo momento si rende conto di avere già pagato le somme pretese con l'avviso bonario nel frattempo definito in via agevolata).
- Lo stesso però sembra - stranamente - valere anche per chi non ha beneficiato della definizione ma avrebbe potuto astrattamente rientrarci. **La norma infatti si riferisce ai debiti «definibili» (si badi bene, non «definiti»), «anche anteriormente alla definizione».** Sul punto sembrerebbe necessario un chiarimento. Quindi pago interamente la sanzione al 10% ma mi accorgo di non dovere nulla. Anche in questo caso, essendo l'importo definibile non potrò chiedere la restituzione.



Art. 1, comma 158 (*proroga dei termini per la riscossione a seguito di comunicazione di irregolarità*)

- In particolare, il comma 158 proroga di un anno il termine previsto dall'art. 25, comma 1, lett. a) dPR 602 del 1973, secondo cui *«Il concessionario notifica la cartella di pagamento, al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre: a) **del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione**, ovvero a quello di scadenza del versamento dell'unica o ultima rata se il termine per il versamento delle somme risultanti dalla dichiarazione scade oltre il 31 dicembre dell'anno in cui la dichiarazione è presentata, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nonché del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta per le somme che risultano dovute ai sensi degli articoli 19 e 20 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917»*
- L'agente della riscossione deve dunque notificare la cartella entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione. **Come accennato, la norma riguarda esclusivamente il periodo di imposta 2019, pertanto la relativa cartella di pagamento, che ordinariamente deve essere notificata entro il 31.12.2023, potrà essere notificata entro il 31.12.2024.**



Definizione agevolata degli avvisi bonari

Art. 1, comma 158 (proroga dei termini per la riscossione a seguito di comunicazione di irregolarità)

- 158. In deroga a quanto previsto all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, **con riferimento alle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019**, richieste con le comunicazioni previste dagli articoli 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, i termini di decadenza per la notificazione delle cartelle di pagamento, previsti dall'articolo 25, comma 1, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, sono prorogati di un anno.



Definizione agevolata degli avvisi bonari)

Art. 1, comma 159 (modifiche alla rateizzazione delle somme dovute a seguito di avviso bonario)

- Comma 159: «All'articolo 3-bis, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, le parole: « in un numero massimo di otto rate trimestrali di pari importo, ovvero, se superiori a cinquemila euro, » sono soppresse».
- Come accennato in precedenza, l'art. 3-bis prevede(va) la possibilità di rateizzare l'avviso bonario pagando in 8 rate trimestrali se il debito era pari inferiore a euro 5.000,00; ovvero in 20 rate trimestrali se il debito fosse stato superiore.
- Con la norma in parola, è eliminata questa differenza e sarà possibile rateizzare **in 20 rate trimestrali a prescindere dall'ammontare del debito.**



Art. 1, comma 159 (modifiche alla rateizzazione delle somme dovute a seguito di avviso bonario)

- Aldilà dei dubbi esposti, a Circolare 1/E è intervenuta ammettendo espressamente la possibilità di «spalmare» da 8 a 20 rate gli importi residui:
- *«allo scopo di uniformare il numero massimo di rate (venti rate trimestrali di pari importo) in cui può essere suddiviso il pagamento dei debiti emergenti dal controllo delle dichiarazioni, a prescindere dall'ammontare dei debiti stessi, viene quindi prevista la soppressione delle parole «in un numero massimo di otto rate trimestrali di pari importo, ovvero, se superiori a cinquemila euro». Ne consegue che, indipendentemente dall'importo della comunicazione, **il contribuente può sempre optare per il pagamento delle somme dovute fino ad un numero massimo di venti rate trimestrali di pari importo. Tale disposizione si applica, oltre che alle rateazioni non ancora iniziate, anche a tutte le rateazioni in corso al 1° gennaio 2023. Di conseguenza, tutti i piani rateali attualmente in corso relativi a debiti di importo non superiore a cinquemila euro possono essere estesi fino a un massimo di venti rate trimestrali.»***
- All'atto pratico, la Circolare 1/E precisa che *«il piano di dilazione originariamente previsto in otto rate, già rideterminato negli importi per effetto della definizione agevolata prevista dal comma 155, **può essere esteso fino a un massimo di venti rate trimestrali, ripartendo il debito residuo nel numero restante di rate (fino ad arrivare a venti) e ricalcolando l'importo degli interessi di rateazione rispetto ai nuovi importi e alle nuove scadenze.»***



Regolarizzazione delle irregolarità formali



Art. 1, commi da 166 a 173 (*Regolarizzazione irregolarità formali*)

- Con i commi in commento, si consente di sanare le irregolarità, le infrazioni, le inosservanze di obblighi o adempimenti, **di natura formale**, non rilevanti sulla determinazione della base imponibile ai fini delle **imposte sui redditi, dell'IVA e dell'IRAP** e sul pagamento di tali tributi, **se commesse fino al 31 ottobre 2022**, mediante **la loro rimozione** e il **versamento di una somma pari a 200 euro** per ciascun periodo di imposta a cui si riferivano.
- Si evidenzia preliminarmente che la norma è praticamente identica a quella recata dall'art. 9, d.l. n. 119 del 2018. Pertanto i chiarimenti di prassi forniti in quella sede (in particolare **Circolare 11/E del 15 maggio 2019**) sembrano potere essere utilizzati per poter precisare l'ambito operativo di questa nuova edizione della definizione delle irregolarità formali, destinata ancora una volta *«alla vasta platea delle “partite IVA”, siano essi professionisti, ditte individuali, società di persone o di capitali, sia ai privati contribuenti che potrebbero aver commesso irregolarità formali nell’adempiere agli obblighi fiscali, sia infine ai soggetti tenuti, in base a specifiche disposizioni di legge, alla comunicazione di dati fiscalmente rilevanti.»* (Circolare 11/E).



Art. 1, comma 166 L. di Bilancio 2023 e art. 9 D.L. 119 del 2018 (regolarizzazione delle irregolarità formali – ambito oggettivo)

- Come anticipato, la norma in analisi è del tutto simile a quella già prevista dall'art. 9 D.L. 119/2018, di seguito riportate per comodità di riscontro:
- Art. 1, Comma 166: *«Le irregolarità, le infrazioni e l'inosservanza di obblighi o adempimenti, di natura formale, che non rilevano sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta sul valore aggiunto e dell'imposta regionale sulle attività produttive e sul pagamento di tali tributi, commesse fino al 31 ottobre 2022, possono essere regolarizzate mediante il versamento di una somma pari a euro 200 per ciascun periodo d'imposta cui si riferiscono le violazioni.»*
- Art. 9, comma 1: *«Le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti, di natura formale, che non rilevano sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, dell'IVA e dell'IRAP e sul pagamento dei tributi, commesse fino al 24 ottobre 2018, possono essere regolarizzate mediante il versamento di una somma pari ad euro 200 per ciascun periodo d'imposta cui si riferiscono le violazioni.»*



Art. 1, comma 166 (regolarizzazione delle irregolarità formali – ambito oggettivo)

- Sotto il profilo oggettivo è possibile definire le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti di natura formale, connesse entro il 31 ottobre 2022, **purché le stesse non rilevino sulla determinazione della base imponibile**, sulla liquidazione e sul pagamento dell'IVA, delle imposte dirette e relative addizionali, delle imposte sostitutive, delle ritenute alla fonte e dei crediti d'imposta
- «Trattasi, tendenzialmente, di quelle violazioni per le quali il legislatore ha previsto sanzioni amministrative **pecuniarie entro limiti minimi e massimi o in misura fissa, non essendoci un omesso, tardivo o errato versamento di un tributo sul quale riproporzionare la sanzione**. Tale aspetto costituisce uno dei tratti che, generalmente, consente di distinguerle dalle cd "violazioni sostanziali".
- Trattasi, in ogni caso, **di inosservanze di formalità ed adempimenti suscettibili di ostacolare l'attività di controllo**, anche solo in via potenziale; diversamente le stesse costituirebbero violazioni "meramente formali", per le quali l'articolo 6 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, dispone, al comma 5- bis (introdotto dall'articolo 7, comma 1, lettera a), del decreto legislativo n. 32 del 2001), la non punibilità, trattandosi di violazioni che non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta, ovvero sul versamento del tributo e che non pregiudicano l'attività di controllo svolta dall'amministrazione finanziaria (cfr. circolare n. 77/E del 3 agosto 2001)» (Circolare 11/E)



Art. 1, comma 166 (regolarizzazione delle irregolarità formali – ambito oggettivo)

- A titolo esemplificativo, vi rientrano (v. *amplius* Circolare 11/E):
 - **la presentazione di dichiarazioni annuali redatte non conformemente ai modelli approvati** (tra cui sono ricomprese le dichiarazioni presentate tramite un ufficio postale da parte dei contribuenti obbligati alla presentazione per via telematica), ovvero l'errata indicazione o l'incompletezza dei dati relativi al contribuente (cui si applica la sanzione di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471);
 - **l'omessa o irregolare presentazione delle comunicazioni dei dati delle fatture emesse e ricevute o delle liquidazioni periodiche IVA**, di cui agli articoli 21 e 21-bis del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, dall'articolo 1, comma 1, della legge 30 luglio 2010, n. 122 (cfr. l'articolo 11, commi 2-bis e 2-ter, del d.lgs. n. 471 del 1997). Invero, tale violazione può essere definita solo quando l'imposta risulta assolta e non anche quando la violazione ha avuto effetti sulla determinazione e sul pagamento dell'imposta;
 - l'omessa, irregolare o incompleta presentazione degli **elenchi Intrastat**, di cui all'articolo 50, commi 4 e 6, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993 n. 427 (cfr. l'articolo 11, comma 4, del d.lgs. n. 471 del 1997);
 - **l'omessa restituzione dei questionari inviati dall'Agenzia o da altri soggetti autorizzati, ovvero la restituzione dei questionari con risposte incomplete o non veritiere** (cfr. l'articolo 11, comma 1, lettera b), del d.lgs. n. 471 del 1997);



Art. 1, comma 166 (*regolarizzazione delle irregolarità formali – ambito oggettivo*)

- A titolo esemplificativo, vi rientrano (Circolare 11/E):
 - **l'omissione, incompletezza o inesattezza delle dichiarazioni d'inizio, o variazione dell'attività** di cui all'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA), ovvero delle dichiarazioni di cui all'articolo 35-ter e all'articolo 74-quinquies dello stesso decreto (cfr. l'articolo 5, comma 6, del d.lgs. n. 471 del 1997);
 - l'erronea compilazione della dichiarazione di cui all'articolo 8, comma 1, lettera c) del decreto IVA che abbia determinato l'annullamento della dichiarazione precedentemente trasmessa invece della sua integrazione (cfr. l'articolo 11, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997 e la risposta ad interpello n. 126 del 21 dicembre 2018);
 - **l'anticipazione di ricavi o la posticipazione di costi in violazione del principio di competenza**, sempre che la violazione non incida sull'imposta complessivamente dovuta nell'anno di riferimento (cfr. l'articolo 1, comma 4, del d.lgs. n. 471 del 1997);



Art. 1, comma 166 (*regolarizzazione delle irregolarità formali – ambito oggettivo*)

- A titolo esemplificativo, vi rientrano (Circolare 11/E):
 - la **tardiva trasmissione delle dichiarazioni da parte degli intermediari** (cfr. l'articolo 7-bis del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241);
 - le **irregolarità od omissioni compiute dagli operatori finanziari** (cfr. l'articolo 10 del d.lgs. n. 471 del 1997);
 - l'**omessa o tardiva comunicazione dei dati al sistema tessera sanitaria** (cfr. l'articolo 3, comma 5-bis del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175);
 - l'**omessa comunicazione della proroga o della risoluzione del contratto di locazione soggetto a cedolare secca** (cfr. l'articolo 3, comma 3, ultimo periodo del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23);
 - la violazione degli obblighi inerenti alla documentazione e registrazione delle operazioni imponibili ai fini IVA, quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo (cfr. l'articolo 6, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997);



Art. 1, comma 166 (*regolarizzazione delle irregolarità formali – ambito oggettivo*)

- Le suelencate violazioni devono essere state commesse fino al **31 ottobre 2022**. Quelle commesse successivamente non possono essere regolarizzate.
- Individuare **il tempo della commissione della violazione può non essere immediato in alcuni casi**. Ad ogni modo, quanto alle **condotte omissive**, la violazione è di regola integrata dal giorno successivo rispetto allo scadere del termine (ad esempio, se l'Agenzia delle Entrate ha chiesto di rispondere al questionario entro il 20 ottobre 2022, la condotta omissiva è integrata il 21 ottobre 2022). Viceversa, **per le condotte attive**, la violazione è integrata il giorno in cui è stata compiuta l'azione (sempre nell'esempio del questionario, se si risponde per tempo il 15 ottobre 2022, ma fornendo informazioni incomplete, la violazione dovrebbe ritenersi perfezionata il 15 ottobre 2022).



Art. 1, comma 167 (*termini di versamento*)

- Comma 167: «*Il pagamento della somma di cui al comma 166 è eseguito in due rate di pari importo da versare, rispettivamente, **entro il 31 marzo 2023 e il 31 marzo 2024.***»
- La somma di 200 euro prevista dal comma 166, dunque, deve essere versata nella misura di Euro 100 entro marzo 2023 e il 31 marzo 2024. Naturalmente, se vanno sanate più violazioni, occorrerà sommarle e poi versarle nelle due *tranche* qui indicate.



Art. 1, comma 168 (*perfezionamento della regolarizzazione*)

- Comma 168: «*La regolarizzazione si perfeziona con il pagamento delle somme dovute ai sensi del comma 167 e con la rimozione delle irregolarità e omissioni*».
- Secondo il comma 168, **occorre altresì rimuovere la violazione**. Quindi, se ad esempio non è stato presentato un modello, ciò dovrà essere fatto. Se è stato rappresentato un documento con dati incorretti (i.e. una fattura), questi andranno rettificati e così via.
- Quanto alla rimozione della violazione, potendo non essere agevole (si pensi al semplice caso in cui si abbiano dubbi su quali siano i dati corretti da inserire), l'Agenzia delle Entrate, in passato, ha dimostrato una certa elasticità.
- Con la Circolare 11/E, innanzi tutto, aveva precisato **che la violazione andava rimossa laddove possibile**, ed **entro il termine di pagamento della seconda rata**. In secondo luogo, ha creato un meccanismo (non previsto dalla norma e integrato nel Decreto attuativo) **per il quale l'Agenzia delle Entrate stessa avrebbe inviato una lettera di compliance in cui avrebbe indicato le eventuali violazioni riscontrate e come integrarle, dando tempo 30 giorni al contribuente per adempiere**. Vedremo se sarà così anche in questa edizione, dal momento che anche in questo caso è prevista l'emanazione di un Decreto attuativo (v. *infra* art. 1, comma 173).



Art. 1, commi 169, 170, 172 (esclusioni)

- Comma 169: *«Sono esclusi dalla regolarizzazione gli atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria di cui all'articolo 5-quater del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227».*
- Comma 170: *«La procedura non può essere esperita dai contribuenti per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato».*
- Comma 172: *«Sono escluse dalla regolarizzazione le violazioni di cui al comma 166 già contestate in atti divenuti definitivi dalla data di entrata in vigore della presente legge».*



Regolarizzazione delle irregolarità formali

Art. 1, commi 169, 170, 172 (*esclusioni - segue*)

- In base alle norme citate, risultano dunque escluse:
- Le violazioni formali **relative ad ambiti impositivi diversi** da quelli espressamente elencati (ad esempio, violazioni formali inerenti l'imposta di registro, l'imposta di successione, etc...). L'art. 1, comma 166, infatti, si riferisce esclusivamente a violazioni formali relative a IRAP, IVA o dirette;
- Le violazioni **formali contestate con atti divenuti definitivi alla data 01.01.2023**. Ciò significa che, al 01.01.2023, non sono decorsi i termini per impugnare (anche nei giudizi in corso) o definire in acquiescenza o con altre forme deflative. **Si evidenzia che la Circolare 11 aveva precisato che risultano altresì esclusi gli atti che sono divenuti definitivi dopo l'entrata in vigore della legge ma prima del pagamento della prima rata** (pensiamo ad un atto di contestazione delle sanzioni «definito» con sentenza passata in giudicato in data 30.02.2023). Se questa impostazione venisse confermata, occorrerà versare la prima rata prima del termine di impugnazione della sentenza, non potendosi «attendere» il termine del 31.03.2023 previsto per legge.
- **In sostanza prima della data di scadenza della prima rata non dovrà rendersi definitivo l'atto. Occorrerà capire se l'AE confermerà questa impostazione (*segue*)**



Art. 1, commi 169, 170, 172 (esclusioni - segue)

- **atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria di cui all'articolo 5-quater del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167**, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227 (c.d. voluntary disclosure), compresi gli atti emessi a seguito del mancato perfezionamento della procedura. L'esclusione in parola è riferita tanto alla procedura di "collaborazione volontaria" per il rientro dei capitali detenuti all'estero introdotta dalla legge 15 dicembre 2014, n. 186, quanto alla riapertura dei termini prevista dall'articolo 7 del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225 (Circolare 11/E);
- l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato. Per l'effetto **non rientrano nella definizione le violazioni concernenti gli obblighi di monitoraggio fiscale** (compilazione del quadro RW) e, in teoria, quelle concernenti l'IVIE e l'IVAFE, anche se queste ultime non avrebbero potuto rientrarci a prescindere, stante il fatto che il comma 165 si riferisce solo a dirette, IVA e IRAP (segue).



Art. 1, commi 169, 170, 172 (esclusioni - segue)

- **Tutte le violazioni che non hanno natura «formale».** In estrema sintesi, sebbene spesso è difficile distinguerle, sono escluse le violazioni *meramente formali*, che si differenziano dalle *formali* poiché non idonee ad ostacolare l'attività di accertamento dell'Agenzia delle Entrate, nonché le violazioni *sostanziali*, che a differenza delle *formali* incidono sulla determinazione o il versamento del tributo. Pertanto, la medesima condotta potrebbe costituire una violazione *formale* se infine non ha inciso sulla determinazione del tributo e diventare *sostanziale* nel caso contrario. **Si pensi ad esempio a una fattura che non è stata conservata a norma. Se il contribuente ha però correttamente liquidato le imposte ad essa afferenti, si dovrebbe trattare di una violazione formale.** Se non lo ha fatto, quella condotta si può tradurre in una violazione sostanziale che dunque non è definibile in base alla procedura in analisi.
- Nella stessa circolare 11/E (al cui par. 3 è riportato un elenco di possibili violazioni sostanziali), infatti, tra le violazioni *formali* viene riportato il caso di «*violazione degli obblighi inerenti alla documentazione e registrazione delle operazioni imponibili ai fini IVA, quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo*» e tra quelle *sostanziali*, invece «*le irregolarità consistenti nella mancata emissione di fatture, ricevute e scontrini fiscali, quando hanno inciso sulla corretta determinazione e liquidazione del tributo*».
-



Art. 1, comma 171 (*Proroga dei termini per l'accertamento*)

- Comma 171: «*in deroga all'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, con riferimento alle violazioni formali commesse fino al 31 ottobre 2022, oggetto di un processo verbale di constatazione, i termini di cui all'art. 20, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, sono prorogati di due anni.*
- La norma dispone una proroga al termine previsto dall'art. 20, comma 1, D.lgs. 472/1997, in base al quale «*L'atto di contestazione di cui all'articolo 16, ovvero l'atto di irrogazione, devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi.*».
- Pertanto, sarà **possibile elevare atti di contestazione di sanzioni (formali), ovvero di irrogazione, purché preceduti da un PVC, fino a tutto il 2029 per quanto riguarda le violazioni commesse nel 2022**, 2028 per le violazioni del 2021; 2027 per le violazioni del 2020; e così via.
- **Dubbi sorgono sulle violazioni formali i cui termini ordinari sono già scaduti. Ad esempio, le violazioni commesse nel 2017, avrebbero potuto essere contestate entro il 31.12.2022.** La proroga è entrata in vigore a termini scaduti, il 01.01.2023; tuttavia, se la disposizione venisse considerata di carattere procedurale, la stessa potrebbe retroagire, «riesumando» la possibilità di contestare le violazioni formali, oggetto di PVC, commesse sino al 2016, i cui i termini di accertamento si erano chiusi nel 2021.



