

ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

Contraddittorio, tutela e garanzie del contribuente

Accertamento

La definizione agevolata temporanea della Legge di Bilancio 2023

Gianfranco Antico 3

L'emersione di criptovalute e criptoattività

Nicola Fasano 11

Riscossione

Avvisi bonari e irregolarità formali: al via la definizione agevolata

Arianna Semeraro e Maurizio Tozzi 22

Legge di Bilancio 2023: lo stralcio dei carichi fino a 1.000 euro affidati agli agenti della riscossione e la nuova definizione agevolata dei carichi affidati dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022

Sandro Sciancalepore 30

Istituti deflattivi

Legge di Bilancio 2023: introdotto un ravvedimento speciale

Arianna Semeraro 38

La conciliazione giudiziale a regime e temporanea della Legge di Bilancio 2023

Gianfranco Antico 44

Contenzioso amministrativo tributario

Legge di Bilancio 2023: nuova opportunità per definire le liti pendenti

Silvia Amplo 54

Legge di Bilancio 2023: le novità per fare pace con il Fisco innanzi alla Corte di Cassazione a confronto con la "vecchia" definizione agevolata delle controversie tributarie

Angelo Ginex 61

Contenzioso penale tributario

Effetti sui reati tributari delle definizioni delle liti

Luigi Ferrajoli 71

Effetti sui reati tributari delle definizioni ruoli e omessi versamenti

Luigi Ferrajoli 79

Osservatorio

L'osservatorio di giurisprudenza

Mara Pilla 88

Accertamento e contenzioso n. 91/2023

La definizione agevolata temporanea della Legge di Bilancio 2023

Gianfranco Antico - pubblicista

Premessa

I commi da [179](#) a [185](#), dell'articolo 1, L. 197/2022, prevedono – temporaneamente - una forma di adesione agevolata e una definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento.

Come si legge nella Relazione illustrativa al DDL della Legge di Bilancio 2023, la norma riguarda la definizione agevolata degli 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.

Di seguito si analizzano gli atti interessati e i vantaggi sanzionatori previsti, unitamente agli aspetti di maggiore interesse dell'accertamento con adesione, di cui al D.Lgs. 218/1997, istituto coinvolto a pieno dal Legislatore.

Il perimetro normativo

Il perimetro normativo introdotto è assai ampio, atteso che il comma 179, dell'articolo 1, L. 197/2022, offre diverse opportunità, limitatamente ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate:

- accertamenti con adesione di cui agli articoli [2](#) e [3](#), D.Lgs. 218/1997, relativi a pvc redatti ai sensi dell'[articolo 24](#), L. 4/1929, e consegnati entro la data del 31 marzo 2023;
- accertamenti con adesione di cui agli articoli 2 e 3, D.Lgs. 218/1997 relativi ad avvisi di accertamento e avvisi di rettifica e liquidazione non impugnati e ancora impugnabili al 1° gennaio 2023 e quelli notificati successivamente, entro il 31 marzo 2023.

Dette previsioni normative si applicano anche agli atti di accertamento con adesione relativi agli inviti di cui all'[articolo 5-ter](#), D.Lgs. 218/1997¹, notificati entro il 31 marzo 2023.

¹ L'invito al contraddittorio in materia di imposte sui redditi e di Iva, previsto e disciplinato dall'articolo 5, D.Lgs. 218/1997, nella formulazione in vigore dal 1° gennaio 2015, oltre a indicare i periodi d'imposta suscettibili di accertamento nonché il giorno e il luogo della comparizione, deve recare anche l'indicazione delle maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni e interessi dovuti nonché dei motivi che danno luogo alla loro determinazione. L'invito deve comunque contenere i necessari elementi di dettaglio, anche qualora dall'accertamento non scaturisca la determinazione di "maggiori imposte dovute" ma, ad esempio, quella di "imposte dovute" (come nel caso dell'accertamento d'ufficio per omessa

In queste ipotesi, le sanzioni di cui al comma 5 dell'[articolo 2](#) e al comma 3 dell'[articolo 3](#), D.Lgs. 218/1997 si applicano nella misura di 1/18 del minimo previsto dalla legge.

Inoltre:

- il [comma 180](#), dell'articolo 1, L. 197/2022, prevede che gli avvisi di accertamento, gli avvisi di rettifica e di liquidazione, non impugnati e ancora impugnabili al 1° gennaio 2023 e quelli notificati dall'Agenzia delle entrate successivamente, fino al 31 marzo 2023, possono essere definiti in acquiescenza, ai sensi dell'[articolo 15](#), D.Lgs. 218/1997, entro il termine ivi previsto², sempre con la riduzione a 1/18 delle sanzioni irrogate (e non del minimo previsto);
- il [comma 181](#), L. 197/2022, estende le disposizioni relative all'acquiescenza anche agli atti di recupero non impugnati e ancora impugnabili al 1° gennaio 2023 e a quelli notificati dall'Agenzia delle entrate successivamente, fino al 31 marzo 2023, con il pagamento delle sanzioni nella misura di 1/18 delle sanzioni irrogate e degli interessi applicati, entro il termine per presentare il ricorso.

Sono esclusi dalle definizioni in esame, in forza di quanto disposto dal [comma 183](#), dell'articolo 1, L. 197/2022, gli atti emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria di cui all'[articolo 5-quater](#), D.L. 167/1990, convertito con modificazioni dalla L. 227/1990.

Modalità di versamento

Per effetto di quanto disposto dal [comma 182](#), dell'articolo 1, L. 197/2022, le somme dovute possono essere versate anche ratealmente, in un massimo di 20 rate trimestrali di pari importo, entro l'ultimo

presentazione della dichiarazione) o quella di "minori crediti d'imposta" (come nel caso di rettifica della dichiarazione Iva a credito che non comporti l'evidenziazione di un debito d'imposta). Il Legislatore ha inserito nel corpo del citato D.Lgs. 218/1997 l'articolo 5-ter, prevedendo che l'ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, debba notificare l'invito a comparire di cui all'articolo 5, D.Lgs. 218/1997 per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento. Sono esclusi dall'applicazione dell'invito obbligatorio gli avvisi di accertamento parziale previsti dall'articolo 41-bis, D.P.R. 600/1973 e gli avvisi di rettifica parziale previsti dall'articolo 54, comma 3 e 4, D.P.R. 633/1972. In caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento è specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio. Il Legislatore fa salvi i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, e le ipotesi di fondato pericolo per la riscossione: in tali casi l'ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito. Fuori dei casi di urgenza motivata o di pericolo per la riscossione, il mancato avvio del contraddittorio mediante la notifica dell'invito comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento, sempre che, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato. Restano ferme le disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento. Inoltre, all'articolo 5, D.Lgs. 218/1997 è aggiunto il comma 3-bis, secondo cui qualora tra la data di comparizione e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di 90 giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di centoventi giorni, in deroga al termine ordinario.

² Il comma 1, dell'articolo 15, D.Lgs. 218/1997, prevede che le sanzioni irrogate per le violazioni indicate nell'articolo 2, comma 5, D.Lgs. 218/1997, negli articoli 71 e 72, Tur, concernenti le disposizioni in materia di imposta di registro, negli articoli 50 e 51, D.Lgs. 346/1990, riguardante l'imposta sulle successioni e donazioni, sono ridotte a 1/3 se il contribuente rinuncia a impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione e a formulare istanza di accertamento con adesione, provvedendo a pagare, entro il termine per la proposizione del ricorso, le somme complessivamente dovute, tenuto conto della predetta riduzione. In ogni caso la misura delle sanzioni non può essere inferiore a 1/3 dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. Il comma 2-bis, dell'articolo 15, D.Lgs. 218/1997 estende tali disposizioni anche nei casi in cui il contribuente rinunci a impugnare l'avviso di liquidazione emesso a seguito della decadenza dalle agevolazioni c.d. prima casa (indicate nella Nota II-bis) dell'articolo 1, della Parte I, della Tariffa I allegata al D.P.R. 131/1986, e della piccola proprietà contadina (previste nell'articolo 2, comma 4-bis, D.L. 194/2009, convertito, con modificazioni, dalla L. 25/2010).

giorno di ciascun trimestre successivo al pagamento della prima rata. Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al tasso legale (a partire dal 1° gennaio 2023 il tasso di interesse legale passa dall'1,25% al 5%, per effetto del Decreto Mef 13 dicembre 2022, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 292 del 15 dicembre 2022).

Disposizioni di chiusura

Con i commi [182](#) e [184](#), dell'articolo 1, L. 197/2022, vengono previste delle disposizioni di chiusura:

- resta ferma l'applicazione delle disposizioni di cui al D.Lgs. 218/1997, non derogate;
- a uno o più provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate sono demandate le ulteriori disposizioni necessarie per l'attuazione della presente definizione agevolata.

Il contraddittorio nel procedimento di adesione agevolata

Proprio perché fra le disposizioni di chiusura vengono richiamate, ove non derogate, le disposizioni di cui al D.Lgs. 218/1997³, occorre soffermarsi su alcuni degli aspetti più interessanti dell'istituto dell'accertamento con adesione, che giocano su questa definizione.

Infatti, sostanzialmente, in via prioritaria, il Legislatore, con la Legge di Bilancio 2023 (L. 197/2022), è intervenuto sull'istituto dell'accertamento con adesione del contribuente, di cui al D.Lgs. 218/1997, che è lo strumento che permette – in contraddittorio – di giungere a una definizione concordata della pretesa fiscale e - “*a regime*” - ha segnato l'inizio di un profondo e radicale cambio d'indirizzo nei rapporti fra Fisco e contribuente, permettendo altresì di gestire il gettito fiscale a carattere continuativo.

E il punto centrale di questa forma di definizione agevolata – costruita nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione – continua a essere il contraddittorio, che costituisce il punto nevralgico attorno al quale si fonda l'intero procedimento, durante il quale viene posta in discussione la sostenibilità della pretesa fiscale, analizzati gli eventuali elementi che possano condurre alla sua riduzione o modificazione, ponderata la convenienza a definire l'accertamento in rapporto alla prosecuzione della controversia in sede contenziosa.

Tralasciando le ipotesi in cui la pretesa fiscale si fonda su elementi certi e oggettivi, sono privilegiate le controversie nelle quali è possibile un apprezzamento valutativo da parte dell'Amministrazione

³ G. Antico, “Guida agli Strumenti deflattivi”, Euroconference, 2022.

finanziaria, come ad esempio la determinazione del ricarico e altre fattispecie estimative, l'eventuale inerenza di costi o presunte indebite detrazioni di imposta⁴.

Il funzionario delegato dovrà, quindi, attentamente e responsabilmente valutare - sulla base degli elementi che emergono dal contraddittorio - se sia conveniente o meno per il Fisco accogliere la richiesta di definizione, rinunciando a una parte dell'imposta accertata o accertabile e alla riduzione delle relative sanzioni, ma con l'immediato incasso del *quantum* concordato e senza ulteriore appesantimento dell'attività dell'ufficio. Deve, quindi, avere la capacità di effettuare una scelta basata su un'analisi costi-benefici dell'intera operazione, dovendosi quantificare anche il costo "virtuale" derivante dal proseguimento della vertenza sull'attività dell'ufficio in rapporto al "sacrificio" della minore redditività dell'accertamento, con una valutazione prognostica⁵.

L'esito del contraddittorio è suscettibile di incidere sulla pretesa fiscale qualora vengano adottati dal contribuente, in tale sede, nuovi elementi di valutazione rispetto a quelli già conosciuti.

La [circolare n. 235/E/1997](#) formalizza il momento del contraddittorio, precisando che "si rende necessario redigere per ciascun incontro una sintetica verbalizzazione con la quale sarà dato atto, tra l'altro, della documentazione eventualmente prodotta dal contribuente e delle motivazioni adottate".

Successivamente, la [circolare n. 65/E/2001](#), ha ribadito:

- *"l'obbligo di documentare i contraddittori svolti attraverso la redazione di appositi processi verbali, nei quali, sia pure sinteticamente, deve essere dato atto delle argomentazioni fornite dal contribuente, nonché dei relativi documenti prodotti"*, da rilasciare in copia al contribuente, previa sottoscrizione delle parti presenti (debitamente protocollati); restando sempre opportuna la verbalizzazione dei contraddittori con esito negativo;
- la necessità di contenere la fase del contraddittorio *"entro limiti temporali ragionevoli, in relazione sia alla primaria esigenza di speditezza del procedimento che all'effettiva complessità della trattazione, non consentendo comunque reiterati rinvii di carattere meramente dilatorio, comportanti di fatto ingiustificato ritardo nell'azione amministrativa"*.

Si nota, comunque, che il Legislatore non ha avvertito l'esigenza di disciplinare normativamente il momento fondamentale del contraddittorio nel procedimento dell'accertamento con adesione.

⁴ Cfr. circolare n. 235/E/1997, secondo cui assumono prioritaria rilevanza "le posizioni interessate dall'applicazione di metodologie induttive di accertamento (...che...) possono trovare il loro sbocco fisiologico nel procedimento di adesione in contraddittorio con il contribuente, in ragione di una più fondata e ragionevole misurazione del presupposto impositivo che tenga conto degli elementi di valutazione offerti dal contribuente". Tuttavia, non emerge nessuna preclusione nei confronti dei rilievi di "diritto" (la stessa relazione governativa al provvedimento aveva evidenziato che "...sono state, altresì, soppresse le disposizioni che prevedono cause ostative alla definizione: ne discende che, come per la conciliazione giudiziale, non esistono situazioni preclusive della possibilità di definizione").

⁵ A causa della purtroppo ben nota pandemia - Covid 19 - l'Amministrazione finanziaria è intervenuta con la [circolare n. 6/E/2020](#), indicando le regole da seguire per la gestione del procedimento di adesione da remoto. Al riguardo vengono delineate indicativamente - ma in maniera precisa e puntuale - le procedure di gestione del procedimento di adesione nel periodo emergenziale, continuano spesso a essere ancora utilizzate.

D'altronde, non si può ignorare un'oggettiva difficoltà nel disciplinare uno strumento così delicato qual è il contraddittorio, che trova la sua funzione ed esaltazione proprio nel libero esercizio della discrezionalità amministrativa; discrezionalità che non può mai prevedere il riconoscimento *a priori* e in via generalizzata, di una percentuale di abbattimento quale incentivo all'adesione, come pure soglie di abbattimento forfetarie, aprioristicamente determinate con riferimento alle diverse tipologie di accertamento, prive di alcun supporto motivazionale.

Non è possibile ingabbiare il concordato entro parametri ben precisi: occorre prendere atto del fatto che, così come è difficile che vi siano 2 avvisi di accertamento uguali, nei confronti per esempio di soggetti che operano nello stesso settore, allo stesso modo non è pensabile che vi possano essere 2 concordati uguali.

L'atto di adesione deve contenere *"la motivazione su cui la definizione si fonda"*. La motivazione, pertanto, dovrà indicare - in dettaglio e senza utilizzare formule di rito - gli elementi, i fatti e le circostanze legate al ridimensionamento della pretesa tributaria, rendendo anche comprensibili tutti i passaggi logico-giuridici che hanno condotto a tale risultato.

Proprio al fine di assicurare l'assoluta trasparenza dell'azione amministrativa (presupposto essenziale dell'accertamento con adesione) e in aderenza al principio della indisponibilità dell'obbligazione tributaria, l'atto di adesione deve riassumere, anche sinteticamente, i fatti e gli elementi più significativi contenuti nei singoli verbali di contraddittorio: in tal modo, la motivazione costituisce anche uno strumento di riscontro, *ex post*, dei ragionamenti seguiti dalle parti⁶.

Particolarmente illuminanti, in tal senso, si reputano le conclusioni di autorevole dottrina⁷, la quale ha avuto modo di osservare che *"...assumersi le proprie responsabilità vuol dire solo scegliere quella che appare la migliore interpretazione, pur nella consapevolezza che ne esistono altre, che magari altri riterrebbero preferibili..."*.

Si ricorda che l'[articolo 29](#), comma 7, D.L. 78/2010, convertito con modificazioni in L. 122/2010, ha previsto, fra l'altro, che nei casi di accertamento con adesione, l'eventuale responsabilità amministrativa per danni all'Erario è limitata soltanto alle ipotesi di dolo.

⁶ La [circolare n. 65/E/2001](#), nel ricordare che sussiste *"l'obbligo di circostanziata motivazione dell'atto di definizione"*, così ne indica in dettaglio il contenuto: elementi di valutazione adottati dal contribuente e i relativi documenti prodotti; percorsi logico-giuridici che conducono alla revisione dell'originaria pretesa; criteri adottati per la rideterminazione della base imponibile, in stretta connessione agli elementi che, a seguito del contraddittorio svolto, hanno a tal fine assunto rilevanza.

⁷ R. Lupi, *"La disciplina delle Entrate"*, in *"Trattato di Diritto Amministrativo"*, a cura di S. Cassese, pag. 2694, Milano, 2003.

Gli ulteriori vantaggi dell'adesione agevolata

Oltre che i vantaggi sanzionatori, la definizione agevolata porta con sé ulteriori aspetti positivi.

L'utilizzo del termine definizione – nell'ambito del titolo dell'[articolo 1](#), D.Lgs. 218/1997 - evidenzia l'intangibilità del nuovo imponibile determinato in contraddittorio fra le parti e l'esito dell'accordo (*rectius*, atto di adesione) non potrà essere modificato e/o integrato dall'Amministrazione, né impugnato dal contribuente, ferma restando la riserva dell'Amministrazione finanziaria di poter svolgere una ulteriore azione accertatrice in presenza di particolari circostanze, in forza di quanto statuito nell'[articolo 2](#), comma 4, del richiamato D.Lgs. 218/1997.

Infatti, il perfezionamento dell'atto di adesione comporta, in via generale, la definizione dei rapporti di imposta che hanno formato oggetto del procedimento: pertanto, nella maggior parte dei casi, l'accertamento con adesione avrà carattere definitivo. Tuttavia, il comma 4, dell'articolo 2, D.Lgs. 218/1997, contiene delle disposizioni volte a temperare, da un lato la legittima esigenza dei contribuenti di avere certezze in ordine alla possibilità di chiudere definitivamente la propria posizione fiscale per un determinato periodo d'imposta e, dall'altro, l'interesse pubblico a recuperare a tassazione rilevanti evasioni d'imposta, non emerse al momento della redazione dell'atto di adesione⁸.

Il prezzo da pagare

A fronte di questi vantaggi il prezzo da pagare è il divieto di compensazione, cosa invece possibile nell'accertamento con adesione a regime.

Si ricorda che – a regime – per effetto di quanto disposto dall'[articolo 8](#), D.Lgs. 218/1997, fermo restando che, ai fini del perfezionamento, il versamento delle somme dovute deve essere eseguito entro 20 giorni dalla redazione dell'atto, di cui all'[articolo 7](#), del medesimo D.Lgs. 218/1997, è previsto che:

- se le somme dovute superano i 50.000 euro, il numero massimo di rate è stato elevato da 12 a 16, restando invece invariato, ovvero 8, il numero di rate ammesse per la rateazione di importi inferiori o uguali a tale soglia (già da tempo non è necessaria la fideiussione);
- le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre.

Viene stabilito, inoltre, un termine fisso per la decorrenza degli interessi di rateazione dovuti sull'importo delle rate successive alla prima, individuandolo nel giorno successivo al termine di versamento della prima rata, indipendentemente dalla data in cui è stato eseguito il versamento che ha

⁸ In merito, sia consentito il rinvio a G. Antico, "Accertamento con adesione: l'ulteriore azione accertatrice nei casi di accertamenti parziali", in Il fisco, n. 7/2002, I, pag. 966 e G. Antico, "Accertamento con adesione: la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi", in Il fisco, n. 19/2002, I, pag. 2968.

determinato il perfezionamento dell'adesione. In breve, il decorso degli interessi è ancorato al momento in cui è dovuto il pagamento della prima rata.

In questa sede va rilevato che l'[articolo 15-ter](#), D.P.R. 602/1973 ha disciplinato il c.d. lieve inadempimento – norma che dovrebbe giocare anche per le definizioni da Legge di Bilancio 2023 -, che ricorre ogni qualvolta ritardi di breve durata ovvero errori di limitata entità nel versamento delle somme dovute non comportano per il contribuente la perdita dei benefici e quindi, a seconda dei casi, non precludono il perfezionamento degli istituti definitivi né determinano la decadenza dalla rateazione.

Con riguardo alla tempestività del versamento, si ha lieve inadempimento se il versamento della prima rata o il pagamento delle somme dovute in unica soluzione è effettuato con ritardo non superiore a 7 giorni rispetto al termine di scadenza del pagamento. Con riguardo all'entità del versamento, qualora il contribuente effettui il versamento di una delle rate diverse dalla prima in misura carente, per una frazione tuttavia non superiore al 3% e comunque per un importo non superiore a 10.000 euro, si configura un'ipotesi di lieve inadempimento⁹.

SCHEDA DI SINTESI

I commi da 179 a 185, dell'articolo 1, L. 197/2022, prevedono - temporaneamente - una forma di adesione agevolata e una definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento.



Il perimetro normativo introdotto è assai ampio, atteso che il comma 179, dell'articolo 1, L. 197/2022, offre diverse opportunità, limitatamente ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate: accertamenti con adesione di cui agli articoli 2 e 3, D.Lgs. 218/1997, relativi a processi verbali di constatazione redatti ai sensi dell'articolo 24, L. 4/1929, e consegnati entro la data del 31 marzo 2023; accertamenti con adesione di cui agli articoli 2 e 3, D.Lgs. 218/1997 relativi ad avvisi di accertamento e avvisi di rettifica e liquidazione non impugnati e ancora impugnabili al 1° gennaio 2023 e quelli notificati successivamente, entro il 31 marzo 2023. Dette previsioni normative si applicano anche agli atti di accertamento con adesione relativi agli inviti di cui all'articolo 5-ter, D.Lgs. 218/1997, notificati entro il 31 marzo 2023. In queste ipotesi, le sanzioni di cui al comma 5 dell'articolo 2 e al comma 3 dell'articolo 3, D.Lgs. 218/1997 si applicano nella misura di 1/18 del minimo previsto dalla legge.



⁹ Tuttavia, il tardivo o carente versamento delle somme dovute, ancorché "lieve" in quanto effettuato nei limiti quantitativi e temporali previsti per legge, costituisce pur sempre una violazione sanzionabile ai sensi dell'articolo 13, D.Lgs. 471/1997. Il contribuente può tuttavia evitare l'iscrizione a ruolo di cui sopra se decide di versare direttamente le somme dovute a titolo di ravvedimento operoso.

Inoltre, il comma 180, dell'articolo 1, L. 197/2022, prevede che gli avvisi di accertamento, gli avvisi di rettifica e di liquidazione, non impugnati e ancora impugnabili al 1° gennaio 2023 e quelli notificati dall'Agenzia delle entrate successivamente, fino al 31 marzo 2023, possono essere definiti in acquiescenza, ai sensi dell'articolo 15, D.Lgs. 218/1997, entro il termine ivi previsto, sempre con la riduzione a 1/18 delle sanzioni irrogate (e non del minimo previsto); e il comma 181, L. 197/2022, estende le disposizioni relative all'acquiescenza anche agli atti di recupero non impugnati e ancora impugnabili al 1° gennaio 2023 e a quelli notificati dall'Agenzia delle entrate successivamente, fino al 31 marzo 2023, con il pagamento delle sanzioni nella misura di 1/18 delle sanzioni irrogate e degli interessi applicati, entro il termine per presentare il ricorso.



Sono esclusi dalle definizioni in esame, in forza di quanto disposto dal comma 183, dell'articolo 1, L. 197/2022, gli atti emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria di cui all'articolo 5-*quater*, D.L. 167/1990, convertito con modificazioni dalla L. 227/1990.

Master di specializzazione



Diretta web dal 21 febbraio

GESTORE DELLA CRISI D'IMPRESA

Curatore, commissario liquidatore e attestatore

Corso abilitante per l'iscrizione nel nuovo albo Gestori della Crisi, tenuto dal Ministero di Giustizia
 Percorso Formativo di 44 ore che permette l'iscrizione all'Albo dei Gestori della Crisi ai sensi dell'art. 365 del D.Lgs. 14/2019, nel rispetto del D.M. 202/2014, del D.M. 75/2022 e delle Linee Guida emanate dalla Scuola Superiore della Magistratura e tenendo conto della Circ. del Ministero della Giustizia n. 45/2023.

OFFERTA ADVANCE valida fino al 31.01.2023

€ 490 + IVA anziché € 1.000 + IVA

Quota non cumulabile con sconto Privilege e altre iniziative in corso

ACCEDI AL SITO

Per partecipare alla sede Web, è necessario disporre di un computer personale con webcam e audio perfettamente funzionanti

Accertamento e contenzioso n. 91/2023

L'emersione di criptovalute e criptoattività

Nicola Fasano – avvocato tributarista in Milano

Premessa

Con la Legge di Bilancio 2023 (L. 197/2022) è stata finalmente colmata, almeno in parte, la lacuna normativa riguardante il trattamento fiscale delle criptovalute e, più in generale, delle criptoattività. Vengono introdotte a tal fine diverse disposizioni (dall'articolo 1, [comma 126](#) e ss., L. 197/2022) che, in linea di principio, decorrono dal 1° gennaio 2023 e in particolare:

- è prevista una nuova fattispecie di redditi diversi derivanti dalla detenzione o dalla dismissione di criptoattività;
- si introduce la possibilità di optare per il regime del risparmio amministrato o gestito anche per le criptoattività;
- sono introdotte regole *ad hoc* per le criptoattività detenute in regime di reddito di impresa (viene inserito nell'[articolo 110](#), Tuir il nuovo comma 3-*bis*, ai sensi del quale, in deroga ai criteri di valutazione previsti in via generale dall'articolo 110, Tuir, non concorrono alla formazione del reddito i componenti positivi e negativi che risultano dalla valutazione delle criptoattività alla chiusura del periodo d'imposta, a prescindere dall'imputazione a Conto economico);
- vengono espressamente inserite anche le criptoattività fra gli *asset* oggetto di monitoraggio fiscale ai sensi del D.L. 167/1990;
- si prevede che le criptoattività siano assoggettate a imposta di bollo da parte degli intermediari finanziari che le hanno in amministrazione o gestione. In tutti gli altri casi è dovuta un'imposta patrimoniale, sulla base delle regole dell'Ivafe, da parte di tutti i soggetti detentori di tali *criptoasset* (comprese pertanto le società commerciali).

