

Definizioni agevolate

 Fonti / Legge nazionale

Legge - 29/12/2022 - n. 197 - Gazzetta Uff. 29/12/2022, n. 303

Articolo 1 comma 166

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.

 Fonti / Legge nazionale

Decreto Legge - 30/03/2023 - n. 34 - Gazzetta Uff. 30/03/2023, n. 76

Articolo 17

Adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento

1. Gli avvisi di accertamento, gli avvisi di rettifica e di liquidazione e gli atti di recupero non impugnati e ancora impugnabili al 1° gennaio 2023, divenuti definitivi per mancata impugnazione nel periodo compreso tra il 2 gennaio ed il 15 febbraio 2023, sono definibili ai sensi dell'articolo 1, commi 180 e 181, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto¹.
2. Sono definibili ai sensi dell'articolo 1, commi da 206 a 211, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, anche le controversie pendenti al 15 febbraio 2023 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.
3. Per gli avvisi di accertamento e gli avvisi di rettifica e di liquidazione definiti in acquiescenza, ai sensi dell'articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, nel periodo compreso tra il 2 gennaio e il 15 febbraio 2023, per i quali alla data di entrata in vigore della presente disposizione è in corso il pagamento rateale, gli importi ancora dovuti, a titolo di sanzione, possono essere rideterminati, su istanza presentata dal contribuente entro la prima scadenza successiva, in base alle disposizioni di cui all'articolo 1, commi 180 e 182, della legge 29 dicembre 2022, n. 197. Resta fermo il piano di pagamento rateale originario e non sono, in ogni caso, rimborsabili o rideterminabili le maggiori sanzioni già versate².

[1] Comma modificato dall'articolo 1, comma 1, della L. 26 maggio 2023, n. 56, in sede di conversione.

 Fonti / Legge nazionale

Provvedimento - 05/07/2023 - n. 250755

Epigrafe

PROVVEDIMENTO DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE 5 luglio 2023. **Modalità di attuazione dell'articolo 1, commi da 186 a 202, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, concernenti la definizione agevolata delle controversie tributarie in cui è parte l'Agenzia delle entrate.**

(Pubblicato sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate il 5 luglio 2023).

 Fonti / Legge nazionale

Provvedimento - 30/01/2023 - n. 27663

Epigrafe

PROVVEDIMENTO DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE 30 gennaio 2023. **Adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento. Disposizioni di attuazione dell'articolo 1 commi da 179 a 185 della legge 29 dicembre 2022, n. 197**

(Pubblicato sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate il 30 gennaio 2023)

 Fonti / Legge nazionale

Provvedimento - 30/01/2023 - n. 27629

Epigrafe

PROVVEDIMENTO DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE 30 gennaio 2023. **Regolarizzazione delle violazioni formali. Disposizioni di attuazione dell'articolo 1 commi da 166 a 173 della legge 29 dicembre 2022, n. 197.**

(Pubblicato sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate il 30 gennaio 2023)

 Fonti / Prassi

Circolare Agenzia delle Entrate del 15 maggio 2024 - n. 11/E

 Fonti / Prassi

Circolare Agenzia delle Entrate del 26 luglio 2023 - n. 21/E

Epigrafe

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

 Fonti / Prassi

Circolare Agenzia delle Entrate del 19 aprile 2023 - n. 9/E

Epigrafe

Conciliazione agevolata delle controversie tributarie - Articolo 1, commi da 206 a 212, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023).

 Fonti / Prassi

Circolare Agenzia delle Entrate del 20 marzo 2023 - n. 6/E

Epigrafe

Legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023) - "Tregua fiscale" - Ulteriori chiarimenti interpretativi.

 Fonti / Prassi

Circolare Agenzia delle Entrate del 27 gennaio 2023 - n. 2/E

Epigrafe

Legge 29 dicembre 2022, n. 197, (legge di bilancio 2023) - "Tregua fiscale".

 Fonti / Legge nazionale

Articolo 4 bis

(Differimento di termini per definizioni agevolate)¹.