Art. 1, comma 173 (*Provvedimento attuativo*)

- Comma 173: *«Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono disciplinate le modalità di attuazione dei commi da 166 a 172».*
- Nell'«edizione precedente», l'Agenzia delle Entrate adottò il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 62274/2019 del 15 marzo 2019, a cinque mesi di distanza circa dall'emanazione della definizione agevolata.



Ravvedimento operoso agevolato



Ravvedimento operoso agevolato

Art. 1, commi da 174 a 178 (*Ravvedimento operoso agevolato*)

- Le norme in esame consentono, in deroga all'ordinaria disciplina del ravvedimento operoso, di regolarizzare **le dichiarazioni relative al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2021 e a quelli precedenti**, purché le relative violazioni **non siano state già contestate alla data del versamento del dovuto** (in unica soluzione o a rate, con prima scadenza il 31.03.2023), mediante la rimozione dell'irregolarità o dell'omissione e il pagamento dell'imposta, degli interessi e delle sanzioni, queste ultime ridotte a **1/18** del minimo edittale irrogabile.
- In sede di esame parlamentare è stato precisato che gli effetti della regolarizzazione possono essere applicati solamente alle dichiarazioni presentate. Non è dunque possibile presentare una dichiarazione «ultratardiva» per integrarla avvalendosi del ravvedimento.
- Similmente a quanto visto per la definizione delle agevolazioni formali, il legislatore ha escluso anche in questo caso la possibilità di regolarizzare l'emersione di attività finanziarie costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato.



Art. 1, comma 174 (Ravvedimento operoso agevolato – ambito oggettivo e aspetti procedurali)

- Comma 174: «Con riferimento ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, le violazioni diverse da quelle definibili ai sensi dei commi da 153 a 169 e da 166 a 173, riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e ai periodi d'imposta precedenti, possono essere regolarizzate con il pagamento di un diciottesimo del minimo edittale delle sanzioni irrogabili previsto dalla legge, oltre all'imposta e agli interessi dovuti. Il versamento delle somme dovute ai sensi del primo periodo può essere effettuato in otto rati trimestrali di pari importo con scadenza della prima rata fissata al 31 marzo 2023. Sulle rate successive alla prima, da versare, rispettivamente, entro il 30 giugno, il 30 settembre, il 20 dicembre e il 31 marzo di ciascun anno, **sono dovuti gli interessi nella misura del 2 per cento annuo**. La regolarizzazione di cui al presente comma e ai commi 175 a 178 è consentita sempreché le violazioni non siano state già contestate, alla data del versamento di quanto dovuto o della prima rata, con atto di liquidazione, di accertamento o di recupero, di contestazione ed irrogazione delle sanzioni, comprese le comunicazioni di cui all'art. 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600»



Art. 1, comma 174 (*Ravvedimento operoso agevolato – ambito oggettivo e aspetti procedurali*)

- Come anticipato, la disposizione in commento **costituisce sostanzialmente una deroga all'ordinario ravvedimento operoso** (art. 13, D.lgs. 472 del 1997), specialmente nella parte in cui prevede una riduzione della sanzione più efficace rispetto a quella ordinaria (**1/18**, mentre nel ravvedimento operoso la riduzione varia da un **massimo di 1/15** ma solo se effettuata in tempi estremamente stringenti e, di prassi, da un massimo di **1/10** a un **minimo di 1/5**, in particolare a seconda del tempo impiegato per rimuovere la violazione).
- Sebbene il comma 174, anche per alcune scelte terminologiche, sembra richiamare il ravvedimento dell'art. 13, D.lgs. 472, del 1997, in realtà **definisce un istituto autonomo**, con un ambito operativo proprio che non coincide esattamente con il ravvedimento di cui all'art. 13. Del resto, questa previsione non è mai espressamente richiamata dall'art. 1, comma 174, neanche con un rimando in via residuale.
- Ciò dovrebbe comportare **che i due istituti viaggiano su binari paralleli**. In teoria i contribuenti possono liberamente accedere, al ricorrere delle condizioni, al ravvedimento ex art. 1, comma 174 in commento o a quello di cui all'art. 13 citato. Naturalmente, potendo, conviene ricorrere a quello dell'art. 1, comma 174, **non solo per la riduzione più elevata delle sanzioni, ma anche per la possibilità di rateizzare, che invece è preclusa nell'altro caso** ed è possibile pagare solo in maniera frazionata con sanzioni più elevate in base al lasso di tempo (art. 13-*bis* dello stesso Decreto).



Art. 1, commi 174 e 176 (Ravvedimento operoso agevolato – ambito oggettivo ed esclusioni)

- In base al comma 174, è possibile regolarizzare:
- **Solo violazioni relative a tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate** (IVA, IRES, IRAP, IRPEF e relative addizionali regionale e comunale, imposta di bollo, imposta sulle successioni e donazioni, imposta di registro, ipotecarie e catastali etc.). Sono dunque esclusi tutti gli altri tributi, quali quelli locali o amministrati dall’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (**IMU, tassa automobilistica, accise, imposta sulle scommesse, Tari, etc**);
- **Solo violazioni per cui non si è a conoscenza di una contestazione da parte dell’Agenzia delle Entrate.** Infatti, il beneficio del ravvedimento operoso è legato alla spontaneità della condotta del contribuente. In proposito, il comma 174 prevede che *«La regolarizzazione di cui al presente comma e ai commi 175 a 178 è consentita sempreché le violazioni non siano state già contestate, alla data del versamento di quanto dovuto o della prima rata, con atto di liquidazione, di accertamento o di recupero, di contestazione ed irrogazione delle sanzioni, comprese le comunicazioni di cui all’art. 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600»*;
- **Solo violazioni «relative» al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2022** e precedenti. Sembrano dunque sanabili le violazioni dichiarative commesse nei modelli Redditi/IRAP 2022 (periodo di imposta 2021), dal momento che il legislatore ha scelto il termine **«relative al» e non «commesse nel»**;
- Ai sensi del comma 176, poi, **non è possibile regolarizzare le violazioni relative al patrimonio all’estero**, similmente a quanto previsto in materia di violazioni formali: *«la regolarizzazione non può essere esperita dai contribuenti per l’emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato»*.



Art. 1, comma 174 (*Ravvedimento operoso agevolato – ambito oggettivo e aspetti procedurali*)

- Sono poi **espressamente escluse le violazioni definibili ai sensi dei commi 153 a 159** (quindi quelle per cui è stato consegnato l'avviso bonario ex art. 36 bis con sanzioni ridotte, analizzati *supra*), **nonché da 166 a 173** (le violazioni formali analizzate *supra*). La previsione non brilla per chiarezza.
- L'interpretazione che **sembra preferibile porta a ritenere che le violazioni ordinariamente contestabili con controllo automatizzato ex art. 36-bis** (in particolare l'omesso o ritardato versamento dei tributi dichiarati) **non sono *tout court* definibili** con il ravvedimento in parola.
- L'alternativa è ritenere che sono **escluse solo le violazioni definibili ai sensi degli artt. 153 a 159**; restringendo l'ambito della esclusione alle sole violazioni riguardanti i periodi di imposta 2019, 2020 e 2021 per i quali non siano scaduti i termini per il pagamento dell'avviso bonario il 1° gennaio 2023 o comunque non sia stato rateizzato. (segue)



Art. 1, comma 174 (*Ravvedimento operoso agevolato – ambito oggettivo ed esclusioni*)

- Tuttavia, se si segue questa seconda impostazione, si giunge al risultato che il contribuente che ha ricevuto l'avviso bonario e non lo ha pagato e sta «attendendo» la cartella di pagamento, potrebbe paradossalmente beneficiare del ravvedimento in parola. Infatti, quell'avviso bonario non rientrerebbe nelle ipotesi di quelli «definibili ai sensi dei commi da 153 a 159», con la conseguenza che il **contribuente inadempiente rientrerebbe dalla finestra beneficiando di una sanzione pari al 1,66% (1/18 di sanzione al 30%)** dell'imposta non versata, anziché il 3% prevista con la definizione agevolata degli avvisi bonari.
- Quindi il paradosso potrebbe essere che per il contribuente che ricevere un avviso bonario ma non la cartella entro il 31 marzo 2023 potrebbe preferire rinunciare alla definizione delle sanzioni del 10% accedendo alla misura del ravvedimento agevolato. Per questa ragione si dovrebbe propendere per una interpretazione restrittiva volta ad evitare tale corto circuito



Art. 1, comma 174 (*Ravvedimento operoso agevolato – ambito oggettivo ed esclusioni*)

- La impostazione estensiva, cioè che in generale non è definibile qualsiasi violazione contestabile ai sensi dell'art. 36-*bis* a prescindere dall'ambito oggettivo dei commi 153 a 159, è avvalorata anche dal fatto che, tra le altre cause di esclusione, il comma 174 prevede espressamente che *«la regolarizzazione di cui al presente comma (...) è consentita sempreché le violazioni **non siano già state contestate**, alla data del versamento di quanto dovuto o della prima rata, con **atto di liquidazione di accertamento o di recupero**, di contestazione e di irrogazione delle sanzioni, **comprese le comunicazioni di cui all'art. 36-ter** del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600»*.
- La norma menziona solo il 36-*ter* (si evidenzia che il ravvedimento ordinario menziona anche il 36-*bis*), dando appunto l'impressione che il legislatore non abbia ivi espressamente indicato l'art. 36-*bis* poiché l'esclusione si intende già ricompresa con il richiamo ai commi da 153 a 159.



Art. 1, comma 174 (*Ravvedimento operoso agevolato – ambito oggettivo ed esclusioni*)

- Tuttavia, anche questa interpretazione presta il fianco ad alcuni effetti sconvenienti. **Il contribuente consapevole di aver commesso una irregolarità** (ha dichiarato e non versato ad esempio i tributi relativi al 2021), sebbene non ancora raggiunto dall'avviso bonario, **non potrebbe utilizzare in bonis il ravvedimento agevolato** in analisi per quanto appena osservato (manca l'avviso bonario tra gli atti ravvedibili) e **non gli converrebbe utilizzare il ravvedimento operoso ordinario** (sanzioni ridotte ad 1/6, 5% del tributo se la sanzione è al 30%), poiché sarebbe meglio aspettare, a quel punto, l'avviso bonario definibile in via agevolata al 3%. **Insomma converrebbe tenere un atteggiamento attendista (con un certo margine di incertezza).**
- Pertanto, in base alle considerazioni che precedono, la norma sembra volta a definire solo le violazioni **«riguardanti le dichiarazioni»**, i.e. **la dichiarazione infedele** (punita dal 90 al 180% dell'imposta evasa con possibilità di aumento della metà se la condotta è fraudolenta), **non rilevando la ragione che ha determinato l'infedeltà** (ad es. costi indeducibili, inesistenti, ricavi non tassati, indebita fruizione di agevolazioni etc).



Art. 1, commi 174 e 175 (*Ravvedimento operoso agevolato – modalità di regolarizzazione*)

- Comma 174: *«le violazioni (...) possono essere regolarizzate con il pagamento di un diciottesimo del minimo edittale delle sanzioni irrogabili previsto dalla legge, oltre all'imposta e agli interessi dovuti. Il versamento delle somme dovute ai sensi del primo periodo può essere effettuato in otto rate trimestrali di pari importo con scadenza della prima rata fissata al 31 marzo 2023. Sulle rate successive alla prima, da versare, rispettivamente, entro il 30 giugno, il 30 settembre, il 20 dicembre e il 31 marzo di ciascun anno, sono dovuti gli interessi nella misura del 2 per cento annuo»*
- Comma 175: *«la regolarizzazione di cui ai commi da 174 a 178 si perfeziona con il versamento di quanto dovuto ovvero della prima rata entro il 31 marzo 2023 e con la rimozione delle irregolarità od omissioni.»*



Art. 1, commi 174 e 175 (*Ravvedimento operoso agevolato – modalità di regolarizzazione*)

- Dunque si regolarizza pagando **l'imposta, gli interessi e la sanzione ridotta ad 1/18** del minimo previsto dalla legge. Le somme devono essere versata in unica soluzione il **31 marzo 2023**, oppure è possibile pagare a rate di pari importo entro il 30 giugno, 30 settembre e 20 dicembre e 31 marzo di ogni anno. Sulle rate successive alla prima, sono **però dovuti interessi al 2%**.
- Come per il ravvedimento operoso, occorre autodeterminare l'ammontare dell'imposta evasa quale sia la violazione commessa. Se si escludono le sanzioni da omesso o ritardato versamento e quelle formali per quanto visto sopra, **restano principalmente le violazioni dichiarative** (infedele dichiarazione, di regola punite nella misura, al minimo, dal 90% al 135% per condotta fraudolenta dell'imposta evasa, anche se non mancano eccezioni, come per le sanzioni particolari che riguardano l'errato utilizzo del reverse charge). **Dovrebbero essere escluse le sanzioni per condotta omissiva, in quanto la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi** (si intende la dichiarazione presentata oltre i 90 giorni dal termine di scadenza o non presentata affatto) non può essere ravveduta.



Art. 1, commi 174 e 175 (*Ravvedimento operoso agevolato – modalità di regolarizzazione*)

- In base alle considerazioni precedenti, **l'istituto appare avere scarso appeal**, nonostante il premio sia notevole: con il ravvedimento ordinario, le violazioni *«riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021»*, astrattamente potrebbero godere di una riduzione ad 1/6 o 1/7, contro 1/18.
- Il fatto **è che il ravvedimento è comunemente utilizzato per risolvere i tardivi o omessi versamenti**, tanto è vero che il legislatore ha previsto norme particolarmente premiali, definite nella prassi **«ravvedimento sprint» etc., se ci si ravvede subito dopo la violazione**. Il decreto legislativo n. 158 del 2015, infatti, ha modificato la normativa sulle sanzioni per **ritardati od omessi versamenti**, prevedendo la riduzione alla metà della sanzione ordinaria per i versamenti **effettuati nei 90 giorni** dal termine (quindi **la sanzione passa dal 30% al 15%**). Ha poi previsto un'ulteriore riduzione ulteriore, nei casi in cui il pagamento è effettuato nei primi 15 gg dalla scadenza, riducendo ulteriormente la **sanzione ad 1/15 per ogni giorno di ritardo (1%)**. Con il ravvedimento ordinario, in questi casi, applicando la riduzione delle sanzioni ad 1/10 (fino al 30 giorno), si arriva a pagare una sanzione pari allo 0,1%.



Ravvedimento operoso agevolato

Art. 1, commi 174 e 175 (*Ravvedimento operoso agevolato – modalità di regolarizzazione*)

- Viceversa, per tutte le considerazioni esposte prima, l'attuale ravvedimento agevolato sembra rivolto **solo alle violazioni dichiarative e queste ben più di rado vengono ravvedute**, anche per inconvenienti pratici, a prescindere dal regime premiale.
- **Infatti, possono essere molto difficili da individuare e, anche se individuate, quantificarle esattamente, tant'è che nei casi più complessi si procede prima a interpellare l'Agenzia delle Entrate.**
- In secondo luogo, queste violazioni sono meno «evidenti» e, in ogni caso, si può ottenere una riduzione ad un terzo delle sanzioni in acquiescenza, contro la riduzione ad un sesto che solitamente si applica per il ravvedimento di questi tipi di violazioni.
- Tenuto conto di questi aspetti, **la norma è sicuramente interessante perché il vantaggio sanzionatorio è notevole** (una sanzione ordinariamente prevista al 90% si riduce al 5%), **ma i profili applicativi, tenuto conto dell'incertezza che si ha nell'autoregolare certi tipi di violazioni e il poco tempo che si ha per farlo correttamente (il 31 marzo 2023), rischia di lasciare fuori quei contribuenti che magari avrebbero avuto interesse.**



Art. 1, comma 175 (*perfezionamento e decadenza*)

- Comma 175 *«la regolarizzazione di cui ai commi da 174 a 178 si perfeziona con il versamento di quanto dovuto ovvero della prima rata entro il 31 marzo 2023 e con la rimozione delle irregolarità od omissioni. Il mancato pagamento, in tutto o in parte, di una delle rate successive alla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo degli importi ancora dovuti, nonché della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, applicata sul residuo dovuto a titolo di imposta, e degli interessi nella misura prevista all'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, con decorrenza dalla data del 31 marzo 2023. **In tali ipotesi, la cartella di pagamento deve essere notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di decadenza della rateazione.»***



Art. 1, comma 175 (*perfezionamento e decadenza*)

- La regolarizzazione si perfeziona con il pagamento dell'unica o della **prima** rata. In questo senso il **beneficio sanzionatorio è messo «al sicuro» anche pagando una sola rata e omettendo il versamento di quelle successive**. Tuttavia, se non si paga in tutto o in parte una sola rata entro la scadenza, si decade dal beneficio della **rateazione** e vengono iscritte a ruolo tutte le somme ancora dovute con una **ulteriore sanzione pari al 30% dell'imposta ancora dovuta e interessi al 4% annuo**. La pretesa sarà elevata con una cartella di pagamento apposita, che **potrà essere emanata fino al 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di decadenza della rateazione**.
- Si consideri che una sanzione per violazione dichiarativa ordinaria è pari al 90% dell'imposta evasa. Ora, se il contribuente la ravvede tramite l'istituto in analisi, paga una prima rata con sanzione al 5%. Se non paga quelle successive, finirebbe per pagare una sanzione pari al 5% dell'imposta totale, e una sanzione del 30% sull'87,5% dell'imposta rimanente (7/8 essendo pagata già una rata). Ciò è teoricamente conveniente, ma va considerato che non potrà rateizzare il debito residuo e, in caso di contestazione dell'Agenzia delle Entrate, si sarebbe quantomeno potuto pagare in acquiescenza (quindi la sanzione pari al 30% dell'imposta evasa vista la riduzione ad un terzo).