Fra le novità di rilievo va, inoltre, segnalata una sorta di “*voluntary disclosure*” prevista appositamente per le criptoattività detenute entro il 31 dicembre 2021 e che non siano state dichiarate nel quadro RW dai soggetti tenuti alla compilazione dello stesso. Tuttavia, i contorni di tale particolare forma di regolarizzazione non sono affatto definiti, e, in attesa dei “*soliti*” provvedimenti attuativi e dei

chiarimenti ufficiali dell’Agenzia delle entrate, appaiono evidenti criticità di rilievo, soprattutto con riferimento:

- al profilo oggettivo, posto che non è affatto scontato che le criptoattività rientrassero nel novero degli *asset* oggetto di monitoraggio fiscale, e in passato l’Agenzia delle entrate (e le istruzioni alla compilazione del quadro RW) si era espressa in senso positivo solo con talune risposte a interpello, neanche pubblicate, a partire dal periodo di imposta 2018 ed esclusivamente in merito alle criptovalute. Non constano invece precedenti interpretativi con riferimento ad altre tipologie di *criptoasset* come ad esempio i “*non fungible token*” (c.d. Nft);
- al valore da considerare ai fini di tale sanatoria che le disposizioni della Legge di Bilancio 2023 non precisano in alcun modo;
- alla eccessiva discrezionalità lasciata dal Legislatore al provvedimento attuativo del direttore dell’Agenzia delle entrate circa modalità e termini della regolarizzazione.

Per meglio comprendere tali criticità, è opportuno sintetizzare i precedenti di prassi, tutti relativi alle criptovalute, anche al fine di apprezzare meglio le novità introdotte dalla Legge di Bilancio 2023 in merito alla tassazione delle criptoattività e formulare le prime valutazioni sulla nuova procedura di regolarizzazione. In questa sede, pertanto ci si soffermerà in particolare sugli aspetti fiscali delle criptoattività detenute al di fuori del regime di impresa.

Gli orientamenti previgenti dell’Agenzia delle entrate sulle criptovalute detenute da persone fisiche

In assenza di disposizioni normative specifiche, l’Amministrazione finanziaria si è dapprima pronunciata con un paio di risposte a interpelli non pubblicati (si tratta delle risposte a interpello DRE Lombardia n. 956-39/2018 del 22 gennaio 2018 e DRE Liguria n. 903-47/2018 del 9 febbraio 2018) e poi con interpelli “*ufficiali*” (fra cui si segnalano in particolare il [n. 788/E/2021](#) e il [n. 397/E/2022](#)) che, partendo da quanto a suo tempo chiarito dalla [risoluzione n. 72/E/2016](#) (focalizzato tuttavia sulle criptovalute acquistate e vendute in regime di impresa da una società di capitali), hanno approfondito la fiscalità delle criptovalute, assimilandole alle valute estere tradizionali. In particolare, tali interpelli hanno reso le seguenti indicazioni che, in linea di principio, dovrebbero trovare applicazione fino al periodo di imposta 2022 (prima cioè dell’entrata in vigore della Legge di Bilancio 2023).

Chiarimenti ai fini delle imposte sui redditi

In tali documenti di prassi è stato chiarito che le cessioni a termine di valute virtuali rilevavano sempre fiscalmente, mentre le – più frequenti - cessioni a pronti generalmente non davano origine a redditi imponibili mancando la finalità speculativa, salva l'ipotesi in cui la valuta ceduta derivasse da prelievi da portafogli elettronici (c.d. *wallet*), per i quali la giacenza media superasse un controvalore di 51.645,69 euro per almeno 7 giorni lavorativi continui nel periodo d'imposta, ai sensi del combinato disposto dell'[articolo 67](#), comma 1, lettera c-ter) e comma 1-ter, Tuir. Agli effetti di quest'ultima disposizione, il prelievo dai *wallet* è equiparato a una cessione a titolo oneroso.

Con la citata [risposta a interpello n. 397/E/2022](#) era stato precisato che detta giacenza media andava verificata rispetto all'insieme dei *wallet* detenuti dal contribuente, indipendentemente dalla tipologia dei *wallet* (*paper, hardware, desktop, mobile, web*) e che il trasferimento da una tipologia di *wallet* a un'altra di proprietà del medesimo contribuente non costituiva una fattispecie fiscalmente rilevante.

Era inoltre chiarito che:

- il valore in euro della giacenza media in valuta virtuale andava calcolato secondo il cambio di riferimento all'inizio del periodo di imposta, e cioè al 1° gennaio dell'anno in cui si verificava il presupposto di tassazione (cfr. [circolare n. 165/1998](#));
- qualora non venisse superata la citata soglia, non erano deducibili neppure le minusvalenze eventualmente realizzate;
- in assenza di un prezzo ufficiale giornaliero cui fare riferimento per il rapporto di cambio tra la valuta virtuale e l'euro all'inizio del periodo di imposta, il contribuente poteva utilizzare il rapporto di cambio al 1° gennaio rilevato sul sito dove ha acquistato la valuta virtuale o, in mancanza, quello rilevato sul sito dove effettua la maggior parte delle operazioni;
- ai fini della determinazione delle plusvalenze/minusvalenze, si considerano cedute per prime le valute acquisite in data più recente (criterio c.d. Lifo) e si deve utilizzare il relativo costo di acquisto;
- il reddito, se percepito da una persona fisica al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, è soggetto a imposta sostitutiva (ai sensi dell'[articolo 5](#), D.Lgs. 461/1997), attualmente prevista nella misura del 26%.

Chiarimenti ai fini del monitoraggio fiscale

Sotto tale profilo i citati documenti di prassi in merito alle criptovalute hanno chiarito che:

- devono essere riportate nel quadro RW, in quanto si tratta di attività finanziarie assimilabili alle valute estere “*tradizionali*” (rappresentando delle valute “*virtuali*”) in quanto nella [circolare n. 38/E/2013](#) (§

1.3.1.) è stato precisato che l'obbligo di monitoraggio sussiste anche per le attività finanziarie estere detenute in Italia al di fuori del circuito degli intermediari residenti;

- per la compilazione del quadro il controvalore in euro della valuta virtuale detenuta al 31 dicembre del periodo di riferimento deve essere determinato al cambio indicato a tale data sul sito dove il contribuente ha acquistato la valuta virtuale. Negli anni successivi, il contribuente deve indicare il controvalore detenuto alla fine di ciascun anno o alla data di vendita nel caso di valuta virtuale vendute in corso d'anno;

- gli obblighi di monitoraggio sussistono anche in relazione alle criptovalute detenute in *wallet* le cui chiavi "private" di accesso siano detenute dallo stesso contribuente istante, residente in Italia ([risposta a interpello n. 788/E/2021](#));

- a livello compilativo, si deve utilizzare il codice "14" per contrassegnare la tipologia di investimento in "criptovalute" senza indicare alcun codice Paese nella relativa casella deputata ad accogliere appunto lo Stato in cui si trovano gli *asset* oggetto di monitoraggio;

- le criptovalute non scontavano l'iva in quanto i relativi "wallet" non sono conti correnti o depositi di natura bancaria.

Peraltro, va segnalato che solo a seguito dei precedenti interpelli "ufficiosi" (DRE Lombardia n. 956-39/2018 del 22 gennaio 2018 e DRE Liguria n. 903-47/2018 del 9 febbraio 2018) sono state aggiornate le istruzioni al quadro RW, a partire dal periodo di imposta 2018 (dichiarazioni 2019), ove sono stati recepiti per la prima volta i chiarimenti appena esposti.

Infine, si ricorda come le recenti risposte a interpello [n. 433/E/2022](#) e [n. 437/E/2022](#) evidenziavano l'assenza degli obblighi di monitoraggio nel momento in cui l'intermediario presso cui è detenuto il *wallet* sia un soggetto residente in Italia.

Le critiche della dottrina

Le conclusioni cui è giunta l'Agenzia delle entrate, tuttavia, prestano il fianco a più di una osservazione. Si tratta di dubbi tuttora molto attuali, in quanto la Legge di Bilancio ai fini del monitoraggio si è limitata a includere, per via legislativa, le criptoattività fra gli *asset* oggetto dell'RW, a partire dal 2023, ma nulla ha previsto con riferimento al passato, né ai valori da utilizzare.

In particolare:

- appare privo di alcun valido fondamento il criterio di valorizzazione delle criptovalute basato essenzialmente su una sorta di "valore di mercato" delle stesse, ricavabile dalla relativa piattaforma di

riferimento¹. Ora, essendo pacifico che non si tratti di titoli quotati in mercati regolamentati, appare evidente che tale criterio non posso trovare applicazione. Piuttosto, sarebbe corretto utilizzare il criterio residuale del “costo storico”, che semplificherebbe comunque l’arduo compito della compilazione dell’RW perché a quel punto anche il “cambio” sarebbe quello storico (così come confermato dall’Agenzia delle entrate nella [risoluzione n. 77/E/2016](#)). Si tratterebbe inoltre di un dato maggiormente aderente alla stessa capacità reddituale dell’interessato e che non risentirebbe delle enormi fluttuazioni dei valori di riferimento;

- il regime sanzionatorio non dovrebbe trovare applicazione per periodi di imposta pregressi al 2018, anno a partire dal quale le relative istruzioni della dichiarazione hanno precisato, per la prima volta, i relativi adempimenti;

- in ogni caso, salvo ipotesi in cui l’Amministrazione finanziaria documenti il “passaggio” o la “detenzione” delle criptovalute nell’ambito di Paesi “black list”, fattispecie non semplice da immaginare, appare evidente che, in caso di contestazioni da parte dell’Amministrazione finanziaria, quest’ultima non potrà che considerare le sanzioni “standard” ai fini sia del monitoraggio sia reddituali, nonché sotto il profilo dei termini di accertamento, previsti per i Paesi diversi da quelli “paradisiaci”².

Il quadro sopra delineato diventa ancora più nebuloso se si parla di “non fungible tokens”, data la loro poliedricità e l’assenza di utili disposizioni normative che li definiscano, oltre che di chiarimenti di prassi. In tale ambito non si può che seguire un approccio “caso per caso”, alla luce delle caratteristiche del Nft posseduto e dei diritti che attribuisce.

Le novità della Legge di Bilancio 2023 per le criptoattività detenute da persone fisiche

Il Legislatore ha ora l’indubbio merito di essersi sforzato di definire ai fini fiscali una disciplina per le criptoattività (e non solo dunque le criptovalute), inserendo da un lato una fattispecie *ad hoc* nell’ambito dei redditi diversi nell’[articolo 67](#), Tuir (comma 1, lettera c-*sexies*) del Tuir, introdotto dall’articolo 1,

¹ Si ricorda che, in base a quanto previsto dal [provvedimento Agenzia delle entrate n. 151663 del 18 dicembre 2013](#), per le attività finanziarie è previsto che il valore da indicare nel quadro RW è rappresentato (in ordine rigorosamente gerarchico, si può usare il criterio successivo solo se non è utilizzabile quello precedente):

- dal valore di mercato, rilevato al termine del periodo d’imposta o al termine del periodo di detenzione nel luogo in cui esse sono detenute;
- oppure dal valore nominale, se le attività finanziarie non sono negoziate in mercati regolamentati;
- dal valore di rimborso, in mancanza del valore nominale;
- dal costo d’acquisto, in mancanza del valore nominale e del valore di rimborso.

² In caso di detenzione di investimenti in Stati o territori c.d. “black list”:

- la violazione dell’obbligo di compilazione del quadro RW è punita con la sanzione dal 6 al 30% dell’ammontare degli importi non dichiarati (articolo 5, comma 2, D.L. 167/1990) in luogo di quella ordinaria che va dal 3 al 15%;
- gli stessi si presumono costituiti mediante redditi sottratti a tassazione, con raddoppio delle sanzioni di cui all’articolo 1, D.Lgs. 471/1997 (articolo 12, comma 2, D.L. 78/2009);
- i termini di accertamento per le imposte e di contestazione delle violazioni RW sono raddoppiati (articolo 12, commi 2-*bis* e 2-*ter*, D.L. 78/2009).

[comma 126](#), L. 197/2022) e dall'altro integrando gli articoli [1](#) e [4](#), D.L. 167/1990 in materia di monitoraggio fiscale, includendo espressamente, anche a tali fini, le criptoattività.

La norma riprende di fatto le nozioni di criptoattività contenute in ambito internazionale nella proposta di regolamento relativo ai mercati delle criptoattività COM/2020/593 (c.d. "MiCA"), nonché nel "Crypto-Asset Reporting Framework" (c.d. Carf) approvato in via definitiva dall'Ocse il 10 ottobre 2022, che, è bene ricordare, prevede uno scambio automatico di informazioni, sulla falsa riga di quanto previsto dai *common reporting standard* (c.d. "CRS") nell'ambito dei conti e depositi finanziari, che verrà implementato a regime nei prossimi anni.

Di seguito, in forma tabellare, si evidenziano le principali disposizioni normative di interesse.

Le novità ai fini delle imposte sui redditi

Spicca in tale ambito la scelta del Legislatore, improntata alla semplicità, secondo cui i redditi derivanti dalla detenzione di criptoattività sono trattati alla stessa stregua di quelli derivanti dalla cessione delle stesse, abbandonando la tipica impostazione seguita nell'ambito dei redditi finanziari basata sulla distinzione fra redditi di capitale e redditi diversi. Effetto pratico di tale scelta è la possibilità di compensare, in un "unico paniere" i redditi positivi e negativi derivanti dalla detenzione e/o dalla dismissione dei *criptoasset* che però, a regime, per espressa scelta legislativa³, non si "confondono", in caso di minusvalenze, con le altre categorie di redditi diversi.

Fattispecie	Disciplina	Norma di riferimento
Definizione ai fini fiscali delle criptoattività	Rappresentazione digitale di valore o di diritti che possono essere trasferiti o memorizzati elettronicamente, utilizzando la tecnologia di registro distribuito o una tecnologia analoga	
Nuova fattispecie di reddito diverso	Rientrano fra i redditi diversi di natura finanziaria "le plusvalenze e gli altri proventi realizzati mediante rimborso o cessione a titolo oneroso, permuta o detenzione di criptoattività, comunque denominate"	Articolo 67 , comma 1, lettera c- <i>sexies</i>), Tuir
Esclusione da tassazione:	- se tali redditi sono inferiori, complessivamente, a 2.000 euro nel periodo di imposta; - in caso di permuta tra criptoattività aventi eguali caratteristiche e funzioni (ad esempio "cambio" fra criptovalute)	

³ La Relazione illustrativa al DDL di Bilancio 2023 evidenzia che "le minusvalenze realizzate sono deducibili limitatamente dalle plusvalenze derivanti dalla stessa tipologia di attività".

<p>Base imponibile di tali redditi finanziari:</p>	<ul style="list-style-type: none"> - differenza tra il corrispettivo percepito, o il valore normale delle attività permutate, e il costo o valore di acquisto delle stesse; - i redditi derivanti dalla detenzione delle criptoattività sono determinati in base a quanto percepito, senza alcuna deduzione 	
<p>Costo fiscalmente riconosciuto:</p>	<ul style="list-style-type: none"> - il costo o valore di acquisto va documentato dal contribuente sulla base di elementi certi e precisi, altrimenti il costo è pari a zero; - per le criptoattività pervenute per successione, si assume il valore dichiarato o definito ai fini dell'imposta sulle successioni; - per le criptoattività pervenute per donazione, si assume il costo del donante 	<p>Articolo 68, comma 9-bis, Tuir</p>
<p>Minusvalenze:</p>	<ul style="list-style-type: none"> - si sommano algebricamente alle plusvalenze e non possono essere portate in compensazione di plusvalenze di altra natura (ad esempio relative a partecipazioni); - se le minusvalenze sono superiori alle plusvalenze, per un importo superiore a 2.000 euro, l'eccedenza è portata a deduzione integrale delle plusvalenze dei periodi successivi, ma non oltre il quarto (a condizione che la stessa sia indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel quale le minusvalenze sono state realizzate); - in deroga alla disciplina sopra delineata, le <i>minus</i> su criptoattività realizzate sino al 2022 possono essere portate in deduzione delle plusvalenze di diversa natura ai sensi dell'articolo 68, comma 5, Tuir 	<p>Articolo 1, comma 127, L. 197/2022</p>
<p>Modalità di tassazione</p>	<p>Imposta sostitutiva del 26% (appositamente integrato allo scopo) da assolvere in dichiarazione dei redditi, in alternativa possibilità di opzione per il regime amministrato o gestito</p>	<p>Articolo 5, comma 2, D.Lgs. 461/1997</p>

La procedura di rideterminazione del costo di acquisto delle criptoattività

Data l'estrema incertezza sulla materia che si è registrata in passato, la Legge di Bilancio 2023, introduce la possibilità di rideterminare il costo di acquisto delle cripto con una specifica procedura. Andrà tuttavia chiarito il punto focale di come determinare il "valore normale" dei *criptoasset* su cui assolvere l'imposta sostitutiva.

Fattispecie	Disciplina	Norma di riferimento
Ambito oggettivo e temporale	Agli effetti della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze per ciascuna criptoattività posseduta alla data del 1° gennaio 2023 può essere assunto, in luogo del costo o del valore di acquisto, il valore a tale data, determinato ai sensi dell' articolo 9 , Tuir	Articolo 1, comma 133 , L. 197/2022
Determinazione e ammontare dell'imposta sostitutiva	Su tale valore normale deve essere pagata un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 14%	
Modalità e tempistiche di versamento	L'imposta sostitutiva va versata entro il 30 giugno 2023. Può essere rateizzata fino a un massimo di 3 rate annuali di pari importo, a partire dal 30 giugno 2023. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3% annuo, da versare contestualmente a ciascuna rata	
Minusvalenze	Eventuali minusvalenze sono indeducibili	

Le novità ai fini del monitoraggio e delle imposte patrimoniali

Sotto questo profilo il Legislatore include espressamente le criptoattività fra gli *asset* oggetto di monitoraggio da parte di intermediari e contribuenti. Secondo la Relazione illustrativa al DDL di Bilancio 2023 tale obbligo sussisterebbe *“indipendentemente dalle modalità di archiviazione e conservazione delle stesse, prescindendo dalla circostanza che le stesse siano detenute all'estero o in Italia”*. Tale impostazione, tuttavia, appare fin troppo ampia. Sarebbe auspicabile, pertanto, che al fine di evitare inutili duplicazioni si escludano dal monitoraggio, in primo luogo, le cripto detenute tramite prestatori di servizi italiani (così come riconosciuto dall'Agenzia delle entrate di recente negli interpelli [n. 433/E/2022](#) e [n. 437/E/2022](#)) e, più in generale, le criptoattività detenute tramite prestatori di servizi, anche esteri, tenuti all'iscrizione nel registro dell'Oam, già obbligati a comunicare una serie di dati all'Amministrazione finanziaria nell'ambito degli adempimenti antiriciclaggio⁴.

Sul punto è opportuno attendere chiarimenti ufficiali.

Fattispecie	Disciplina	Norma di riferimento
Obblighi di monitoraggio per gli intermediari	Si estende il monitoraggio per le operazioni di importo pari o superiore a 5.000 euro: - sotto il profilo soggettivo (includendovi anche i prestatori di servizi di portafoglio digitale di cui all'articolo 3 comma 5, lettera <i>i-bis</i>), D.Lgs. 231/2007); - sotto il profilo oggettivo, includendo, oltre alle valute virtuali, le altre criptoattività	Articolo 1 , comma 1, D.L. 167/1990

⁴ Si vedano le disposizioni del D.Lgs. 125/2019 che ha recepito la V Direttiva Antiriciclaggio e il D.M. 13 gennaio 2022 che regola modalità e termini dell'iscrizione al registro degli operatori, nonché i dati che questi ultimi devono comunicare telematicamente.

Controlli sulle operazioni con l'estero tramite intermediari e altri operatori finanziari	Si includono i prestatori di servizi di portafoglio digitale di cui all' articolo 3 , comma 5, lettera <i>i-bis</i>), D.Lgs. 231/2007 tra i soggetti ai quali l'Amministrazione finanziaria può richiedere i dati delle operazioni in esame	Articolo 2 , D.L. 167/1990
Obbligo di monitoraggio per i contribuenti	Sono incluse espressamente le criptoattività	Articolo 4 , D.L. 167/1990
Imposta di bollo sulle criptoattività "depositate" presso intermediari	È stata estesa alle criptoattività l'imposta di bollo, nella misura proporzionale del 2 per mille	Articolo 13 , comma 2-ter, Tariffa, Parte I, D.P.R. 642/1972
Imposta patrimoniale sulle criptoattività	Al di fuori delle ipotesi previste nel punto precedente, si applica in relazione alle criptoattività da chiunque detenute (anche società e imprese), con le regole previste per l'ivafe	Articolo 19 , comma 18, D.L. 201/2011

La procedura di emersione

In questo contesto, è introdotta una sorta di "voluntary disclosure" sulle criptoattività che tuttavia presenta diversi lati oscuri (articolo 1, [comma 138](#) e ss., L. 197/2022).

Di seguito si riportano in forma tabellare i tratti salienti della procedura e alcune prime valutazioni che si possono formulare.

Fattispecie	Disciplina	Note
Ambito soggettivo	Soggetti tenuti al monitoraggio fiscale (persone fisiche, enti non commerciali, società semplici ed equiparati)	Sono esclusi altri soggetti come per ad esempio le società commerciali
Ambito oggettivo	Mancata indicazione nel quadro RW delle criptoattività ed eventuale omessa tassazione dei relativi redditi	Sembrano essere inclusi anche coloro che non hanno presentato la dichiarazione dei redditi
Ambito temporale	Criptoattività detenute entro il 31 dicembre 2021 (dichiarazione 2022)	Può trattarsi anche di <i>criptoasset</i> dismessi prima del 31 dicembre 2021
Modalità di regolarizzazione	Presentazione di una istanza di emersione secondo il modello che sarà approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate	Non si tratta di un ravvedimento operoso. Procedura simile alla "voluntary disclosure" ex L. 186/2014
Determinazione e ammontare degli importi dovuti	- in caso di assenza di redditi, è dovuta la sanzione dello 0,5% per ciascun anno, calcolata sul valore delle criptoattività detenute alla fine di ciascun anno - in presenza di redditi, pagamento di un'imposta sostitutiva, nella misura del 3,5% del valore delle attività detenute al termine di ciascun anno o al momento del realizzo, nonché di un'ulteriore somma,	In tal caso sembrano non rilevare le criptoattività dismesse in corso d'anno In tal caso rilevano anche le criptoattività cedute in corso d'anno

	pari allo 0,5 per cento per ciascun anno del predetto valore, a titolo di sanzioni, per l'omessa indicazione nel quadro RW.	In ogni caso, nessuna indicazione utile su come si determina il "valore" di riferimento
Modalità e tempistiche di versamento	Saranno definite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate	Lascia perplessi l'ampia discrezionalità data all'Amministrazione finanziaria a cui è rimessa anche la fissazione dei termini per la presentazione dell'istanza e per i versamenti
Effetti	Regolarizzazione esclusivamente in riferimento ai redditi relativi alle criptoattività e alla non applicazione delle sanzioni per omessa compilazione dell'RW. Resta ferma la "dimostrazione della liceità della provenienza delle somme investite"	Nessuno "scudo" normativo in caso di eventuali violazioni penali, ivi comprese quelle tributarie

Diversi sono i punti da chiarire. In particolare, si evidenzia come:

- per quanto concerne le criptovalute, come sopra evidenziato, solo a partire dal periodo di imposta 2018 le istruzioni al quadro RW hanno incluso espressamente tali *asset* nell'ambito del monitoraggio fiscale e chiarito le regole di compilazione. Per i periodi di imposta precedenti, pertanto, si può sostenere che nessuna eventuale violazione degli obblighi di monitoraggio sia sanzionabile;
- per le altre criptoattività (come, per esempio, gli Nft) mai nessuna norma né alcun documento di prassi ha previsto l'obbligo di monitoraggio fiscale, alquanto opinabile in assenza di una chiara disposizione normativa, non a caso introdotta proprio dalla Legge di Bilancio 2023;
- andrà precisato, inoltre, se, qualora si presenti l'istanza di emersione, sarà obbligatorio sanare, con riferimento alle criptoattività, tutte le violazioni di tutti gli anni ancora accertabili come avveniva in sede di *voluntary disclosure* ex L. 186/2014;
- non viene chiarito in alcun modo quale debba essere il "valore" su cui applicare le percentuali utili a determinare gli importi dovuti. A tal fine, in assenza di nuove disposizioni nell'ambito del monitoraggio fiscale, dovrebbero valere i chiarimenti resi in passato dalla stessa Agenzia delle entrate, ma sul punto sarà bene attendere i provvedimenti attuativi che magari potrebbero "sdoganare" il costo di acquisto quale valore di riferimento come auspicato dalla dottrina (si veda *supra*);
- sono, infine, da valutare attentamente eventuali risvolti di natura penale in quanto si è tenuti a dimostrare la provenienza lecita dei fondi. Non essendoci "scudi penali", non resterebbe che valutare se sia possibile ricorrere al ravvedimento operoso per sanare le violazioni a monte che hanno consentito

la formazione del capitale poi impiegato per l'acquisto di *criptoasset* che, a talune condizioni, esclude la punibilità dei più frequenti reati tributari.

SCHEDA DI SINTESI

La Legge di Bilancio 2023 introduce, a partire dal 1° gennaio 2023, un inquadramento normativo degli aspetti fiscali in materia di criptoattività, sia ai fini dell'imposizione sui redditi, che del monitoraggio fiscale.



Ai fini delle imposte sui redditi, viene abbandonata l'equiparazione, presente nella prassi dell'Agenzia delle entrate, delle criptoattività alle valute estere tradizionali. Vengono, pertanto, assoggettate a tassazione con aliquota del 26% le plusvalenze, determinate come differenza tra il corrispettivo percepito e il costo di acquisto, se tali plusvalenze sono di importo non inferiore a 2.000 euro nel periodo di imposta.



Il costo di acquisto delle criptoattività possedute alla data del 1° gennaio 2023 può essere rivalutato con il pagamento di un'imposta sostitutiva del 14% da versare entro il 30 giugno 2023 in unica soluzione o in un massimo di 3 rate annuali di pari importo.



Ai fini del monitoraggio fiscale, vengono espressamente inserite le criptoattività fra gli *asset* oggetto di monitoraggio fiscale ai sensi del D.L. 167/1990, sia per gli intermediari che per i contribuenti.



Viene introdotta una "*sanatoria*" (procedura di emersione) per i contribuenti che non hanno indicato ai fini del monitoraggio fiscale le criptoattività detenute entro la data del 31 dicembre 2021 nonché i relativi redditi realizzati.