1. Per i soggetti che hanno trasmesso la dichiarazione di adesione alla definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione di cui all'articolo 1, comma 231 e seguenti, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, i versamenti con scadenza il 31 ottobre 2023 e il 30 novembre 2023 si considerano tempestivi se effettuati entro il 18 dicembre 2023.

[1] Articolo inserito dall'articolo 1, comma 1, della Legge 15 dicembre 2023, n. 191, in sede di conversione.

 Memento / Memento Fiscale

Definizioni agevolate (tregua fiscale) / Definizione delle comunicazioni di irregolarità

Definizione delle comunicazioni di irregolarità

Sono definibili le **comunicazioni di irregolarità** (c.d. avvisi bonari) emesse ai sensi dell'[art. 36 bis DPR 600/73](#) e [art. 54 bis DPR 633/72](#) e derivanti da controllo automatizzato delle dichiarazioni II.DD. e IVA **relative ai periodi d'imposta** in corso al 31 dicembre 2019, 2020 e 2021, recapitate dal 1° gennaio 2023 o per le quali, se recapitate anteriormente, alla predetta data non fosse scaduto il termine di pagamento (30 o 90 giorni a seconda che si trattasse di comunicazione al contribuente o telematica all'intermediario).

Il **vantaggio**, rispetto alla disciplina ordinaria, è che le sanzioni sono dovute nella misura del 3% (piuttosto che del 10%).

Il **pagamento** deve essere effettuato secondo le ordinarie modalità e termini (v. n. [88080](#)) in unica soluzione o fino a 20 rate trimestrali di pari importo.

In caso di **mancato pagamento**, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, la definizione non produce effetti e si applicano le sanzioni ordinarie; tuttavia in caso di inadempimento lieve, non si ha decadenza, secondo quanto detto al n. [88090](#) ([Circ. AE 13 gennaio 2023 n. 1/E](#) cui si rinvia anche per degli esempi di calcolo).

Ultimo aggiornamento 05/12/2024

 Memento / Memento Fiscale

Definizioni agevolate (tregua fiscale) / Definizione degli avvisi di accertamento e altri provvedimenti

Definizione degli avvisi di accertamento e altri provvedimenti

Gli avvisi di accertamento, gli **avvisi di rettifica e liquidazione** e gli **atti di recupero** emessi ai fini della generalità dei tributi di competenza dell'Agenzia delle entrate, non impugnati e impugnabili alla data del 1° gennaio 2023 nonché quelli notificati successivamente ma entro il 31 marzo 2023, sono definibili in

acquiescenza secondo quanto detto al n. [88060](#), con la particolarità che:

- le **sanzioni** irrogate sono ridotte a 1/18 piuttosto che a 1/3;
- il **pagamento** può essere effettuato anche in 20 rate trimestrali di pari importo con scadenza l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo a quello di pagamento della prima rata. Sulle rate successive alla prima si applicano gli interessi al tasso legale.

È **escluso** il pagamento tramite **compensazione** in F24.

Per quanto qui non previsto, si applicano le disposizioni ordinarie in tema di acquiescenza (v. n. [88060](#)).

Precisazioni 1) Sono esclusi dalla definizione gli atti emessi nell'ambito della **voluntary disclosure** ([art. 1 c. 183 L. 197/2022](#)) e non vi rientrano: i controlli ai sensi dell'[art. 36 ter DPR 600/73](#) né gli atti di contestazione con cui sono irrogate le sole sanzioni ai sensi dell'[art. 16 D.Lgs. 472/97](#) ([Circ. AE 20 marzo 2023 n. 6/E](#)).

2) Vi rientrano e sono quindi definibili gli avvisi emessi dopo il mancato perfezionamento dell'**adesione attivata prima della notifica** dell'atto impositivo mentre non lo sono gli accertamenti per i quali il contribuente ha presentato **istanza di accertamento con adesione** ([Circ. AE 27 gennaio 2023 n. 2/E](#)).

3) Con Provv. AE possono essere definite **ulteriori disposizioni** necessarie di attuazione.

Ultimo aggiornamento 02/08/2024

 Quesiti operativi

Liti fiscali pendenti e tributi comunali

21 Settembre 2023 | **Paolo Parisi**

In tema di fiscalità locale, e in particolare per l'IMU, quali le modalità e il codice tributo da usare per la chiusura delle liti fiscali pendenti?