Art. 1, comma 177 (*ravvedimento ordinario*)

- Comma 177 «*Restano validi i ravvedimenti già effettuati alla data di entrata in vigore della presente legge e non si dà luogo a rimborso*»
- Ritenendo che la norma si stia riferendo al ravvedimento operoso di cui all'art. 13, D.lgs. 472 del 1997, **ciò significa che chi lo ha effettuato non potrà chiedere il rimborso delle maggiori sanzioni pagate in quella sede**. Il contenuto della disposizione è vagamente pleonastico e forse è stato inserito a scanso di speculazioni che avrebbero condotto a liti dinanzi alla Corte di giustizia tributaria.



Art. 1, comma 178 (*disposizioni attuative*)

- Comma 178: «Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate possono essere definite le modalità di attuazione dei commi da 174 a 177.»
- In questo caso un decreto regolamentare è solo **eventuale**, ma sarebbe senz'altro necessario per chiarire i dubbi sugli ambiti oggettivi della norma e sugli ambiti di applicazione della stessa. **Si deve tenere conto, tuttavia, degli stringenti termini (31 marzo 2023 per il pagamento della prima o unica rata)** che potrebbero rendere difficile un intervento tempestivo. In tale stato di cose, si segnalano i principali documenti di prassi, resi in materia di ravvedimento operoso, applicabili *mutatis mutandis* a quello in esame:
 - Circolare 42/E del 2016, in materia di regolarizzazione delle dichiarazioni presentate in ritardo e ravvedimento operoso;
 - Circolare 23/E del 2015, chiarimenti in materia di ravvedimento operoso;
 - Circolare 27/E del 2013, soluzioni in caso di errati versamenti da parte dei contribuenti;
 - Risoluzione 67/E del 2011, ravvedimento in forma frazionata (sebbene questa è di interesse minore laddove il ravvedimento *de quo* è espressamente rateizzabile).



Adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento



Adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento

Art. 1, commi da 179 a 185 (*adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento*)

- Come si dirà nelle schede successive, l'art. 1, ai commi da 179 a 185, **consente di definire in via agevolata gli atti del procedimento di accertamento adottati dall'Agenzia delle entrate**, purché non impugnati e per i quali non siano decorsi i termini per presentare ricorso, nonché quelli notificati dall'Agenzia delle entrate entro la data del 31 marzo 2023, garantendo una riduzione delle sanzioni a 1/18 (contro la riduzione a 1/3 ordinariamente prevista in sede di adesione o di acquiescenza).
- Con analogo regime premiale, le disposizioni consentono altresì di definire gli **inviti al contraddittorio**, o di prestare **acquiescenza** agli atti impositivi.



Adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento

Art. 1, comma 179 (*adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento – ambito oggettivo*)

- Comma 179: *«Con riferimento ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, per gli accertamenti con adesione di cui agli articoli 2 e 3 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, relativi a processi verbali di constatazione redatti ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, e consegnati entro la data del 31 marzo 2023, nonché relativi ad avvisi di accertamento e ad avvisi di rettifica e di liquidazione non impugnati e ancora impugnabili alla data di entrata in vigore della presente legge e a quelli notificati successivamente, entro il 31 marzo 2023, le sanzioni di cui al comma 5 dell'articolo 2 e al comma 3 dell'articolo 3 del citato decreto legislativo n. 218 del 1997 si applicano nella misura di un diciottesimo del minimo previsto dalla legge. Le disposizioni del primo periodo si applicano anche agli atti di accertamento con adesione relativi agli inviti di cui all'articolo 5-ter del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, notificati entro il 31 marzo 2023.»*
- Si evidenzia, innanzi tutto, che anche in questo caso **sono definibili esclusivamente i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate** (v. schede precedenti). Sono dunque fuori, ad esempio, gli atti emessi dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, dagli enti locali, etc.



Adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento

Art. 1, comma 179 (*adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento – ambito oggettivo*)

- Il comma 179, innanzitutto, prevede la possibilità di definire «agevolatamente» gli **accertamenti con adesione di cui ai commi 2 e 3 del D.lgs. 218 del 1997** (nonché come si vedrà, le adesioni a seguito di inviti al contraddittorio).
- L'accertamento con adesione, in sintesi, è un istituto deflativo che può essere esperito prima o dopo l'emanazione dell'atto impositivo, d'impulso d'ufficio o del contribuente, e ha la funzione di raggiungere la corretta pretesa impositiva nel contraddittorio tra ufficio e contribuente. Il beneficio che ottiene il contribuente, come accennato, è la riduzione delle sanzioni ad un terzo rispetto a quelle che sarebbero state irrogate con l'atto impositivo. Con la norma speciale in analisi, la riduzione arriva ad un diciottesimo.
- **Il comma 2 citato riguarda l'adesione degli accertamenti sulle imposte dirette e sull'IVA**, il comma 3 delle indirette, o più precisamente, **«l'accertamento delle imposte sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecaria, catastale e comunale sull'incremento di valore degli immobili»** (art. 1, comma 2, D.lgs. 218 del 1997).



Adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento

Art. 1, comma 179 (adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento – accertamento con adesione)

- Gli accertamenti con adesione in parola sono definibili in maniera agevolata se sono relativi a:
 1. Processi verbali di constatazione consegnati entro la data del 31 marzo 2023;
 2. Avvisi di accertamento, rettifica e liquidazione, non impugnati e ancora impugnabili alla data del 1° gennaio 2023;
 3. Avvisi di accertamento notificati successivamente al 1° gennaio 2023 ed entro il 31 marzo 2023;



Adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento

Art. 1, comma 179 (adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento – accertamento con adesione)

- La prima ipotesi è quella **relativa ad un'adesione che fa seguito ad una procedura di controllo fiscale avviata con un PVC** (redatto ai sensi dell'art. 24 l. 4 del 1929, cfr. dossier del Senato) che è stato consegnato entro il 31 marzo 2023.
- La norma non sembra indicare altri limiti temporali. Pertanto, Un possibile atto impositivo che fa seguito al PVC consegnato al contribuente verificato il 30 marzo 2023, che potrebbe benissimo essere notificato nel 2028, può essere oggetto di adesione da parte del contribuente con riduzione delle sanzioni ad 1/18.



Adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento

Art. 1, comma 179 (*adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento – accertamento con adesione*)

La seconda ipotesi è quella **degli avvisi di accertamento, rettifica e liquidazione, non impugnati e ancora impugnabili alla data del 1° gennaio 2023.**

In sostanza, al 1° gennaio 2023, non devono essere trascorsi i 60 gg dalla data di notifica dell'atto impositivo. Coloro che, a seguito della notifica dell'atto, hanno presentato l'istanza di accertamento con adesione (prima dell'emanazione della legge di bilancio), se il procedimento di adesione è a tutt'ora in essere, potrebbero concludere il procedimento amministrativo beneficiando della riduzione alle sanzioni a 1/18. **La presentazione dell'istanza, infatti, sospende per 90 gg i termini per la presentazione del ricorso e l'unico limite previsto dalla norma è che l'atto non sia stato impugnato** (e non lo è dato che è oggetto di adesione) **e sia ancora impugnabile** (e lo è per forza se i 90 giorni per il procedimento di adesione sono ancora in corso).

A diverse conclusioni si dovrebbe pervenire per coloro che hanno già pagato, prima del 1° gennaio 2023, la prima o unica rata emessa a seguito del procedimento di adesione. A rigore, l'atto è divenuto definitivo (per perfezionamento dell'adesione) prima del 1° gennaio 2023 e non rientra più nel perimetro dell'adesione.

Per inciso, il beneficio maggiore potrebbe essere ottenuto **da chi ha impugnato l'avviso di accertamento notificato prima del 1° gennaio 2023, dal momento che grazie alla pacificazione delle liti pendenti** (v. infra), non pagherebbe alcuna sanzione e solo il 90% del valore della lite (che di regola coincide con il tributo conteso), che è una soluzione migliore rispetto al pagamento di tutto il tributo, gli interessi e la sanzione ridotta ad 1/18. **Va detto, tuttavia, che con l'adesione è possibile negoziare una minore imposta a debito; viceversa nella lite fiscale dovrà accettare quanto preteso con l'avviso di accertamento.**



Adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento

Art. 1, comma 179 (adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento – accertamento con adesione)

In base a questa impostazione, restano esclusi quelli che hanno appena definito l'accertamento con adesione, pagando la prima rata, e comunque tutti quelli che hanno un piano di rateazione in essere, concordato a seguito dell'accertamento con adesione.

A differenza della definizione degli avvisi bonari (v. *supra*), infatti, in questo caso non è prevista una norma che permette di pagare, quantomeno sulle rate successive al 1° gennaio 2023, le sanzioni in misura ridotta ad 1/18.

Tenuto conto del tenore del comma 179 e della mancanza di una previsione specifica, invece prevista per la definizione degli avvisi bonari, **si dovrebbe dunque ritenere ragionevolmente che chi ha un'adesione definita prima del 1° gennaio 2023, anche se sta ancora sostenendo le rate dopo questa data, non beneficia della agevolazione in parola.**



Adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento

Art. 1, comma 179 (adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento – accertamento con adesione)

- La terza ipotesi riguarda **l'adesione rispetto agli avvisi di accertamento che sono stati notificati tra il 1° gennaio ed entro il 31 marzo 2023.**
- A riguardo, si evidenzia che potrebbero essere necessari chiarimenti in merito al concetto di «notifica». Di regola si fa riferimento alla data in cui l'atto è stato ricevuto dal contribuente; quindi un atto impositivo ad esempio **inviato alla notifica il 30 marzo 2023 ed effettivamente «consegnato» al contribuente il 1° aprile, potrebbe non essere ricompreso nella definizione.**



Adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento

Art. 1, comma 179 (*adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento – inviti al contraddittorio*)

È possibile definire in via agevolata anche l'adesione a seguito di **invito al contraddittorio**. L'ultimo periodo del comma 179 dispone che le disposizioni analizzate fino a questo punto «*si applicano anche agli atti di accertamento con adesione relativi agli inviti di cui all'articolo 5-ter del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, notificati entro il 31 marzo 2023.*».

Si tratta di un altro istituto deflativo, tramite cui l'Ufficio invita al contribuente a fornire chiarimenti prima di emanare l'avviso di accertamento. Anche in questo caso, il contribuente gode della riduzione a 1/3 delle sanzioni (con la norma in esame 1/18) in caso di accordo. L'Ufficio utilizza questa procedura quando la verifica non è iniziata con un PVC, non è una rettifica parziale e comunque non vi è urgenza per cui non si deve procedere subito con l'avviso di accertamento.

Gli inviti **devono essere notificati entro il 31 marzo 2023**. Come nel caso analizzato in precedenza, si crea una discrepanza tra chi riceve gli avvisi di accertamento / inviti prima di questa data e chi li riceve dopo, che deriva esclusivamente dalla discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria e alle disponibilità organizzative della stessa.



Adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento

Art. 1, comma 180 (adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento – acquiescenza)

Comma 180: «Gli avvisi di accertamento e gli avvisi di rettifica e di liquidazione non impugnati e ancora impugnabili alla data di entrata in vigore della presente legge e quelli notificati dall'Agenzia delle entrate successivamente, entro il 31 marzo 2023, sono definibili in acquiescenza ai sensi dell'articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, entro il termine ivi previsto, con la riduzione ad un diciottesimo delle sanzioni irrogate».

Al momento della notifica dell'atto impositivo emesso dall'Agenzia delle Entrate, il contribuente ha diverse soluzioni; l'adesione di cui si è detto, la presentazione del ricorso, la definizione delle sole sanzioni, etc. **Vi è anche la possibilità di pagare quanto richiesto, entro 60 gg dalla notifica dell'atto (c.d. acquiescenza).** In tal caso la riduzione delle sanzioni è a 1/3, con l'agevolazione 1/18, al pari della strada che si sarebbe intrapresa con l'adesione agevolata.

Possono essere definiti in acquiescenza «agevolata» solo gli atti impositivi che però sono notificati dal 1° marzo 2023 al 31 marzo 2023, con conseguenze analoghe a quelle già considerate nelle schede precedenti per l'accertamento con adesione.

La medesima disposizione si applica negli stessi termini anche per gli atti di recupero (ad es. recupero dei crediti di imposta), ai sensi del **comma 181**. La differenza è che, in questo caso, è prevista sia una riduzione a 1/18 delle sanzioni che degli **interessi applicati**.



Adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento

Art. 1, comma 182 (*adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento – versamento*)

Comma 182: «Le somme dovute ai sensi dei commi 179, 180 e 181 possono essere versate anche ratealmente in un massimo di venti rate trimestrali di pari importo entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo al pagamento della prima rata. Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al tasso legale. E' esclusa la compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Resta ferma l'applicazione delle disposizioni di cui al decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, non derogate.»

Sia che si proceda con l'adesione all'atto impositivo o all'invito al contraddittorio (comma 179), all'acquiescenza all'avviso di accertamento (comma 180), all'acquiescenza all'atto di recupero (comma 181), le modalità di versamento sono comuni.

In base al comma 182, si prevede il pagamento in unica soluzione o a rate (20 rate trimestrali di pari importo). Una particolarità è la scelta di utilizzare gli interessi al tasso legale; **di regola in materia tributaria gli interessi sono determinati in misura fissa in base a specifiche disposizione di legge**. Ad ogni modo, la scelta del legislatore potrebbe essere oculata, visto che da quest'anno gli interessi al tasso legale sono particolarmente elevati, il **5% su base annua**, l'anno scorso erano appena l'1,25%, negli anni precedenti, per lungo tempo, non raggiungeva l'1%.

Il piano di rateazione dipenderà dalla procedura seguita. Ad esempio, se si sta concludendo l'adesione, la prima rata dovrà essere pagata entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo; se si è in acquiescenza, la prima rata andrà pagata entro 60 gg dalla notifica dell'atto impositivo.



Adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento

Art. 1, comma 183 (adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento – esclusione della voluntary disclosure)

Comma 183: «Sono esclusi dalla definizione gli atti emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria di cui all'articolo 5-quater del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227.»

Come già visto per gli istituti precedenti, anche in questo caso il legislatore mantiene la linea dura rispetto ai patrimoni detenuti all'estero, negando la possibilità di definire gli atti che potrebbero essere emessi a seguito della voluntary disclosure proposta dal contribuente (v. schede precedenti).



Adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento

Art. 1, comma 184 (*adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento – decreti attuativi*)

Comma 183: «*Con uno o più provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate sono adottate le ulteriori disposizioni necessarie per l'attuazione dei commi da 179 a 183.*»

La carenza di questi provvedimenti potrebbe arrecare pregiudizio soprattutto ai contribuenti che sono stati raggiunti ad ottobre da un avviso di accertamento, il cui termine per l'acquiescenza scade a giorni. Senza i provvedimenti attuativi, i contribuenti che intendono prestare acquiescenza dovrebbero correre il rischio di pagare riducendo da soli ad 1/18 le sanzioni irrogate (e gli interessi nel caso degli avvisi di recupero), senza però avere i riferimenti pratici del caso (ad esempio il semplice codice tributo specifico).

Meno problematica, invece, sembra la via dell'adesione, dal momento che in quel caso si avvia una interlocuzione con l'Ufficio il quale, verosimilmente, si adopererà per permettere l'adempimento anche se non ci sono ancora i decreti attuativi.



Definizione agevolata delle controversie tributarie



Art. 1, commi da 186 a 205 (*definizione agevolata delle controversie tributarie*)

Le disposizioni in analisi consentono di definire con modalità agevolate le controversie tributarie pendenti alla 1° gennaio 2023, anche in Cassazione e a seguito di rinvio, in cui sono parte l'Agenzia delle Entrate e/o l'Agenzia delle Dogane, aventi ad oggetto atti impositivi, mediante il pagamento di un importo pari al valore della controversia o a una percentuale di esso.

Si tratta di una misura già prevista in passato (D.L. 119 del 2018), tramite cui si intende deflazionare il contenzioso cessando la controversia con uno strumento di definizione alternativo.



Art. 1, comma 186 (definizione agevolata delle controversie tributarie – ambito oggettivo e soggettivo)

Comma 186: «Le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui e' parte l'Agenzia delle entrate ovvero l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello innanzi alla Corte di cassazione, anche a seguito di rinvio, alla data di entrata in vigore della presente legge, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi e' subentrato o ne ha la legittimazione, con il pagamento di un importo pari al valore della controversia. Il valore della controversia e' stabilito ai sensi del comma 2 dell'articolo 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.»

La norma detta diversi requisiti generali, soggettivi e oggettivi, per accedere alla definizione.



Art. 1, comma 186 (*definizione agevolata delle controversie tributarie – ambito oggettivo e soggettivo*)

Sotto il profilo soggettivo:

- La causa deve essere di competenza del giudice tributario. La circolare 6/E del 2019 aveva osservato che vi rientravano anche le controversie di competenza del giudice tributario erroneamente incardinate presso un altro giudice ma non anche il caso contrario;
- Una delle parti in giudizio deve essere l'Agenzia delle entrate oppure l'Agenzia delle dogane e dei monopoli. Non vi rientrano dunque le controversie in cui è parte il contribuente e un Ente locale, oppure l'Agenzia delle Entrate – Riscossione. Viceversa, vi dovrebbero rientrare quella in cui l'Agenzia delle Entrate (o delle dogane) è chiamata in causa insieme ad un altro ente (come può accadere, ad esempio, quando si impugna una cartella di pagamento e si hanno motivi per citare in giudizio sia l'ente creditore – necessariamente Agenzia Entrate o Agenzia Dogane - e l'Agenzia delle entrate riscossione);
- Quanto alla parte privata, è previsto che possa richiedere la definizione chi ha introdotto il giudizio (quindi il ricorrente iniziale), chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione (pensiamo ad esempio all'ipotesi in cui il contribuente sia morto; gli eredi sarebbero legittimati a subentrare o a richiedere la definizione agevolata)



Art. 1, commi 186 e 192 (*definizione agevolata delle controversie tributarie – ambito oggettivo e soggettivo*)

Sotto il profilo oggettivo:

Il giudizio deve essere pendente alla data del 1° gennaio 2023. Nelle edizioni precedenti, la pendenza si aveva con la notifica del ricorso in primo grado all’Agenzia delle Entrate; non era necessario che fosse anche avvenuta la costituzione. Sul sito istituzionale dell’Agenzia delle Entrate, con riferimento alla versione del 2018 di definizione delle controversie tributarie, che aveva analogo contenuto, ha evidenziato che: *«Possono essere definite in maniera agevolata solo le controversie in cui il ricorso in primo grado è stato notificato entro il 24 ottobre 2018 (data di entrata in vigore del decreto legge n. 119/2018) e per le quali, alla data di presentazione della domanda di definizione agevolata, il processo non si sia concluso con una pronuncia definitiva.»*

Sulla base di questo chiarimento di prassi, dunque, in linea di massima sono definibili le controversie incardinate prima del 1° gennaio 2023 e per le quali non è stata emessa una pronuncia definitiva al momento di presentazione della domanda. Va evidenziato che la prassi (citata circolare 6/E) era stata piuttosto larga nel definire i casi in cui la causa si poteva ritenere definitiva, facendovi rientrare, ad esempio, anche l’intervenuto accordo conciliativo preso giudizialmente o stragiudizialmente. A rigore, è sempre la sentenza che deve dichiarare la cessazione della materia del contendere, in via definitiva, tenuto conto dell’intervenuto accordo delle parti.