Occorrerà presentare un modello di istanza (che sarà approvato dall'Agenzia delle entrate) e pagare:

- una sanzione dello 0,5% annuo, calcolata sul valore delle attività non dichiarate, se le criptoattività non hanno realizzato redditi;
- un'imposta sostitutiva nella misura del 3,5% del valore delle medesime attività detenute al termine di ogni anno o al momento del realizzo, oltre alla sanzione dello 0,5% annuo, se le criptoattività hanno realizzato redditi.

Accertamento e contenzioso n. 91/2023

Avvisi bonari e irregolarità formali: al via la definizione agevolata

Arianna Semeraro - avvocato

Maurizio Tozzi - dottore commercialista e revisore legale

Premessa

La Legge di Bilancio 2023, pubblicata il 29 dicembre in Gazzetta Ufficiale, propone una serie di definizioni fiscali che tengono parzialmente fede alla tregua fiscale promessa dal Legislatore in tempi recenti. Seppur non siano mancati i dietrofront rispetto a quanto inizialmente annunciato, la Manovra 2023 predispone una serie di strumenti che tendono a far concludere posizioni pendenti tra Fisco e contribuenti mediante una riduzione delle sanzioni applicabili a fronte di una acritica accettazione delle pretese avanzata dall'Agenzia delle entrate.

Districarsi tra l'insieme delle misure predisposte a tal fine dalla Legge di Bilancio non è cosa semplice e nel proseguo analizzeremo nel dettaglio 3 definizioni tra loro differenti; in particolare è previsto che:

1. le somme richieste con le comunicazioni di irregolarità (avvisi bonari), riguardanti le liquidazioni delle dichiarazioni ex articoli [36-bis](#), D.P.R. 600/1973 e [54-bis](#), D.P.R. 633/1972, potranno essere definite con il pagamento delle imposte e dei contributi, oltre interessi e maggiori somme dovute, ma con il pagamento di una sanzione del 3%;
2. le irregolarità, infrazioni e l'inosservanza di obblighi formali, irrilevanti ai fini della determinazione delle imposte, potranno essere sanate con il pagamento di 200 euro per ogni periodo di imposta interessato dalla violazione;
3. il mancato pagamento di una rata successiva alla prima e derivante dal perfezionamento di strumenti deflattivi del contenzioso (quali, accertamento con adesione, acquiescenza, reclamo/mediazione e conciliazione giudiziale) potrà essere regolarizzato mediante il versamento dell'intera somma non corrisposta o di un numero massimo di 20 rate.

Definizione agevolata degli avvisi bonari

Il [comma 153¹](#), articolo 1, Legge di Bilancio 2023 riporta una importante novità che permetterà ai contribuenti di definire rapidamente le richieste agli stessi pervenute per mezzo di un avviso bonario riferito alla liquidazione delle dichiarazioni. Infatti, le somme dovute a seguito di un controllo automatizzato delle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi di imposta 2019, 2020 e 2021 per le quali il termine di pagamento non sarà ancora scaduto (o, in caso di pagamento rateale, sarà ancora in corso) alla data del 1° gennaio 2023, potranno essere definite con il pagamento del debito ancora residuo a titolo di imposte, contributi, interessi e somme aggiuntive, e la sanzione nella misura del 3%.

In sostanza, rientrano nella definizione agevolata gli avvisi bonari emessi in relazione alla liquidazione delle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, al 31 dicembre 2020 e al 31 dicembre 2021, a condizione che il termine di 30 giorni per il pagamento non sia ancora scaduto al 1° gennaio 2023 e quelli che verranno inviati al contribuente in data successiva al 1° gennaio 2023. È bene rimarcare che la definizione in commento non opera nel caso di controlli espletati ai sensi dell'[articolo 36-ter](#), D.P.R. 600/1973, comunemente noti come “*controlli formali*” della dichiarazione. Questi controlli, invero, non attengono a mere violazioni formali, ma riguardano la non corretta indicazione di ritenute, crediti e oneri. Ne consegue che gli avvisi bonari collegati a tale tipologia di controllo non possono fruire delle norme agevolative previste dal comma 153 e ss., articolo 1, Legge di Bilancio 2023. La definizione può inoltre riguardare gli avvisi bonari legati alla liquidazione delle dichiarazioni ricevuti al 1° gennaio 2023, per qualunque periodo d'imposta siano stati emessi, a condizione che il contribuente stia ancora pagando somme avendo fruito della dilazione. Deve trattarsi di dilazione in essere al 1° gennaio 2023, quindi non ne possono fruire i contribuenti decaduti al 1° gennaio 2023.

Per definire gli avvisi in argomento, il contribuente deve accettare tutti i rilievi dell'Agenzia delle entrate e pagare, nel rispetto del termine di 30 giorni la prima rata – in caso di dilazione – o l'intero importo pari a:

- il 100% di imposta (importo residuo in caso di rateizzazione in corso);
- il 100% di interessi e somme aggiuntive;
- il 3% delle sanzioni.

¹ L. 197/2022, articolo 1, comma 153: “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, D.P.R. 600/1973, e 54-bis, D.P.R. 633/1972, per le quali il termine di pagamento di cui all'articolo 2, comma 2, D.Lgs. 462/1997, 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% senza alcuna riduzione sulle imposte non versate o versate in ritardo”.

Quanto alle modalità di definizione, la norma in esame rimanda alle già conosciute procedure di cui al D.Lgs. 462/1997² e ciò significa che:

- nel caso in cui la richiesta del Fisco fosse già stata oggetto di rateizzazione, il pagamento rateale prosegue secondo le modalità e i termini disposti dall'[articolo 3-bis](#), D.Lgs. 462/1997;
- in caso contrario, si applicheranno le disposizioni di cui agli articoli [2](#) e [3-bis](#), D.Lgs. 462/1997 e il pagamento dovrà quindi avvenire entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione in unica soluzione o con la suddivisione del pagamento in massimo 20 rate trimestrali di pari importo.

Inoltre, è precisato che le somme già corrisposte in precedenza fino a concorrenza dei debiti definibili non saranno oggetto di rimborso e resteranno definitivamente acquisite.

Su tale tipologia di definizione si è prontamente espressa l'Agenzia delle entrate, anche in considerazione della circostanza che, dovendo i contribuenti provvedere già al pagamento della prima rata in scadenza, di fatto è una norma che ha trovato immediata applicazione.

La [circolare n. 1/E/2023](#) ha effettuato alcune importanti precisazioni, offrendo anche puntuali esempi esplicativi. In primo luogo, è evidenziato che dovendosi procedere al versamento, almeno della prima rata, entro 30 giorni (ovvero 90 giorni in caso di avviso telematico) dal ricevimento della comunicazione originaria o della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione degli esiti, si tratta dunque di comunicazioni ricevute dal 2 dicembre o di avvisi telematici dal 2 ottobre 2022. Dopo di che si precisa che i benefici della definizione agevolata sono conservati anche nelle ipotesi di lieve inadempimento previste dall'[articolo 15-ter](#), D.P.R. 602/1973, vale a dire la lieve tardività nel versamento delle somme dovute o della prima rata, non superiore a 7 giorni, la lieve carenza nel versamento delle somme dovute o di una rata, per una frazione non superiore al 3% e, in ogni caso, a 10.000 euro e il tardivo versamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di versamento della rata successiva, salva l'applicazione delle sanzioni per la carenza e/o il ritardo.

Il documento di prassi effettua dunque alcune esemplificazioni, invero di rapida comprensione, evidenziando come per il versamento debba utilizzarsi il codice 9001.

Per quanto concerne, invece, i versamenti afferenti le rateazioni in corso, l'Agenzia delle entrate evidenzia che la riduzione delle sanzioni al 3% opera solo per le rate con scadenza ordinaria a decorrere dal 2023, rimanendo escluse le rate scadute al 2022, che dovranno essere pagate in ravvedimento facendo riferimento all'originaria sanzione. Infine, è sottolineata la possibilità di mutare, per le rateazioni in corso, il numero di rate residue, stante la nuova previsione secondo cui tutte le rateazioni

² L. 197/2022, articolo 1, 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, D.Lgs. 462/1997. 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".

degli avvisi bonari sono stabilite in 20 rate: pertanto, se anche un contribuente avesse ancora 5 rate da versare delle 8 originaria, potrà decidere di modificare le restanti 5 in 17 (20 rate, al netto delle 3 antecedenti la variazione normativa e dunque scadute nel 2022).

Sanatoria delle irregolarità formali

Le irregolarità, le infrazioni e inosservanze degli obblighi o degli adempimenti di natura formale che non rilevino sulla determinazione della base imponibile ai fini Irpef, Iva e Irap e sul pagamento di tali tributi potranno essere sanate versando una somma pari a 200 euro per ciascun periodo di imposta a cui si riferiscono le violazioni se commesse entro il 31 ottobre 2022.

Questa sanatoria prevista dal [comma 166](#)³ e ss., articolo 1, Legge di Bilancio 2023 riprende in realtà quella già introdotta in passato con il D.L. 119/2018. Più nel dettaglio, il pagamento dovrà essere eseguito in 2 rate di pari importo entro il:

- 31 marzo 2023 e
- 31 marzo 2024;

previa eliminazione delle irregolarità e delle omissioni commesse. Ne deriva l'insufficienza del solo pagamento per la regolarizzazione delle violazioni.

Non tutte le irregolarità formali potranno accedere a tale nuova sanatoria; resteranno escluse dalla regolarizzazione:

- gli atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria ([articolo 5-quater](#), D.L. 167/1990);
- tutte le irregolarità, infrazioni e inosservanze di obblighi o adempimenti di carattere formale, già contestate in atti divenuti definitivi alla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2023.

Infine, la procedura non potrà essere utilizzata dai contribuenti per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato.

Per l'articolo 1, [comma 166](#), L. 197/2022, sono sanabili 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".

³ L. 197/2022, articolo 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".

Dal dato testuale della norma, sembrerebbe emergere che non possono essere definite:

- l'omessa o infedele dichiarazione dei redditi, Iva o del sostituto d'imposta, e lo stesso dicasi per la dichiarazione infedele ex articoli [1](#), [2](#) e [5](#), D.Lgs. 471/1997;
- le violazioni sulla fatturazione e sulla registrazione di operazioni imponibili ai fini Iva ex [articolo 6](#), D.Lgs. 471/1997;
- le violazioni da tardivo oppure omesso versamento di tributi, o sull'indebita compensazione ex [articolo 13](#), D.Lgs. 471/1997.

La portata del comma 166, articolo 1, Legge di Bilancio 2023 induce a sostenere che tutte le altre violazioni possano astrattamente essere oggetto di sanatoria, sempre che siano formali.

Tuttavia, per comprendere quali irregolarità potranno certamente essere incluse all'interno di tale sanatoria, bisognerà attendere delle indicazioni ufficiali e dettagliate da parte dell'Agenzia delle entrate che già nel 2019 aveva indicato, con apposita circolare (la n. [11/E/2019](#)), tutte le irregolarità formali a cui poter applicare l'allora sanatoria a cui è ispirata quella qui in commento.

Regolarizzazione dell'omesso pagamento di rate derivanti da strumenti deflattivi del contenzioso

La tregua fiscale messa in atto con la Legge di Bilancio 2023 porta con sé anche la possibilità di regolarizzare il mancato pagamento di una rata successiva alla prima e derivante dal perfezionamento di strumenti deflattivi del contenzioso quali:

- accertamento con adesione;
- acquiescenza;
- reclamo/mediazione e
- conciliazione giudiziale.

Le somme dovute a seguito di istituti deflattivi del contenzioso possono essere sempre dilazionate, senza dover prestare alcuna garanzia, a prescindere dall'entità degli importi da corrispondere. Gli inadempimenti nei versamenti delle rate sono disciplinati dall'[articolo 15-ter](#), D.P.R. 602/1973.

Nella maggioranza delle ipotesi (accertamento con adesione, acquiescenza, mediazione) la definizione della posizione coincide con il pagamento di tutte le somme o della prima rata. Invece, se si tratta di conciliazione giudiziale il perfezionamento è anticipato al momento di sottoscrizione dell'accordo o di formazione del processo verbale di conciliazione.

In ragione di ciò, solo nel caso della conciliazione giudiziale le inadempienze sul pagamento della prima rata/totalità delle somme (incluso il radicale omesso pagamento) danno luogo a sanzioni. Nelle altre fattispecie, salvo il caso in cui l'inadempienza rimanga nei limiti dettati dall'articolo 15-ter, D.P.R. 602/1973, l'effetto consiste nel mancato perfezionamento della definizione.

Con l'articolo 1, commi [219](#)⁴-[221](#), Legge di Bilancio 2023 viene introdotta la facoltà di regolarizzare l'omesso o carente versamento delle rate successive alla prima dovuta a seguito dei menzionati istituti deflativi.

Sono regolarizzabili le rate scadute a far data dal 1° gennaio 2023 e per le quali non sia stata notificata la cartella di pagamento ovvero l'atto di intimazione. La regolarizzazione è comunque subordinata al versamento dell'imposta dovuta e si perfeziona, alternativamente, mediante corresponsione:

- dell'intero importo entro il 31 marzo 2023 o
- di un massimo di 20 rate trimestrali di pari importo, di cui la prima entro il 31 marzo 2023.

La norma in questione, comunque, ha non poche problematiche applicative, essendo anzitutto necessario comprendere cosa si debba intendere per "rate scadute", ossia se si assume il mancato pagamento alla originaria scadenza, ovvero debba farsi riferimento anche al mancato ravvedimento entro la rata successiva. Sembra ragionevole farsi riferimento al mancato pagamento alla data stabilita, ma sul piano operativo è noto che gli uffici attendono sempre prima di verificare l'eventuale ravvedimento e poi affidano i carichi all'agente della riscossione. Al dunque, posto che la norma espressamente prevede che la sanatoria può farsi in assenza di azioni della riscossione, deve realmente comprendersi come interpretare il tutto: nel primo caso, non vi sarà mai un'azione della riscossione; nel secondo caso, però, essendo intervenuta la decadenza si dovrebbe giungere alla conclusione che tutte le rate residue sono scadute (e dunque sanabili).

⁴ L. 197/2022, articolo 1, commi 219 e 220: "219. Con riferimento ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, è 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, nonché a seguito di reclamo o mediazione ai sensi dell'articolo 17-bis, comma 6, D.Lgs. 546/1992, scadute alla data di entrata in vigore della presente legge e per le quali non è 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, D.Lgs. 546/1992, scaduti alla data di entrata in vigore della presente legge e per i quali non è stata ancora notificata la cartella di pagamento ovvero l'atto di intimazione, mediante il versamento integrale della sola imposta.

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. È esclusa la compensazione prevista dall'articolo 17, D.Lgs. 241/1997".

In stretto collegamento a tale primo problema si pone il secondo: trattasi di una sanatoria riferita alla singola rata scaduta, con dunque “*ripresa/mantenimento*” della rateazione originaria? Sembrerebbe di sì, ma a questo punto è “*strano*” il monitoraggio dei pagamenti che ne viene fuori. Si pensi a un contribuente in rateazione (16 rate trimestrali), con ancora 10 rate da pagare e la sesta scaduta. La regolarizzazione dovrebbe riguardare solo la sesta rata, dovendosi poi riprendere la rateazione. Ma se la sesta rata a sua volta viene pagata rateizzando in 20 rate, l'eventuale decadenza dalla sanatoria (con dunque sesta rata che, *ex post*, risulta non sanata), dovrebbe comportare la decadenza anche dalla rateazione che nel frattempo è ripresa (con il paradosso ulteriore che magari nel frattempo è terminata la rateazione originaria, posto che trattasi, come evidenziato nell'esempio, di situazione residua con 10 rate da pagare).

Sembra al dunque evidente che la disposizione abbia bisogno di veloci interpretazioni da parte dell'Agenzia delle entrate, altrimenti si corre il rischio concreto di non avere effetti deflattivi, bensì “*esplosivi*” sul contenzioso.

Conclusioni

Come anticipato in *incipit*, la nuova Legge di Bilancio 2023 ha introdotto numerose definizioni dei rapporti pendenti tra Fisco e contribuente dedicando singole disposizioni per quasi ogni fase dell'accertamento nonché della riscossione tributaria.

E, tralasciando i tecnicismi tipici di ogni disposizione, ciò che renderà arduo il lavoro degli operatori sarà quello di conciliare le stesse e identificare la strategia migliore e più conveniente per ogni singolo caso di specie.

A ciò si aggiunga la necessità di ottenere informazioni esplicative e interpretative da parte dell'Amministrazione finanziaria che, inevitabilmente, dovrà fornire maggiore chiarezza agli istituti al fine di consentire ai contribuenti la possibilità di ben districarsi tra l'insieme delle misure predisposte dalla Legge di Bilancio. Interventi chiarificatori che, tra l'altro, non dovrebbero tardare ad arrivare stante i termini ristretti e cogenti che a oggi la legge impone affinché l'adesione alle varie definizioni non sia definitivamente preclusa.

SCHEDA DI SINTESI

Il comma 153, articolo 1, Legge di Bilancio 2023 consente di definire rapidamente le richieste avanzate per mezzo di un avviso bonario: le somme dovute a seguito di un controllo

automatizzato delle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi di imposta 2019, 2020 e 2021 per le quali il termine di pagamento non sarà ancora scaduto (o, in caso di pagamento rateale, sarà ancora in corso) alla data del 1° gennaio 2023, potranno essere definite con il pagamento del debito ancora residuo a titolo di imposte, contributi, interessi e somme aggiuntive, e la sanzione nella misura del 3%.




Le irregolarità, le infrazioni e inosservanze degli obblighi o degli adempimenti di natura formale che non rilevino sulla determinazione della base imponibile ai fini Irpef, Iva e Irap e sul pagamento di tali tributi potranno essere sanate versando una somma pari a 200 euro per ciascun periodo di imposta cui si riferiscono le violazioni se commesse entro il 31 ottobre 2022. Questo è quanto previsto dal comma 166 e ss., articolo 1, Legge di Bilancio 2023.



L'articolo 1, commi 219-221, Legge di Bilancio 2023 prevedono la possibilità di regolarizzare il mancato pagamento di una rata successiva alla prima e derivante dal perfezionamento di strumenti deflattivi del contenzioso (quali: accertamento con adesione; acquiescenza; reclamo/mediazione e conciliazione giudiziale mediante il versamento dell'imposta dovuta e si perfeziona, alternativamente, mediante corresponsione:

- dell'intero importo entro il 31 marzo 2023 o
- di un massimo di 20 rate trimestrali di pari importo, di cui la prima entro il 31 marzo 2023.


Special Event




Euroconference
Centro Studi Tributari

Special Event Lavoro di 1 giornata intera - Diretta web

REGOLE DI BASE PER LO SVOLGIMENTO DEL LAVORO DI REVISIONE CONTABILE IN VISTA NOMINA SU NANO IMPRESE



23 febbraio 2023



09.00 - 13.00 / 14.00 - 17.00

ACCEDI AL SITO

Per partecipare alla sede Web, è necessario disporre di un computer personale con webcam e audio perfettamente funzionanti

Accertamento e contenzioso n. 91/2023

Legge di Bilancio 2023: lo stralcio dei carichi fino a 1.000 euro affidati agli agenti della riscossione e la nuova definizione agevolata dei carichi affidati dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022

Sandro Sciancalepore - avvocato e pubblicitista

Quadro normativo

Nel supplemento ordinario n. 43/L alla Gazzetta Ufficiale n. 303 del 29 dicembre 2022 è stata pubblicata la L. 197/2022, recante “*Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025*” che, ai sensi dell'[articolo 21](#) e salvo quanto diversamente previsto dalle singole disposizioni, è entrata in vigore il 1° gennaio 2023. La Legge di Bilancio 2023 contiene una serie di interventi in sanatoria in materia fiscale, con particolare riferimento ai crediti iscritti a ruolo affidati all'agente della riscossione. Tra essi spiccano per importanza lo stralcio dei carichi fino a 1.000 euro affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015 e la definizione agevolata dei carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022. Di seguito nel dettaglio le misure agevolative in materia di riscossione dei tributi contenute nella manovra 2023.

Lo stralcio dei carichi fino a 1.000 euro affidati agli agenti della riscossione dalle Amministrazioni statali, dalle Agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali

L'articolo 1, Legge di Bilancio 2023 commi da [222](#) a [230](#) introduce lo stralcio dei carichi fino a 1.000 euro affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015.

In particolare, il comma 222, articolo 1, Legge di Bilancio 2023 prevede che alla data del 31 marzo 2023 sono automaticamente annullati tutti i debiti di importo residuo fino a 1.000 euro, calcolato alla data 1° gennaio 2023 e 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.

Sono dunque esclusi dalla procedura di automatica cancellazione tutti i crediti dello stesso importo diversi delle Amministrazioni statali, dalle Agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali come gli enti locali di cui si dirà oltre.

Sono, inoltre, esclusi dallo stralcio tutti i debiti relativi a:

- recupero degli aiuti di Stato considerati illegittimi dall'Unione Europea;
- crediti derivanti da condanne pronunciate dalla Corte dei Conti;
- multe, ammende e sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna;
- "*risorse proprie tradizionali*" dell'Unione Europea (previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), Decisioni 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, e 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, e 2020/2053/UE, Euratom del Consiglio, del 14 dicembre 2020) e Iva riscossa all'importazione.

Va evidenziato inoltre che l'annullamento dei suddetti debiti si applica a tutti i carichi fino a 1.000 euro anche se ricompresi nelle precedenti disposizioni in materia di rottamazione-*ter* e saldo e stralcio.

È previsto, infatti, che l'agente della riscossione trasmetta agli enti interessati, entro il 30 giugno 2023, l'elenco di quote annullate affinché provvedano al loro discarico ed eliminazione dalle scritture contabili. Tutte le somme versate anteriormente alla data dell'annullamento restano definitivamente acquisite. Dunque, chi avrà in precedenza già pagato tali carichi, spontaneamente o coattivamente, non avrà diritto ad alcun rimborso.

Dalla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2023 e fino al 31 marzo tutti i crediti rientranti nello stralcio saranno oggetto di sospensione da parte degli agenti della riscossione per cui non potranno essere notificati eventuali avvisi di intimazione avviate o proseguite azioni esecutive o cautelari su tali carichi.

Il rimborso delle spese di notifica della cartella di pagamento previste dall'[articolo 17](#), D.Lgs. 112/1999, nonché di quelle per le procedure esecutive non saranno naturalmente a carico dei contribuenti. L'agente della riscossione, infatti, dovrà presentare entro il prossimo 30 settembre apposita richiesta al Mef che provvederà al relativo rimborso, con oneri a carico del bilancio dello Stato, in 10 rate annuali.

Lo stralcio dei carichi fino a 1.000 euro affidati agli agenti della riscossione dagli enti diversi dalle Amministrazioni statali, dalle Agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali

La Legge di Bilancio 2023 detta disposizioni diverse per quanto riguarda lo stralcio dei carichi fino a 1.000 euro affidati agli agenti della riscossione da enti diversi dalle Amministrazioni statali, dalle Agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali di cui si è parlato nel precedente paragrafo.

Per tali enti il Legislatore prevede che l'annullamento automatico dei carichi fino a 1.000 euro affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015, opera limitatamente alle somme dovute, alla medesima data, a titolo di interessi per ritardata iscrizione a ruolo, di sanzioni e di interessi di mora e non opera, invece, 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 invece integralmente dovuti da parte del contribuente.

Per quanto riguarda le sanzioni amministrative, incluse quelle per violazioni del codice della strada, diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti agli enti previdenziali, la Legge di Bilancio prevede che lo stralcio dei carichi fino a 1.000 euro si applichi limitatamente agli interessi, comunque denominati, comprese le maggiorazioni di cui all'[articolo 27](#), comma 6, L. 689/1981 e quelli di mora. L'annullamento non opera con riferimento alle predette sanzioni (importo edittale) 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. Gli enti creditori diversi dalle Amministrazioni statali, dalle Agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali possono stabilire di non applicare le suddette disposizioni con provvedimento da adottarsi entro il prossimo 31 gennaio 2023 nelle forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione dei propri atti. Tale provvedimento dovrà essere comunicato, entro la medesima data, all'agente della riscossione, pubblicato nei rispettivi siti *internet* istituzionali.

Anche per i crediti rientranti in tale stralcio la Legge di Bilancio ha previsto che dalla data della sua entrata in vigore e fino al 31 marzo essi saranno oggetto di sospensione da parte degli agenti della riscossione.

Con riferimento generale allo stralcio dei carichi fino a 1.000 euro è opportuno evidenziare che i medesimi carichi affidati dal 2000 al 2010 erano già stati oggetto di un analogo precedente intervento normativo che ne ha previsto lo stralcio (cfr. [articolo 4](#), D.L. 119/2018) al quale si è altresì aggiunto lo stralcio di quelli di importo residuo fino a 5.000 euro di cui all'[articolo 4](#), D.L. 41/2021. Gli effetti

dell'attuale disposizione di annullamento risultano pertanto marginali in quanto relativi ai soli carichi il cui importo residuo è sceso sotto la soglia di importo di 1.000 euro successivamente ai precedenti interventi normativi.

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

Altra importante misura di sostegno in favore dei contribuenti introdotta dalla Legge di Bilancio 2023, non secondaria allo stralcio dei carichi sino a 1.000 euro, è la definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022.

In particolare, la norma prevede che i debiti risultanti dai carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022 possano essere estinti con il pagamento della sola sorte capitale, dei diritti di notifica della cartella e delle spese esecutive eventualmente adottate o per il recupero del credito. Per chi aderirà alla definizione agevolata non dovranno essere corrisposti:

- gli interessi iscritti a ruolo;
- le sanzioni incluse negli stessi carichi;
- gli interessi di mora i cui all'[articolo 30](#), D.P.R. 602/1973;
- le cosiddette "sanzioni civili", accessorie ai crediti di natura previdenziale e
- l'aggio.

Ai fini della determinazione dell'ammontare delle somme da versare per la definizione, a titolo di capitale e a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notifica della cartella di pagamento, si considerano unicamente gli importi già pagati allo stesso titolo. Se il contribuente ha già interamente versato le medesime somme con precedenti pagamenti parziali dovrà comunque dichiarare la sua volontà di aderire alla definizione per beneficiare degli effetti di quest'ultima e dunque non pagare le somme dovute a titolo di interessi, sanzioni, mora, etc..

Come per lo stralcio restano, comunque, definitivamente acquisite e non sono rimborsabili le somme già versate a qualunque titolo, relativamente ai debiti definibili, anteriormente alla definizione.

Il pagamento delle somme dovute può essere effettuato in unica soluzione entro il prossimo 31 luglio 2023 o in forma dilazionata. Se il contribuente opta per la forma dilazionata il pagamento dovrà avvenire nel numero massimo di 18 rate, la prima e la seconda delle quali dovrà avere un importo pari al 10% del totale della somma complessivamente dovuta in definizione.

Le rate della definizione agevolata scadranno rispettivamente:

- il 31 luglio 2023 (importo pari al 10% del totale);
- il 30 novembre 2023 (importo pari al 10% del totale) e
- il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2024 (tutte di pari ammontare).

Sulle somme dilazionate verranno calcolati gli interessi al tasso del 2% annuo a decorrere dal 1° agosto 2023.

I contribuenti che intendano aderire alla definizione agevolata devono presentare, entro il 30 aprile 2023, una dichiarazione all'agente della riscossione nella quale oltre ai carichi che si intendono eventualmente definire dovrà essere indicato anche il numero di rate prescelto per l'eventuale pagamento dilazionato. Le dichiarazioni presentate potranno comunque essere sempre integrate prima di tale data. Le modalità di presentazione dovranno essere esclusivamente telematiche e saranno pubblicate sul sito *internet* dell'Agenzia delle entrate-Riscossione entro il prossimo 20 gennaio 2023.

Nella dichiarazione di adesione alla definizione agevolata, inoltre, il debitore dovrà indicare l'eventuale pendenza di giudizi aventi a oggetto i medesimi carichi in essa ricompresi, assumendo l'impegno a rinunciare ai giudizi pendenti. Tali giudizi dovranno essere sospesi dal giudice adito dietro presentazione di copia della predetta dichiarazione e fino al pagamento di quanto dovuto. L'estinzione del giudizio opererà, invece, solo all'effettivo perfezionamento della definizione e alla produzione, nel medesimo giudizio, della documentazione attestante i pagamenti effettuati. In caso contrario, il giudice dovrà revocare la sospensione del giudizio su istanza di una delle parti.

A seguito della presentazione della dichiarazione di adesione alla definizione agevolata, relativamente ai carichi definibili che ne costituiscono oggetto:

- sono sospesi i termini di prescrizione e decadenza;
- 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;
- non possono essere iscritti nuovi fermi amministrativi e ipoteche, fatti salvi quelli già iscritti alla data di presentazione né avviate nuove procedure esecutive;
- non possono essere proseguite le procedure esecutive precedentemente avviate, salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo;
- il debitore non è considerato inadempiente ai fini degli articoli [28-ter](#) e [48-bis](#), D.P.R. 602/1973;
- quanto al rilascio del Durc si applica la disposizione di cui all'[articolo 54](#), D.L. 50/2017 secondo cui nel caso di definizione agevolata di debiti contributivi esso è rilasciato, a seguito della presentazione

da parte del debitore della dichiarazione di volersi avvalere della suddetta definizione agevolata ricorrendo i requisiti di regolarità. In caso di mancato o insufficiente o tardivo versamento dell'unica rata ovvero di una rata di quelle in cui è stato dilazionato il pagamento delle somme dovute ai fini della definizione agevolata, tutti i Durc rilasciati sono annullati dagli enti preposti alla verifica.

Una volta raccolte tutte le dichiarazioni presentate telematicamente dai contribuenti entro la data del 30 aprile 2023, l'agente della riscossione, entro il successivo 30 giugno 2023, deve comunicare ai debitori che hanno aderito alla definizione l'ammontare complessivo di quanto dovuto, nonché l'importo e la scadenza delle singole rate.

Limitatamente ai debiti per i quali è stata presentata dichiarazione di adesione alla definizione agevolata alla data del 31 luglio 2023:

- le rateazioni in corso che erano state sospese verranno automaticamente revocate;
- a fronte del pagamento della prima o unica rata delle somme dovute a titolo definizione determina le procedure esecutive precedentemente avviate verranno estinte, salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo.

In caso di mancato ovvero di insufficiente o tardivo versamento, superiore a 5 giorni dal termine di scadenza dell'unica rata ovvero di una di quelle in cui è stato dilazionato il pagamento delle somme dovute, la definizione agevolata non produce effetti e riprenderanno a decorrere i termini di prescrizione e decadenza per il recupero dei carichi oggetto di dichiarazione. In tal caso i versamenti eventualmente effettuati sono acquisiti a titolo di acconto dell'importo complessivamente dovuto comprensivo di interessi e sanzioni.

Una importante novità della nuova definizione agevolata rispetto alle precedenti riguarda la possibilità di "rottamare" anche i debiti relativi ai carichi affidati agli agenti della riscossione che rientrano in accordi di composizione della crisi e il piano del consumatore ai sensi della L. 3/2012 ovvero riguardanti la ristrutturazione dei debiti del consumatore e dei relativi familiari di cui al D.Lgs. 14/2019. Essi potranno provvedere al pagamento del debito, anche falcidiato, nelle modalità e nei tempi eventualmente previsti nel decreto di omologazione.

Alle somme occorrenti per aderire alla definizione che sono oggetto di procedura concorsuale nonché di tutte le procedure di composizione negoziale della crisi d'impresa si applica la disciplina dei crediti prededucibili.

Il [comma 246](#), articolo 1, L. 197/2022 (c.d. "Legge di Bilancio 2023") individua i carichi esclusi dalla definizione agevolata che, come già visto per lo stralcio, riguardano:

- le “risorse proprie tradizionali” dell'Unione Europea (previste dall'articolo 2, § 1, lettera a), 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 Iva riscossa all'importazione;
- il recupero degli aiuti di Stato considerati illegittimi dall'Unione Europea;
- i crediti derivanti da condanne pronunciate dalla Corte dei Conti;
- le multe, le ammende e le sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna.

Quanto alle sanzioni amministrative, comprese quelle per violazioni del codice della strada, diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti agli enti previdenziali, le disposizioni relative alla definizione agevolata si applicano limitatamente agli interessi, comunque denominati e alle somme maturate a titolo di aggio.

È importante evidenziare, infine, che la definizione agevolata introdotta dalla Legge di Bilancio 2023 permette di “rottamare” nuovamente anche i debiti relativi a carichi affidati agli agenti della riscossione ricompresi in precedenti dichiarazioni di adesione alle diverse definizioni agevolate che si sono alternate nel tempo, nonché al “saldo e stralcio”, per i quali si è determinata l'inefficacia della relativa definizione.

SCHEDA DI SINTESI

Alla data del 31 marzo 2023 sono automaticamente annullati tutti i debiti di importo residuo fino a 1.000 euro, calcolato alla data 1° gennaio 2023 e 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.



L'agente della riscossione trasmetta agli enti interessati, entro il 30 giugno 2023, l'elenco di quote annullate affinché provvedano al loro discarico ed eliminazione dalle scritture contabili. Tutte le somme versate anteriormente alla data dell'annullamento restano definitivamente acquisite.



I debiti risultanti dai carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022 possano essere estinti con il pagamento della sola sorte capitale, dei diritti di

notifica della cartella e delle spese esecutive eventualmente adottate o per il recupero del credito. Per chi aderirà alla definizione agevolata non dovranno essere corrisposti:

- gli interessi iscritti a ruolo;
- le sanzioni incluse negli stessi carichi;
- gli interessi di mora i cui all'articolo 30, D.P.R. 602/1973;
- le cosiddette "sanzioni civili", accessorie ai crediti di natura previdenziale e
- l'aggio.



Limitatamente ai debiti per i quali è stata presentata dichiarazione di adesione alla definizione agevolata alla data del 31 luglio 2023:

- le rateazioni in corso che erano state sospese verranno automaticamente revocate;
- a fronte del pagamento della prima o unica rate delle somme dovute a titolo definizione determina le procedure esecutive precedentemente avviate verranno estinte, salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo.

SPECIALE LEGGE DI BILANCIO 2023:
scopri tutti gli eventi

Legge di bilancio 2023: le novità in sintesi e i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate
in diretta web il **2 febbraio** dalle **ore 14:30**

Disciplina Superbonus alla luce del Decreto Aiuti-quater: novità e ultimi chiarimenti delle Entrate
in diretta web il **3 febbraio** dalle **ore 14:30**

Nuova "pace fiscale": novità e ultimi chiarimenti dalle Entrate
in diretta web il **9 febbraio** dalle **ore 14:30**

Forfettari e flat tax: novità e ultimi chiarimenti delle Entrate
in diretta web il **10 febbraio** dalle **ore 14:30**

Assegnazione agevolata e trasformazione in società semplice: novità e ultimi chiarimenti delle Entrate
in diretta web il **14 febbraio** dalle **ore 14:30**

Crediti d'imposta energia e gas: novità e ultimi chiarimenti delle Entrate
in diretta web il **16 febbraio** dalle **ore 14:30**

Tassazione delle cripto-attività: novità e ultimi chiarimenti delle Entrate
in diretta web il **20 febbraio** dalle **ore 14:30**

Acquista il Percorso completo che include tutti e 7 gli incontri
Speciale legge di bilancio 2023 >

Accertamento e contenzioso n. 91/2023

Legge di Bilancio 2023: introdotto un ravvedimento speciale

Arianna Semeraro - avvocato

Premessa

La novità *spot* introdotta con il [comma 174](#) e ss., articolo 1, Legge di Bilancio 2023 pubblicata il 29 dicembre dell'anno appena concluso riguarda la possibilità di sanare le violazioni tributarie con un ravvedimento speciale che prevede l'applicazione di una ridotta sanzione pari a 1/18 del minimo edittale applicabile.

La norma crea un *alter ego* del tradizionale ravvedimento di cui all'[articolo 13](#), D.Lgs. 472/1997 che è, come noto, quell'istituto deflattivo predisposto dall'ordinamento tributario per consentire al contribuente di porre rimedio agli errori e/o omissioni commessi entro le finestre temporali fissate dal Legislatore.

Il ravvedimento consente di ripristinare una precedente situazione irregolare del contribuente mediante il pagamento delle imposte dovute o sanando ogni altra violazione commessa ancorché non incidente sulla determinazione delle imposte e della base imponibile. In particolare, il tradizionale ravvedimento di cui all'articolo 13, D.Lgs. 472/1997 prevede, innanzitutto, una correzione spontanea delle violazioni tributarie con il pagamento di una sanzione il cui ammontare varia a seconda del tempo trascorso dal momento della correzione rispetto a quello in cui la violazione stessa era stata commessa.

Con l'obiettivo di favorire una proficua collaborazione tra Fisco e contribuente, il Legislatore ha – con la Legge di Bilancio 2023 – inteso offrire una più vantaggiosa possibilità per il contribuente che intenderà così sanare definitivamente le violazioni tributarie che saranno interessate dalla definizione in parola.

Il ravvedimento operoso

Con la Manovra 2023 torna in auge ancora di più l'istituto del ravvedimento operoso che, sin dalla sua introduzione, è stato utilizzato dal Legislatore per stimolare lo spontaneo assolvimento degli obblighi tributari e favorire l'emersione di basi imponibili prima rimaste oscure.

Copiose sono state nel corso degli anni le modifiche che hanno interessato l'[articolo 13](#), D.Lgs. 472/1997 e che, nella formulazione attuale, prevede il pagamento di una sanzione ridotta da 1/5 sino a 1/10 a seconda della tempistica che intercorre tra la commissione della violazione e lo spontaneo pagamento del dovuto.

La struttura della norma è mirata proprio a garantire al contribuente la possibilità di effettuare le opportune correzioni e i connessi versamenti delle somme dovute, usufruendo della riduzione delle sanzioni applicabili, graduata in ragione della tempestività dell'intervento correttivo.

Nel corso degli anni, il Legislatore è più volte intervenuto nel modificare la norma al fine di renderla più appetibile ai contribuenti e, una delle modifiche più interessanti, è stato il venir meno della preclusione legata ai controlli. Questo significa che, ancorché restino intatti i poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria nei confronti di un soggetto ravveduto, il contribuente potrà utilizzare tale strumento nonostante le attività ispettive siano già iniziate.

L'unico impedimento è la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli [36-bis](#) e [36-ter](#), D.P.R. 600/1973¹. Pertanto, è possibile accedere al ravvedimento operoso nonostante la violazione sia stata già constatata mediante pvc. Ciò non muta la natura dell'istituto che rimane un atto di regolarizzazione spontaneo da parte del contribuente e non diventa, invece, un atto di quiescenza ai rilievi contenuti nel pvc.

Resta fermo che, affinché il ravvedimento operoso si perfezioni è necessario, oltre alla rimozione della condotta costituente violazione (quindi presentare o ripresentare la dichiarazione oppure la comunicazione, o semplicemente eseguire il versamento del tributo), il pagamento della sanzione in misura ridotta, nonché del tributo o della differenza (quando dovuti) e degli interessi moratori calcolati al tasso legale.

Come già detto, il Legislatore ha – *medio tempore* – ampliato il campo di applicazione dell'istituto in parola e, nonostante le modifiche più volte disposte, l'esperienza applicativa dell'istituto è sempre stata caratterizzata da alcuni principali problemi interpretativi, tra i quali, in particolare ha avuto ampia risonanza il dubbio che il ravvedimento potesse essere effettuato anche in maniera solo parziale corrispondendo, oltre al tributo, anche interessi e sanzioni commisurati alla frazione del debito di imposta versato tardivamente.

¹ Articolo 13, comma 1-ter, D.Lgs. 472/1997: "Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate non opera la preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973 e successive modificazioni e 54-bis, D.P.R. 633/1972 e successive modificazioni. La preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica di avvisi di pagamento e atti di accertamento, non opera neanche per i tributi doganali e per le accise amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli".

Tale possibilità, seppur fosse stata ammessa da molto tempo dalla prassi amministrativa che operava una netta distinzione tra il concetto di “*ravvedimento parziale*” -ammesso – e “*rateazione delle somme da ravvedimento*” – non ammessa – è stata per lungo tempo negata dalla giurisprudenza, per la quale il pagamento integrale di quanto dovuto avrebbe rappresentato condizione essenziale per il perfezionamento dell’istituto ed elemento imprescindibile per poter godere dei benefici ricollegati allo stesso. In tale contesto è intervenuto il Legislatore che, con l’introduzione dell’[articolo 13-bis](#), D.Lgs. 472/1997, riconosce normativamente la praticabilità del ravvedimento parziale, legittimando a tutti gli effetti una prassi pacifica in seno all’Amministrazione finanziaria.

Legge di Bilancio

Il [comma 174](#), articolo 1, Legge di Bilancio 2023² introduce un nuovo ravvedimento speciale che consente ai contribuenti di poter correggere in maniera spontanea gli errori tributari, mediante il pagamento di:

- 1/18 del minimo edittale delle sanzioni irrogabili previsto dalla legge;
- l’imposta;
- gli interessi dovuti.

La nuova disciplina (che non entrerà a regime) si differenzia dall’ordinario ravvedimento operoso ex [articolo 13](#), D.Lgs. 472/1997 per:

- l’entità delle sanzioni richieste pari a 1/18 del minimo; e
- la possibilità di versamento rateale non ammessa in caso di ravvedimento ordinario.

La disciplina in commento, invece, consente la possibilità di corrispondere l’importo dovuto in un numero massimo di 8 rate trimestrali di pari importo. Il pagamento è eseguibile con il versamento della prima rata entro e non oltre il 31 marzo 2023 e le rate successive devono essere versate entro il 30 giugno, il 30 settembre, il 20 dicembre e il 31 marzo di ciascun anno (fermo restando che, sulle rate successive alla prima, sono dovuti gli interessi nella misura del 2% annuo).

² Articolo 1, comma 174, Legge di Bilancio 2023: “Con riferimento ai tributi amministrati dall’Agenzia delle entrate, le violazioni diverse da quelle definibili ai sensi dei commi da 153 a 159 e da 166 a 173, riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2021 e a 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 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% annuo. La regolarizzazione di cui al presente comma e ai commi da 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 e di irrogazione delle sanzioni, comprese le comunicazioni di cui all’articolo 36-ter, D.P.R. 600/1973”.

Innanzitutto, occorre sottolineare che il testo definitivamente approvato ha ridimensionato la portata applicativa del ravvedimento speciale che, nella sua formulazione originaria consentiva di ravvedere anche l'omessa dichiarazione. Tra le modifiche più interessanti riportate con il maxiemendamento rientra quindi l'impossibilità di fruire del c.d. ravvedimento speciale per le dichiarazioni omesse, dovendo questo riguardare le sole dichiarazioni validamente presentate.

Inoltre, l'ambito applicativo del ravvedimento in commento risulta più limitato rispetto a quello ordinario; ciò è desumibile dal dato testuale della prima parte della disposizione che recita: *“Con riferimento ai tributi amministrati dall’Agenzia delle entrate, le violazioni diverse da quelle definibili ai sensi dei commi da 153³ a 159 e da 166 a 173, riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2021 e a periodi d’imposta precedenti”*.

Ne deriva che sono ravvedibili le violazioni che, allo stesso tempo:

- riguardano le dichiarazioni validamente presentate e relative al periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2021 e a periodi d’imposta precedenti⁴.
- riguardano tributi amministrati dall’Agenzia delle entrate.

Al contrario, la norma esclude esplicitamente dall’ambito di applicazione della definizione speciale una serie di violazioni; trattasi delle violazioni riferibili alla definizione agevolata degli avvisi bonari prevista dal [comma 153](#) e ss., articolo 1, Legge di Bilancio 2023 e delle irregolarità formali correggibili con una disposizione appositamente introdotta con la Legge di Bilancio⁵. Espressamente escluse dall’ambito di applicazione della norma anche le attività che porterebbero all’emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato.

Una rilevante preclusione caratterizza espressamente il ravvedimento speciale posto che non potrà essere applicato in tutti i casi in cui alla data del versamento di quanto dovuto, o della prima rata, le violazioni che si intendono correggere siano state già contestate con atto di accertamento, di liquidazione, di recupero, di contestazione e irrogazione di sanzioni, comprese le comunicazioni di irregolarità di cui all’[articolo 36-ter](#), D.P.R. 600/1973.

A tal fine occorrerà valutare in maniera sapiente l’opportunità di definire con il ravvedimento speciale quelle irregolarità che siano già oggetto di attività ispettive in corso: se da un lato, la norma non sembra

³ Tale definizione riguarda gli avvisi bonari scaturenti da liquidazione automatica delle dichiarazioni inerenti ai periodi di imposta 2019, 2020 e 2021 e gli avvisi bonari anche relativi a diverse annualità, per i quali è in corso una dilazione. Di conseguenza, non è possibile ravvedere, a livello generale, le violazioni sui versamenti di imposte o ritenute dichiarate.

⁴ Sembrano dunque sanabili le violazioni dichiarative commesse nei modelli Redditi/Irap 2022 (periodo di imposta 2021).

⁵ Le irregolarità, le infrazioni e inosservanze degli obblighi o degli adempimenti di natura formale che non rilevino sulla determinazione della base imponibile ai fini Irpef, Iva e Irap e sul pagamento di tali tributi potranno essere sanate versando una somma pari a 200 euro per ciascun periodo di imposta a cui si riferiscono le violazioni se commesse entro il 31 ottobre 2022. Questa la sanatoria prevista dal comma 166 e ss., articolo 1, Legge di Bilancio 2023.

precludere tale possibilità, dall'altro lato occorrerà sondare le altre possibilità di definizione agevolata degli atti dell'attività di accertamento introdotte con la Legge di Bilancio 2023 che potrebbero rivelarsi più convenienti rispetto al ravvedimento in commento.

Modalità di pagamento ed esclusioni

I termini individuati per il pagamento di quanto dovuto in applicazione del ravvedimento speciale sono cogenti. L'importo così dovuto dovrà essere versato:

- in unica soluzione entro il 31 marzo 2023; ovvero
- in 8 rate trimestrali di pari importo, da versare rispettivamente il 31 marzo 2023 e il 30 giugno, il 30 settembre, il 20 dicembre e il 31 marzo di ciascun anno.

Infine, il ravvedimento sortirà il suo effetto solo se, unitamente al pagamento, saranno rimosse le violazioni o le irregolarità commesse.

Tuttavia, il mancato pagamento, in tutto o in parte, di una delle rate successive alla prima entro il termine di versamento della rata seguente comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo degli importi ancora dovuti, nonché la sanzione di cui all'[articolo 13](#), D.Lgs. 471/1997, applicata sul residuo dovuto a titolo di imposta e degli interessi moratori, con decorrenza dal 31 marzo 2023⁶.

Conclusioni

Il ravvedimento speciale neo introdotto presenta non pochi profili problematici che richiedono una veloce soluzione stante le tempistiche ristrette per potervi aderire. In particolare, è stato anzidetto come il ravvedimento operoso sia precluso nel caso in cui trattasi di violazioni sanabili per mezzo della definizione delle comunicazioni di irregolarità di cui al [comma 153](#) e ss., articolo 1, Legge di Bilancio 2023.

Orbene, in base a una prima interpretazione restrittiva, nell'ipotesi di omesso versamento non sembra possibile avvalersi del ravvedimento operoso speciale in quanto trattasi di una violazione riconducibile alla possibilità di definizione delle comunicazioni di irregolarità.

Si consideri, ad esempio, il caso in cui il contribuente abbia omesso il versamento del saldo delle imposte sui redditi risultanti dal modello Redditi 2022 (periodo d'imposta 2021). In tale ipotesi, se la soluzione restrittiva prospettata fosse corretta, il contribuente avrebbe a disposizione 2 soluzioni. *In primis*, potrebbe sempre ricorrere al ravvedimento operoso ordinario. In alternativa, il contribuente

⁶ Per effetto dell'articolo 1, comma 175, L. 197/2022 "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, D.Lgs. 471/1997, applicata sul residuo dovuto a titolo di imposta, e degli interessi nella misura prevista all'articolo 20, D.P.R. 602/1973, con decorrenza dalla data del 31 marzo 2023".

potrebbe attendere la notifica della comunicazione di irregolarità con l'irrogazione della sanzione del 3% anziché del 10%.

Sembra però possibile interpretare diversamente il rinvio alle violazioni definibili ai sensi dei commi da [153](#) a [159](#), articolo 1, Legge di Bilancio 2023 per le quali sarebbe inibito il ravvedimento operoso speciale. Tale inibizione potrebbe essere interpretata nel senso che la preclusione opera non già *tout court*, bensì nei casi in cui il contribuente abbia già ricevuto la comunicazione di irregolarità i cui termini di pagamento non sono ancora scaduti alla data del 1° gennaio 2023, oppure per le comunicazioni già ricevute le cui rateazioni sono già in corso.

Appare evidente come siano necessari opportuni chiarimenti da parte dell'Agenzia delle entrate al fine di rendere tale opportunità concreta ed esercitabile entro i termini imposti.

SCHEDA DI SINTESI

La novità introdotta con il comma 174 e ss., articolo 1, Legge di Bilancio 2023 riguarda la possibilità di sanare le violazioni tributarie con un ravvedimento speciale che prevede l'applicazione di una ridotta sanzione pari a 1/18 del minimo edittale applicabile.



La nuova disciplina si differenzia dall'ordinario ravvedimento operoso ex articolo 13, D.Lgs. 472/1997 per:

- l'entità delle sanzioni richieste pari a 1/18 del minimo; e
- la possibilità di versamento rateale non ammessa in caso di ravvedimento ordinario.

La disciplina in commento, invece, consente la possibilità di corrispondere l'importo dovuto in un numero massimo di 8 rate trimestrali di pari importo. Il pagamento è eseguibile con il versamento della prima rata entro e non oltre il 31 marzo 2023 e le rate successive devono essere versate entro il 30 giugno, il 30 settembre, il 20 dicembre e il 31 marzo di ciascun anno.



Sono ravvedibili le violazioni che, allo stesso tempo:

- riguardano le dichiarazioni validamente presentate e relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e a periodi d'imposta precedenti;
- riguardano tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.



Il ravvedimento non potrà essere applicato in tutti i casi in cui alla data del versamento di quanto dovuto, o della prima rata, le violazioni che si intendono correggere siano state già contestate con atto di accertamento, di liquidazione, di recupero, di contestazione e irrogazione di sanzioni, comprese le comunicazioni di irregolarità di cui all'articolo 36-ter, D.P.R. 600/1973.

Accertamento e contenzioso n. 91/2023

La conciliazione giudiziale a regime e temporanea della Legge di Bilancio 2023

Gianfranco Antico - pubblicista

Premessa

Se la riforma della giustizia e del processo tributario, di cui alla L. 130/2022, ha aperto le porte a una terza conciliazione giudiziale - gestita dai giudici, sugli atti passati dalla mediazione, ma non mediati, così cercando di ridare linfa a un istituto che ha sempre suscitato poco *appeal*, nonostante i diversi interventi normativi che si sono succeduti nel corso di questi anni e la spinta data dalla stessa Amministrazione finanziaria, da ultimo con la [circolare n. 21/E/2022](#), che ha invitato gli uffici a esperire il tentativo di conciliazione giudiziale, anche da remoto¹, con riferimento alle controversie per le quali se ne ravvisi la percorribilità² - la Legge di Bilancio 2023 (L. 197/2022) propone una conciliazione agevolata, temporanea (passi il termine), delle controversie tributarie.

Inoltre, il [comma 213](#), dell'articolo 1, L. 197/2022, in alternativa alla chiusura delle liti pendenti, prevede una rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti in Cassazione, che si atteggia a una conciliazione/definizione transattiva.

Di seguito il punto, quindi, sulla conciliazione, sia vecchia sia nuova, così da offrire al lettore un quadro completo.

Il punto normativo

Come è noto, con l'[articolo 9](#), D.Lgs. 156/2015, il Legislatore delegato, dando attuazione ai principi della Legge delega 23/2014, era intervenuto, fra l'altro, sulla conciliazione giudiziale, istituto che nasce

¹ Cfr. [circolare n. 6/E/2020](#). Si rileva, altresì, che con la [circolare n. 11/E/2020](#), punto 2.9, rispondendo a uno specifico quesito - se è possibile sottoscrivere a distanza un accordo di conciliazione fuori udienza e quali sono le modalità per il deposito dell'accordo in giudizio - l'Agenzia delle entrate ha affermato che è possibile, nonché opportuno durante il periodo emergenziale, concludere accordi di conciliazione a distanza fuori udienza di cui all'articolo 48, D.Lgs. 546/1992 in considerazione della primaria esigenza di tutelare la salute dei dipendenti e dei cittadini, evitando contatti fisici e spostamenti, richiamando le considerazioni già espresse nella circolare n. 6/E/2020. In questo caso, "le parti del giudizio tributario possono, quindi, concludere a distanza un accordo di conciliazione fuori udienza ai sensi dell'articolo 48, D.Lgs. 546/1992, secondo cui: "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". Il deposito dell'accordo conciliativo, che può essere effettuato da ciascuna delle parti non oltre l'ultima udienza di trattazione in camera di consiglio o in pubblica udienza, del giudizio di primo o di secondo grado, deve essere effettuato tramite S.I.Gi.T. (Sistema informativo della giustizia tributaria).