In questa versione, ad ogni modo, abbiamo **una norma ad hoc** che definisce espressamente l’ambito temporale dell’agevolazione, il comma 192, secondo cui *«La definizione agevolata si applica alle controversie **in cui il ricorso in primo grado e' stato notificato alla controparte entro la data di entrata in vigore della presente legge e per le quali alla data della presentazione della domanda di cui al comma 186 il processo non si sia concluso con pronuncia definitiva.**»*



Art. 1, comma 186 (*definizione agevolata delle controversie tributarie – ambito oggettivo e soggettivo*)

Sotto il profilo oggettivo:

La controversia si definisce con il pagamento di un importo pari al valore della lite, cioè l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative alle sole irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste – v. art. 12, comma 2, D.lgs. 546 del 1992.

L'importo varia, però, a seconda del grado del giudizio e dell'andamento della causa in favore del contribuente o dell'Amministrazione finanziaria (v. *infra*).

L'ipotesi *de qua*, cioè il pagamento integrale del valore della lite, si configura solo quando è stata emessa un'ultima pronuncia integralmente sfavorevole al contribuente.

Il valore della lite, poi, secondo la prassi (Circolare 9/E) è legato **all'effettiva materia del contendere**, che può non coincidere con il totale delle imposte intimate nell'atto impugnato. Ciò avviene, in particolare, in caso di contestazione parziale dell'atto impugnato, di formazione di un giudicato interno, di conciliazione o mediazione perfezionate che non abbiano definito per intero la lite ovvero in caso di parziale annullamento dell'atto a seguito di esercizio del potere di autotutela da parte dell'Ufficio, formalizzato tramite l'emissione di apposito provvedimento



Art. 1, comma 187 (definizione agevolata delle controversie tributarie – ricorso iscritto in primo grado)

Comma 187: «In caso di ricorso pendente iscritto nel primo grado, la controversia può essere definita con il pagamento del 90 per cento del valore della controversia.».

Il comma disciplina l'ipotesi di ricorso pendente in primo grado, per il quale non è stata ancora pronunciata la sentenza di primo grado. In questo stato del giudizio, il contribuente può definire pagando solo il 90% del valore della lite.

Per esempio, se con l'atto impositivo impugnato l'Ufficio ha preteso 100 a titolo di imposta, 90 a titolo di sanzioni e 5 a titolo di interessi, il contribuente può definire pagando solo 90 (90% del valore della lite, che come visto è parametrata al solo tributo conteso).



Art. 1, comma 188 (definizione agevolata delle controversie tributarie – soccombenza totale dell’Agenzia fiscale)

Comma 188: *«In deroga a quanto previsto dal comma 186, in caso di soccombenza della competente Agenzia fiscale nell’ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata alla data di entrata in vigore della presente legge, le controversie possono essere definite con il pagamento: a) del 40 per cento del valore della controversia in caso di soccombenza nella pronuncia di primo grado; b) del 15 per cento del valore della controversia in caso di soccombenza nella pronuncia di secondo grado.»*

La norma disciplina l’ipotesi che sia stata depositata almeno una pronuncia di merito entro il 1° gennaio 2023 che abbia integralmente annullato l’atto impugnato.

In tal caso, se l’Agenzia delle Entrate è risultata soccombente in primo grado, si può definire versando il 40% del valore della controversia.

Se l’agenzia delle Entrate è risultata soccombente in secondo grado, si può definire versando il 15% del valore della controversia.

Si evidenzia che la norma non sembra guardare all’andamento complessivo del giudizio, ma soltanto l’esito dell’ultima pronuncia se ne sono state emesse più di una. Quindi anche se l’Agenzia delle entrate avesse vinto in primo grado, con una pronuncia poi ribaltata integralmente in secondo grado, il contribuente potrebbe comunque definire versando il 15%.



Art. 1, comma 190 (definizione agevolata delle controversie tributarie – soccombenza dell'agenzia delle entrate in tutti i giudizi di merito)

Comma 189: «In caso di accoglimento parziale del ricorso o comunque di soccombenza ripartita tra il contribuente e la competente Agenzia fiscale, l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni è dovuto per intero relativamente alla parte di atto confermata dalla pronuncia giurisdizionale e in misura ridotta, secondo le disposizioni di cui al comma 188, per la parte di atto annullata.».

La norma disciplina l'ipotesi di **soccombenza reciproca**.

In tal caso, il contribuente dovrà versare tutto il tributo nella parte in cui ha avuto torto, e una percentuale dello stesso nella parte in cui ha avuto ragione, seguendo le riduzioni del comma precedente (15% o 40% a seconda che si tratti di una pronuncia di primo o secondo grado).

Ad esempio, se l'avviso impugnato ha preteso un tributo per 100, sanzioni per 90 e interessi per 5, e, all'esito del giudizio di primo grado il Giudice ha ritenuto che l'Agenzia delle Entrate avesse ragione per metà della pretesa (50), il contribuente che intendesse definire dovrebbe pagare: 50 (integralmente il tributo sulla parte di soccombenza) e 20 sulla parte che ha vinto (40% del valore della lite sui restanti 50, in applicazione del comma 188).



Art. 1, comma 190 (definizione agevolata delle controversie tributarie – soccombenza dell'agenzia delle entrate in tutti i giudizi di merito)

Comma 190: «Le controversie tributarie pendenti innanzi alla Corte di cassazione, per le quali la competente Agenzia fiscale risulti soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio, possono essere definite con il pagamento di un importo pari al 5 per cento del valore della controversia.».

La norma disciplina l'ipotesi in cui l'Agenzia fiscale sia stata soccombente integralmente nel giudizio del merito e sia pendente quello in cassazione.

In tal caso, il contribuente dovrà versare solo il 5% del valore della lite.



Art. 1, comma 191 (definizione agevolata delle controversie tributarie – controversie relative alle sole sanzioni)

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.»

La norma disciplina, innanzitutto, l'ipotesi in cui l'atto impositivo riguardi solo sanzioni non collegate ad alcun tributo (ad esempio violazioni del monitoraggio fiscale). In questi casi, il valore della lite è pari alla sanzione irrogata e si seguono regole simili a quelle analizzate.

Se l'ultima pronuncia di merito, anche se resa in punto di rito, è stata depositata prima del 1° gennaio 2023 ed è integralmente favorevole, si può definire pagando il 15% del valore della lite (quindi il 15% della sanzione irrogata). In tutti gli altri casi (sentenza parzialmente favorevole, sentenza integralmente sfavorevole al contribuente, sentenza ancora non pronunciata), il valore è pari al 40% della sanzione. Si evidenzia che l'Agenzia delle entrate aveva precisato che questa previsione si applica anche per le liti pendenti in cassazione il cui giudizio di merito è integralmente sfavorevole all'agenzia fiscale, per cui altrimenti si prevede il pagamento al 5% del valore della norma. (Circolare 6/E del 2019). Il secondo periodo della disposizione precisa che non sono dovute sanzioni se queste sono collegate al tributo e il tributo è stato versato anche con modalità diverse della definizione agevolata, o sia stato comunque pagato (Circolare 6/E del 2019).



Art. 1, comma 193 (definizione agevolata delle controversie tributarie – esclusioni)

Comma 193: «Sono escluse dalla definizione agevolata le controversie concernenti anche solo in parte: a) le risorse proprie tradizionali previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), delle decisioni 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, e 2020/2053/UE, Euratom del Consiglio, del 14 dicembre 2020, e l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione; b) le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015.»

In proposito si riportano i chiarimenti forniti dalla prassi (Circolare 9/E citata) sull'analoga disposizione prevista nell'edizione del 2018 della definizione agevolata delle controversie fiscali:

«la definizione non è ammessa neanche sulla eventuale parte della controversia (riferita al singolo atto impositivo) che non inerisca alle risorse proprie tradizionali dell'Unione europea, all'IVA riscossa all'importazione e agli aiuti di Stato dichiarati in contrasto con il diritto comunitario.

Si evidenzia che l'articolo 5 del medesimo DL n. 119 del 2018 disciplina la definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione a titolo di risorse proprie dell'Unione europea.

Resta inteso che sono definibili le controversie in materia di IVA, diversa da quella riscossa all'importazione.

Analogamente a quanto chiarito al paragrafo 3) della circolare n. 2/E dell'8 marzo 2017 (26) e al paragrafo 1.2 della circolare n. 22/E del 28 luglio 2017 (27), devono ritenersi escluse dalla definizione anche le liti relative al recupero di crediti tributari sorti in uno Stato membro dell'Unione europea, in uno Stato estero aderente alla Convenzione OCSE/CoE sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale o in uno Stato estero con cui l'Italia ha stipulato una convenzione bilaterale in materia di assistenza alla riscossione, poiché si tratta di somme non rientranti nella disponibilità dello Stato italiano».



Art. 1, comma 194 (definizione agevolata delle controversie tributarie – presentazione della domanda e pagamento)

Comma 194: «La definizione agevolata si perfeziona con la presentazione della domanda di cui al comma 195 e con il pagamento degli importi dovuti ai sensi dei commi da 186 a 191 entro il 30 giugno 2023; nel caso in cui gli importi dovuti superano mille euro è ammesso il pagamento rateale, con applicazione, in quanto compatibili, delle disposizioni dell'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, in un massimo di venti rate trimestrali di pari importo, con decorrenza dal 1° aprile 2023 e da versare, rispettivamente, entro il 30 giugno 2023, il 30 settembre, il 20 dicembre e il 31 marzo di ciascun anno. Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi legali calcolati dalla data del versamento della prima rata. E' esclusa la compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Nel caso di versamento rateale, la definizione agevolata si perfeziona con la presentazione della domanda di cui al comma 195 e con il pagamento degli importi dovuti con il versamento della prima rata entro il termine previsto del 30 giugno 2023. Qualora non ci siano importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda.»



Art. 1, comma 194 (definizione agevolata delle controversie tributarie – presentazione della domanda e pagamento)

Due dunque gli adempimenti necessari per definire la controversia:

- La presentazione della domanda di definizione di cui al comma 195 (v. *infra*);
- il pagamento in unica soluzione entro il 30 giugno 2023, ovvero a rate (se gli importi dovuti sono superiori a mille euro), a partire dal 30 aprile 2023 (scadenza della prima rata comunque il **30 giugno 2023**), e con scadenza delle rate successive il 30 settembre, il 20 dicembre e il 31 marzo di ciascun anno. La norma indica solo giugno «2023», mentre i mesi di settembre, dicembre e marzo sono per «ciascun anno». Ciò potrebbe lasciare intendere che nel 2024 (e negli anni successivi) le rate sono solo tre: marzo settembre e dicembre. Tuttavia trattandosi di rate *trimestrali*, si dovrebbe intendere che anche entro il 30 giugno andrà pagata la rata. Ad ogni modo, la rateazione prevede gli interessi al tasso legale.
- Il pagamento della prima rata, unitamente alla presentazione della domanda, perfeziona la procedura; quindi a rigore il beneficio è fatto salvo anche se non si dovessero pagare le rate successive (v. però schede successive sulle conseguenze dell'inadempimento).
- Non è ammesso adempiere in compensazione con altri crediti d'imposta.
- La domanda va presentata anche se non vi è nulla da pagare. E' il caso, ad esempio, della definizione delle sanzioni legate ad un tributo che è stato versato *aliunde*, oppure quando il dovuto risulta già versato per via della riscossione provvisoria in pendenza di giudizio (v. rispettivamente commenti ai commi 191 e 196).



Art. 1, commi 195 e 203 (definizione agevolata delle controversie tributarie – adempimenti – presentazione della domanda e decreto attuativo)

Comma 195: «Entro il 30 giugno 2023 per ciascuna controversia autonoma è presentata una distinta domanda di definizione agevolata esente dall'imposta di bollo ed effettuato un distinto versamento. Per controversia autonoma si intende quella relativa a ciascun atto impugnato.»

Comma 203: «Con uno o più provvedimenti del direttore della competente Agenzia fiscale sono stabilite le modalità di attuazione dei commi da 186 a 202.»

La domanda di definizione, ad oggi, non può essere presentata per assenza del Decreto attuativo. Verosimilmente, questo sarà simile a quello emesso nella precedente edizione (modello conforme a quello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 39209 del 18 febbraio 2019).



Art. 1, comma 195 (definizione agevolata delle controversie tributarie – adempimenti – presentazione della domanda)

Ai sensi del comma 195, di regola è sufficiente presentare una domanda per ogni lite dal momento che, appunto, di solito viene impugnato un singolo atto impositivo.

Esistono tuttavia ipotesi in cui il giudizio ha ad oggetto più atti, quale la presentazione del **ricorso cumulativo**, o la **riunione** dei giudizi, e con la vecchia versione era sorto il dubbio se in questi casi fosse sufficiente presentare una sola domanda, o una per ciascun atto impugnato nonostante la controversia pendente fosse una sola.

La Circolare 9/E aveva osservato che, quanto al ricorso cumulativo: *«Qualora con il medesimo ricorso introduttivo del giudizio siano stati impugnati più atti, il ricorrente è tenuto a presentare una distinta domanda per ciascun atto; ciascuna controversia autonoma deve essere integralmente definita, nel senso che non sono ammesse definizioni parziali dei singoli atti impugnati.»*

Invece, quanto alla riunione: *«E', inoltre, irrilevante l'eventuale riunione di più giudizi, posto che di regola in questo caso va presentata una distinta domanda per ciascun atto impugnato. Ciò comporta fra l'altro che è ammissibile la definizione parziale delle controversie introdotte con ricorso cumulativo oppure oggetto di riunione da parte del giudice; in tal caso la definizione comporta l'estinzione solo "parziale" del giudizio, che prosegue per la parte non oggetto di definizione.»*



Art. 1, comma 196 (*definizione agevolata delle controversie tributarie – adempimenti – effetti*)

Comma 196: «Dagli importi dovuti ai fini della definizione agevolata si scomputano quelli già versati a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio. La definizione non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione stessa. Gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato anteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge.»

La norma definisce gli effetti della definizione agevolata sotto due profili:

- 1) il rapporto con le somme già versate;
- 2) le pronunce dell'organo giurisdizionale.



Art. 1, comma 196 (definizione agevolata delle controversie tributarie – adempimenti – effetti)

In pendenza di giudizio, infatti, il contribuente potrebbe avere già versato, a titolo provvisorio, delle somme (cd. Riscossione frazionata in pendenza di giudizio).

Per quanto riguarda i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, di regola il contribuente è tenuto a versare un terzo dell'imposta al momento della presentazione del ricorso; un ulteriore terzo dell'imposta e i due terzi della sanzione a seguito della sentenza di primo grado sfavorevole; il restante terzo dell'imposta e della sanzione a seguito della sentenza di secondo grado sfavorevole.

Naturalmente, in caso di esito favorevole al contribuente, l'Ufficio è tenuto a restituire le somme versate provvisoriamente.



Art. 1, comma 196 (*definizione agevolata delle controversie tributarie – adempimenti – effetti – somme versate in pendenza di giudizio*)

Si ipotizzi un contribuente che è stato raggiunto da un avviso di accertamento impugnato, con giudizio in corso, con cui è stato intimato 100 a titolo di imposta, 90 di sanzione.

Il contribuente ha perso integralmente in primo grado e ha versato 66 di imposta (2/3 dell'imposta) e 60 di sanzione (2/3 della sanzione), poi la sentenza di secondo grado gli ha dato integralmente ragione, con pronuncia che può essere ancora impugnata per cassazione dall'Ufficio.

Il contribuente, tuttavia, intende definire in via agevolata, come visto dovrebbe pagare solo il 15% del valore della lite (che nel caso coincide con l'imposta), quindi 15. Come abbiamo visto, il contribuente ha però già pagato la somma totale di 126.

Tuttavia, poiché in base alla previsione in commento si scomputano sì gli importi già versati a qualsiasi titolo (quindi anche meramente provvisorio), ma *«La definizione non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate **ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione stessa**»*, una definizione apparentemente conveniente diviene improvvisamente sfavorevole in questo caso.

Occorre, quindi, fare molta attenzione agli importi versati in pendenza di giudizio per valutare la convenienza della definizione. Anche la prassi, con la Circolare 9/E, nella precedente edizione, che conteneva una disposizione analoga, era stata piuttosto netta: *«In altri termini, la possibilità di rimborsare somme già versate che risultino eccedenti rispetto al costo della definizione resta sempre esclusa»*.



Art. 1, comma 196 (definizione agevolata delle controversie tributarie – adempimenti – effetti – sentenze)

In secondo luogo, il comma 196, prevede che «*Gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato anteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge.*»

La norma detta una sorta di gerarchia tra l'efficacia della definizione perfezionata e sulle pronunce emesse precedentemente e non passate in giudicato *prima* del 1° gennaio 2023, prevedendo che prevalgono gli effetti della definizione. Queste sentenze, dunque, non costituiscono titolo per eventuali rimborsi o sgravi.

Si evidenzia che la prassi aveva dato una interpretazione non del tutto aderente al dettato normativo della previsione analoga contenuta nella precedente edizione. Secondo la Circolare 9/E, infatti «*In altri termini, con il perfezionamento, la definizione agevolata retroagisce e prevale sull'efficacia di eventuali sentenze **depositate prima del 24 ottobre 2018** (leggi 1° gennaio 2023, N.D.A.) e non passate in giudicato alla **data di presentazione della domanda di definizione agevolata della controversia.***»

La precisazione di prassi, che però è equivoca tra il concetto di *passaggio in giudicato*, previsto dalla norma, e quello di *deposito* della sentenza, indicato nella circolare, prima del 1° gennaio 2023, è verosimilmente dovuta al fatto che se la sentenza non deve essere passata in giudicato prima di questa data, necessariamente deve essere stata depositata entro tale data.



Art. 1, comma 197 (definizione agevolata delle controversie tributarie – aspetti procedurali - sospensione su istanza del processo)

Comma 197: «Le controversie definibili non sono sospese, salvo che il contribuente faccia apposita richiesta al giudice, dichiarando di volersi avvalere della definizione agevolata. In tal caso il processo è sospeso fino al 10 luglio 2023 ed entro la stessa data il contribuente ha l'onere di depositare, presso l'organo giurisdizionale innanzi al quale pende la controversia, copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata.»

Anche in questo caso, il legislatore non ha previsto la sospensione automatica del giudizio come effetto di presentazione dell'istanza. Dovrà essere il contribuente a presentare l'istanza di sospensione indicando di volersi avvalere della definizione.

A quel punto il giudizio è sospeso ex lege fino al 10 luglio 2023 e nasce un termine di natura apparentemente ordinatoria in capo al contribuente di depositare la domanda di definizione e il versamento degli importi.

La dichiarazione di volersi avvalere della definizione, a rigore, non dovrebbe vincolare il contribuente a definire effettivamente. La norma non esprime un obbligo in tal senso e la possibilità di agire del contribuente in maniera libera è tutelata dal diritto costituzionale alla difesa. Anche la prassi aveva affermato che «la domanda di sospensione del giudizio va avanzata anche dal contribuente che non si sia ancora avvalso della definizione agevolata e senza che dalla eventuale domanda di sospensione conseguano effetti vincolanti per l'adesione alla definizione».