² Nel corso di TeleFisco 2021 - risposta al quesito n. 26 - l'Agenzia delle entrate ha affermato che, una volta che la controversia abbia a oggetto l'atto di recupero di un credito inesistente, utilizzato in compensazione, la stessa non può essere definita tramite conciliazione, "atteso che la riduzione delle sanzioni che ne conseguirebbe si porrebbe in contrasto con la corrispondente preclusione prevista con riferimento alla fase amministrativa". Peraltro, la medesima preclusione della definizione agevolata risultava fissata, in precedenza, dall'articolo 27, comma 18, D.L. 185/2008, convertito dalla L. 2/2009, abrogato e assorbito dalla citata nuova formulazione dell'articolo 13, comma 5, D.Lgs. 471/1997.

mediante l'inserimento nel D.P.R. 636/1972 dell'[articolo 20-bis](#), così come introdotto in via definitiva dall'[articolo 2-sexies](#), D.L. 564/1994, convertito in L. 656/1994, che è stato oggetto successivamente di ripetute e sostanziali modifiche, fino a giungere all'attuale formulazione.

Il Legislatore delegato del 2015 aveva già operato una riscrittura integrale dell'istituto della conciliazione giudiziale, disciplinandola in maniera più organica: da una parte, la conciliazione fuori udienza ([articolo 48](#), D.Lgs. 546/1992), e dall'altra parte la conciliazione in udienza ([articolo 48-bis](#), D.Lgs. 546/1992), aggiungendo una disposizione di chiusura ([articolo 48-ter](#), D.Lgs. 546/1992) che investe la definizione e il pagamento delle somme dovute, valido per entrambe le modalità di definizione conciliativa.

Va ricordato in questa sede che l'[articolo 29](#), comma 7, secondo periodo, D.L. 78/2010, convertito, con modificazioni dalla L. 122/2010 prevede che *“Con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate ai fini della definizione del contesto mediante gli istituti previsti dall'articolo 182-ter, R.D. 267/1942 dal D.Lgs. 218/1997, e dall'articolo 48, D.Lgs. 546/1992, la responsabilità di cui all'articolo 1, comma 1, L. 20/1994, è limitata alle ipotesi di dolo”*.

Pertanto, con esclusivo riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate ai fini delle conciliazioni, la responsabilità dei funzionari, in sede di giurisdizione della Corte dei Conti in materia di contabilità pubblica, è limitata ai fatti e alle omissioni commessi con dolo.

La conciliazione fuori udienza

La conciliazione fuori udienza si realizza con il deposito in giudizio – di primo o di secondo grado – di una *“istanza congiunta”*, cioè di una proposta di conciliazione alla quale l'altra parte abbia previamente aderito, con l'unica differenza che il soggetto deputato a effettuare il deposito è ora individuato in ciascuna delle parti del giudizio e non più esclusivamente nell'ufficio.

Elementi dell'istanza, così come analiticamente declinati nel corpo della [circolare n. 38/E/2015](#), sono:

- indicazione della Commissione tributaria adita, oggi CGT;
- dati identificativi della causa, anche con riferimento all'ufficio dell'Agenzia delle entrate e al contribuente parti in giudizio;
- manifestazione della volontà di conciliare, con indicazione degli elementi oggetto della proposta conciliativa e i relativi termini economici;
- liquidazione delle somme dovute in base alla conciliazione (ovvero, per le conciliazioni intervenute nell'ambito di controversie aventi a oggetto operazioni catastali, gli elementi che individuano esattamente i termini dell'accordo conciliativo, quali l'indicazione del classamento o della rendita catastale rideterminati);

- motivazione delle ragioni per conciliare;
- accettazione incondizionata del ricorrente di tutti gli elementi della proposta nonché delle somme liquidate;
- data, la sottoscrizione del titolare dell'ufficio e la sottoscrizione del contribuente o, nei casi in cui vi sia obbligo di assistenza tecnica, anche del difensore (il potere di conciliare la controversia deve essere espressamente conferito nella procura al difensore).

Pur in assenza di un termine prestabilito, gli estensori della [circolare n. 38/E/2015](#) ritengono che il deposito della proposta preconcordata deve avvenire non oltre l'ultima udienza di trattazione, in camera di consiglio o in pubblica udienza, del giudizio di I o di II grado (un limite temporale è rappresentato dal momento in cui la causa è trattenuta in decisione).

Se sussistono le condizioni di ammissibilità della conciliazione, il giudice dichiara la cessazione della materia del contendere, anche parziale, qualora l'accordo riguardi solo una parte della pretesa erariale, procedendo in tal caso all'ulteriore trattazione della causa.

Se non è stata ancora fissata la data dell'udienza di trattazione, provvede il presidente della sezione con decreto.

Se, invece, è già stata fissata l'udienza di trattazione, provvede la CGT con sentenza, se la conciliazione è totale, oppure con ordinanza, se la conciliazione è parziale.

In ordine alle “*condizioni di ammissibilità*”, richieste dalla norma, la circolare n. 38/E/2015 rileva che tale locuzione “*allude al potere di sindacato di legittimità del giudice, che può accertare la regolarità della proposta conciliativa e l'assenza di cause di inammissibilità previste dalla legge (ad esempio, ammissibilità del ricorso introduttivo, imposte rientranti nella giurisdizione tributaria, sussistenza del potere di conciliare, etc.)*”. In assenza delle condizioni di ammissibilità, la causa verrà discussa e portata a decisione.

Perfezionamento	
Conciliazione “fuori udienza”	Si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo, nel quale sono indicate le somme dovute, con i termini e le modalità di pagamento (oppure sono indicati gli elementi relativi alla conciliazione “catastale”)
Circolare n. 38/E/2015	L'intervenuto accordo ha efficacia novativa del precedente rapporto, con la conseguenza che il mancato pagamento delle somme dovute dal contribuente conduce alla iscrizione a ruolo del nuovo credito derivante dall'accordo stesso e all'applicazione del conseguente regime sanzionatorio per l'omesso versamento, ponendo così fine a tutte le problematiche, anche di carattere pratico, presenti nella vecchia formulazione

La conciliazione in udienza

Ciascuna delle parti può presentare un'istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia, entro 10 giorni liberi prima della data di trattazione, riferibile sia al I sia al II grado di giudizio.

L'istanza per la conciliazione, anche ove contenuta in una memoria illustrativa, non può prescindere dalla presentazione della richiesta di pubblica udienza, necessaria per l'esperimento del tentativo di conciliazione. In udienza, la CGT, se ravvisa le condizioni di ammissibilità della proposta, invita le parti alla conciliazione.

La Corte può rinviare la causa a una successiva udienza per il perfezionamento dell'accordo conciliativo, senza prevedere più l'assegnazione di un termine.

L'accordo conciliativo raggiunto "in udienza" deve risultare da apposito processo verbale, nel quale sono indicate le somme dovute e i termini e le modalità di pagamento. L'accordo in questo caso viene formalizzato all'interno del processo verbale redatto dal segretario della CGT.

Perfezionamento	
Conciliazione "in udienza"	<p>La conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale e anche in questa ipotesi ha efficacia novativa, con la conseguenza che il mancato pagamento delle somme dovute dal contribuente determina unicamente l'iscrizione a ruolo del credito derivante dall'accordo stesso e l'applicazione delle sanzioni per l'omesso versamento delle somme dovute in base alla conciliazione.</p> <p>A seguito dell'intervenuta conciliazione, la CGT dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere</p>

La terza conciliazione giudiziale

La L. 130/2022 – articolo 4, comma 1, lettera g) - dopo l'[articolo 48-bis](#), D.Lgs. 546/1992, ha inserito l'[articolo 48-bis.1](#) (Conciliazione proposta dalla Corte di Giustizia tributaria), introducendo – di fatto – una nuova ipotesi di conciliazione dedicata alle controversie mediabili ma non mediate - che si affianca alle 2 precedenti.

Articolo 48-bis.1, D.Lgs. 546/1992 - Conciliazione proposta dalla CGT
<ol style="list-style-type: none"> 1. Per le controversie soggette a reclamo ai sensi dell'articolo 17-bis la CGT, ove possibile, può formulare alle parti una proposta conciliativa, avuto riguardo all'oggetto del giudizio e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione. 2. La proposta può essere formulata in udienza o fuori udienza. Se è formulata fuori udienza, è comunicata alle parti. Se è formulata in udienza, è comunicata alle parti non comparse. 3. La causa può essere rinviata alla successiva udienza per il perfezionamento dell'accordo conciliativo. Ove l'accordo non si perfezioni, si procede nella stessa udienza alla trattazione della causa. 4. La conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale, nel quale sono indicati le somme dovute nonché i termini e le modalità di pagamento. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente. 5. Il giudice dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere. 6. La proposta di conciliazione non può costituire motivo di ricsuzione o astensione del giudice

Inoltre, l'[articolo 4](#), comma 1, lettera h), L. 130/2022, dispone il coordinamento normativo, prevedendo che le regole per il pagamento e perfezionamento si applicano anche alla nuova conciliazione.

La disposizione – in vigore per i ricorsi presentati dal 16 settembre 2022 - prevede che, per le controversie non chiuse in sede di mediazione, la CGT possa proporre alle parti una conciliazione, in presenza di questioni di facile e pronta soluzione.

Si pensi, a esempio, a tutte quelle ipotesi di controversie di valore non superiore a 50.000 euro, di ricostruzione indiretta dei ricavi, ex [articolo 39](#), comma 1, lettera d), D.P.R. 600/1973, dove magari l'accordo non è stato raggiunto sull'ammontare dello sfrido delle materie prime.

L'istituto in esame sembra ricalcare il modello della proposta di conciliazione del giudice di cui all'[articolo 185-bis](#), c.p.c., dove *“il giudice, alla prima udienza, ovvero sino a quando è esaurita l'istruzione, formula alle parti ove possibile, avuto riguardo alla natura del giudizio, al valore della controversia e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione di diritto, una proposta transattiva o conciliativa. La proposta di conciliazione non può costituire motivo di ricusazione o astensione del giudice”*. *Passando la palla al giudice, nel momento in cui l'ufficio non riesce a trovare l'accordo con il contribuente, questi deve farsi parte attiva. In pratica, si raggiunge, pur senza nominarla, la terzietà.*

L'attribuzione del potere al giudice e alla sua autorevolezza – unitamente all'intervento sulle spese di lite - potrebbe far superare tutte quelle difficoltà che non hanno permesso di mediare.

Naturalmente l'esperienza concreta, sul campo - che dipenderà anche dall'approccio che avranno i giudici – valuterà l'intervento legislativo.

Le sanzioni

Riduzione delle sanzioni al 40% del minimo previsto dalla legge, qualora l'accordo intervenga nel primo grado di giudizio, elevata al 50% se la conciliazione avviene in appello. Sono queste le riduzioni delle sanzioni previste nell'[articolo 48-ter](#), D.Lgs. 546/1992.

È stata, altresì, estesa dal D.Lgs. 158/2015 anche alla conciliazione giudiziale la disciplina recata dall'[articolo 12](#), comma 8, D.Lgs. 472/1997, secondo cui *“le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta”*.

Le modalità di pagamento

L'accordo previsto in caso di conciliazione *“fuori udienza”* ovvero il processo verbale nel caso di conciliazione *“in udienza”*, costituiscono titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore.

Modalità di versamento	
Modalità	Il versamento delle intere somme dovute o, in caso di versamento rateale, della prima rata, va effettuato entro 20 giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo, per la conciliazione "fuori udienza", o di redazione del processo verbale, per la conciliazione "in udienza"
Scomputo	Dagli importi dovuti a titolo di conciliazione vanno computate in diminuzione le eventuali somme versate dal contribuente a titolo di iscrizione provvisoria

Per il versamento rateale delle somme dovute si applicano le disposizioni previste per l'accertamento con adesione dall'[articolo 8](#), D.Lgs. 218/1997.

Pertanto, è ammesso il pagamento rateale in un massimo di 8 rate trimestrali di pari importo o in un massimo di 16 rate trimestrali se le somme dovute superano i 50.000 euro.

Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata.

Nel caso di mancato pagamento delle somme dovute entro il termine di 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo o del verbale di conciliazione o, in caso di rateizzazione, di una delle rate, compresa la prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, è prevista l'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione per omesso versamento, disciplinata dall'[articolo 13](#), D.Lgs. 471/1997, aumentata della metà e applicata sull'importo residuo dovuto a titolo di imposta.

Per le controversie aventi a oggetto avvisi di accertamento esecutivi, il recupero delle somme non versate a seguito della conciliazione va effettuato mediante l'intimazione ad adempiere al pagamento. Analogamente a quanto previsto per l'accertamento con adesione e per il reclamo/mediazione di cui all'[articolo 17-bis](#), D.Lgs. 546/1992, trova applicazione anche per la conciliazione giudiziale l'[articolo 15-ter](#), comma 3, D.P.R. 602/1973, concernente il c.d. "lieve inadempimento", norma che esclude la decadenza dalla rateazione in caso di:

- a) insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3% e, in ogni caso, a 10.000 euro;
- b) tardivo versamento della prima rata, non superiore a 7 giorni.

Nei casi in cui l'insufficiente o il tardivo pagamento integri un "lieve inadempimento", l'ufficio iscrive a ruolo l'eventuale frazione non pagata, della sanzione di cui all'[articolo 13](#), D.Lgs. 471/1997, commisurata all'importo non pagato o pagato in ritardo, e dei relativi interessi. La predetta iscrizione a ruolo non è eseguita se il contribuente si avvale del ravvedimento operoso di cui all'[articolo 13](#), D.Lgs. 472/1997, entro il termine di pagamento della rata successiva ovvero, in caso di versamento in unica soluzione o di ultima rata, entro 90 giorni dalla scadenza del termine previsto per il versamento.

Le spese di lite

Il D.Lgs. 156/2015 era già intervenuto pure sulle spese di lite, modificando l'[articolo 15](#), D.Lgs. 546/1992. Per quel che qui interessa, le spese del processo sono interamente addebitate alla parte che ha rifiutato la proposta di conciliazione, ove il riconoscimento delle pretese risulti inferiore al contenuto dell'accordo proposto.

In caso di conclusione della conciliazione le spese del processo saranno, invece, dichiarate compensate, salva diversa determinazione delle parti nell'accordo o nel processo verbale di conciliazione.

Se, invece, non si raggiunge la conciliazione, possono verificarsi le seguenti ipotesi, indicate dalla [circolare n. 38/E/2015](#):

1. una parte risulta totalmente soccombente e alla stessa sono addebitate, secondo il principio generale, le spese di lite, salvo il caso in cui sussistano gravi ed eccezionali ragioni;
 2. c'è soccombenza reciproca e la sentenza ha rideterminato la pretesa per un ammontare inferiore al contenuto della proposta conciliativa, rifiutata da una delle parti per un giustificato motivo, nel qual caso le spese del processo sono compensate;
 3. c'è soccombenza reciproca e la sentenza ha rideterminato la pretesa per un ammontare inferiore al contenuto della proposta, rifiutata da una delle parti senza un giustificato motivo, nel qual caso il giudice pone le spese dell'intero processo a suo carico;
 4. c'è soccombenza reciproca e la sentenza ha rideterminato la pretesa per un ammontare uguale o superiore al contenuto della proposta, nel qual caso il giudice dispone la compensazione delle spese.
- Oggi, la L. 130/2022 – [articolo 4](#), comma 1, lettera d) – è nuovamente intervenuta sull'articolo 15, D.Lgs. 546/1992, sostituendo il comma 2-*octies*.

La precedente formulazione sopra vista è stata così modificata:

“Qualora una delle parti ovvero il giudice abbia formulato una proposta conciliativa, non accettata dall'altra parte senza giustificato motivo, restano a carico di quest'ultima le spese del giudizio maggiorate del 50%, ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta ad essa effettuata. Se è intervenuta conciliazione le spese si intendono compensate, salvo che le parti stesse abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione”.

In pratica costa cara la rinuncia alla conciliazione, senza giustificato motivo.

La conciliazione temporanea

La Legge di Bilancio 2023 - commi da [206](#) a [212](#), dell'articolo 1, L. 197/2022 - al fine di potenziare gli strumenti deflattivi a disposizione, riducendo il carico sanzionatorio, ha previsto, in alternativa alla definizione agevolata delle controversie tributarie, una conciliazione temporanea.

Infatti, le controversie pendenti al 1° gennaio 2023 innanzi alle CGT di I e di II grado aventi a oggetto atti impositivi, in cui è parte l’Agenzia delle entrate, possono essere definite, entro il 30 giugno 2023, con l’accordo conciliativo di cui all’[articolo 48](#), D.Lgs. 546/1992.

In deroga a quanto previsto dall’[articolo 48-ter](#), comma 1, D.Lgs. 546/1992, all’accordo conciliativo si applicano le sanzioni ridotte a 1/18 del minimo previsto dalla legge, gli interessi e gli eventuali accessori.

Vantaggi sanzionatori
Sempre 1/18 invece del 40% o del 50%

Come previsto dall’[articolo 48-ter](#), commi 2 e 4, D.Lgs. 546/1992, il versamento delle somme dovute ovvero, in caso di rateizzazione, della prima rata, deve essere effettuato entro 20 giorni dalla data di sottoscrizione dell’accordo conciliativo.

Si applicano le disposizioni previste dall’[articolo 8](#), D.Lgs. 218/1997, con un massimo di 20 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.

È tuttavia esclusa la compensazione prevista dall’[articolo 17](#), D.Lgs. 241/1997.

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 precedente comma 2 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](#), D.Lgs. 471/1997, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.

Sono escluse le controversie concernenti anche solo in parte:

- a) le risorse proprie tradizionali previste dall’articolo 2, § 1, lettera a), 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’Iva riscossa all’importazione;
- b) le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell’articolo 16, Regolamento UE 2015/1589 del Consiglio del 13 luglio 2015.

Si applica, in quanto compatibile con la presente temporanea disposizione, l’[articolo 48](#), D.Lgs. 546/1992.

La conciliazione transattiva

Il [comma 213](#), dell’articolo 1, L. 197/2022, in alternativa alla chiusura delle liti pendenti, prevede che nelle controversie tributarie pendenti sempre al 1° gennaio 2023, innanzi alla Corte di

Cassazione ai sensi dell'[articolo 62](#), D.Lgs. 546/1992, in cui è parte l'Agenzia delle entrate, aventi a oggetto atti impositivi, il ricorrente, entro il 30 giugno 2023, può rinunciare al ricorso principale o incidentale a seguito della intervenuta definizione transattiva con la controparte, perfezionatasi ai sensi del successivo [comma 215](#), dello stesso articolo 1, L. 197/2022, di tutte le pretese azionate in giudizio.

La definizione transattiva – prima volta che viene utilizzato il termine transattivo - comporta il pagamento delle somme dovute per le imposte, le sanzioni ridotte a 1/18 del minimo previsto dalla legge, gli interessi e gli eventuali accessori.

La definizione si perfeziona con la sottoscrizione e con il pagamento integrale delle somme dovute entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo intervenuto tra le parti.

Anche in questo caso è esclusa la compensazione prevista dall'[articolo 17](#), D.Lgs. 241/1997. La rinuncia agevolata non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate, ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione.

Alla rinuncia agevolata del ricorso per cassazione si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni dell'[articolo 390](#), c.p.c..

Sono escluse le controversie concernenti anche solo in parte:

- a) le risorse proprie tradizionali previste dall'articolo 2, § 1, lettera a), 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'Iva riscossa all'importazione;
- b) le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 16, Regolamento UE 2015/1589 del Consiglio del 13 luglio 2015.

Al di là del richiamo all'[articolo 390](#), c.p.c., occorre verificare come – in concreto – si possa procedere a un accordo transattivo. In pratica, ufficio o contribuente potrebbero rinunciare alla lite, limitatamente agli atti impositivi, facendosi reciproche concessioni sui rilievi (si rileva che, diversamente dagli altri istituti deflattivi, non è prevista la limitazione della eventuale responsabilità amministrativa per danni all'Erario alle sole ipotesi di dolo).

SCHEDA DI SINTESI

La Legge di Bilancio 2023 - commi da 206 a 212, dell'articolo 1, L. 197/2022 - al fine di potenziare gli strumenti deflattivi a disposizione, riducendo il carico sanzionatorio, ha previsto, in alternativa alla definizione agevolata delle controversie tributarie, una conciliazione temporanea. Infatti, le controversie pendenti al 1° gennaio 2023 innanzi alle CGT di I e di II

grado aventi a oggetto atti impositivi, in cui è parte l'Agenzia delle entrate, possono essere definite, entro il 30 giugno 2023, con l'accordo conciliativo di cui all'articolo 48, D.Lgs. 546/1992. In deroga a quanto previsto dall'articolo 48-ter, comma 1, D.Lgs. 546/1992, all'accordo conciliativo si applicano le sanzioni ridotte a 1/18 del minimo previsto dalla legge, gli interessi e gli eventuali accessori.



Come previsto dall'articolo 48-ter, commi 2 e 4, D.Lgs. 546/1992, il versamento delle somme dovute ovvero, in caso di rateizzazione, della prima rata, deve essere effettuato entro 20 giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo conciliativo. Si applicano le disposizioni previste dall'articolo 8, D.Lgs. 218/1997, con un massimo di 20 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. È tuttavia esclusa la compensazione prevista dall'articolo 17, D.Lgs. 241/1997.



Il comma 213, dell'articolo 1, L. 197/2022, in alternativa alla chiusura delle liti pendenti, prevede che nelle controversie tributarie pendenti sempre al 1° gennaio 2023, innanzi alla Corte di Cassazione ai sensi dell'articolo 62, D.Lgs. 546/1992, in cui è parte l'Agenzia delle entrate, aventi a oggetto atti impositivi, il ricorrente, entro il 30 giugno 2023, può rinunciare al ricorso principale o incidentale a seguito della intervenuta definizione transattiva con la controparte, perfezionatasi ai sensi del successivo comma 3, di tutte le pretese azionate in giudizio.

La definizione transattiva comporta il pagamento delle somme dovute per le imposte, le sanzioni ridotte a 1/18 del minimo previsto dalla legge, gli interessi e gli eventuali accessori. La definizione si perfeziona con la sottoscrizione e con il pagamento integrale delle somme dovute entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo intervenuto tra le parti. Anche in questo caso è esclusa la compensazione prevista dall'articolo 17, D.Lgs. 241/1997.

Accertamento e contenzioso n. 91/2023

Legge di Bilancio 2023: nuova opportunità per definire le liti pendenti

Silvia Amplo - avvocato

Premessa

Il 29 dicembre 2022 il Governo ha approvato la Legge di Bilancio 2023 (L. 197/2022) le cui previsioni, contenute in un unico articolo composto da 904 commi, sono entrate in vigore il 1° gennaio 2023.

Tra queste, sono emerse alcune interessanti misure volte a invogliare il contribuente a definire con il Fisco gli atti impositivi, gli atti della riscossione e le controversie tributarie pendenti. Proprio quest'ultima misura sarà oggetto del presente contributo con particolare riferimento alle liti pendenti presso le CGT: il contribuente, infatti, avrà la possibilità di beneficiare della riduzione del debito con il Fisco versando un importo pari o ridotto rispetto al valore della lite (che, ai sensi del comma 2 dell'[articolo 12](#), D.Lgs. 546/1992 è pari alle sole imposte) a seconda dello stato in cui si trovano dette controversie alla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio.

Ai fini della redazione del presente contributo, quindi, si analizzeranno i commi da [186](#) a [205](#) della Legge di Bilancio 2023 a esclusione delle disposizioni concernenti la definizione delle liti pendenti presso la Corte di Cassazione, per capire al meglio quali sono le misure adottate dal nuovo Governo per consentire al contribuente di usufruire della sanatoria che nei suoi tratti essenziali ripercorre, tuttavia, le misure che erano già state previste nei precedenti interventi legislativi in materia di definizione delle controversie tributarie.

Nuova definizione agevolata delle controversie tributarie

Come funziona

Svolte le dovute premesse utili a inquadrare la tematica di cui trattasi, occorre ora concentrarsi sulla nuova definizione delle controversie tributarie, la cui procedura, in estrema sintesi, consente di definire le liti in cui è parte l'Agenzia delle entrate o l'Agenzia delle dogane e dei monopoli pendenti alla data di entrata in vigore della norma. Per poter accedere è necessario inoltrare un'apposita domanda entro il 30 giugno 2023 unitamente al pagamento del relativo importo pari al valore della controversia.

La norma, come per il passato¹, prevede l'ipotesi di definizione "di base" pagando l'intero valore della lite (nella stragrande maggioranza dei casi, il 100% delle maggiori imposte accertate, con eliminazione dunque di sanzioni e interessi); nel caso in cui, però, vi sia già un ricorso iscritto a ruolo, la controversia pendente (ma ancora senza giudizio di I grado) è definibile pagando un importo pari al 90% del valore della lite; infine, vi sono una serie di eccezioni a seconda dell'eventuale soccombenza dell'Amministrazione finanziaria nell'ultimo grado di giudizio.

Di seguito più nel dettaglio.

Ai sensi dei commi da [186](#) a [188](#), Legge di Bilancio 2023, le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'Agenzia delle entrate, nonché l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, i cui ricorsi introduttivi sono stati notificati al 1° gennaio 2023 o risultino pendenti in ogni stato e grado del giudizio alla data di entrata in vigore della legge, potranno essere definite mediante il pagamento di un importo pari al valore della controversia, con possibilità, però, di riduzione dell'importo anche a seconda della soccombenza durante gli esiti dei gradi del contenzioso.

In particolare, gli importi dovuti sono pari al:

- 100% del valore della lite in presenza di ricorso notificato all'Agenzia delle entrate, ma ancora non iscritto a ruolo, ovvero nel caso di intervenuto esito del giudizio totalmente negativo per il contribuente (a prescindere che trattasi di I o II grado di giudizio);
- 90% del valore della lite se il ricorso pende nel I grado di giudizio (dunque vi è stata l'iscrizione a ruolo);
- 40% del valore della lite in caso di soccombenza dell'Agenzia delle entrate nel I grado di giudizio;
- 15% del valore della lite in caso di soccombenza dell'Agenzia delle entrate nel II grado di giudizio.