Ad ogni modo, presentare l'istanza di sospensione è importante soprattutto per ridurre il rischio che vengano emesse sentenze di merito in controversie poi definite.



Art. 1, comma 198 (definizione agevolata delle controversie tributarie – aspetti procedurali – estinzione del processo)

Comma 198: «Nelle controversie pendenti in ogni stato e grado, in caso di deposito ai sensi del comma 197, secondo periodo, il processo e' dichiarato estinto con decreto del presidente della sezione o con ordinanza in camera di consiglio se e' stata fissata la data della decisione. Le spese del processo restano a carico della parte che le ha anticipate .»

Comma 197, secondo periodo «In tal caso il processo e' sospeso fino al 10 luglio 2023 ed entro la stessa data il contribuente ha l'onere di depositare, presso l'organo giurisdizionale innanzi al quale pende la controversia, copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata».

Pertanto, presentata la copia della domanda di definizione del versamento e l'attestazione del pagamento del dovuto (integrale o prima rata), il Giudice, con Decreto del Presidente della Sezione – se non è stata ancora fissata l'udienza - o con Ordinanza in camera di consiglio, dichiara l'estinzione del giudizio, con spese a carico di chi le ha anticipate.

Poiché la norma descrive il deposito della domanda e dell'attestazione di pagamento come mero *onere* e non sanziona espressamente l'omesso rispetto del termine del 10 luglio, si dovrebbe ritenere che il termine è ordinatorio. A rigore, quindi, il contribuente potrebbe presentare in giudizio questi documenti anche successivamente per ottenere l'estinzione; tuttavia, in tal caso, il Giudice non dovrebbe poter procedere in via «accelerata» con il Decreto previsto dal comma 198, ma dovrà seguirsi la via ordinaria, con la fissazione dell'udienza di trattazione, pubblica o in camera di consiglio a seconda se richiesto dalle parti o meno.



Art. 1, comma 199 (definizione agevolata delle controversie tributarie – aspetti procedurali – sospensione del processo)

Comma 199: «Per le controversie definibili sono sospesi per nove mesi i termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione, nonché per la proposizione del controricorso in cassazione che scadono tra la data di entrata in vigore della presente legge e il 31 luglio 2023»

Analogamente alla precedente edizione, è stata prevista la sospensione per **9 mesi del termine di impugnazione delle controversie definibili**; ciò dovrebbe servire per dare più tempo per ponderare il da farsi senza dover sostenere costi di un altro giudizio per evitare il passaggio in giudicato della sentenza.

Pertanto, se la lite rientra tra quelle definibili, è automaticamente sospeso per nove mesi il termine - breve o lungo - per impugnare, in via principale o incidentale, le pronunce; quello per riassumere la causa a seguito di rinvio e quello per proporre il controricorso innanzi alla Corte di cassazione, purché spiranti nel periodo ricompreso tra il 1° gennaio 2023 ed il 31 luglio 2023.

Rientrano nella sospensione tutti i termini di impugnazione di pronunce decisorie, compreso quello per la proposizione del reclamo contro i provvedimenti presidenziali di cui all'articolo 28 del D.Lgs. 546/92 nonché il termine per la proposizione del controricorso cassazione.

Dalla sospensione automatica sono invece esclusi tutti gli altri termini processuali, compresi quelli per la proposizione del ricorso in primo grado e quelli per la costituzione in giudizio del contribuente e dell'Ufficio in Commissione tributaria provinciale e regionale.

La durata della sospensione è predeterminata in nove mesi, che si aggiungono al termine di scadenza calcolato secondo le ordinarie regole processuali.

Inoltre, la durata della sospensione resta pari a nove mesi anche nei casi in cui si sovrapponga al periodo di sospensione feriale dei termini (cfr., ex multis, Cass. 12 aprile 2017, n. 9438, e 17 dicembre 2014, n. 26530). (Circolare 9/E)



Art. 1, comma 199 (*definizione agevolata delle controversie tributarie – aspetti procedurali – sospensione del processo*)

Una peculiarità anomala di questa sospensione potrebbe aversi nel caso in cui venga notificata la sentenza a controparte. Come noto, in una simile ipotesi, non decorre il termine ordinario di 6 mesi, ma quello breve di 2 mesi, per l'impugnazione.

Infatti, se si ipotizza una sentenza depositata e pubblicata il 15 aprile 2023, la sua eventuale impugnazione non godrebbe della sospensione del comma 199 (scadrebbe infatti *dopo* luglio 2023, e precisamente il **15 novembre 2023**, dati i sei mesi più la sospensiva feriale).

Tuttavia, se quella sentenza fosse notificata immediatamente da chi ne ha interesse (ipotizziamo il contribuente vincitore), si otterrebbe un effetto boomerang perché si darebbe alla controparte ancora più tempo per impugnare, anziché un termine minore.

In quella ipotesi, la sentenza dovrebbe, ordinariamente, essere impugnata dall'Ufficio entro il 15 giugno 2023 (due mesi dalla data di notifica ipotizzando che il contribuente l'abbia notificata il giorno stesso della pubblicazione), ma poiché così si è rientra nel termine del 31 luglio 2023, allora si applica la sospensione speciale del comma 199, con la conseguenza che il termine per l'impugnazione scadrebbe al **15 marzo 2024** (9+2 mesi dalla notifica in questo caso senza applicazione della sospensione feriale).

Peraltro, se è il contribuente a notificare la sentenza, con tutta probabilità lo stesso non intende avvalersi della definizione agevolata.



Art. 1, comma 200 (definizione agevolata delle controversie tributarie – aspetti procedurali – provvedimento di diniego)

Art. 1, comma 200 «L'eventuale diniego della definizione agevolata deve essere notificato entro il 31 luglio 2024 con le modalità previste per la notificazione degli atti processuali. Il diniego è impugnabile entro sessanta giorni dalla notificazione del medesimo dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la controversia. Nel caso in cui la definizione della controversia è richiesta in pendenza del termine per impugnare, la pronuncia giurisdizionale può essere impugnata dal contribuente unitamente al diniego della definizione entro sessanta giorni dalla notifica di quest'ultimo ovvero dalla controparte nel medesimo termine.».

L'Ufficio può sindacare sulla legittimità della definizione agevolata, ad esempio rilevando che è stato versato meno del dovuto, oppure il merito della stessa (ad esempio ha ad oggetto un atto che non è nella cognizione del giudice tributario, si pensi ad un atto della riscossione di competenza del giudice dell'esecuzione). Il contribuente può opporsi a questo diniego, che deve essere notificato entro il 31 luglio 2024 in due vie alternative.

Impugnandolo insieme alla sentenza (se sono ancora pendenti i termini per impugnarla), per chiare ragioni di economia processuale, oppure autonomamente entro 60 gg dalla data di notifica. L'impugnazione segue le regole ordinarie e il giudice competente è quello presso cui pende la controversia (quindi la Corte tributaria di primo grado, di secondo grado, del rinvio, o la Cassazione stessa).



Art. 1, comma 201 (definizione agevolata delle controversie tributarie – aspetti procedurali – provvedimento di diniego)

Art. 1, comma 201 « Per i processi dichiarati estinti ai sensi del comma 198, l'eventuale diniego della definizione e' impugnabile dinanzi all'organo giurisdizionale che ha dichiarato l'estinzione. Il diniego della definizione e' motivo di revocazione del provvedimento di estinzione pronunciato ai sensi del comma 198 e la revocazione e' chiesta congiuntamente all'impugnazione del diniego. Il termine per impugnare il diniego della definizione e per chiedere la revocazione e' di sessanta giorni dalla notificazione di cui al comma 200.»

La norma contempla il caso in cui il Giudice abbia dichiarato l'estinzione del giudizio perché il contribuente ha presentato la domanda di definizione unitamente alla prova del pagamento. Come visto, ciò deve avvenire – ordinariamente si ritiene – entro il 10 luglio 2023, mentre l'Ufficio ha poi tempo fino a luglio 2024 per notificare l'eventuale diniego.

Con una novità rispetto all'edizione precedente, questa volta si prevede, in via straordinaria, che il diniego costituisce giusta causa per revoca della sentenza. Anche in questo caso, si procede presso i giudici di merito o la Cassazione a seconda di chi ha dichiarato l'estinzione, entro il termine di 60 gg dalla notifica del diniego.



Art. 1, comma 202 (definizione agevolata delle controversie tributarie – aspetti procedurali – coobbligati)

Art. 1, comma 202 «La definizione agevolata perfezionata dal coobbligato giova in favore degli altri, compresi quelli per i quali la controversia non sia piu' pendente, fatte salve le disposizioni del secondo periodo del comma 196.»

Anche la presente disposizione era prevista in varie definizioni delle liti fiscali emesse in passato (ad es. le c.d. liti fiscali minori, comma 10 dell'art. 16 L. 289 del 2002) e, a riguardo, si riportano i chiarimenti di prassi da ultimo precisati con la Circolare 23/E del 2017, applicabili anche alla disposizione in parola:

«In sintesi, relativamente alle controversie riguardanti una pluralità di soggetti interessati dal medesimo atto impugnato o dalla stessa lite autonomamente definibile, possono verificarsi i seguenti casi:

- a) pendenza di un'unica lite nella quale siano costituiti tutti gli interessati;*
- b) pendenza di liti distinte aventi ad oggetto lo stesso atto, instaurate separatamente da ciascuno degli interessati;*
- c) presentazione di ricorso da parte di soltanto alcuni degli interessati.*



Art. 1, comma 202 (definizione agevolata delle controversie tributarie – aspetti procedurali – coobbligati)

Nell'ipotesi sub a) si configura un'unica lite e, quindi, la regolare definizione da parte di uno degli interessati determina automaticamente l'estinzione della controversia anche nei confronti degli altri soggetti.

Nell'ipotesi sub b), pur in presenza di più liti fiscali, la definizione perfezionata da uno degli interessati estende i suoi effetti anche sulle altre controversie. Ne consegue che l'Ufficio, una volta verificata la regolarità della definizione, avrà cura di chiedere la cessazione della materia del contendere anche in ordine alle altre controversie, instaurate dai coobbligati ed aventi ad oggetto lo stesso atto.

Nell'ipotesi sub c) la pretesa impositiva si è resa definitiva nei confronti di soltanto alcuni dei soggetti interessati dall'atto impugnato. In tal caso, l'effetto definitorio dell'iniziativa assunta dal ricorrente impedisce all'Agenzia delle entrate di esercitare ulteriori azioni nei riguardi degli altri soggetti interessati, fermo restando che non si farà comunque luogo a rimborso di somme già versate.»



Art. 1, comma 203 (definizione agevolata delle controversie tributarie – aspetti procedurali – provvedimenti attuativi)

Art. 1, comma 203: «Con uno o piu' provvedimenti del direttore della competente Agenzia fiscale sono stabilite le modalita' di attuazione dei commi da 186 a 202»

Anche in questo caso, le modalità attuative saranno definiti con appositi Decreti. Va da sé che questi dovranno essere emanati prima del termine di giugno.



Art. 1, comma 204 (definizione agevolata delle controversie tributarie – aspetti procedurali – alternatività alla definizione delle liti in cassazione)

Art. 1, comma 203: «Resta ferma, in alternativa a quella prevista dai commi da 186 a 203, la definizione agevolata dei giudizi tributari pendenti innanzi alla Corte di cassazione di cui all'articolo 5 della legge 31 agosto 2022, n. 130.»

La norma precisa l'alternatività tra la definizione della lite ai sensi dei commi analizzati sinora, con la misura ad hoc, prevista per i soli giudizi pendenti in cassazione, introdotta dalla L. 130 del 2022. I contribuenti, dunque, potranno scegliere tra l'uno o l'altro istituto agevolativo.



Art. 1, comma 205 (definizione agevolata delle controversie tributarie – aspetti procedurali – definizione con altri Enti impositori)

Art. 1, comma 203: «Ciascun ente territoriale puo' stabilire, entro il 31 marzo 2023, con le forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione dei propri atti, l'applicazione delle disposizioni dei commi da 186 a 204 alle controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui e' parte il medesimo ente o un suo ente strumentale»

Agli Enti territoriali (Comuni, Regioni, Città metropolitane, etc), è data la facoltà, a loro discrezione, di consentire la definizione delle controversie tributarie in cui sono parte. Ciò permetterebbe ad esempio, di definire le controversie in materia di IMU, per cui vi è una elevata litigiosità.



Conciliazione agevolata delle controversie tributarie



Art. 1, commi da 206 a 212 (*Conciliazione agevolata delle controversie tributarie*);

I commi in analisi, in alternativa alla definizione agevolata delle controversie appena analizzata, disciplinata dai commi 186-205, consentono di definire, sempre entro il **30 giugno 2023**, con un **accordo conciliativo fuori udienza** le controversie tributarie pendenti aventi ad oggetto **atti impositivi** in cui è parte l'Agenzia delle entrate.

Si prevede la sottoscrizione di un accordo conciliativo tra le parti nel quale sono indicate le somme dovute e con i termini e le modalità di pagamento. All'accordo si applicano le sanzioni ridotte **ad un diciottesimo del minimo** previsto dalla legge (in luogo del quaranta o cinquanta per cento del minimo, ordinariamente previsto secondo il grado di giudizio in cui interviene la conciliazione), gli interessi e gli eventuali accessori.

È utile esporre immediatamente le differenze principali tra le due misure alternative:

- Anzitutto, la conciliazione in esame ha un ambito più ristretto. **Non è ricompresa l'Agenzia delle Dogane** e la controversia deve avere ad oggetto **atti impositivi**, quindi sono esclusi gli atti meramente esattivi (come le cartelle di pagamento emesse ai sensi dell'art. 36-bis per la riscossione di tributi dichiarati e non versati);
- Il beneficio appare minore, se si considera che si ottiene solo una riduzione delle sanzioni, mentre nella Definizione agevolata le sanzioni erano di regola escluse, così come gli interessi e gli accessori, e anzi si poteva ridurre anche l'imposta. Tuttavia, il minore beneficio può essere **apparente**. In questo caso, infatti, si procede con la conciliazione fuori udienza, dunque con un accordo nel quale è possibile **rideterminare l'imposta accertata**. Nella Definizione, invece, in un certo modo si deve accettare l'imposta contestata così come indicata nell'atto impositivo, salvo le riduzioni forfetarie previste in caso di una o più pronunce favorevoli.



Art. 1, comma 206 (Conciliazione agevolata delle controversie tributarie – ambito oggettivo);

Comma 206: «In alternativa alla definizione agevolata di cui ai commi da 186 a 205, le controversie pendenti alla data di entrata in vigore della presente legge innanzi alle corti di giustizia tributaria di primo e di secondo grado aventi ad oggetto atti impositivi, in cui e' parte l'Agenzia delle entrate, possono essere definite, entro il 30 giugno 2023, con l'accordo conciliativo di cui all'articolo 48 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.»

Comma 211: «Si applica, in quanto compatibile con la presente disposizione, l'articolo 48 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.»

È utile esporre immediatamente le differenze e gli elementi di contatto principali tra le due misure alternative sotto il profilo oggettivo:

- La controversia deve essere **pendente** la data del 1° gennaio 2023, così come per la Definizione;
- **Non è ricompresa l'Agenzia delle Dogane** (quindi non possono essere definite le accise, oppure l'imposta sulle scommesse) e la controversia deve avere ad oggetto **atti impositivi**, quindi sono esclusi gli atti meramente esattivi (come le cartelle di pagamento emesse ai sensi dell'art. 36-bis per la riscossione di tributi dichiarati e non versati). Inoltre, è **escluso il giudizio di Cassazione**, sia perché non è prevista una conciliazione dopo la sentenza di secondo grado, sia perché, come si vedrà nelle slide successive, è stata prevista un'apposita misura;
- **Non si procede con la presentazione di una semplice istanza da parte del contribuente**, ma con un vero e proprio **accordo preso tra le parti**, ricalcato dalla disciplina dell'art. 48 del D.lgs. 546 del 1992 (Conciliazione fuori udienza).



Art. 1, comma 206 (Conciliazione agevolata delle controversie tributarie – conciliazione fuori udienza);

L'art. 48 del D.lgs. 546 del 1992 prevede: «*Se in pendenza del giudizio le parti raggiungono un accordo conciliativo, **presentano istanza congiunta sottoscritta personalmente o dai difensori per la definizione totale o parziale della controversia.** 2. Se la data di trattazione e' gia' fissata e sussistono le condizioni di ammissibilita', la commissione pronuncia sentenza di **cessazione della materia del contendere.** Se l'accordo conciliativo e' parziale, la commissione dichiara con ordinanza la cessazione parziale della materia del contendere e procede alla ulteriore trattazione della causa. 3. Se la data di trattazione non e' fissata, provvede con decreto il presidente della sezione. 4. La conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo di cui al comma 1, nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalita' di pagamento. L'accordo costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente.»*



Art. 1, comma 207 (Conciliazione agevolata delle controversie tributarie – conciliazione fuori udienza);

Comma 207: «In deroga a quanto previsto dall'articolo 48-ter, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, all'accordo conciliativo di cui al comma 206 del presente articolo si applicano le sanzioni ridotte a un diciottesimo del minimo previsto dalla legge, gli interessi e gli eventuali accessori»

Come anticipato, le sanzioni, con le conciliazione giudiziale sarebbero viceversa ridotte del 50% (se conciliazione in primo grado) o del 40% (se conciliazione in secondo grado). Con la Conciliazione in analisi, le sanzioni sono ridotte ad un **diciottesimo**.

Le sanzioni sono determinate sulla base delle violazioni «accordate» nell'ambito della conciliazione, su cui poi si applica la riduzione in parola.



Art. 1, comma 208 (Conciliazione agevolata delle controversie tributarie – versamento e definizione);

Comma 208: «Come previsto dall'articolo 48-ter, commi 2 e 4, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, il versamento delle somme dovute ovvero, in caso di rateizzazione, della prima rata deve essere effettuato entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo conciliativo. Si applicano le disposizioni previste dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, con un massimo di venti rate trimestrali di pari importo da versare entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo al pagamento della prima rata. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi legali calcolati dal giorno successivo al termine per il versamento della prima rata. E' esclusa la compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. »



Art. 1, comma 208 (Conciliazione agevolata delle controversie tributarie – versamento e definizione);

Similmente agli altri istituti analizzati sinora, si concede la possibilità di rateizzare in 20 rate trimestrali di pari importo, con applicazione del tasso legale di interessi (quest'anno 5% su base annua). Il pagamento della prima o unica rata deve avvenire entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo, secondo le regole ordinarie della conciliazione fuori udienza.

Una peculiarità che deriva dal ricorso alla conciliazione è che la definizione si perfeziona **non** con il pagamento della prima rata (come accade ad esempio nell'accertamento con adesione), **ma alla mera sottoscrizione dell'accordo**. In tale stato di cose, si dovrebbe ritenere che entro la data del 30 giugno 2022, è sufficiente sottoscrivere l'accordo. Con la Definizione, invece, come visto, occorre inviare l'apposita istanza e pagare la prima o unica rata.