Inoltre, ai sensi del comma [189](#), Legge di Bilancio 2023 in caso di accoglimento parziale del ricorso o comunque soccombenza ripartita tra le parti, l'importo del valore della lite, sempre al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni, è dovuto per intero relativamente alla parte di atto che è stata confermata dalla pronuncia giurisdizionale e in misura ridotta per la parte di atto annullata con:

- pagamento del 40% per la sentenza di I grado;

¹ Infatti, la nuova sanatoria ricalca la definizione delle liti fiscali introdotta nel 2018 con l'articolo 6, D.Lgs. 119/2018 aventi a oggetto atti impositivi, in cui era parte l'Agenzia delle entrate, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio.

- pagamento del 15% per la sentenza di II grado;

Il successivo [comma 191](#), Legge di Bilancio 2023 gestisce, invece, la definizione delle controversie relative esclusivamente a sanzioni non collegate al tributo (il caso tipico è rappresentato dagli atti di irrogazione sanzioni per le violazioni del monitoraggio fiscale, ossia la compilazione del quadro RW), che sono definibili con il pagamento di un importo rapportato al valore della controversia pari al:

- 15% nel caso di soccombenza dell'Agenzia delle entrate nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare, sul merito o sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, depositata alla data del 1° gennaio 2023;

- 40% negli altri casi.

Se la controversia è invece relativa esclusivamente alle sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono, nessun importo è dovuto per le sanzioni se il rapporto è stato definito anche con modalità diverse dalla nuova definizione prevista dalla Legge di Bilancio.

Ipotesi di controversie escluse dalla definizione

Ai sensi del [comma 193](#), Legge di Bilancio 2023, restano escluse dalla definizione:

1. le controversie relative alle imposte che costituiscono risorse finanziarie proprie degli organismi dell'Unione Europea (*i.e.* Iva sulle importazioni);
2. le liti relative al recupero degli aiuti di Stato ai sensi delle disposizioni dell'Unione Europea; inoltre:
 1. le controversie di cui non è parte l'Agenzia delle entrate o Agenzia delle dogane e monopoli;
 2. giudizi con sentenze passate in giudicato al giorno 31 dicembre 2022;
 3. liti i cui ricorsi introduttivi siano stati notificati dopo il 1° gennaio 2023.

Perfezionamento della definizione

La definizione si perfeziona con la presentazione della domanda per ciascuna controversia autonoma (e cioè relativa a ciascun atto impugnato) e il pagamento della prima o unica rata entro il 30 giugno 2023.

Se l'importo supera 1.000 euro, è ammessa la ripartizione in un massimo di 20 rate trimestrali di pari importo (da versare entro il 30 giugno il 30 settembre, il 20 dicembre e il 31 marzo di ogni anno) e la quietanza della prima rata va trasmessa all'ufficio impositore entro 10 giorni.

Se non risultano somme da versare, è sufficiente presentare la domanda.

Le somme che sono già state versate in pendenza di giudizio, anche se riferite a sanzioni e interessi, vengono scomutate dagli importi dovuti, ma senza diritto al rimborso per quanto versato in eccesso.

Sospensione della lite a seguito di definizione: è automatica?

Poiché le controversie non sono automaticamente sospese a seguito della domanda di definizione, il [comma 197](#), Legge di Bilancio 2023 dispone la facoltà per il contribuente di richiedere al giudice la sospensione dichiarando di volersi avvalere della norma. La sospensione è concessa fino al 10 luglio 2023 se il contribuente deposita presso l'organo giurisdizionale innanzi al quale pende la controversia la copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata.

Estinzione del giudizio

Nelle controversie pendenti in ogni stato e grado, in caso del deposito di cui sopra, il processo è dichiarato estinto con decreto del presidente della sezione o con ordinanza in camera di consiglio se è stata fissata la data della decisione. Le spese del processo restano a carico della parte che le ha anticipate.

Comunicazione eventuale diniego da parte dell'ufficio

Ai sensi del [comma 200](#), Legge di Bilancio 2023 l'ufficio ha la facoltà di notificare al contribuente l'eventuale diniego alla definizione entro il 31 luglio 2024. L'impugnazione va proposta entro 60 giorni dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la controversia. Poiché il diniego di definizione è motivo di revocazione dell'intervenuta estinzione del giudizio, l'impugnazione di detto diniego deve avvenire unitamente alla richiesta di revocazione, entro 60 giorni dalla notifica del diniego.

Considerazioni finali

Senza colpi di scena, in data 29 dicembre 2022, il Senato ha approvato il DDL Bilancio 2023 nella versione consegnata dalla Camera alla vigilia di Natale che ha racchiuso tutte le misure in un unico *maxi* articolo (inizialmente, invece, il provvedimento era ripartito in 174 articoli), suddiviso in 903 commi, emanando, così, la L. 197/2022 pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 303, S.O. n. 43 del 29 dicembre 2022.

Tra le disposizioni fiscali presenti nella Legge di Bilancio per l'anno finanziario 2023, per ciò che qui è stato di interesse, spiccano le disposizioni di cui ai commi [186-205](#) concernenti la definizione delle controversie tributarie pendenti e il presente contributo ha avuto la funzione di analizzarne gli aspetti

salienti limitatamente ai giudizi di merito proposti dinanzi le CGT di I e II grado e, giunti a questo punto, siamo in grado di tirare le somme e fornire qualche riflessione conclusiva.

Preliminarmente occorre evidenziare che rispetto alla versione del DDL Bilancio, la novità sostanziale apportata dagli emendamenti in tema di definizione delle liti, riguarda l'estensione della definizione agevolata anche alle controversie di cui è parte l'Agenzia delle accise, dogane e monopoli, mentre il testo originario prevedeva soltanto la definizione delle controversie fiscali in cui era parte l'Agenzia delle entrate.

L'inserimento dell'Agenzia fiscale delle dogane e monopoli rappresenta in generale un'apprezzabile novità non solo nel caso della Legge di Bilancio 2023, ma nello storico degli interventi legislativi in materia di definizione agevolata delle liti fiscali: l'estensione in questione è di notevole importanza poiché il coinvolgimento di tale Agenzia consente la "pace fiscale" anche per numerose liti in materia di accise e di giochi, finora sempre escluse da simili provvedimenti.

Forse una simile "apertura" può essere vista come una maggiore "clemenza" del nuovo Governo rispetto ai precedenti circa la possibilità di definire un maggiore numero di liti e, quindi, una maggiore deflazione del contenzioso tributario che, in molti casi, risulta deleterio per la posizione di molti contribuenti che "sopportano" con molta fatica l'iter del giudizio instaurato.

Altro dato di fatto molto importante e da non trascurare riguarda l'ultimo comma, il [205](#) che così dispone: "Ciascun ente territoriale può stabilire, entro il 31 marzo 2023, con le forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione dei propri atti, l'applicazione dei commi da 186 a 204 alle controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte il medesimo ente o un suo ente strumentale".

Pertanto, per quanto riguarda le liti attivate contro enti locali (ad esempio Comune di Roma) la definizione agevolata delle liti fiscali pendenti può essere accessibile, a condizione che l'ente in questione deliberi in tal senso, entro il 31 marzo 2023.

In mancanza di un quadro ben delineato, tale termine non ha consentito di valutare entro fine anno che strategia porre in essere per le liti contro gli enti; è stato possibile unicamente giocare d'anticipo al fine di non vedersi preclusa ogni possibilità e quindi notificando o iscrivendo a ruolo le liti papabili per la definizione. La corsa contro il tempo comporterà – se l'ente delibererà di applicare le norme sulla definizione agevolata delle liti - di poter definire l'avviso di accertamento in maniera più agevole, pagando solo l'imposta e non le sanzioni e gli interessi.

In sostanza e più in generale, le misure in questione, la cui emanazione era auspicata dai più, sono state create al fine di instaurare un sempre più rafforzato rapporto di "pace" tra contribuente e

Amministrazione cercando di concludere e di definire quei rapporti tributari pendenti che certamente aggravano la posizione economica e psicologica di società e persone fisiche.

È quindi una buona opportunità per i contribuenti che hanno la possibilità di ridurre o cancellare addirittura il proprio debito con il Fisco: viene consentito al contribuente, sulla falsariga della definizione delle liti fiscali introdotta nel 2018 con l'[articolo 6](#), D.Lgs. 119/2018, di definire le controversie pendenti – iscritte cioè a ruolo entro la data di entrata in vigore della Legge di Bilancio – mediante il pagamento di una percentuale dell'imposta accertata e quindi senza il pagamento delle sanzioni e degli interessi. Tuttavia, resta sempre un aspetto delicato quello circa la valutazione dell'effettiva convenienza o meno di tale misura poiché occorrerà considerare caso per caso quanto già eventualmente versato in pendenza di giudizio atteso che, anche se tali somme verranno scomutate ai fini della definizione, la stessa non dà diritto al rimborso di quanto versato in eccesso.

Resta in definitiva apprezzabile l'iniziativa del nuovo Governo che ha evidentemente agito a favore del contribuente senza accantonare o mettere in secondo piano gli interessi del Fisco: infatti, nell'attuare le misure in questione, si assisterà a una notevole riduzione delle liti pendenti, ad entrate da parte del Fisco maggiori e certe e alla chiusura per tanti contribuenti di situazioni pendenti presso gli organi giurisdizionali tributari che, certamente, non arrecano serenità.

Con questo spirito, dunque, si inizia il 2023 con l'auspicio di analizzare e commentare ulteriori interventi normativi o giurisprudenziali che siano sempre più da collante tra le 2 parti del rapporto tributario.

SCHEDA DI SINTESI

I commi 186-205 della Legge di Bilancio 2023 dispongono la definizione delle controversie tributarie di merito su domanda di chi ha proposto l'atto introduttivo del giudizio incardinato contro l'Agenzia delle entrate o l'Agenzia delle dogane e monopoli con la possibilità per il contribuente di sanare la posizione con il Fisco versando un importo pari:

- al 100% del valore della lite nel caso di ricorsi notificati al 1° gennaio 2023 (ma non ancora iscritti a ruolo);
- al 90% del valore della lite per le controversie iscritte a ruolo al 1° gennaio 2023;
- al 40% del valore della lite in caso di soccombenza dell'Agenzia delle entrate nel I grado di giudizio;
- al 15% del valore della lite in caso di soccombenza dell'Agenzia delle entrate nel II grado di giudizio.

In caso di accoglimento parziale del ricorso:

- imposta dovuta per intero per la parte di atto che è stata confermata in sentenza;

- imposta dovuta nelle misure del 40% e 15% per la parte di atto annullata rispettivamente con sentenza di I grado e II grado;
- controversie relative esclusivamente a sanzioni non collegate al tributo definibili con il pagamento rapportato al valore della controversia è:
 - del 15% se l'Agenzia delle entrate soccombente nell'ultima o unica sentenza non cautelare, sul merito o sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, depositata alla data del 1° gennaio 2023;
 - del 40% negli altri casi;
- nessun importo è dovuto per le sanzioni se la controversia è relativa esclusivamente alle sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono.



- Ipotesi escluse:
- le controversie relative alle imposte che costituiscono risorse finanziarie proprie degli organismi dell'Unione Europea (*i.e.* Iva sulle importazioni);
 - le liti relative al recupero degli aiuti di Stato ai sensi delle disposizioni dell'Unione Europea.



La procedura si perfeziona con:

1. presentazione della domanda entro il 30 giugno 2023;
2. con contestuale pagamento della somma o della I rata (con un massimo di 20 rate); un distinto versamento per ogni atto impugnato;
3. In caso di presentazione della domanda i procedimenti saranno sospesi sino al 10 luglio 2023 su richiesta del contribuente: ciò per permettere allo stesso di completare la domanda di definizione liti con il deposito anche della quietanza di pagamento della prima o unica rata, da effettuare entro il 30 giugno 2023.

Non è ammessa la compensazione per il pagamento della definizione.

L'ufficio può notificare il diniego entro il 31 luglio 2024.

Accertamento e contenzioso n. 91/2023

Legge di Bilancio 2023: le novità per fare pace con il Fisco innanzi alla Corte di Cassazione a confronto con la “vecchia” definizione agevolata delle controversie tributarie

Angelo Ginex – avvocato e dottore di ricerca in diritto tributario, Studio Legale Tributario Ginex & Partners

Premessa

La L. 197/2022 (c.d. Legge di Bilancio 2023) ha introdotto molteplici misure di sostegno in favore dei contribuenti. Tra le diverse misure fiscali, essa contempla sia la definizione agevolata sia la rinuncia alle controversie tributarie pendenti innanzi alla Corte di Cassazione.

È d'uopo sottolineare tuttavia come la definizione agevolata dei giudizi tributari pendenti innanzi alla Corte di Cassazione era (ed è) disciplinata anche dall'[articolo 5](#), L. 130/2022.

Con il presente contributo, pertanto, si intende procedere a una approfondita esegesi delle disposizioni indicate al fine di tratteggiare le caratteristiche peculiari dei singoli istituti e, soprattutto, individuare i rispettivi ambiti di applicazione, atteso che *prima facie* questi sembrerebbero sovrapporsi.

Definizione agevolata prevista dalla Legge di Bilancio 2023

La definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti in Cassazione è disciplinata dall'articolo 1, commi [186-205](#), Legge di Bilancio 2023.

Benefici della definizione agevolata e valore della lite

Le disposizioni citate stabiliscono che le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'Agenzia delle entrate ovvero l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, pendenti innanzi alla Corte di Cassazione (anche a seguito di rinvio) alla data del 1° gennaio 2023, possono essere definite, a

domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, con il pagamento di un importo pari al valore della controversia.

Per valore della controversia si intende quello determinato ai sensi del comma 2 dell'[articolo 12](#), D.Lgs. 546/1992, ovvero l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato.

Nel disegno del Legislatore la previsione sopra indicata rappresenta l'ipotesi "classica", ovvero quella in cui il contribuente sia risultato soccombente sia in primo sia in secondo grado di giudizio (ragionevolmente quindi si prevede la possibilità di definire la controversia mediante il pagamento integrale del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate, ove il contribuente sia risultato soccombente in entrambi i giudizi di merito).

In deroga a quanto sopra indicato, il Legislatore ha previsto la medesima possibilità di definizione (ovvero un "taglio" degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate) con debenza del tributo in percentuali progressive a seconda dell'esito della lite.

Più precisamente la novella ha stabilito che, qualora la competente Agenzia fiscale sia risultata soccombente nella pronuncia di secondo grado depositata alla data del 1° gennaio 2023, le liti possono essere definite con il pagamento del 15% del valore della controversia. Nella ipotesi in cui, invece, la competente Agenzia fiscale sia risultata soccombente in entrambi i precedenti gradi di giudizio, le controversie tributarie pendenti innanzi alla Corte di Cassazione possono essere definite con il pagamento di un importo pari al 5% del valore della controversia.

Non è chiaro cosa accada nella ipotesi di giudizio pendente in Cassazione e Agenzia delle entrate risultata soccombente in I grado ma vittoriosa nel II. La previsione secondo cui le liti tributarie possono essere definite con il pagamento del 40% del valore della controversia se l'Agenzia delle entrate è risultata soccombente nella pronuncia di I grado, dovrebbe concernere esclusivamente l'ipotesi della lite pendente in II grado, atteso che il [comma 188](#), articolo 1, Legge di Bilancio recita:

"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% del valore della controversia in caso di soccombenza nella pronuncia di I grado; b) del 15% del valore della controversia in caso di soccombenza nella pronuncia di II grado".

È altresì precisato che, 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 per la parte di atto annullata.

Parimenti le liti relative esclusivamente alle sanzioni non collegate al tributo possono essere definite con il pagamento del 15% del valore della controversia in caso di soccombenza della competente Agenzia fiscale nella pronuncia di II grado, se relativa al merito o all'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, depositata alla data del 1° gennaio 2023, e con il pagamento del 40% 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.

Controversie pendenti definibili

La normativa precisa che la definizione agevolata in Cassazione si applica alle controversie per le quali alla data di presentazione della domanda il processo non si sia concluso con pronuncia definitiva.

Conseguentemente gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato anteriormente alla data del 1° gennaio 2023.

Sono escluse dalla definizione agevolata le controversie concernenti anche solo in parte:

- a) le risorse proprie tradizionali previste dall'articolo 2, § 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'Iva riscossa all'importazione;
- b) le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 16, Regolamento UE 2015/1589 del Consiglio del 13 luglio 2015.

Procedura di definizione agevolata

Il Legislatore ha previsto anche per tale misura che il perfezionamento debba intervenire entro un preciso termine.

La definizione agevolata si perfeziona con la presentazione della relativa domanda e con il pagamento degli importi dovuti entro il 30 giugno 2023.

È altresì contemplata la possibilità di dilazionare il pagamento. Qualora gli importi dovuti superino 1.000 euro, infatti, è ammesso il pagamento rateale, con applicazione, in quanto compatibili, delle disposizioni dell'[articolo 8](#), D.Lgs. 218/1997, in un massimo di 20 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.

Viene invece esclusa la compensazione prevista dall'[articolo 17](#), D.Lgs. 241/1997.

Nel caso di versamento rateale, la definizione agevolata si perfeziona con la presentazione della domanda 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.

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.

La normativa in esame trova applicazione con riferimento a ciascuna controversia autonoma. Infatti, è stabilito che entro il 30 giugno 2023, per ciascuna controversia autonoma (intendendosi tale quella relativa a ciascun atto impugnato), è presentata una distinta domanda di definizione agevolata esente dall'imposta di bollo ed effettuato un distinto versamento.

In via generale, le controversie pendenti in Cassazione che possono essere oggetto di definizione agevolata, non sono sospese.

Tuttavia, il contribuente può presentare apposita richiesta al giudice, dichiarando di volersi avvalere della sospensione del processo fino al 10 luglio 2023. In questo caso, entro la stessa data, il contribuente ha l'onere di depositare, presso la Corte di Cassazione, copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata.

Laddove ciò accada, il processo è dichiarato estinto con decreto del presidente della sezione o con ordinanza in camera di consiglio se è stata fissata la data della decisione.

Le spese del processo restano a carico della parte che le ha anticipate.

Per le controversie definibili sono sospesi per 9 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 del 1° gennaio 2023 e il 31 luglio 2023.

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 60 giorni dalla notificazione del medesimo dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la controversia, e quindi in Cassazione.

La definizione agevolata perfezionata dal coobbligato giova in favore degli altri, compresi quelli per i quali la controversia non sia più pendente, fatto salvo il passaggio in giudicato di eventuali pronunce giurisdizionali anteriormente alla data del 1° gennaio 2023.

Coordinamento con la precedente definizione agevolata

Da ultimo è stabilito che resta ferma, in alternativa a quella in esame, la definizione agevolata dei giudizi tributari pendenti innanzi alla Corte di Cassazione di cui all'[articolo 5](#), L. 130/2022.

Rinuncia al processo in Cassazione

All'articolo 1, commi [213-218](#), Legge di Bilancio 2023 è previsto un istituto alternativo alla definizione agevolata sopra esaminata.

Invero è stabilito che in alternativa alla definizione agevolata prevista dal medesimo provvedimento, nelle controversie tributarie pendenti alla data del 1° gennaio 2023 innanzi alla Corte di Cassazione ai sensi dell'[articolo 62](#), D.Lgs. 546/1992, in cui è parte l'Agenzia delle entrate, aventi a oggetto atti impositivi, il ricorrente, entro il 30 giugno 2023, può rinunciare al ricorso principale o incidentale a seguito dell'intervenuta definizione transattiva con la controparte di tutte le pretese azionate in giudizio.

A tal fine, la definizione transattiva deve essersi perfezionata con la sottoscrizione e con il pagamento integrale delle somme dovute entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo intervenuto tra le parti. Per somme dovute si intendono le imposte, le sanzioni ridotte a 1/18 del minimo previsto dalla legge, gli interessi e gli eventuali accessori.

Le disposizioni indicate hanno altresì stabilito che è esclusa la compensazione prevista dall'[articolo 17](#), D.Lgs. 241/1997.

La rinuncia agevolata non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate, ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione transattiva.

È altresì previsto che alla rinuncia agevolata si applichino, in quanto compatibili, le disposizioni dell'[articolo 390](#), c.p.c., che disciplina la rinuncia in sede civile.

Infine, sono escluse le controversie concernenti anche solo in parte:

a) le risorse proprie tradizionali previste dall'articolo 2, § 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'Iva riscossa all'importazione;

b) le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 16, Regolamento UE 2015/1589 del Consiglio del 13 luglio 2015.

Definizione agevolata prevista dall'articolo 5, L. 130/2022

Come anticipato in premessa, la definizione agevolata dei giudizi tributari pendenti innanzi alla Corte di Cassazione era (ed è) disciplinata anche dall'[articolo 5](#), L. 130/2022.

Benefici della definizione agevolata e valore della lite

La disposizione citata opera una distinzione a seconda dell'esito del giudizio e del valore della lite.

Più precisamente, essa stabilisce che:

- le controversie tributarie pendenti in Cassazione, per le quali l'Agenzia delle entrate risulti integralmente soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio e il valore delle quali sia non superiore a 100.000 euro, sono definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, con decreto assunto ai sensi dell'[articolo 391](#), c.p.c., previo pagamento di un importo pari al 5% del valore della controversia;
- le controversie tributarie pendenti in Cassazione, per le quali l'Agenzia delle entrate risulti soccombente in tutto o in parte in uno dei gradi di merito e il valore delle quali sia non superiore a 50.000 euro, sono definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, con decreto assunto ai sensi dell'articolo 391, c.p.c., previo pagamento di un importo pari al 20% del valore della controversia.

Per valore della lite, da assumere a base del calcolo per la definizione, si intende quello determinato ai sensi dell'[articolo 16](#), comma 3, L. 289/2002, ovvero l'importo dell'imposta che ha formato oggetto di contestazione in I grado, al netto degli interessi, delle indennità di mora e delle eventuali sanzioni collegate al tributo, anche se irrogate con separato provvedimento; in caso di liti relative alla irrogazione di sanzioni non collegate al tributo, delle stesse si tiene conto ai fini del valore della lite; il valore della lite è determinato con riferimento a ciascun atto introduttivo del giudizio, indipendentemente dal numero di soggetti interessati e dai tributi in esso indicati.

Controversie pendenti definibili

La norma in esame individua un preciso limite temporale.

Per controversie tributarie pendenti si intendono quelle per le quali il ricorso per Cassazione è stato notificato alla controparte entro il 22 settembre 2022, purché, alla data della presentazione della relativa domanda, non sia intervenuta una sentenza definitiva.

L'adesione alla definizione agevolata in esame comporta la contestuale rinuncia a ogni eventuale pretesa di equa riparazione ai sensi della L. 89/2001.

In ogni caso le spese del giudizio estinto restano a carico della parte che le ha anticipate.

Sono escluse dalla definizione agevolata in esame le controversie concernenti anche solo in parte:

- a) le risorse proprie tradizionali previste dall'articolo 2, § 1, lettera a) della Decisione (UE, Euratom) 2020/2053 del Consiglio del 14 dicembre 2020 e l'Iva riscossa all'importazione;
- b) le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 16, Regolamento UE 2015/1589 del Consiglio del 13 luglio 2015.

Procedura di definizione agevolata

La definizione si perfeziona con la presentazione della relativa domanda entro 120 giorni dalla data del 22 settembre 2022 (quindi entro il 14 gennaio 2023) e con il pagamento degli importi dovuti. Qualora non ci siano importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda.

Gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato anteriormente alla data del 22 settembre 2022.

Entro il termine del 22 settembre 2022, per ciascuna controversia autonoma (intendendosi tale quella relativa a ciascun atto impugnato), è presentata una distinta domanda di definizione esente dall'imposta di bollo ed è effettuato un distinto versamento.

Ai fini della definizione delle controversie si tiene conto di eventuali versamenti già effettuati a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio, fermo restando il rispetto delle percentuali stabilite. La definizione non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione stessa.

In via generale, le controversie pendenti in Cassazione che possono essere oggetto di definizione agevolata, non sono sospese.

Tuttavia, il contribuente può presentare apposita richiesta al giudice, dichiarando di volersi avvalere della previsione in parola. In questo caso il processo è sospeso fino al decorso di 120 giorni dal 22 settembre 2022.

Qualora la parte interessata, entro 2 mesi decorrenti dalla scadenza del termine sopra indicato, non presenti istanza di trattazione, il processo è dichiarato estinto, con decreto del presidente.

L'eventuale diniego della definizione va notificato entro 30 giorni con le modalità previste per la notificazione degli atti processuali. Il diniego è impugnabile entro 60 giorni dinanzi alla Corte di Cassazione. L'impugnazione del diniego vale anche come istanza di trattazione.

La definizione agevolata perfezionata dal coobbligato giova in favore degli altri, compresi quelli per i quali la controversia non sia più pendente, fatto salvo il passaggio in giudicato di eventuali pronunce giurisdizionali anteriormente alla data del 22 settembre 2022.

Da ultimo, si rileva che con [provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 16 settembre 2022](#) sono state individuate le modalità di attuazione del citato [articolo 5](#), L. 130/2022, ivi compreso il modello di domanda che deve essere presentato nel rispetto di quanto sopra indicato.

Osservazioni

Alla luce della disamina operata nel presente contributo, appare evidente come gli istituti in esame abbiano ambiti di applicazione differenti.

Da un lato, la definizione agevolata delle liti pendenti in Cassazione prevista dall'articolo 5, L. 130/2022, concerne soltanto le controversie tributarie il cui valore non è superiore a 50.000 euro oppure a 100.000 euro, rispettivamente in caso di soccombenza parziale o totale dell'Agenzia delle entrate nei giudizi di merito. Il beneficio è quello di porre fine definitivamente al giudizio di legittimità, pagando solo una percentuale del valore della lite pari al 20% in caso di soccombenza dell'Agenzia delle entrate in uno dei gradi di merito e al 5% se il contribuente è risultato vincitore in entrambi i gradi di merito.

Inoltre, è espressamente previsto che il ricorso per cassazione deve essere stato notificato alla controparte entro il 22 settembre 2022 e, ai fini del perfezionamento della definizione in parola, il soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio, chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, deve presentare la relativa domanda entro il 14 gennaio 2023 e provvedere, contestualmente, al pagamento della somma dovuta.

Appare evidente come questa prima misura sia stata introdotta con l'intento di dare seguito agli impegni assunti con il PNRR e, soprattutto, di ridurre il contenzioso tributario pendente innanzi alla Corte di Cassazione. Tuttavia, non vi è chi non veda come essa si sia rivelata inidonea al raggiungimento dello scopo deflattivo, dacché sono stati previsti stringenti limiti che hanno ridotto drasticamente il numero delle controversie potenzialmente definibili (vedi, sotto il profilo soggettivo, l'indicazione delle

controversie in cui è parte l'Agenzia delle entrate e non una qualche altra agenzia o ancora, sotto il profilo oggettivo, la previsione di limiti di valore della controversia).

Inoltre, l'accesso a tale misura non è stato nemmeno agevolato dalla scadenza del 14 gennaio 2023, dal momento che sono sorti molteplici dubbi interpretativi da chiarire al fine di consentire ai contribuenti di decidere se accedere o meno alla procedura di definizione.

Dall'altro lato, invece, la nuova definizione agevolata prevista dalla Legge di Bilancio 2023 sembrerebbe essere più *"inclusiva"*, facendo riferimento alle controversie tributarie in cui è parte l'Agenzia delle entrate o l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, ma soprattutto non ponendo alcun limite al valore delle controversie definibili, così ricomprendendo tutte quelle che con la precedente misura risultavano tagliate fuori.

Inoltre, essa contempla inevitabilmente, essendo stata introdotta più di recente, un termine più *"comodo"* per il contribuente, prevedendo che il perfezionamento si abbia con la presentazione della relativa domanda e con il pagamento degli importi dovuti entro il 30 giugno 2023, e non richiedendo che la notifica del ricorso per Cassazione alla controparte sia intervenuta entro una certa data (come prevista nel caso della *"vecchia"* definizione agevolata).

Passando alla rinuncia al processo in Cassazione prevista dalla Legge di Bilancio 2023, occorre sottolineare che tale misura, così come espressamente indicato, è alternativa alla definizione agevolata prevista nel medesimo provvedimento, trovando origine dall'intervenuta definizione *"transattiva"* con la controparte di tutte le pretese azionate in giudizio.

Altrimenti detto, essa troverebbe origine in un *"accordo transattivo"* delle parti su tutte le pretese fiscali con versamento delle somme scaturenti dall'accordo, così differenziandosi dalla definizione agevolata che invece rappresenta una mera accettazione di quelle azionate con pagamento delle somme dovute nelle diverse percentuali di volta in volta previste.

Infine, è d'uopo sottolineare come essa concerna soltanto le controversie tributarie pendenti alla data del 1° gennaio 2023 innanzi alla Corte di Cassazione ai sensi dell'[articolo 62](#), D.Lgs. 546/1992, in cui è parte l'Agenzia delle entrate (e non una qualche altra Agenzia fiscale).

SCHEDA DI SINTESI

La Legge di Bilancio 2023 ha introdotto la definizione agevolata e la rinuncia alle controversie tributarie pendenti innanzi alla Corte di Cassazione. Tuttavia, la definizione agevolata dei

giudizi tributari pendenti innanzi alla Corte di Cassazione era (ed è) disciplinata anche dall'articolo 5, L. 130/2022.



La definizione agevolata delle liti pendenti in Cassazione prevista dall'articolo 5, L. 130/2022, concerne soltanto le controversie tributarie il cui valore non è superiore a 50.000 euro oppure a 100.000 euro, rispettivamente in caso di soccombenza parziale o totale dell'Agenzia delle entrate nei giudizi di merito. Essa comporta il pagamento solo di una percentuale del valore della lite pari al 20% in caso di soccombenza parziale dell'Agenzia delle entrate in uno dei gradi di merito e al 5% se il contribuente è risultato vincitore in entrambi i gradi di merito. Tale misura richiede altresì che il ricorso per Cassazione debba essere stato notificato alla controparte entro il 22 settembre 2022 e, ai fini del perfezionamento della definizione, il soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio, chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, debba presentare la relativa domanda entro il 14 gennaio 2023 e provvedere, contestualmente, al pagamento della somma dovuta.



Invece la nuova definizione agevolata prevista dalla Legge di Bilancio 2023 sembrerebbe essere più "inclusiva", facendo riferimento alle controversie tributarie in cui è parte l'Agenzia delle entrate o l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, ma soprattutto non ponendo alcun limite al valore delle controversie definibili, così ricomprendendo tutte quelle che con la precedente misura risultavano tagliate fuori. Tale misura, inoltre, si perfeziona con la presentazione della relativa domanda e con il pagamento degli importi dovuti entro il 30 giugno 2023.



La rinuncia al processo in Cassazione prevista dalla Legge di Bilancio 2023, è alternativa alla definizione agevolata prevista nel medesimo provvedimento e troverebbe origine in un "accordo transattivo" delle parti su tutte le pretese fiscali azionate in giudizio con versamento delle somme scaturenti dall'accordo, così differenziandosi dalla definizione agevolata che invece rappresenta una mera accettazione di quelle azionate con pagamento delle somme dovute nelle diverse percentuali di volta in volta previste.

Accertamento e contenzioso n. 91/2023

Effetti sui reati tributari delle definizioni delle liti

Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista, revisore legale, titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario in Bergamo, Brescia e Pavia e condirettore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

Premessa

La Legge di Bilancio 2023 introduce una serie di disposizioni in ambito tributario a sostegno del contribuente, con specifico riferimento alla definizione agevolata delle liti, alla conciliazione delle controversie tributarie e alla rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti avanti al giudice di legittimità. Sotto il profilo penale, risulta di fondamentale importanza verificare quale effetto esse possano sortire sulla posizione di soggetti imputati di reati penal tributari, con particolare attenzione a quanto disciplinato dagli articoli [13](#) e [13-bis](#), D.Lgs. 74/2000.

La Legge di Bilancio del 2023

In data 29 dicembre 2022 è stata pubblicata in Gazzetta Ufficiale la Legge di Bilancio 2023 (L. 197/2022), recante il bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025, entrata in vigore – a eccezione di alcune disposizioni immediatamente efficaci – lo scorso 1° gennaio 2023.

La citata legge prevede una serie di misure di sostegno in favore del contribuente, quali la definizione agevolata delle controversie tributarie (articolo 1, commi [186-205](#), L. 197/2022), la conciliazione agevolata delle controversie tributarie (articolo 1, commi [206-212](#), L. 197/2022), la rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti innanzi alla Corte di Cassazione (articolo 1, commi [213-218](#), L. 197/2022), oggetto specifico del presente intervento.

Articolo 1, commi 186-205, L. 197/2022 (Definizione agevolata delle controversie tributarie)

“186. Le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è 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 è subentrato o ne ha la legittimazione,

con il pagamento di un importo pari al valore della controversia. Il valore della controversia è stabilito ai sensi del comma 2 dell'articolo 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

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.

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.

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.

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.

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.

192. La definizione agevolata si applica alle controversie in cui il ricorso in primo grado è 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.

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.

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. È 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.

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.

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.

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.

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

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.

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.

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

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

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

204. 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.

205. Ciascun ente territoriale può 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 è parte il medesimo ente o un suo ente strumentale"

Ciò significa che colui il quale ha instaurato un giudizio tributario contro l'Agenzia delle entrate può domandare la definizione della lite pendente, in ogni stato e grado alla data di entrata in vigore della norma, attraverso le seguenti modalità:

1. il pagamento del 90% del valore della lite, in caso di ricorso pendente in I grado;
2. in caso di soccombenza dell’Agenzia delle entrate nell’ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata alla data di entrata in vigore della norma, il pagamento del 40% del valore (soccombenza in I grado) o del 15% del valore (soccombenza in II grado);
3. in caso di accoglimento parziale del ricorso o soccombenza reciproca, il pagamento del tributo senza interessi e sanzioni per la parte di atto confermata dalla pronuncia e in misura ridotta secondo le regole di cui al punto precedente, per la parte di atto annullata;
4. in caso di soccombenza dell’Agenzia delle entrate in tutti i precedenti gradi di giudizio, le liti pendenti in Corte di Cassazione sono definibili con il pagamento del 5% del valore della controversia;
5. nei giudizi relativi solo a sanzioni non collegate al tributo, il pagamento del 15% del valore in caso di soccombenza dell’Agenzia delle entrate nell’ultima (o nell’unica) pronuncia non cautelare o del 40% negli altri casi.

L’istituto si applica alle liti instaurate con ricorso in primo grado notificato alla data di entrata in vigore della norma e per le quali, al momento della presentazione della domanda, non sia stata ancora emessa pronuncia definitiva.

Per le liti definibili, i termini di impugnazione, riassunzione e controricorso in Cassazione, in scadenza tra l’entrata in vigore della norma e il 31 luglio 2023, sono sospesi per 9 mesi.

I commi [206-212](#), articolo 1, L. 197/2022 che si pongono in via alternativa a quanto stabilito dai precedenti commi [186-205](#), articolo 1, L. 197/2022, si occupano invece della conciliazione delle liti tributarie.

Articolo 1, commi 206-212, L. 197/2022 (Conciliazione agevolata delle controversie tributarie)

“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 è 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.

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.

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. È esclusa la compensazione prevista dall’articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

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.

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.

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

212. Le eventuali maggiori entrate derivanti dall'attuazione dei commi da 206 a 211, accertate sulla base del monitoraggio periodico effettuato dall'Agenzia delle entrate, sono destinate, anche mediante riassegnazione, al Fondo per la riduzione della pressione fiscale di cui al comma 130".

In sostanza, alternativamente alla definizione agevolata, è prevista la possibilità di risolvere, tramite conciliazione, le controversie contro l'Agenzia delle entrate che siano pendenti alla data di entrata in vigore della legge innanzi alle CGT di I e di II grado e aventi a oggetto atti impositivi. Ciò attraverso il versamento delle sanzioni, ridotte a 1/18 del minimo previsto dalla legge, degli interessi e degli eventuali accordi, oltre alle imposte dovute sulla base dell'accordo conciliativo ovvero tramite versamento con rata unica o prima rata (in caso di opzione per il pagamento rateale di un massimo di 20 rate trimestrali) entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo.

L'omesso pagamento anche di una sola rata, entro il termine di pagamento di quella successiva, comporta la decadenza dal beneficio con conseguente iscrizione a ruolo delle somme dovute per imposta, sanzioni e interessi, oltre all'applicazione della sanzione prevista per ritardati od omessi versamenti diretti, aumentata della metà.

Infine, per quanto qui di interesse, merita segnalare quanto disposto dai commi [213-218](#), articolo 1, L. 197/2022.

Articolo 1, commi 213-218, L. 197/2022 (Rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti in Cassazione)

"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 è parte l'Agenzia delle entrate, aventi ad oggetto atti impositivi, il ricorrente, entro il 30 giugno 2023, può rinunciare al ricorso principale o incidentale a seguito dell'intervenuta definizione transattiva con la controparte, perfezionatasi ai sensi del comma 215, di tutte le pretese azionate in giudizio.

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.

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.

216. È esclusa la compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. La rinuncia agevolata non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate, ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione transattiva.

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

218. 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".

Ancora una volta in via alternativa rispetto alla definizione agevolata di cui ai commi [186-205](#), articolo 1, L. 197/2022, i commi [213-218](#), articolo 1, L. 197/2022 prevedono la possibilità per il ricorrente in Cassazione di rinunciare entro il 30 giugno 2023 alle controversie tributarie ivi pendenti alla data di entrata in vigore della norma.

Oggetto della disposizione sono solo le controversie aventi a oggetto atti impositivi e di cui è parte l'Agenzia delle entrate, escluse dalla definizione le controversie relative alle risorse proprie dell'Unione Europea e alle somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato.

Le modalità attuative prevedono che il contribuente debba versare l'imposta dovuta, le sanzioni ridotte a 1/18 del minimo previsto dalla legge, oltre al pagamento degli interessi e degli altri accessori. La definizione si perfeziona con la sottoscrizione di un accordo con l'Agenzia delle entrate e il pagamento integrale delle somme dovute entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo.

Effetti della manovra con riferimento alle cause di non punibilità e alle circostanze del reato nel D.Lgs. 74/2000

Nel "corpus" dei reati tributari sono previste 2 norme, ossia gli articoli [13](#) e [13-bis](#), D.L. 74/2000 che disciplinano gli effetti, a livello penale, dell'estinzione dei debiti tributari, inclusi sanzioni amministrative e interessi, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

L'articolo 13, D.L. 74/2000 prevede la non punibilità del reato e si struttura come segue.

Articolo 13, D.Lgs. 74/2000 (Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario)

"1. I reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati

estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.

2. I reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

3. Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità dell'articolo 13-bis, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione”.

L'[articolo 13-bis](#), D.L. 74/2000 invece, prevede la diminuzione della pena da infliggere al reo e l'esclusione delle pene accessorie, nel caso in cui vi sia stata l'estinzione del debito tributario, sempre comprensivo di sanzioni e interessi.

Articolo 13-bis, D.Lgs. 74/2000 (Circostanze del reato)

“1. Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

2. Per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1, nonché il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2.

3. Le pene stabilite per i delitti di cui al titolo II sono aumentate della metà se il reato è commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale”.

In entrambi i casi, la condizione di accesso ai benefici previsti è il pagamento di quanto dovuto, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.

La questione che si pone da subito, in seguito all'entrata in vigore delle menzionate previsioni, riguarda i loro potenziali effetti proprio a livello penale.

Nella Legge di Bilancio, infatti, non si rinviene alcun riferimento a eventuali benefici in favore del reo, come invece disciplinato nel D.Lgs. 74/2000. Occorrerà dunque un lavoro di interpretazione volto ad accertare se, negli elementi costitutivi di cui ai citati articoli [13](#) e [13-bis](#), con specifico riferimento al pagamento integrale dei debiti tributari, possano rientrare anche le procedure di definizione agevolata, conciliazione agevolata e rinuncia agevolata.

SCHEDA DI SINTESI

La Legge di Bilancio 2023 introduce agevolazioni per il contribuente, tra cui la definizione agevolata delle liti, la conciliazione agevolata e la rinuncia agevolata alle liti pendenti avanti il giudice di legittimità.



Il D.Lgs. 74/2000 contiene, agli articoli 13 e 13-bis, la previsione di non punibilità e di diminuzione della pena in presenza dell'estinzione del debito tributario, comprensivo di interessi e sanzioni, anche a mezzo delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.



Occorrerà verificare la compatibilità della novella legislativa (in particolare, dell'articolo 1, commi da 186 a 218, Legge di Bilancio 2023) con i richiamati articoli 13 e 13-bis, D.Lgs. 74/2000 in assenza di uno specifico riferimento, nella Legge di Bilancio, agli effetti penali delle norme ivi contenute.

ec Euroconference
Editoria

! « (**NUOVA USCITA**) »
NOVEMBRE 2022 »

LA RIFORMA DELLO SPORT

E-book: € 15,00 + IVA 4%

ACQUISTA ORA

Accertamento e contenzioso n. 91/2023

Effetti sui reati tributari delle definizioni ruoli e omessi versamenti

Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista, revisore legale, titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario in Bergamo, Brescia e Pavia e condirettore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

Premessa

Un aspetto da valutare in relazione alla disciplina della “*definizione agevolata dei carichi affidati all’agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022*” prevista dalla Legge di Bilancio 2023, è quello relativo agli eventuali effetti penali, ovvero se tale istituto possa rientrare fra quelle “*speciali procedure conciliative e di adesione all’accertamento previste dalle norme tributarie*” contemplate dagli articoli [13](#), comma 1 e [13-bis](#), comma 1, D.Lgs. 74/2000, come modificati dal D.Lgs. 158/2015, per effetto delle quali il pagamento integrale del debito tributario anche attraverso tali procedure, costituisce, rispettivamente causa di non punibilità per i cosiddetti “*reati di riscossione*” ovvero circostanza attenuante per tutti gli altri reati previsti dal D.Lgs. 74/2000.

La definizione agevolata dei carichi affidati all’agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022

La Legge di Bilancio 2023 introduce all’articolo 1, commi [231-252](#), una nuova ipotesi di rottamazione dei ruoli, consentendo al contribuente di definire i carichi affidati all’agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022 con il pagamento di quanto dovuto a titolo di capitale (maggiori imposte) e di quanto maturato a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e per la notifica della cartella di pagamento, con esclusione delle somme affidate all’agente della riscossione a titolo di interessi, sanzioni, interessi di mora e oneri della riscossione.

I commi [231-233](#), articolo 1, L. 197/2022 in particolare, stabiliscono che:

“231. Fermo restando quanto previsto dai commi da 222 a 227, i debiti risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022 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.

232. Il pagamento delle somme di cui al comma 231 è 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.

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”.

Per quanto riguarda le modalità di accesso alla definizione, la legge prevede (commi [234-235](#), articolo 1, L. 197/2022) che l'agente della riscossione fornisca ai debitori, nell'area riservata del proprio sito *internet*, i dati necessari a individuare i carichi definibili. Il debitore deve poi manifestare all'agente della riscossione la sua volontà di procedere alla definizione rendendo, entro il 30 aprile 2023, apposita dichiarazione, con le modalità, esclusivamente telematiche, che lo stesso agente pubblica sul proprio sito *internet* entro 20 giorni dalla data di entrata in vigore della disposizione; in tale dichiarazione il debitore deve anche scegliere il numero di rate nel quale intende effettuare il pagamento, entro il limite massimo previsto dal [comma 232](#), articolo 1, L. 197/2022. Entro il 30 giugno 2023, l'agente della riscossione comunica ai debitori che hanno presentato la dichiarazione 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 241](#), articolo 1, L. 197/2022).

Il pagamento delle somme dovute per la definizione può essere effettuato (comma 242, articolo 1, L. 197/2022):

- a) mediante domiciliazione sul conto corrente eventualmente indicato dal debitore con le modalità determinate dall'agente della riscossione nella comunicazione inviata al contribuente;
- b) mediante moduli di pagamento precompilati, che l'agente della riscossione è tenuto ad allegare alla comunicazione;
- c) presso gli sportelli dell'agente della riscossione.

Viene, inoltre, espressamente previsto – come nelle precedenti rottamazioni – l’obbligo del contribuente di rinunciare a eventuali contenziosi pendenti in relazione alle somme oggetto di definizione. Al [comma 236](#), articolo 1, L. 197/2022, infatti, è stabilito che “*Nella dichiarazione di cui al comma 235 il debitore indica l’eventuale pendenza di giudizi aventi a 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 è 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*”.

La determinazione dell’ammontare delle somme dovute per la definizione deve essere effettuata tenendo conto di quanto già versato dal contribuente. La legge prevede (commi [238-239](#), articolo 1, L. 197/2022) che a tale fine – diversamente da quanto previsto in materia di definizione delle controversie tributarie pendenti dove assumono rilevanza i versamenti effettuati in pendenza di giudizio a qualunque titolo – “*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. Le somme relative ai debiti definibili, versate a qualsiasi titolo, anche anteriormente alla definizione, restano definitivamente acquisite e non sono rimborsabili*”.

In conseguenza della presentazione della domanda di definizione la legge prevede che, relativamente ai carichi definibili che ne costituiscono oggetto ([comma 240](#), articolo 1, L. 197/2022):

- 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](#), D.P.R. 602/1973;

g) si applica la disposizione di cui all'[articolo 54](#), D.Lgs. 50/2017, convertito, con modificazioni, dalla L. 96/2017, 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.

Limitatamente ai debiti definibili per i quali è stata presentata la domanda di definizione ([comma 243](#), articolo 1, L. 197/2022):

a) alla data del 31 luglio 2023 le dilazioni sospese ai sensi del [comma 240](#), lettera b), articolo 1, L. 197/2022, 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.

Il [comma 244](#), articolo 1, L. 197/2022 afferma poi che in caso di mancato ovvero di insufficiente o tardivo versamento, superiore a 5 giorni, dell'unica rata ovvero di una di quelle in cui è stato dilazionato il pagamento delle somme dovute, la definizione non produce effetti e riprendono a decorrere i termini di prescrizione e 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.

Come per le precedenti versioni della rottamazione dei ruoli, la legge prevede ([comma 246](#), articolo 1, L. 197/2022) che sono esclusi dalla definizione i debiti risultanti dai carichi affidati agli agenti della riscossione recanti:

a) le risorse proprie tradizionali previste dall'articolo 2, § 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'Iva riscossa all'importazione;

b) le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 16, 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.

Per le sanzioni amministrative 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](#), comma 6, L. 689/1981, e quelli di cui all'[articolo 30](#), comma 1, D.P.R. 602/1973, e alle somme maturate a titolo di aggio ai sensi dell'[articolo 17](#), D.Lgs. 112/1999 ([comma 247](#), articolo 1, L. 197/2022).

Gli articoli [13](#) e [13-bis](#), D.Lgs. 74/2000: causa di non punibilità e circostanza attenuante

L'articolo 13, D.Lgs. 74/2000, come introdotto dal D.Lgs. 158/2015 e modificato dal D.L. 124/2019, prevede una causa di non punibilità stabilendo che: *“I reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso. I reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività' di accertamento amministrativo o di procedimenti penali. Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità dell'articolo 13-bis, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione”.*

La causa di non punibilità opera, quindi, diversamente con riferimento alle diverse ipotesi di reato. In sintesi:

- per i reati di cui agli articoli [10-bis](#), [10-ter](#) e [10-quater](#), comma 1, D.Lgs. 74/2000, l'estinzione integrale del debito tributario, assurge a causa di non punibilità, se avviene prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di I grado. Qualora l'estinzione del debito non fosse immediatamente possibile, tenuto conto dell'ulteriore introduzione a opera della riforma, il giudice potrà concedere, in caso di intervenuta rateizzazione dello stesso, previa sospensione della prescrizione un termine di 3 mesi (prorogabile se necessario di altri 3 mesi) per il pagamento del debito residuo;
- per i reati di cui agli articoli [4](#) e [5](#), D.Lgs. 74/2000, l'estinzione integrale del debito tributario operabile anche attraverso l'istituto del ravvedimento operoso o con la presentazione della dichiarazione omessa deve, invece, intervenire prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi,

ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

L'[articolo 13-bis](#), D.Lgs. 74/2000 prevede, invece, una circostanza attenuante a effetto speciale stabilendo che: *“Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie. Per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1, nonché il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2. Le pene stabilite per i delitti di cui al titolo II sono aumentate della metà se il reato è commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale”*.

I possibili effetti penali della “rottamazione dei ruoli”

Il dubbio interpretativo che si ingenera in relazione alla possibilità che la rottamazione dei ruoli introdotta dalla Legge di Bilancio possa essere considerata quale “speciale procedura conciliativa” ai sensi dei citati articoli [13](#) e [13-bis](#), D.Lgs. 74/2000, è giustificato dal fatto che non soltanto sia le norme tributarie penali sia le disposizioni speciali, che regolano l'istituto agevolativo sopra indicato, non dispongono nulla al riguardo, ma anche perché la causa di non punibilità ovvero la circostanza attenuante prevista dalla norma penale tributaria sono subordinate al pagamento “integrale” del debito tributario, comprese “sanzioni amministrative e interessi”, diversamente dalle sopra indicate definizioni agevolate che prevedono – sia pure *ex lege* – l'abbuono delle sanzioni amministrative e degli interessi di mora. Inoltre, non va sottovalutato che, prima della riforma del sistema sanzionatorio penale del 2015, era discusso persino se il “ravvedimento operoso” potesse includersi tra le speciali procedure di conciliazione e di adesione all'accertamento, il cui perfezionamento poteva implicare i benefici penali; tant'è vero che soltanto a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. 158/2015 si è contemplato e codificato espressamente il ravvedimento perfezionato ai sensi dell'[articolo 13](#), D.Lgs. 472/1997.

A ciò deve poi essere aggiunto che, dal punto di vista funzionale, per quanto riguarda la rottamazione delle cartelle di pagamento, la finalità di tale peculiare definizione agevolata non è neppure paragonabile a quella deflattiva tipica degli accordi con l'Erario, cui fa esplicito riferimento la normativa

penale tributaria ovvero quella di deflazionare le liti potenziali o pendenti con l'Amministrazione finanziaria.

Anche da punto di vista procedimentale è difficile assimilare la rottamazione delle cartelle alle speciali procedure negoziali con il Fisco contemplate dagli articoli [13](#) e [13-bis](#), D.Lgs. 74/2000, considerato che le recenti norme in materia non contemplano un accordo, una “*negoziiazione*” bilaterale fra Agenzia delle entrate e contribuente. Invero, la definizione consiste in un procedimento unilaterale, nel senso che il contribuente presenta una domanda di adesione alla sanatoria all'Amministrazione finanziaria alle condizioni fisse e predeterminate dalla legge, che come sopra indicato, implicano *sic et simpliciter*, lo sconto (soltanto) delle sanzioni e degli interessi di mora. Infine, non deve essere sottovalutato che la riconducibilità della rottamazione nel perimetro di applicazione delle norme penali potrebbe trovare ostacolo anche in un'interpretazione rigorosa di tali disposizioni, considerato che, trattandosi di cause di non punibilità e di circostanze attenuanti, se ne richiede un'applicazione rigorosa e non già estensiva. A fronte di tali considerazioni negative, possono, tuttavia, formularsi anche considerazioni di segno contrario; in primo luogo, sotto il profilo letterale, gli articoli 13 e 13-bis, D.Lgs. 74/2000 recano la locuzione ampia e omnicomprensiva per cui il pagamento del debito tributario può avvenire “*anche a seguito*” della conciliazione e/o dell'adesione all'accertamento; ne consegue che l'elenco ivi previsto dovrebbe reputarsi di tipo esemplificativo e non tassativo, e quindi tale adempimento, sebbene parziale *ex lege*, potrebbe avvenire anche in forza della rottamazione, con conseguenti effetti premiali ai fini della responsabilità penale.

In secondo luogo, già nella relazione governativa all'originario D.Lgs. 74/2000 si sottolineava che la formula legislativa adoperata era volutamente ampia e aperta, in modo da recepire automaticamente eventuali nuovi e futuri istituti o sanatorie contemplate in successione di tempo dal Legislatore, cioè dopo l'entrata in vigore del medesimo decreto. Tale argomentazione deve essere valutata anche in considerazione del principio del *favor rei*, nel senso che il pagamento del debito erariale, sia pure in forma parziale, cioè con defalcazione legale degli interessi e delle sanzioni amministrative, sia comunque idoneo a far acquisire all'imputato gli effetti premiali previsti dal D.Lgs. 158/2015, nel cui contesto, invero, il Legislatore della riforma sembra avere accordato dirimente rilievo, ai fini dell'applicazione dei benefici penali, all'effetto satisfattivo del debito erariale, sebbene raggiunto, in tale ambito, con il versamento parziale delle sole imposte, al netto delle sanzioni e interessi.