Non è possibile adempiere per compensazione.



Art. 1, comma 209 (Conciliazione agevolata delle controversie tributarie – decadenza);

Comma 209: «In caso di mancato pagamento delle somme dovute o di una delle rate, compresa la prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, il contribuente decade dal beneficio di cui al comma 207 e il competente ufficio provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.»

La norma ha alcune particolarità: innanzitutto non si fa riferimento all'omesso pagamento **parziale**, come in tutti i casi precedenti. Inoltre, anche il versamento della prima rata sembra tempestivo se effettuato entro il termine di scadenza della seconda «in caso di mancato pagamento (...) di una delle rate, **compresa la prima**, entro il termine di pagamento della rata successiva». Questi termini maggiormente laschi sembrano dovuti al fatto che in questo caso le conseguenze sono piuttosto gravi. Si perde il beneficio delle riduzioni a 1/18 (dovrebbe dunque tornare ad applicarsi la sanzione base ridotta del 50% o 40% a seconda del grado di giudizio), ed inoltre è prevista una sanzione ulteriore, pari al 45% dell'imposta residua ancora dovuta.



Art. 1, comma 210 (Conciliazione agevolata delle controversie tributarie – controversie escluse);

Comma 210: «Sono escluse le controversie concernenti anche solo in parte: a) le risorse proprie tradizionali previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), delle decisioni 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, e 2020/2053/UE, Euratom del Consiglio, del 14 dicembre 2020, e l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione; b) le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015.»

Si rimanda alle considerazioni svolte sulla scheda relativa al comma 193.



Rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti in Cassazione



Rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti in Cassazione

Art. 1, comma 213-218 (Rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti in Cassazione);

La disciplina in esame introduce una ulteriore alternativa alla Definizione delle liti fiscali pendenti. Questa volta, si concede la possibilità di conciliare, con modalità e benefici simili a quelli visti per la Conciliazione di cui alle schede precedenti, le controversie pendenti in Cassazione (che come visto non potevano essere definite con la conciliazione fuori udienza, la quale si applica solo in pendenza di primo e secondo grado di giudizio).

Si segnala immediatamente una rilevante differenza con la Conciliazione e con la Definizione. In questo caso non è possibile **rateizzare**.



Rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti in Cassazione

Art. 1, comma 213 (Rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti in Cassazione – Ambito oggettivo e soggettivo);

Comma 213: «In alternativa alla definizione agevolata di cui ai commi da 186 a 205, 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 e' parte l'Agenzia delle entrate, aventi ad oggetto atti impositivi, il ricorrente, entro il 30 giugno 2023, puo' 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.»

L'ambito applicativo è identico a quello della Conciliazione.

La causa deve essere pendente (questa volta in Cassazione) ai sensi dell'art. 62 del D.lgs. 546 del 1992, dunque secondo le regole del Codice di rito e compatibilmente con il processo tributario. Tenuto conto dei chiarimenti forniti dalla prassi con la Definizione, si dovrebbe ritenere che il giudizio è pendente dal momento della notifica del ricorso per cassazione alla controparte, e non dal momento successivo della costituzione in giudizio.



Rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti in Cassazione

Art. 1, comma 213 (Rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti in Cassazione – Ambito oggettivo e soggettivo);

Controparte deve essere l'**Agenzia delle Entrate** e la controversia deve avere ad oggetto **atti impositivi**.

Nonostante la previsione chiarisca che la parte «*può rinunciare*» a seguito dell'accordo preso con la controparte, si dovrebbe ritenere che questo sia un effetto necessario per evitare il paradosso di un accordo conciliativo e una sentenza di cassazione dopo. Poiché non è espressamente previsto per legge, verosimilmente l'Agenzia delle Entrate, all'interno dell'accordo, introdurrà un'apposita clausola di rinuncia alle liti a carico del contribuente.



Rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti in Cassazione

Art. 1, comma 214 (*Rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti in Cassazione – effetti premiali*);

Comma 214: «*La definizione transattiva di cui al comma 213 comporta il pagamento delle somme dovute per le imposte, le sanzioni ridotte ad un diciottesimo del minimo previsto dalla legge, gli interessi e gli eventuali accessori.*»

Il beneficio sta nella riduzione ad un diciottesimo delle sanzioni. Anche in questo caso, il reale beneficio è la possibilità di conciliare con la controparte, quindi rinegoziare il debito, nonostante il giudizio sia pendente in cassazione.

Mentre la conciliazione in secondo o primo grado di giudizio è prevista per legge, altrettanto non si prevede se la causa è in Cassazione. La misura in parola, dunque, prevede un istituto del tutto speciale.



Rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti in Cassazione

Art. 1, comma 215 (Rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti in Cassazione – perfezionamento);

Comma 215: «La definizione transattiva si perfeziona con la sottoscrizione e con il pagamento integrale delle somme dovute entro venti giorni dalla sottoscrizione dell'accordo intervenuto tra le parti.»

La transazione si perfeziona con la sottoscrizione e il pagamento delle somme dovute entro 20 giorni dalla sottoscrizione stessa.

Con la Conciliazione, invece, il perfezionamento si ha con la sola sottoscrizione dell'accordo.



Rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti in Cassazione

Art. 1, comma 216 (Rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti in Cassazione – perfezionamento);

Comma 216: «E' esclusa la compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. La rinuncia agevolata non da' comunque luogo alla restituzione delle somme gia' versate, ancorche' eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione transattiva.»

Come anticipato, non è prevista la rateazione. L'unico versamento, che deve essere fatto entro 20 giorni dall'accordo, poi, non può neanche essere adempiuto per compensazione.

Un ulteriore elemento che riduce l'*appeal* della norma è la previsione specifica che non saranno restituite le somme già versate, neanche se eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione transattiva.

Sul punto è bene evidenziare che se il contribuente ha perso in entrambi i gradi di merito, teoricamente potrebbe aver già pagato provvisoriamente tutta l'imposta e tutte le sanzioni e interessi contestati. In questa ipotesi (che è quella ordinaria, e salvo sospensioni, considerati i tempi lunghi dei giudizi di cassazione, anche rateizzando si finisce con il pagare sempre somme ingenti prima della sentenza), il contribuente che ha già pagato tutto in via provvisoria non avrebbe interesse alcuno a tentare la transazione, **tanto non gli sarebbe rimborsato nulla**.



Rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti in Cassazione

Art. 1, comma 217 (Rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti in Cassazione – rinvio al Codice di procedura civile);

Comma 217: «Alla rinuncia agevolata di cui al comma 213 si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni dell'articolo 390 del codice di procedura civile»

Art. 390 C.p.C.: «La parte può rinunciare al ricorso principale o incidentale finché non sia cominciata la relazione all'udienza, o sino alla data dell'adunanza camerale, o finché non siano notificate le conclusioni scritte del pubblico ministero nei casi di cui all'articolo 380-ter»

Ciò dovrebbe significare che se è cominciata la relazione all'udienza, o è incorsa la data dell'udienza camerale, o sono state notificate le conclusioni scritte del P.M., non dovrebbe essere possibile ricorrere alla transazione in parola dal momento che la rinuncia alle liti dovrebbe essere imprescindibile nella *ratio* di un simile istituto.



Rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti in Cassazione

Art. 1, comma 218 (Rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti in Cassazione – esclusioni);

Comma 219: «Sono escluse le controversie concernenti anche solo in parte: a) le risorse proprie tradizionali previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), delle decisioni 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, e 2020/2053/UE, Euratom del Consiglio, del 14 dicembre 2020, e l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione; b) le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015. »

Si rimanda alle considerazioni svolte sulla scheda relativa al comma 193.





**Regolarizzazione degli
omessi pagamenti di
rate dovute a seguito
di acquiescenza,
accertamento con
adesione,
reclamo/mediazione e
conciliazione
giudiziale**



Regolarizzazione degli omessi versamenti per le rate da istituti deflativi del contenzioso

Art. 1, commi 219 a 221 (*regolarizzazione degli omessi versamenti per le rate da istituti deflativi del contenzioso*)

Le norme consentono di regolarizzare l'omesso o carente versamento delle rate dovute a seguito della definizione mediante l'utilizzo di uno degli istituti deflativi del contenzioso e in particolare:

- l'**acquiescenza** (cioè la definizione dell'atto impositivo con rinuncia all'impugnazione e con riduzione delle sanzioni ad 1/3);
- L'**accertamento con adesione** (il procedimento amministrativo che può precedere o seguire l'emanazione dell'atto impositivo, con riduzione delle sanzioni ad 1/3);
- Il **reclamo/mediazione** (il procedimento amministrativo obbligatorio prima della costituzione in giudizio, per le liti di valore inferiore a 50.000,00 (sanzioni nel 35% del minimo previsto dalla legge, nessuna sanzione su contributi previdenziali e assistenziali);
- La **conciliazione giudiziale/stragiudiziale** (accordo delle parti in primo grado o in secondo grado di giudizio, con riduzione delle sanzioni rispettivamente del 50%, o del 40%).



Regolarizzazione degli omessi versamenti per le rate da istituti deflativi del contenzioso

Art. 1, comma 219 (*regolarizzazione degli omessi versamenti per le rate da istituti deflativi del contenzioso*)

In tutti i casi la definizione di questi istituti può avvenire mediante il pagamento rateale, oggi pari a massimo 20 rate trimestrali, senza necessità di concedere alcuna garanzia.

Per tutti gli istituti, le regole generali che sanzionano il mancato rispetto dei piani rateali sono disposte dall'art. **15 ter del Dpr 602/73**. Tale norma prevede che, se una determinata rata non viene versata entro il termine di scadenza di quella successiva, salvo il lieve inadempimento (v. schede precedenti), si decade dal beneficio della rateazione, gli importi residui vengono iscritti a ruolo ed è irrogata un'ulteriore sanzione, pari al 45% dell'importo residuo a titolo di imposta.

La sanzione ulteriore è legata al fatto che il contribuente ha ottenuto un beneficio, in termini di riduzione delle sanzioni, ricorrendo a questi istituti, e si vuole evitare un utilizzo strumentale degli stessi i quali si perfezionano con il pagamento della prima rata (nella conciliazione è necessario solamente sottoscrivere l'atto). Si vuole evitare, insomma, che il contribuente definisca in via agevolata pagando solo la prima rata, confidando che non vi saranno conseguenze ulteriori se poi non rispetta le altre.



Regolarizzazione degli omessi versamenti per le rate da istituti deflativi del contenzioso

Art. 1, comma 219 (regolarizzazione degli omessi versamenti per le rate da istituti deflativi del contenzioso – ambito oggettivo)

Art. 1, comma 219: «Con riferimento ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, e' possibile regolarizzare l'omesso o carente versamento: a) delle rate successive alla prima relative alle somme dovute a seguito di accertamento con adesione o di acquiescenza degli avvisi di accertamento e degli avvisi di rettifica e di liquidazione, nonche' a seguito di reclamo o mediazione ai sensi dell'articolo 17-bis, comma 6, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, scadute alla data di entrata in vigore della presente legge e per le quali non e' stata ancora notificata la cartella di pagamento ovvero l'atto di intimazione, mediante il versamento integrale della sola imposta; b) degli importi, anche rateali, relativi alle conciliazioni di cui agli articoli 48 e 48-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, scaduti alla data di entrata in vigore della presente legge e per i quali non e' stata ancora notificata la cartella di pagamento ovvero l'atto di intimazione, mediante il versamento integrale della sola imposta.»



Regolarizzazione degli omessi versamenti per le rate da istituti deflativi del contenzioso

Art. 1, comma 219 (regolarizzazione degli omessi versamenti per le rate da istituti deflativi del contenzioso – ambito oggettivo)

Le condizioni del comma 219 sono:

- l'istituto deflativo deve riguardare tributi dell'Agenzia delle entrate (esclusi anche in questo caso Enti locali ed Agenzie delle Dogane etc);
- se si tratta di acquiescenza, accertamento con adesione o reclamo mediazione, l'omesso o carente versamento deve avere riguardato le rate *successive* alla prima. Ciò poiché se non viene pagata la prima rata, questi istituti non si perfezionano *ab origine*;
- se si tratta di conciliazione giudiziale/stragiudiziale, l'omissione può riguardare anche la prima rata. Ciò poiché questo istituto si perfeziona con la sola sottoscrizione dell'accordo;
- Le rate devono essere scadute al 1° gennaio 2023;
- Non deve essere stata notificata la cartella di pagamento o l'atto di intimazione.



Regolarizzazione degli omessi versamenti per le rate da istituti deflativi del contenzioso

Art. 1, comma 219 (*regolarizzazione degli omessi versamenti per le rate da istituti deflativi del contenzioso – ambito oggettivo*)

Potrebbero esserci delle incertezze interpretative sul termine di «scadenza» delle rate.

Le rate, infatti, hanno cadenza trimestrale (ad esempio, 31 marzo, 30 giugno, 30 settembre, 31 dicembre), ma la decadenza dalla rateazione si ha se non si versa una determinata rata entro il termine di pagamento della rata successiva (così, ad esempio, la rateizzazione resta valida se la rata del 30 settembre si paga entro il 31 dicembre).

Se si considera il termine di decadenza dalla rateazione, allora possono accedere alla definizione in commento coloro i quali non hanno pagato la rata in una ipotesi in cui la rata *successiva* doveva **essere pagata entro il 31 dicembre 2022** (nell'esempio, **coloro i quali hanno saltato la rata del 30 settembre 2022**).

Se si fa riferimento alla «scadenza» ordinaria della rata, invece, allora vi accederebbero tutti coloro che **avrebbero dovuto pagare la rata con scadenza al 31 dicembre 2022**, anche se a rigore non sarebbero decaduti dalla rateazione se poi avessero pagato entro il 31 marzo 2023 (termine della rata successiva).



Regolarizzazione degli omessi versamenti per le rate da istituti deflativi del contenzioso

Art. 1, comma 219 (*regolarizzazione degli omessi versamenti per le rate da istituti deflativi del contenzioso – effetti premiale*)

Ricorrendo le condizioni descritte, il beneficio della regolarizzazione in parola consiste **nello stralcio di quanto dovuto a titolo di sanzione e di interessi**. Inoltre, si evita l'applicazione della sanzione del 45% sulle imposte residue da versare.

Si fa presente che la disposizione non è una semplice «remissione in termini», cioè si dà la possibilità di pagare le rate scadute a parità di condizione, ma concede un vero e proprio beneficio, dal momento che sono dovute **solo le imposte** (e quindi non anche le sanzioni e gli interessi) ricomprese nelle rate oggetto di sanatoria.



Regolarizzazione degli omessi versamenti per le rate da istituti deflativi del contenzioso

Art. 1, comma 220 (regolarizzazione degli omessi versamenti per le rate da istituti deflativi del contenzioso – versamento)

Comma 220: «La regolarizzazione di cui al comma 219 si perfeziona con l'integrale versamento di quanto dovuto entro il 31 marzo 2023 oppure con il versamento di un numero massimo di venti rate trimestrali di pari importo con scadenza della prima rata il 31 marzo 2023. Sull'importo delle rate successive alla prima, con scadenza il 30 giugno, il 30 settembre, il 20 dicembre e il 31 marzo di ciascun anno, sono dovuti gli interessi legali calcolati dal giorno successivo al termine per il versamento della prima rata. E' esclusa la compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.»

Occorre dunque versare quanto dovuto (che dovrebbe coincidere alla somma delle imposte indicate in tutte le rate omesse e che avrebbero dovuto essere versate entro il 31.12.2022) entro **il 31 marzo 2023**.

È possibile versare con una nuova rateazione, con regole sue proprie:

- Non può essere definita mediante compensazione;
- Gli interessi sono calcolati al saggio legale;
- Le rate scadono il 31 marzo, il 30 giugno, il 30 settembre e il 20 dicembre di ciascun anno.



Regolarizzazione degli omessi versamenti per le rate da istituti deflativi del contenzioso

Art. 1, comma 220 (regolarizzazione degli omessi versamenti per le rate da istituti deflativi del contenzioso – rate successive al 31.12.2022)

La norma sembra creare una sorta di cortocircuito tra rate con termine di pagamento al 31.12.2022 e successive.

Infatti, come visto, è possibile sanare, stando ad una interpretazione letterale, solo quelle scadute entro tale data, mentre nulla è disposto rispetto a quelle successive.

Ora, l'intenzione sembra quella di consentire di sanare le scadenze fino al 31.12.2022 e poi proseguire normalmente a pagare le altre rate. L'interpretazione che sembra preferibile, dunque, suggerisce di ritenere che questa sanatoria elimina la decadenza e, quindi, le rate successive possono essere pagate ordinariamente.

Se così non fosse, i contribuenti che sono decaduti dal piano di rateazione (perché non hanno pagato una rata entro il termine di pagamento di quella successiva), non hanno la possibilità di pagare le rate come se nulla fosse: l'art. 15-bis dPR 602/1973, come osservato, sanziona questa omissione con la preclusione di rateizzare nuovamente e prevede l'applicazione di una sanzione pari al 45% delle imposte residue non versate.

Pertanto, sembrerebbe crearsi il paradosso, verosimilmente non voluto, di permettere di salvare le rateizzazioni solamente a «metà».



Regolarizzazione degli omessi versamenti per le rate da istituti deflativi del contenzioso

Art. 1, comma 220 (regolarizzazione degli omessi versamenti per le rate da istituti deflativi del contenzioso – rate successive al 31.12.2022)

Si ipotizzi un contribuente che ha un piano di dilazione in essere a seguito di accertamento con adesione. Sta rateizzando l'imposta pari a 120, la sanzione a 36 (beneficiando della riduzione a 1/3 tipica dell'adesione) e interessi.

Il contribuente ha un piano di 8 rate, ciascuna pari a 15 per l'imposta, 4,5 per la sanzione, e interessi.

Il contribuente ha pagato la prima rata (ipotizziamo marzo 2022), ha saltato quella di giugno, settembre e dicembre 2022.

Il contribuente è definitivamente decaduto il primo ottobre dal piano di dilazione (non ha pagato la rata di giugno entro il termine di quella successiva, cioè fine settembre). Di regola, sarebbe raggiunto da una cartella di pagamento dove dovrà pagare:

Il residuo dell'imposta (105), della sanzione (31,5), gli interessi, gli oneri da riscossione. Inoltre, gli sarà irrogata una sanzione ulteriore, pari al 45% dell'imposta residua (47,25%).

Tuttavia, grazie al comma 220, potrebbe limitare i danni. Come visto gli è concesso pagare le rate scadute al 31.12.2022 con il pagamento della sola imposta. Trattandosi di tre rate scadute, anziché dovere pagare 45 a titolo di imposta, 13,5 a titolo di sanzioni, oltre interessi, pagherà solo 45 (e interessi se deciderà di pagare a rate) ed eviterà la sanzione del 45% sull'imposta (20,25). Se riteniamo che in tal modo il contribuente è tornato *in bonis*, allora le rate successive (le 4 rimanenti nel 2023) seguiranno come prima (15 imposta, 4,5 sanzione e interessi ciascuna).

Se invece si ritiene che il comma 220 non rimedia all'intervenuta decadenza, sulle rate successive avverrà l'iscrizione a ruolo e l'irrogazione di ulteriori sanzioni. Pertanto, su queste resterebbe dovuto il pagamento di 60 a titolo di imposta, 18 a titolo di sanzione, e interessi e, teoricamente, dovrebbe applicarsi la sanzione del 45% sulle imposte ancora dovute (27), oltre interessi e oneri.



Regolarizzazione degli omessi versamenti per le rate da istituti deflativi del contenzioso

Art. 1, comma 221 (regolarizzazione degli omessi versamenti per le rate da istituti deflativi del contenzioso – decadenza)

Comma 221 «In caso di mancato perfezionamento della regolarizzazione di cui ai commi 219 e 220, non si producono gli effetti di cui ai medesimi commi e il competente ufficio procede all'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta. In tali ipotesi la cartella deve essere notificata entro il termine di decadenza del 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui si è verificato l'omesso versamento integrale o parziale di quanto dovuto.»

In buona sostanza, se il contribuente non paga la prima rata entro il 31 marzo 2023 o non rispetta una delle scadenze, si perde ogni beneficio e si torna alla situazione *quo ante* (imposta, interessi e sanzioni più applicazione della sanzione del 45% sul residuo).

Poiché non vi è un rinvio all'art. 15-ter d.P.R. 602 del 1973, non sembrerebbe possibile versare la rata entro il termine di quella successiva per salvarsi dalla decadenza. Per lo stesso motivo, non sembra potersi applicare il ravvedimento breve.

Da ultimo, la norma prevede la possibilità di notificare una cartella di pagamento anche se il versamento è stato solamente *parziale*, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui si è verificata l'omissione.



**Stralcio dei debiti fino
a 1.000 euro affidati
all'agente della
riscossione**



Stralcio dei ruoli sino a 1.000 euro

Art. 1, commi 222 a 230 (Stralcio dei ruoli sino a 1.000 euro)

Con le disposizioni in commento è stato previsto l'annullamento automatico dei ruoli affidati All'Agente della riscossione dalle Amministrazioni Statali, dall'Agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali nel periodo compreso tra l'1.1.2000 e 31.12.2015, di importo residuo fino a 1.000 Euro.

È Stato poi previsto uno stralcio eventuale e in misura ridotta per i medesimi ruoli, però affidati all'Agente della riscossione da enti diversi a quelli indicati, come Enti territoriali (Comuni, Regioni, etc.), Casse di previdenza private, etc.



Art. 1, comma 222 (Stralcio dei ruoli sino a 1.000 euro – ambito applicativo)

Comma 222: «Sono automaticamente annullati, alla data del 31 marzo 2023, i debiti di importo residuo, alla data di entrata in vigore della presente legge, fino a mille euro, comprensivo di capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni, risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015 dalle amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali, ancorche' compresi nelle definizioni di cui all'articolo 3 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, all'articolo 16-bis del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, e all'articolo 1, commi da 184 a 198, della legge 30 dicembre 2018, n. 145. Ai fini del conseguente discarico, senza oneri amministrativi a carico dell'ente creditore, e dell'eliminazione dalle relative scritture patrimoniali, l'agente della riscossione trasmette agli enti interessati, entro il 30 giugno 2023, l'elenco delle quote annullate, su supporto magnetico ovvero in via telematica, in conformita' alle specifiche tecniche di cui all'allegato 1 al decreto direttoriale del Ministero dell'economia e delle finanze 15 giugno 2015, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 142 del 22 giugno 2015. Si applicano le disposizioni di cui all'articolo 1, comma 529, della legge 24 dicembre 2012, n. 228. Gli enti creditori, sulla base dell'elenco trasmesso dall'agente della riscossione, adeguano le proprie scritture contabili in ossequio ai rispettivi principi contabili vigenti, deliberando i necessari provvedimenti volti a compensare gli eventuali effetti negativi derivanti dall'operazione di annullamento. Restano definitivamente acquisite le somme versate anteriormente alla data dell'annullamento.»



Art. 1, comma 222 (*Stralcio dei ruoli sino a 1.000 euro – ambito applicativo*)

Poiché la norma si riferisce specificamente agli **Agenti della Riscossione**, si dovrebbe ritenere che l'annullamento riguardi solo i debiti in carico all'Agenzia delle Entrate – Riscossione. Dovrebbero essere esclusi, per l'effetto, i debiti riscossi in proprio dai vari enti creditori o affidati a concessionari locali della riscossione.

Rientrano nell'annullamento automatico i debiti risultanti affidati agli Agenti della riscossione nel periodo **1.1.2000 al 31.12.2015, che non risultano pagati al 31.3.2023**, purché affidati da Enti Statali o Agenzie. Come si vedrà, per gli enti diversi (Enti territoriali, Casse professionali, etc.), la disciplina è diversa.

Si evidenzia che la norma fa riferimento all'**affidamento del carico**, da non confondere con la data di notifica della cartella di pagamento. L'affidamento del carico coincide con con il momento, precedente anche di anni alla notifica della cartella, della consegna del ruolo dall'ente creditore (ad esempio Agenzia delle Entrate), all'Agente della riscossione. È un atto interno di cui il contribuente non ha sempre evidenza (solo di recente è stata introdotta l'indicazione della data di affidamento del carico nelle Cartelle di pagamento, Prov. Agenzia delle Entrate 17.1.2022 n. 14113).

È possibile, ad esempio, che una cartella di pagamento notificata nel 2017, contenga un ruolo affidato all'Agente della riscossione nel 2015 e, dunque, potrebbe rientrare nello stralcio.



Art. 1, comma 222 (Stralcio dei ruoli sino a 1.000 euro – ambito applicativo)

Sono stralciati solo i ruoli il cui debito **residuo** (somma di capitale, sanzioni, interessi da ritardata iscrizione a ruolo) alla data del **31 03 2023** sia inferiore ad Euro 1.000.

Poiché la norma fa riferimento al residuo, non occorre tenere conto dell'iscrizione a ruolo originaria, ma ciò «che ne è rimasto» alla data del 31.03.2023. Il ruolo, ad esempio, potrebbe essere stato ridotto per via di sentenze, annullamenti in autotutela, etc., nonché, si ritiene, anche in considerazioni dei pagamenti effettuati dal contribuente.

Anche in questo caso occorre considerare il singolo carico affidato all'agente della riscossione e non confonderlo con il totale ad esempio richiesto nella cartella di pagamento. In essa, infatti, possono essere contenuti più ruoli, il cui ammontare va considerato individualmente se ha superato la soglia di 1.000 euro (Circ. 2/2017).

Rientrano nella norma anche i carichi derivanti dalle precedenti rottamazioni dei ruoli e dal c.d. saldo e stralcio.



Art. 1, comma 223 (Stralcio dei ruoli sino a 1.000 euro – sospensione)

Comma 223: «Dalla data di entrata in vigore della presente legge fino alla data dell'annullamento di cui al comma 222 e' sospesa la riscossione dei debiti di cui allo stesso comma 222.»

Pertanto, dal primo gennaio 2023 al 31 marzo 2023 è sospesa la riscossione dei ruoli sino a 1.000 euro. Ciò può essere fatto utilmente valere se, in questo ristretto arco temporale, si sia interessati da una procedura di riscossione in corso.



Art. 1, comma 226 (*Stralcio dei ruoli sino a 1.000 euro – esclusioni*)

Comma 226 «Le disposizioni dei commi da 222 a 225 non si applicano ai debiti relativi ai carichi di cui all'articolo 3, comma 16, lettere a), b) e c), del citato decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, nonché alle risorse proprie tradizionali previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), delle decisioni 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, e 2020/2053/UE, Euratom del Consiglio, del 14 dicembre 2020, e all'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione.»

Pertanto, non saranno stralciati:

- Le somme dovute a seguito di recupero di aiuti di Stato;
- I crediti derivanti da pronunce della Corte di Conti;
- Le multe, ammende e sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna;
- Le risorse proprie tradizionali UE (ad esempio i dazi della tariffa doganale comune);
- L'Iva riscossa alla importazione.



Art. 1, commi 227 a 229 (Stralcio dei ruoli sino a 1.000 euro – Enti diversi da quelli statali)

Comma 227 «Fermo restando quanto disposto dai commi 225, 226 e 228, relativamente ai debiti di importo residuo, alla data di entrata in vigore della presente legge, fino a mille euro, comprensivo di capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni, risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015 dagli enti diversi dalle amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali, l'annullamento automatico di cui al comma 222 opera limitatamente alle somme dovute, alla medesima data, a titolo di interessi per ritardata iscrizione a ruolo, di sanzioni e di interessi di mora di cui all'articolo 30, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602; tale annullamento non opera con riferimento al capitale e alle somme maturate alla predetta data a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notificazione della cartella di pagamento, che restano integralmente dovuti.»

Comma 228: «Relativamente alle sanzioni amministrative, comprese quelle per violazioni del codice della strada, di cui al decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti agli enti previdenziali, le disposizioni del comma 227 si applicano limitatamente agli interessi, comunque denominati, compresi quelli di cui all'articolo 27, sesto comma, della legge 24 novembre 1981, n. 689, e quelli di cui all'articolo 30, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602; l'annullamento automatico di cui al comma 222 non opera con riferimento alle predette sanzioni e alle somme maturate a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notificazione della cartella di pagamento, che restano integralmente dovute.»

Comma 229: «Gli enti creditori di cui al comma 227 possono stabilire di non applicare le disposizioni dello stesso comma 227 e, conseguentemente, quelle del comma 228, con provvedimento adottato da essi entro il 31 gennaio 2023 nelle forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione dei propri atti e comunicato, entro la medesima data, all'agente della riscossione con le modalità che lo stesso agente pubblica nel proprio sito internet entro dieci giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge. Entro lo stesso termine del 31 gennaio 2023, i medesimi enti danno notizia dell'adozione dei predetti provvedimenti mediante pubblicazione nei rispettivi siti internet istituzionali.»



Art. 1, commi 227 a 229 (*Stralcio dei ruoli sino a 1.000 euro – Enti diversi da quelli statali*)

Per gli Enti diversi da quelli Statali, Agenzie fiscali ed Enti Pubblici previdenziali (quindi gli Enti territoriali come Comuni, Regioni, Casse Professionali) si applicano regole diverse e certamente meno favorevoli per il contribuente: lo stralcio non riguarda tutto il debito.

Riguarda **solo gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo, sanzioni e interessi di mora**.

Restano dunque dovuti la **sorte capitale e le spese maturate alla data del 31 marzo 2023 a titolo di spese esecutive e di notifica di cartella di pagamento**.

Una disciplina particolare riguarda poi le sanzioni amministrative, diverse da quelle tributarie o per **violazioni degli obblighi della strada**, in particolare quelle del Codice della Strada. Si prevede che lo stralcio opera solo per gli interessi, tra cui quelli di cui all'art. 27, comma 6 (*in caso di ritardo nel pagamento la somma dovuta è maggiorata di un decimo per ogni semestre a decorrere da quello in cui la sanzione è divenuta esigibile e fino a quello in cui il ruolo è trasmesso all'esattore. La maggiorazione assorbe gli interessi eventualmente previsti dalle disposizioni vigenti*) e gli interessi di mora.

Tuttavia, gli enti in parola possono decidere di **non applicare** l'art. 1, comma 229 (e quindi non concedere alcuno stralcio), dandone comunicazione all'Agenzia delle Entrate – Riscossione, entro il 31 gennaio 2023 e nei propri siti Internet. Insomma, si andrà in ordine sparso.





**Definizione agevolata
carichi affidati
all'agente della
riscossione dal 1°
gennaio 2000 al 30
giugno 2022**



Definizione agevolata carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022

Art. 1, commi da 231 a 252 (*Rottamazione-quater*)

Si tratta della quarta edizione della nota «rottamazione» delle Cartelle esattoriali, ed è simile alle precedenti edizioni sotto molteplici aspetti.

È un modo agevolato per estinguere i debiti iscritti a ruolo, corrispondendo **l'imposta o il contributo** e non anche le sanzioni e alcuni accessori, mediante un pagamento rateale piuttosto lungo.

Dunque anche questa è una misura premiale, il cui vantaggio consiste nella possibilità di estinguere il debito pagando solo in parte. A differenza dello «stralcio» automatico, la procedura opera su impulso del contribuente, che dovrà chiedere all'Agente della riscossione quali cartelle rottamare. Si segnala che l'istanza va presentata il 30.04.2023, dopo che avverrà lo stralcio automatico (31.03.2023); dunque per evitare confusioni è utile attendere il 31.03.2023 per verificare «cosa sia rimasto a ruolo» prima di procedere con la rottamazione.



Definizione agevolata carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022

Art. 1, comma 231 (*Rottamazione 2023 - Ambito oggettivo - Carichi affidati dal 1.1.2000 al 30.06.2022*)

Per verificare se il carico sia stato affidato all'Agenzia delle Entrate-Riscossione dal **1.1.2000 al 30.06.2022**, come osservato per lo stralcio, non si fa riferimento alla data di notifica della cartella (o dell'avviso di accertamento di o avviso di addebito), ma alla data in cui è stato consegnato il ruolo all'Agenzia delle Entrate-Riscossione o è stato affidato il credito.

Questo dato è ora **inserito nelle cartelle di pagamento** e quindi per quelle notificate dopo il 30.06.2022 (le uniche per cui può venire il dubbio, tutto ciò che è stato notificato prima naturalmente ha un carico precedente a quella data) si può avere evidenza se la cartella rientra o meno nella rottamazione.

Se si dovesse essere in dubbio sul *dies ad quem*, cioè se la cartella riguardi un ruolo affidato prima del 1.1.2000, si potrebbe verificare se nella cartella è indicata la data in cui il ruolo è «esecutivo»; questa può coincidere o essere successivo all'affidamento del carico. Altrimenti, si dovrà ricorrere all'Agente della riscossione e credere gli estratti di ruolo.



Definizione agevolata carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022

Art. 1, comma 231 (Rottamazione 2023 - Ambito oggettivo - Carichi affidati dal 1.1.2000 al 30.06.2022)

Il ragionamento opposto va fatto per gli avvisi di **accertamento o di addebito**. In questi casi la notifica di questi atti *precede* l'iscrizione a ruolo, la quale avviene se il contribuente risulti inadempiente (quindi devono passare almeno 60 giorni dalla notifica più, a rigore, altri 30 previsti per legge). In presenza di avvisi di accertamento o addebito può essere più difficile capire se l'iscrizione a ruolo sia stata effettuata entro una determinata data.

Pertanto, un avviso di accertamento notificato **prima del 30.06.2022 non implica affatto** che il carico sia stato notificato all'Agente della riscossione entro tale data, **al contrario della Cartella di pagamento**.

Ai sensi dell'art. 29 del D.L. 78/2010, per gli avvisi di accertamento: «*l'affidamento formale della riscossione in carico all'agente, anche ai fini dell'esecuzione forzata, si intende effettuato alla data di trasmissione del flusso di carico*» (analogamente è previsto per gli avvisi di addebito ai sensi dell'art. 30 dello stesso Decreto)

La questione è importante perché molti debiti rottamabili possono derivare dagli avvisi in parola: questi, infatti, hanno ad oggetto le contestazioni di imposte sui redditi, IVA, IRAP, contributi, e, dal 2020, operano anche i per i tributi locali e le entrate patrimoniale.

Per cercare di risalire alla data di affidamento in queste ipotesi, innanzitutto si può fare riferimento alla comunicazione di «affidamento del carico», con cui l'Agente della riscossione comunica che, **in data X**, gli sono stati affidati i carichi (derivanti appunto dall'avviso di addebito o di accertamento e non versati) e che procederà a riscuotere.

Altrimenti, occorre monitorare la propria posizione presso il sito dell'Agenzia delle Entrate – Riscossione e verificare l'estratto di ruolo.



Definizione agevolata carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022

Art. 1, commi 231 e 234 (Rottamazione 2023 - Ambito oggettivo - Carichi affidati dal 1.1.2000 al 30.06.2022)

Dall'affidamento del carico alla notifica della cartella di pagamento o di altro atto riscossivo (pensiamo all'avviso di intimazione al pagamento), possono passare diversi anni.

Pertanto, posto che la rottamazione riguarda i carichi al 30.06.2022 ma la domanda va presentata entro il 30.04.2023, potrebbe succedere che ci sono dei carichi rottamabili ma che **non sono stati ancora comunicati al contribuente**.

Nella precedente edizione della rottamazione, si prevedeva che l'Agente della riscossione avrebbe comunicato anche per posta ordinaria quali fossero i carichi definibili. In questa edizione no ma è stato previsto un rimedio alternativo:

Comma 234: *«L'agente della riscossione rende disponibili ai debitori, nell'area riservata del proprio sito internet istituzionale, i dati necessari a individuare i carichi definibili.»*

Pertanto occorre un po' di diligenza da parte dei contribuenti, che dovranno verificare, ovviamente prima del 30.04.2023, nella propria area riservata del sito dell'agenzia delle entrate riscossione, se ci sono carichi definibili e valutare il da farsi. Considerato i benefici, l'occasione non andrebbe sprecata (v. slide successive).



Definizione agevolata carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022

Art. 1, comma 231 (Rottamazione 2023 - Ambito oggettivo - regime premiale)

Come visto, secondo il comma 231 «i debiti risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione (...) possono essere estinti senza corrispondere le somme affidate all'agente della riscossione a titolo di interessi e di sanzioni, gli interessi di mora di cui all'articolo 30, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, ovvero le sanzioni e le somme aggiuntive di cui all'articolo 27, comma 1, del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, e le somme maturate a titolo di aggio ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, versando le somme dovute a titolo di capitale e quelle maturate a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notificazione della cartella di pagamento».

Il «singolo carico» può essere dunque definito senza pagare:

- **Qualsiasi tipo di interesse.** Nelle edizioni precedenti era previsto esclusivamente lo stralcio degli interessi di mora (art. 30, d.P.R. 602 del 1973). Si evidenzia che gli interessi che possono essere iscritti in un carico sono molteplici, quali gli interessi legali, gli interessi da ritardata iscrizione a ruolo, gli interessi da sospensione giudiziale, etc.
- **L'aggio/compenso da riscossione.** Con la precedente edizione non avrebbero dovuto essere corrisposte le quote di compenso parametrata agli importi che sarebbero stati stralciati.
- **Le sanzioni amministrative.** Legate al tributo o meno (Circ n. 2/E 2017); si pensi alla violazione del monitoraggio fiscale. Stesso discorso per le sanzioni connesse ai contributi previdenziali, derivanti sia da evasioni che da omessi versamenti se relativi a INPS o INAIL (L. 388 del 2000).
- Si evidenzia che grazie all'annullamento totale delle sanzioni, la rottamazione è l'istituto premiale più conveniente, insieme alla definizione delle liti fiscali pendenti, delle disposizioni in analisi. Tutte le altre, infatti, prevedono comunque il pagamento di una sanzione ridotta. In alcuni casi, la rottamazione è più conveniente anche della definizione fiscale delle liti pendenti, ad esempio quando queste hanno ad oggetto solo sanzioni. Come visto con le liti fiscali pendenti queste si riducono; con la rottamazione si annullano del tutto.