È pur vero, dunque, che la disciplina della rottamazione dei carichi affidati all'agente della riscossione non contempla una norma specifica sugli effetti premiali penali, come invece avvenuto per le precedenti disposizioni in tema di condono contenute nella L. 289/2002 e di collaborazione volontaria *ex lege*

186/2014 (dove era espressamente stabilita la non punibilità di determinati reati tributari tra gli effetti dell'adesione all'istituto definitorio); tuttavia potrebbe apparire contraddittorio che il perfezionamento di tali definizioni agevolate, che avviene solo a seguito dell'estinzione del debito per imposte – di guisa che l'Erario può dirsi comunque saldato – non porti con sé quegli stessi effetti premiali concessi agli altri speciali accordi stipulati con l'Agenzia delle entrate.

Pertanto, nella misura in cui la rottamazione comporti comunque l'estinzione di “*quel*” determinato debito tributario, il cui inadempimento *ab origine* ha dato luogo all'ipotesi di reato, ma che poi però *ex post* con la stessa rottamazione viene estinto, e a condizione che tale speciale adempimento avvenga nel termine prestabilito dal D.Lgs. 74/2000 – cioè prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di I grado – anche la definizione agevolata dovrebbe esplicare effetti positivi sul versante penale. In tale senso la Corte di Cassazione, sezione III penale, nella [sentenza n. 34940/2020](#) ha affermato, in relazione alla precedente normativa in materia di rottamazione dei ruoli contenuta nel D.L. 119/2018, che “...*il quomodo dell'estinzione del debito non rileva ai fini dell'“an” dell'estinzione stessa. ... Ciò non equivale a escludere che le speciali procedure conciliative di cui al D.L. 119/2018, ..., (e quelle analoghe previste dal D.L. 193/2016 e dal D.L. 148/2017), siano comprese fra quelle indicate dall'articolo 13, D.Lgs. 74/2000 (e ciò a prescindere dal fatto che per effetto di tali procedure non sono dovute le sanzioni e, in parte, anche gli interessi, purché il pagamento integrale intervenga nei termini scadenzati nei commi 1 e 3 dell'articolo 13)...*”.

SCHEDA DI SINTESI

La Legge di Bilancio 2023 introduce all'articolo 1, commi 231-252, una nuova ipotesi di rottamazione dei ruoli, consentendo al contribuente di definire i carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022 con il pagamento di quanto dovuto a titolo di capitale (maggiori imposte) e di quanto maturato a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e per la notifica della cartella di pagamento, con esclusione delle somme affidate all'agente della riscossione a titolo di interessi, sanzioni, interessi di mora e oneri della riscossione.



Vi è un dubbio interpretativo in relazione alla possibilità che la rottamazione dei ruoli introdotta dalla Legge di Bilancio possa essere considerata quale “*speciale procedura conciliativa*” ai sensi dei citati articoli 13 e 13-bis, D.Lgs. 74/2000, giustificato dal fatto che non soltanto sia le norme tributarie penali sia le disposizioni speciali, che regolano l'istituto agevolativo, non dispongono nulla al riguardo, ma anche perché la causa di non punibilità

ovvero la circostanza attenuante prevista dalla norma penale tributaria sono subordinate al pagamento “*integrale*” del debito tributario, comprese “*sanzioni amministrative e interessi*”, diversamente dalle sopra indicate definizioni agevolate che prevedono – sia pure *ex lege* – l’abbuono delle sanzioni amministrative e degli interessi di mora.



Nella misura in cui la rottamazione comporti comunque l’estinzione di “*quel*” determinato debito tributario, il cui inadempimento *ab origine* ha dato luogo all’ipotesi di reato, ma che poi però *ex post* con la stessa rottamazione viene estinto, e a condizione che tale speciale adempimento avvenga nel termine prestabilito dal D.Lgs. 74/2000 – cioè prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado – anche la definizione agevolata dovrebbe esplicare effetti positivi sul versante penale.

ec Euroconference
Editoria

! “ (**NUOVA USCITA**) ”
NOVEMBRE 2022 »

LA RIFORMA DELLO SPORT

E-book: € 15,00 + IVA 4%

ACQUISTA ORA

The advertisement features a laptop displaying the e-book cover, which includes the Euroconference logo and the title 'LA RIFORMA DELLO SPORT'. The background is a light grey network pattern with orange and yellow accents.

Accertamento e contenzioso n. 91/2023

L'osservatorio di giurisprudenza

Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

Diritto tributario - Parte generale

Imu e fiscalità locale

L'esenzione ai fini Ici nel Quadro europeo degli aiuti di Stato

La Corte di Cassazione con l'[ordinanza n. 34773/2022](#), conferma che lo svolgimento di attività didattiche si ritiene, per quanto attiene agli effetti sulla fiscalità locale, effettuato con modalità non commerciali ove sia svolto a titolo gratuito oppure dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico, tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio.

Un istituto religioso impugnava un avviso di accertamento emesso per la ripresa dell'Ici relativa all'immobile in cui veniva svolta attività scolastica. Sia in I sia in II grado, l'istituto non otteneva soddisfazione a causa dell'entità dei corrispettivi incassati a fronte dell'attività svolta, considerati indice "rivelatore dell'esercizio dell'attività con modalità commerciali".

I giudici di piazza Cavour, interpellati dall'istituto, ricordano il *discrimen* tra normativa anteriore e posteriore al 2012: "la decisione della Commissione UE del 19 dicembre 2012, all'esito della procedura di infrazione, ha ritenuto che il combinato disposto del D.Lgs. 504/1992 articolo 7, comma 1, lettera i e del D.L. 203/2005, articolo 7, comma 2-bis, (e, cioè, la disciplina ici vigente nell'anno di imposta 2011 e della cui applicazione si discute nella presente controversia), si traduce in un aiuto di Stato, incompatibile con il Trattato, in quanto, garantendo un'esenzione fiscale, concede un vantaggio selettivo agli enti non commerciali che svolgono determinate attività (contrariamente all'esenzione fiscale prevista dal nuovo regime dell'1.m.u., applicabile dal 1 gennaio 2012, che non presenta, invece, aspetti di frizione con la disciplina comunitaria). Pertanto, alla luce della normativa sovranazionale, questa Corte ha in più occasioni precisato che l'esenzione in esame (e, cioè, quella riconosciuta dalla disciplina vigente, anteriormente alle modifiche apportate dal D.L. 1/2012 e, cioè, all'abrogazione del D.L. 203/2005 articolo 7, comma 2-bis e alla introduzione nella lettera i in esame della locuzione modalità non commerciali) può ritenersi compatibile con il divieto di aiuti di Stato soltanto qualora abbia a oggetto immobili destinati allo svolgimento di attività non economica e l'attività sia svolta a titolo gratuito ovvero dietro il versamento di un corrispettivo simbolico (si veda, ad esempio, n. 6795/2020 e n. 7415/2019). In pratica, secondo la giurisprudenza di legittimità, lo

svolgimento con modalità non commerciali dell'attività didattica presuppone il rispetto del requisito individuato dall'articolo 4, comma 3, lettera c, D.M. 200/2012 del Ministero dell'economia e delle finanze (ai sensi del quale lo svolgimento di attività didattiche si ritiene effettuato con modalità non commerciali se:...c) l'attività è svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso). Per completezza deve evidenziarsi che il parametro stabilito dall'articolo 4, comma 3, lettera c, D.M. 200/2012 è l'unico rilevante, non avendo valore normativo le istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni, e non potendo certamente considerarsi simbolica (come preteso dal ricorrente) una retta semplicemente inferiore rispetto al costo medio del servizio didattico per studenti pubblicato nella tabella contenuta nelle istruzioni relative ai tributi locali”.

Procedimento

Accertamento con adesione

Effetti preclusivi della definizione

La Corte di Cassazione con la [sentenza n. 34576/2022](#), distingue gli effetti della sottoscrizione dell'atto di accertamento dagli effetti del suo perfezionamento, mediante il versamento.

In un caso in cui si discuteva di atti con cui l'Agenzia delle entrate recuperava maggiori imposte non versate e irrogava sanzioni in relazione a imponibili non dichiarati, riscontrati sulla base della violazione dell'obbligo di dichiarazione nel quadro RW di investimenti finanziari e rapporti di conto corrente in valuta estera intrattenuti in Stati a fiscalità privilegiata, la CTP accoglieva parzialmente i ricorsi. La CTR, in coerenza con la decisione di *primae curae*, rigettava sia l'appello incidentale sia l'appello principale. Nei gradi di merito era emersa una questione attinente agli effetti preclusivi dell'impugnazione degli atti prodottisi a seguito della sottoscrizione di un atto di adesione. La difesa di parte privata annota come tale sottoscrizione, per di più accompagnata dalla precisazione di parte privata, a tenore della quale “*l'accordo era vincolato alla disponibilità delle somme versate su un conto sottoposto a sequestro penale, acceso presso la BNL presso il Palazzo di Giustizia di Milano*”, non è idonea a produrre alcun effetto preclusivo, giacché l'atto di adesione si perfeziona con il pagamento dell'intera somma dovuta o della prima rata, non già con la sottoscrizione. Nel caso di specie l'indisponibilità delle somme, successivamente comunicata dalla banca, aveva, quindi, precluso la definizione. La CTR, al contrario, riteneva l'intervenuta accettazione della definizione della rideterminazione degli imponibili da parte del contribuente, indipendentemente dal versamento del dovuto, del tutto vincolante nel senso di preclusiva dell'impugnazione degli atti oggetto dell'atto di adesione.

La Corte di Cassazione non aderisce alla tesi di parte privata: *“quando l'istanza di adesione abbia avuto buon esito, nel senso che il concordato si sia concluso, l'accertamento così definito mediante anche la fissazione del quantum debeatur - diventa intoccabile, tanto da parte del contribuente, che non può più impugnarlo, quanto da parte dell'ufficio, che non può integrarlo o modificarlo come prescrive il D.Lgs. 218/1997, articolo 2, comma 3. Distinto rispetto alla conclusione dell'accordo è invece il perfezionamento della definizione concordata che si ottiene, come si è detto, mediante il versamento all'Erario di quanto concordemente stabilito (o mediante il versamento della prima rata). Invero, solo dopo il perfezionamento, ossia dopo il pagamento del debito tributario scaturente dall'accordo, l'atto impositivo perde efficacia (articolo 6, comma 4, ultimo periodo). Sulla scorta dei prefati principi si è dunque e anche recentemente affermato che, dopo la conclusione dell'accertamento con adesione mediante la fissazione anche del quantum debeatur, al contribuente non resta che eseguire - e quindi perfezionare - l'accordo versando quanto da esso risultante, essendo normativamente esclusa la possibilità d'impugnare tale accordo e, a maggior ragione, quella d'impugnare l'atto impositivo oggetto della transazione, il quale conserva efficacia ma solo a garanzia del Fisco, finché non sia stata perfezionata la procedura, ossia non sia stata interamente eseguita l'obbligazione scaturente dal concordato”*. Un momento, allora, è quello della conclusione dell'accordo, che produce gli effetti preclusivi sopra individuati; un altro è quello del perfezionamento dell'accordo, che produce altri effetti, diversi dalla preclusione dell'impugnazione, già prodottasi in precedenza.

Riscossione

Notificazioni

Efficace la notificazione con indirizzo sbagliato e destinatario non corretto

La Corte di Cassazione con l'[ordinanza n. 34740/2022](#), statuisce che la raccomandata, contenente una cartella di pagamento, ricevuta dall'effettivo intestatario, nonostante vi fossero indicati un destinatario diverso e un indirizzo scorretto, è meramente irregolare.

Il socio di uno studio associato riceveva una cartella di pagamento, a seguito di controllo automatico della dichiarazione ([articolo 36-bis](#), D.P.R. 600/1973 e [articolo 54-bis](#), D.P.R. 633/1972). Sia la CTP sia la CTR si allineavano con parte pubblica, respingendo prima il ricorso e poi l'appello del contribuente. Approdata al grado di legittimità, la lite riguarda anche il profilo della notificazione della cartella, giacché il contribuente lamenta che vi erano carenze di identità tra l'intestatario della cartella e la persona a cui era stata effettuata la notifica, oltre che erroneità dell'indirizzo di notificazione, elementi che avevano impedito alla notificazione di venire a giuridica esistenza, così precludendo ogni successiva sanatoria per raggiungimento dello scopo.

La Suprema Corte ritiene la notificazione in questione meramente irregolare, con possibilità di successiva sanatoria, non già inesistente: *“la notificazione è inesistente, oltre che in caso di totale mancanza materiale dell’atto, nelle sole ipotesi in cui venga posta in essere un’attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile un atto quale notificazione, i quali sono dati dall’attività di trasmissione svolta da soggetto qualificato e dotato, per legge, della possibilità giuridica di provvedervi e dalla consegna dell’atto, intesa in senso lato come raggiungimento di uno qualsiasi degli esiti positivi della notificazione previsti dall’ordinamento, esclusi, dunque, il luogo della sua esecuzione quand’anche privo di collegamento con il destinatario (Cassazione n. 14917/2016, non massimata), mentre è nulla - e sanabile per raggiungimento dello scopo - in ogni altro caso di difformità dal modello legale, allorché la stessa, nonostante l’inosservanza di formalità e di disposizioni normative, sia comunque materialmente avvenuta.*

Nella specie, nessuna delle 2 condizioni si è verificata, essendo pacifico che la raccomandata contenente la cartella di pagamento fosse stata ricevuta dall’effettivo intestatario della stessa, ancorché la notifica recasse un nome diverso (C.C. in luogo di A.A.) e un indirizzo scorretto, rispetto a quanto risultante dall’atto notificando, come del resto accertato dai giudici di merito, allorché hanno affermato che l’atto era stato ricevuto dalla persona che è risultata essere l’effettiva destinataria, con la conseguenza che l’errore lamentato non può che costituire mera irregolarità”. Pertanto, l’inesistenza della notifica si riscontra quando manchi materialmente l’atto da notificare o difettino gli elementi costitutivi essenziali per rendere riconoscibile la notificazione.

Sanzioni - Emendabilità dichiarazione

Principi Generali

Impugnazione dell’intimazione di pagamento con contestazione della sanzione irrogata con l’atto impositivo non notificato

La Corte di Cassazione con l’[ordinanza n. 35450/2022](#), esclude che la mancata notificazione dell’atto impositivo con cui è stata irrogata la sanzione possa essere eccepita per la prima volta nel grado di legittimità del giudizio sull’impugnazione dell’intimazione di pagamento.

Il legale rappresentante di una società impugnava un’intimazione di pagamento notificata dal concessionario della riscossione per lamentare l’omessa notificazione della pregressa cartella di pagamento, la prescrizione del credito nonché la carenza di titolarità della partita Iva. Dopo un I grado sfavorevole e un II grado di conferma della decisione della CTP, il legale rappresentante adiva la Suprema Corte introducendo anche la questione della notificazione dell’atto impositivo da cui la cartella di pagamento in questione derivava.

Non si era discusso, tuttavia, nei gradi di merito del fatto che la notificazione dell'atto impositivo era stata effettuata solamente alla società, di cui il destinatario dell'intimazione era solo il legale rappresentante: *“le questioni relative al merito della pretesa debbono ritenersi definitivamente precluse posto che, ai sensi dell'articolo 21, D.Lgs. 546/1992, il ricorso deve essere proposto entro il termine di giorni 60 e che, anche a voler ammettere l'omessa notificazione dell'avviso, tutte le questioni avrebbero dovuto esser dedotte in sede di impugnazione del successivo atto procedimentale, ossia la cartella di pagamento”*. Era stata accertata dalla CTR, infatti, la regolarità non solo della notifica del pregresso avviso di accertamento ma anche della successiva cartella di pagamento.

Processo

Cassazione

Limiti del sindacato di legittimità nella ricognizione della fattispecie concreta

La Corte di Cassazione con l'[ordinanza n. 33455/2022](#), distingue il potere del giudice di legittimità, quale facoltà di controllo, sotto il profilo della correttezza giuridica e della coerenza logico-formale, delle argomentazioni svolte dal giudice di merito, dal potere del giudice dell'appello, che può invece riesaminare il merito dell'intera vicenda processuale.

In una controversia in cui si discuteva di una cartella di pagamento, emessa per il recupero di Iva forfettaria sulla base imponibile dell'imposta sugli intrattenimenti, senza specifica attività accertativa, la CTP accoglieva il ricorso di parte privata. Parimenti, la CTR respingeva l'appello erariale.

Avanti alla Suprema Corte l'Amministrazione soccombente lamenta l'illegittimità della decisione d'appello, che non aveva riconosciuto che l'attività svolta dall'ufficio era stata meramente documentale, non anche valutativa, di talché non sarebbe stata necessaria l'emissione di un atto di accertamento, conclusivo dell'istruttoria tipica dell'attività accertativa.

La Suprema Corte evidenzia le ragioni dell'inammissibilità della richiesta di riesame: *“il vizio di violazione di legge consiste in un'erronea ricognizione da parte del provvedimento impugnato della fattispecie astratta recata da una norma di legge implicando necessariamente un problema interpretativo della stessa; viceversa, l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta, mediante le risultanze di causa, inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito la cui censura è possibile, in sede di legittimità, attraverso il vizio di motivazione ... delle argomentazioni svolte dal giudice di merito, al quale spetta, in via esclusiva, il compito di individuare le fonti del proprio convincimento, di controllarne l'attendibilità e la concludenza e di scegliere, tra le complessive risultanze del processo, quelle ritenute maggiormente idonee a dimostrare la veridicità dei fatti a essi sottesi, dando così liberamente la prevalenza*

all'uno o all'altro dei mezzi di prova acquisiti, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge ... Né il giudice del merito, che attinga il proprio convincimento da quelle prove che ritenga più attendibili, è tenuto a un'esplicita confutazione degli altri elementi probatori non accolti, anche se allegati dalle parti". Quindi, un giudizio di merito in cui sia stato valorizzato, nel bilanciamento tra i diversi elementi di fatto disponibili, un elemento specifico non è sindacabile avanti alla Corte di legittimità, se non sotto il profilo motivazionale.

Processo

Cassazione

Limiti alla sanabilità della procura alle liti

La Corte di Cassazione SS.UU. con la [sentenza n. 37434/2022](#), esclude che possano essere sanate l'inesistenza e la mancanza della procura alle liti, sulla base dell'interpretazione dell'[articolo 182](#), c.p.c. nella formulazione attualmente vigente (risultante dall'intervento della L. 69/2009), ma anche nella formulazione applicabile per i procedimenti instaurati successivamente al prossimo 30 giugno 2023 (risultante dall'intervento del D.Lgs. 149/2022; anticipato al 28 febbraio 2023 dall'articolo 1, [comma 380](#), L. 197/2022). Si ricorda che la norma attualmente applicabile dispone che il giudice assegni alle parti un termine perentorio, l'osservanza del quale ha effetto sanante *ex tunc*, per la costituzione della persona alla quale spetta la rappresentanza o l'assistenza, per il rilascio delle necessarie autorizzazioni o per il rilascio della procura alle liti o per la rinnovazione della stessa, quando abbia rilevato un difetto di rappresentanza, di assistenza o di autorizzazione oppure un vizio che cagioni la nullità della procura al difensore. La norma che sarà applicabile per i procedimenti instaurati successivamente al prossimo 30 giugno 2023, invece, dispone che il giudice assegni alle parti un termine perentorio, l'osservanza del quale ha effetto sanante *ex tunc*, per la costituzione della persona alla quale spetta la rappresentanza o l'assistenza, per il rilascio delle necessarie autorizzazioni o per il rilascio della procura alle liti o per la rinnovazione della stessa, quando abbia rilevato la mancanza della procura al difensore oppure un difetto di rappresentanza, di assistenza o di autorizzazione oppure un vizio che ne cagiona la nullità. Osservano, infatti, le Sezioni Unite che *"il ministero di un difensore implica di necessità il rilascio della procura, della quale si occupa"* la norma di cui all'*"articolo 83, il quale al suo comma 1 scolpisce una tale correlazione: quando la parte sta in giudizio con il ministero di un difensore, questi deve essere munito di procura. Il comma 2 specifica che essa può essere generale o speciale e che, quanto alla forma, deve essere conferita con atto pubblico o scrittura privata autenticata. Il comma 3, il quale indica i luoghi di apposizione, si premura di collegare la stessa a uno specifico atto processuale - a margine o in calce - (citazione, ricorso,*

controricorso, comparsa di risposta, comparsa d'intervento, precetto, domanda d'intervento in sede esecutiva, memoria di nomina di nuovo difensore), e, ove rilasciata su atto separato, mediante congiunzione. L'ostensione della procura alle liti, quindi, diviene nel disegno legislativo, evenienza compenetrata al primo atto giudiziario redatto e depositato in adempimento del ministero difensivo assunto dall'avvocato col cliente, derivante da un contratto d'opera professionale intercorso tra il professionista e il cliente. La parte, perciò, salvo i casi previsti dalla legge (come, ad esempio, nell'interrogatorio libero) non ha ruolo processuale se non attraverso l'operare del suo difensore, il quale compie e riceve atti nell'interesse del proprio rappresentato (articolo 84, c.p.c.).

Per quanto riguarda i gradi di merito, con riferimento alla formulazione attualmente vigente (risultante dall'intervento della L. 69/2009), si erano delineati 2 orientamenti: uno più estensivo, secondo cui la sanatoria della procura alle liti, per effetto della novella del 2009, trova applicazione anche per l'ipotesi di inesistenza dell'atto, non redatto o non prodotto nel fascicolo del giudizio; uno più restrittivo, secondo cui andrebbe esclusa la sanabilità della procura alle liti in radice inesistente. Le Sezioni Unite optano per la tesi più restrittiva, onde escludere che si pervenga “in assenza di un espresso volere del Legislatore a una impropria confusione tra il potere di stare in giudizio in senso sostanziale (legittimazione) e la rappresentanza processuale ad litem. Solo nel primo caso ... l'assenza di potere può essere sanata in ogni tempo (con la costituzione del soggetto legittimato o di quello adiuvante o con il deposito degli atti autorizzativi), senza implicanze processuali, trattandosi di vicenda riguardante esclusivamente il diritto sostanziale. Nel secondo caso la esistenza della procura alla lite costituisce presupposto processuale non surrogabile, salvo l'eccezione di cui all'articolo 125, comma 2, c.p.c., che s'inserisce a pieno titolo nello sviluppo processuale, regolato da norme pubblicistiche”.

Ciò chiarito per quanto attiene ai gradi di merito, le Sezioni Unite, nel solco dei precedenti orientamenti, puntualizzano le peculiarità della procura alle liti nel grado di legittimità, sia anteriormente sia successivamente alla riforma del 2022. Il testo dell'[articolo 365](#), c.p.c., infatti, non ha subito interventi in sede di riforma del processo civile, con la conseguenza che rimane la previsione della sottoscrizione del ricorso per cassazione, a pena di inammissibilità, a opera di un avvocato iscritto nell'apposito albo, munito di procura speciale. Come dire che sussistono, e continueranno a sussistere anche quando spiegherà i propri effetti il D.Lgs. 149/2022: “due prerequisites, che il difensore sia iscritto nell'albo speciale di cui al R.D.L. 1578/1933, e che sia munito di procura speciale ... per il ricorso per Cassazione l'espressa specificazione di legge delinea, per così dire, un'area qualificata di specialità, che renda inequivoca la volontà di colui che rilascia la procura di avere inteso attribuire il mandato, collegato a un contratto d'opera professionale, al proprio avvocato d'impugnare davanti alla Corte di Cassazione uno specifico e individuato

provvedimento giudiziario. Per questa ragione a una tale procura non s'addicono, come si è visto, formule generiche e, comunque, non puntuali, che evocano la difesa in ogni stato e grado o attribuiscono poteri e competenze al patrono del tutto estranei al giudizio di Cassazione. Quel che serve indefettibilmente è che risulti indicato il provvedimento avverso il quale si intenda ricorrere, provvedimento che, all'evidenza, deve essere stato pubblicato in epoca anteriore al rilascio della procura. Nello stesso segno s'inserisce l'articolo 125, comma 3, c.p.c., ... rimasto anch'esso inalterato".

Allora, secondo il pregresso regime processuale e altresì secondo il futuro, la sanatoria del difetto di procura speciale per il ricorso di Cassazione va esclusa in applicazione del principio di specialità.

L'informazione quotidiana, attenta e completa, disponibile gratuitamente

**NOTIZIE E APPROFONDIMENTI
PER I PROFESSIONISTI DI TUTTA ITALIA**

Iscriviti alla mailing list e rimani informato su tutte le news

www.ecnews.it



EDITORE E PROPRIETARIO

Gruppo Euroconference Spa
Via E. Fermi, 11 - 37135 Verona

DIRETTORE RESPONSABILE

Fabio Garrini

DIREZIONE E COORDINAMENTO SCIENTIFICO

Luigi Ferrajoli – avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista e revisore legale, titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario in Bergamo e Brescia
Maurizio Tozzi – dottore commercialista e revisore legale

COMITATO SCIENTIFICO

Massimo Conigliaro - dottore commercialista, pubblicitista e professore incaricato di diritto tributario
Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista e revisore legale
Mara Pilla - dottore commercialista
Maurizio Tozzi - dottore commercialista e revisore legale

REDAZIONE

Milena Martini e Chiara Ridolfi

Registrazione del tribunale di Verona n.5458 del 10 luglio 2014

Iscrizione ROC 13 marzo 2017 n.28049
ISSN 2499-2682

SERVIZIO CLIENTI

Per informazioni sull'abbonamento scrivere a:
circolari@euroconference.it

SITO INTERNET

Per informazioni e ordini:
www.euroconference.it/editoria

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE

Mensile
Vendita esclusiva per abbonamento
Pubblicazione telematica

ABBONAMENTO ANNUALE 2023

Euro 190,00 Iva esclusa

I numeri arretrati sono disponibili nell'area riservata, accessibile tramite le proprie credenziali dal [link: http://www.euroconference.it/area_riservata_login](http://www.euroconference.it/area_riservata_login).
In caso di smarrimento delle *password* è possibile utilizzare la funzionalità "Hai dimenticato la password?" disponibile nella pagina di login.

Per i contenuti di "Accertamento e contenzioso" Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito *web* e nel materiale scientifico edito da Gruppo Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference Spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.