Definizione agevolata carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022

Art. 1, comma 231 (Rottamazione 2023 - Ambito oggettivo - regime premiale)

Per l'effetto, restano dovuti:

- Il capitale (imposta o contributo);
- Spese di notifica della cartella di pagamento;
- Spese delle procedure esecutive.



Definizione agevolata carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022

Art. 1, comma 231 (Rottamazione 2023 - Ambito oggettivo - singolo carico)

Con riguardo ai «singoli carichi», si evidenzia che in questa versione della rottamazione manca la previsione secondo cui «*la definizione agevolata (...) può riguardare il singolo carico o iscritto a ruolo*».

Nonostante manchi questa espressa previsione, si dovrebbe ritenere che anche in questo caso si dovrebbe poter procedere con la definizione parziale.

Pertanto, se una cartella di pagamento contiene più ruoli, sarà possibile definire anche un solo ruolo.

Viceversa, in base alle indicazioni delle precedenti versioni, non dovrebbe mai essere possibile «scegliere» cosa definire all'interno del singolo ruolo. Se ad esempio un avviso di accertamento esecutivo ha contestato l'IRES e l'IVA, il contribuente non potrà decidere di definire soltanto l'IVA iscritta a ruolo.



Definizione agevolata carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022

Art. 1, commi 232 e 233 (Rottamazione 2023 - Versamenti)

Comma 232: «Il pagamento delle somme di cui al comma 231 e' effettuato in unica soluzione, entro il 31 luglio 2023, ovvero nel numero massimo di diciotto rate, la prima e la seconda delle quali, ciascuna di importo pari al 10 per cento delle somme complessivamente dovute ai fini della definizione, con scadenza rispettivamente il 31 luglio e il 30 novembre 2023 e le restanti, di pari ammontare, con scadenza il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2024.»

Comma 233: «In caso di pagamento rateale, sono dovuti, a decorrere dal 1° agosto 2023, gli interessi al tasso del 2 per cento annuo; non si applicano le disposizioni dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.»

Il pagamento può avvenire in unica soluzione, entro il 31 luglio 2023 o, più probabilmente, in massimo 18 rate. Le prime due sono pari al 10% del debito «rottamato», le altre sono di pari importo e suddividono il residuo. Sono dovuti gli interessi pari al 2% annuo. Le rate vanno pagate il 31 luglio, il 30 novembre 2023 (le prime due), le restanti, di pari importo, il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e 30 novembre dei quattro anni successivi. È espressamente previsto che non si applicano le regole ordinarie in materia di rateazione (art. 19 DPR del 1973): la rottamazione ha una disciplina di dilazione sua propria (v. anche schede successive).



Definizione agevolata carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022

Art. 1, commi 241 e 242 (Rottamazione 2023 - Versamenti)

Comma 241: «Entro il **30 giugno 2023**, l'agente della riscossione comunica ai debitori che hanno presentato la dichiarazione di cui al comma 235 l'ammontare complessivo delle somme dovute ai fini della definizione, nonché quello delle singole rate e il giorno e il mese di scadenza di ciascuna di esse. Tale comunicazione è resa disponibile ai debitori anche nell'area riservata del sito internet dell'agente della riscossione.»

Comma 242 «Il pagamento delle somme dovute per la definizione può essere effettuato: a) mediante domiciliazione sul conto corrente eventualmente indicato dal debitore con le modalità determinate dall'agente della riscossione nella comunicazione di cui al comma 241; b) mediante moduli di pagamento precompilati, che l'agente della riscossione è tenuto ad allegare alla comunicazione di cui al comma 241; c) presso gli sportelli dell'agente della riscossione.»



Definizione agevolata carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022

Art. 1, commi 238 e 239 (Rottamazione 2023 - Quantum e pagamenti precedenti)

238. «Ai fini della determinazione dell'ammontare delle somme da versare ai sensi del comma 231, si tiene conto esclusivamente degli importi già versati a titolo di capitale compreso nei carichi affidati e a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notificazione della cartella di pagamento. Il debitore, se, per effetto di precedenti pagamenti parziali, ha già integralmente corrisposto quanto dovuto ai sensi del comma 231, per beneficiare degli effetti della definizione deve comunque manifestare la sua volontà di aderirvi con le modalità previste dal comma 235.»

239. «Le somme relative ai debiti definibili, versate a qualsiasi titolo, anche anteriormente alla definizione, restano definitivamente acquisite e non sono rimborsabili.»

In sostanza, sono ammessi alla rottamazione anche coloro che hanno pagato parzialmente in precedenza, ma non vi è possibilità di ripetere quanto versato. Inoltre, viene dedotto dal dovuto solo ciò che è stato versato a titolo di capitale, spese per le procedure esecutive e di notificazione della cartella di pagamento.



Definizione agevolata carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022

Art. 1, commi da 235 e 237 (Rottamazione 2023 – Istanza di definizione)

Comma 235: «Il debitore **manifesta all'agente della riscossione la sua volonta' di procedere alla definizione** di cui al comma 231 rendendo, **entro il 30 aprile 2023**, apposita dichiarazione, con le modalita', esclusivamente telematiche, che lo stesso agente pubblica nel proprio sito internet entro venti giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge; in tale dichiarazione il debitore **sceglie altresì il numero di rate** nel quale intende effettuare il pagamento, entro il limite massimo previsto dal comma 232»

Comma 236: «Nella dichiarazione di cui al comma 235 il debitore indica **l'eventuale pendenza di giudizi aventi ad oggetto i carichi in essa ricompresi e assume l'impegno a rinunciare agli stessi giudizi**, che, dietro presentazione di copia della dichiarazione e nelle more del pagamento delle somme dovute, sono sospesi dal giudice. L'estinzione del giudizio e' subordinata all'effettivo perfezionamento della definizione e alla produzione, nello stesso giudizio, della documentazione attestante i pagamenti effettuati; in caso contrario, il giudice revoca la sospensione su istanza di una delle parti.»

Comma 237. «Entro il 30 aprile 2023 il debitore puo' **integrare**, con le modalita' previste dal comma 235, la dichiarazione presentata anteriormente a tale data.»



Definizione agevolata carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022

Art. 1, commi da 235 e 237 (Rottamazione 2023 – Istanza di definizione)

Comma 235: «Il debitore **manifesta all'agente della riscossione la sua volontà di procedere alla definizione** di cui al comma 231 rendendo, **entro il 30 aprile 2023**, apposita dichiarazione, con le modalità, esclusivamente telematiche, che lo stesso agente pubblica nel proprio sito internet entro venti giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge; in tale dichiarazione il debitore **sceglie altresì il numero di rate** nel quale intende effettuare il pagamento, entro il limite massimo previsto dal comma 232»

Entro il 21 gennaio 2023 l'Agenzia delle entrate – Riscossione dovrà comunicare sul proprio sito internet le modalità con cui richiedere la definizione. Verosimilmente, come nelle altre versioni, sarà messo a disposizione l'apposito modello.

Nel modello vanno indicati i ruoli che si intendono rottamare, le rate a cui si vuole accedere e, se per alcuni carichi i giudizi sono pendenti, l'intenzione di rinunciarvi. Il giudizio sarà quindi sospeso dal giudice, il quale ne dichiarerà la cessata materia del contendere se viene data la prova del perfezionamento della procedura mediante il pagamento del dovuto.

Si evidenzia subito che la mera produzione dell'istanza produce effetti, anche favorevoli, nei confronti dei contribuenti e l'istanza può essere «corretta» entro il termine ultimo di consegna, il 30.04.2023.

Nelle vecchie edizioni, poi, è stato pacificamente ammesso di revocare la domanda, oppure presentare anche domande distinte.



Definizione agevolata carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022

Art. 1, comma 240 (Rottamazione 2023 – Effetti dell'istanza di definizione)

Comma 240: «A seguito della presentazione della dichiarazione, relativamente ai carichi definibili che ne costituiscono oggetto:

- a) sono sospesi i termini di prescrizione e decadenza;
- b) sono sospesi, fino alla scadenza della prima o unica rata delle somme dovute a titolo di definizione, gli obblighi di pagamento derivanti da precedenti dilazioni in essere alla data di presentazione;
- c) non possono essere iscritti nuovi fermi amministrativi e ipoteche, fatti salvi quelli già iscritti alla data di presentazione;
- d) non possono essere avviate nuove procedure esecutive;
- e) non possono essere proseguite le procedure esecutive precedentemente avviate, salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo;
- f) il debitore non è considerato inadempiente ai fini di cui agli articoli 28-ter e 48-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602;
- g) si applica la disposizione di cui all'articolo 54 del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, ai fini del rilascio del documento unico di regolarità contributiva (DURC), di cui al decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali 30 gennaio 2015, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 125 del 1° giugno 2015.»



Definizione agevolata carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022

Art. 1, comma 240 (*Rottamazione 2023 – Effetti dell'istanza di definizione*)

Pertanto, dalla semplice presentazione della domanda:

- Non possono essere avviate azioni esecutive, né disposti fermi e ipoteche, sono sospese le misure esecutive avviate. Restano però stabili le ipoteche e i fermi adottati alla data di presentazione della domanda; le misure esecutive già avviate, invece, si sospendono, salvo non si è già in fase avanzata (primo incanto con esito positivo).
Le inibizioni in parola dovrebbero riguardare esclusivamente i carichi per cui è stata richiesta la rottamazione. Se una procedura esecutiva è stata già avviata con riferimento ad un carico diverso o non definibile, questa dovrebbe poter procedere ordinariamente.
- Sono sospesi i termini di prescrizione e decadenza;
- Il contribuente non è più considerato «inadempiente». Pertanto potrà chiedere i rimborsi senza dover compensare i ruoli secondo l'art. 28-ter d.P.R. 602 del 1973; potrà riscuotere i crediti vantati dalla P.A. senza il limite dell'art. 48-bis d.P.R. 602 del 1973; può ottenere il DURC, fermo restando che il documento potrebbe essere annullato in caso di tardivo o insufficiente versamento delle rate;
- Sono sospesi, dalla data di presentazione della domanda e fino al 31 luglio 2023 (data di scadenza della prima o unica rata) gli obblighi di pagamento derivanti da precedenti dilazioni in essere



Definizione agevolata carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022

Art. 1, comma 243 (Rottamazione 2023 – Effetti del pagamento della prima o unica rata)

Comma 243 «Limitatamente ai debiti definibili per i quali e' stata presentata la dichiarazione di cui al comma 235: a) alla data del 31 luglio 2023 le dilazioni sospese ai sensi del comma 240, lettera b), sono automaticamente revocate; b) il pagamento della prima o unica rata delle somme dovute a titolo di definizione determina l'estinzione delle procedure esecutive precedentemente avviate, salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo.»

Con il pagamento della prima rata:

- Sono revocate le dilazioni già sospese per la presentazione della domanda, considerando che il contribuente pagherà in base al nuovo piano rateale a seguito della rottamazione;
- Sono revocate anche le misure esecutive avviate, anch'esse sospese per la presentazione della domanda. Anche in questo caso, tuttavia, se sono troppo avanzate (raggiungimento del primo incanto con esito positivo), le stesse raggiungeranno la loro naturale conclusione.



Definizione agevolata carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022

Art. 1, comma 244 (Rottamazione 2023 – Decadenza)

Comma 244: «In caso di mancato ovvero di insufficiente o tardivo versamento, superiore a cinque giorni, dell'unica rata ovvero di una di quelle in cui è stato dilazionato il pagamento delle somme di cui al comma 232, la definizione non produce effetti e riprendono a decorrere i termini di prescrizione e di decadenza per il recupero dei carichi oggetto di dichiarazione. In tal caso, relativamente ai debiti per i quali la definizione non ha prodotto effetti, i versamenti effettuati sono acquisiti a titolo di acconto dell'importo complessivamente dovuto a seguito dell'affidamento del carico e non determinano l'estinzione del debito residuo, di cui l'agente della riscossione prosegue l'attività di recupero.».

Le rate vanno dunque pagate integralmente entro la scadenza, con una tolleranza di cinque di ritardo. In difetto:

- Riprendono a decorrere i termini di prescrizione e decadenza;
- **La rottamazione non produce effetti**; conseguentemente ciò che è stato pagato è trattenuto a titolo di acconto dell'importo complessivamente dovuto a seguito dell'originario affidamento del carico. Tuttavia, a differenza delle edizioni precedenti, non sembra prevista l'esclusione dalla possibilità di **rateizzare nuovamente**. Sembrerebbe, dunque che, questa volta, il debito residuo possa nuovamente essere oggetto di compensazione ai sensi dell'art. 19 DPR 602 del 1973;
- L'agente della Riscossione può avviare qualsiasi azione, sia cautelari (fermi e ipoteche) sia esecutive (pignoramenti), seguendo la procedura ordinaria. Non sembra previsto un preavviso al debitore in ordine all'intervenuta decadenza dalla rottamazione.



Definizione agevolata carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022

Art. 1, comma 245 (Rottamazione 2023 – Procedure concorsuali)

Comma 245: «Possono essere compresi nella definizione agevolata di cui al comma 231 anche i debiti risultanti dai carichi affidati agli agenti della riscossione che rientrano nei procedimenti instaurati a seguito di istanza presentata dai debitori ai sensi del capo II, sezione prima, della legge 27 gennaio 2012, n. 3, o della parte prima, titolo IV, capo II, sezioni seconda e terza, del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, con la possibilita' di effettuare il pagamento del debito, anche falcidiato, con le modalita' e nei tempi eventualmente previsti nel decreto di omologazione. ».



Definizione agevolata carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022

Art. 1, comma 245 (Rottamazione 2023 – Procedure concorsuali)

La rottamazione può avere ad oggetto anche i ruoli che rientrano in uno dei procedimenti di:

- *Accordi di composizione della crisi o piani del consumatore riservate ai soggetti non assoggettabili a procedure concorsuali;*
- *Ristrutturazione dei debiti del consumatore e concordato minore secondo il codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza.*

Tuttavia, il pagamento del debito segue le modalità e i tempi eventualmente previsti nel decreto di omologazione della procedura. Non si applicano, dunque, le regole di rateizzazione previste per la rottamazione.



Definizione agevolata carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022

Art. 1, comma 246 (Rottamazione 2023 – Esclusioni)

Comma 246: «Sono esclusi dalla definizione di cui al comma 231 i debiti risultanti dai carichi affidati agli agenti della riscossione recanti: a) le risorse proprie tradizionali previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), delle decisioni 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, e 2020/2053/UE, Euratom del Consiglio, del 14 dicembre 2020, e l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione; b) le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015; c) i crediti derivanti da pronunce di condanna della Corte dei conti; d) le multe, le ammende e le sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna.».



Definizione agevolata carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022

Art. 1, comma 246 (Rottamazione 2023 – Esclusioni)

Non sono dunque «definibili»:

- Le risorse proprie tradizionali dell'UE (dazi e diritti doganali);
- IVA riscossa all'importazione;
- Somme dovute a titolo di aiuti di Stato dichiarati incompatibili con il mercato comune;
- Crediti derivanti da pronunce della Corte dei Conti;
- Multe, ammende e sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna.



Definizione agevolata carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022

Art. 1, comma 247 (Rottamazione 2023 – Carichi diversi da quelli tributari e contributivi)

Comma 247: «Per le sanzioni amministrative, comprese quelle per violazioni del codice della strada, di cui al decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti agli enti previdenziali, le disposizioni dei commi da 231 a 252 si applicano limitatamente agli interessi, comunque denominati, compresi quelli di cui all'articolo 27, sesto comma, della legge 24 novembre 1981, n. 689, e quelli di cui all'articolo 30, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e alle somme maturate a titolo di aggio ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112.»

Pertanto, le cartelle che non hanno ad oggetto sanzioni tributarie o contributive godono di una rottamazione decisamente meno incisiva. In sostanza, vengono eliminati **soltanto gli interessi e gli aggi.**



Definizione agevolata carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022

Art. 1, comma 249 (Rottamazione 2023 – Definizione di carichi oggetto di precedenti rottamazione)

Comma 249: «Possono essere estinti, secondo le disposizioni di cui ai commi da 231 a 248, anche se con riferimento ad essi si è determinata l'inefficacia della relativa definizione, anche i debiti relativi ai carichi affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2017 oggetto di dichiarazioni rese ai sensi: a) dell'articolo 6, comma 2, del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225; b) dell'articolo 1, comma 5, del decreto-legge 16 ottobre 2017, n. 148, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 2017, n. 172; c) dell'articolo 3, comma 5, del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136; d) dell'articolo 1, comma 189, della legge 30 dicembre 2018, n. 145; e) dell'articolo 16-bis, commi 1 e 2, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58.»



Definizione agevolata carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022

Art. 1, comma 249 (*Rottamazione 2023 – Definizione di carichi oggetto di precedenti rottamazioni e del saldo e stralcio*)

Possono essere inclusi nella nuova definizione agevolata i carichi indicati in tutte le precedenti rottamazioni e del c.d. «saldo e stralcio», «anche» in caso di intervenuta inefficacia delle stesse, a patto che, al tempo, la domanda fu presentata tempestivamente (Dossier del Senato).

Stante l'ampiezza di tale formulazione legislativa, sembra dunque pienamente ammissibile che un debitore che abbia ancora in corso la rottamazione-ter abbandoni tale procedura per inserire il debito residuo nell'istanza da presentare entro la fine del prossimo mese di aprile. In particolare, le ultime rate della rottamazione ter scadono quest'anno, nei mesi di febbraio, maggio, luglio e novembre. Tali soggetti potrebbero pertanto non pagare nulla il prossimo febbraio e quindi trasmettere una nuova istanza nei termini di legge, fruendo così dei vantaggi offerti dalla rottamazione in analisi e beneficiando inoltre di una ulteriore dilazione.

Poiché la disposizione usa il termine «anche», sembrerebbe possibile ritenere che, appunto «anche» chi ha una procedura in corso senza essere decaduto possa accedere alla nuova. Sul punto sarebbero necessari chiarimenti.



Definizione agevolata carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022

Art. 1, comma 251 (Rottamazione 2023 - Ruoli affidati alle Casse di previdenz private)

Comma 251: «Le disposizioni di cui ai commi da 231 a 252 si applicano ai debiti risultanti dai carichi affidati agli agenti della riscossione dagli enti di cui al decreto legislativo 30 giugno 1994, n. 509, e al decreto legislativo 10 febbraio 1996, n. 103, previe apposite delibere dei medesimi enti approvate ai sensi del comma 2 dell'articolo 3 del citato decreto legislativo n. 509 del 1994, pubblicate nei rispettivi siti internet istituzionali entro il 31 gennaio 2023 e comunicate entro la medesima data all'agente della riscossione mediante posta elettronica certificata.»

Con una novità rispetto al passato, il comma 251 estende la rottamazione anche ai debiti risultanti dai carichi affidati agli agenti della riscossione degli enti di previdenza privati, previe apposite delibere dei medesimi enti e pubblicate nei rispettivi siti internet istituzionali entro il 31 gennaio 2023.



Grazie per la vostra attenzione

Avv. Gabriele Sepio



e-IUS

Sede Legale: Roma - Via dei Redentoristi 9

Sito Web: www.e-ius.it

E-mail: info@e-ius.it

Tel. 06 89131373