In tema di fiscalità locale, e in particolare per l'IMU, quali le modalità e il codice tributo da usare per la chiusura delle liti fiscali pendenti?

Ai sensi della scorsa Legge di bilancio (art. 1, c. 186-205, L. 197/2022) anche per i Comuni è possibile aderire alla definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti, in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione, alla data del 1° gennaio 2023.

Questa opportunità riguarda tutte le liti fiscali pendenti presso il competente organo giudiziario aventi ad oggetto uno dei tributi comunali: ICI, IMU, TASI, TARSU, TARES, TARI, CIMP, CUP.

Aderendo alla definizione agevolata delle liti fiscali, con apposita domanda da presentare entro il 30 settembre 2023, il contribuente è tenuto a versare entro la stessa data solamente il tributo (con l'eliminazione delle sanzioni e degli interessi) o parte di esso utilizzando l'ordinario codice tributo, in relazione allo stato e al grado della controversia, con le modalità indicate nei commi da 186 a 191 della citata L. 197/2022.

Per l'indicazione dei codici di tributo, si rimanda a [questa news](#).

Ravvedimento speciale e Certificazione Unica

07 Luglio 2023 | Studio Tributario Gavioli&Associati

La casistica riguarda un contribuente con dichiarazione 2021 anno di imposta 2020 inviata oltre il termine dei 90 giorni, ora ulteriormente da integrare per mancato inserimento di CU da lavoro dipendente. Se si presenta l'integrativa, posso sanare le imposte a debito con il ravvedimento speciale?

Si chiede se sia applicabile il c.d. ravvedimento speciale introdotto dalla Legge di Bilancio 2023 alla seguente casistica: contribuente con dichiarazione 2021 anno di imposta 2020 inviata oltre il termine dei 90 giorni e che bisogna ulteriormente integrare per mancato inserimento di cu da lavoro dipendente. Se presento integrativa, posso sanare le imposte a debito con il ravvedimento speciale?

Tra le varie misure introdotte dalla Legge di Bilancio 2023, costituenti la c.d. "Tregua fiscale", figura anche la peculiare forma di ravvedimento "speciale" (art. 1, commi da 174 a 178, L. 197/2022).

Il legislatore su tale disposizione ha fatto ulteriori modifiche con il cd. decreto bollette, dove, tra l'altro, all'art. 19, fermo il quantum necessario per la regolarizzazione (un diciottesimo del minimo edittale delle sanzioni irrogabili previsto dalla legge, oltre all'imposta e agli interessi dovuti), ha ridefinito i relativi termini di versamento, che ora "può essere effettuato in otto rate di pari importo con scadenza della prima rata fissata al 30 settembre 2023. Sulle rate successive alla prima, da versare, rispettivamente, entro il 31 ottobre 2023, il 30 novembre 2023, il 20 dicembre 2023, il 31 marzo 2024, il 30 giugno 2024, il 30 settembre 2024 e il 20 dicembre 2024, sono dovuti gli interessi nella misura del 2 per cento annuo".

Con norma di interpretazione autentica (art. 21 DL 34/2023), è stato specificato che non possono risultare oggetto di ravvedimento speciale, in generale, tutte le violazioni suscettibili di emergere dalla liquidazione automatica della dichiarazione; nel caso di specie occorre quindi verificare se la violazione commessa rientra tra quelle rilevabili mediante la liquidazione automatica della dichiarazione: in tal caso il ravvedimento speciale non potrebbe essere applicabile. Risulta applicabile solo quello "ordinario".

Definizione agevolata di contenziosi pendenti: il valore della controversia

03 Febbraio 2023 | Paolo Parisi

Un contenzioso, aperto a seguito di emissione di un atto di recupero relativo ad un eccesso di compensazione di IVA rispetto al plafond concesso dalla normativa, va definito utilizzando le percentuali previste in caso di imposta dovuta (in questo caso, è un credito riconosciuto anche se compensato in eccesso) oppure andrebbe definito con l'utilizzo dei conteggi previsti dalle definizioni dei contenziosi relativi a sole sanzioni?

Nell'ambito delle possibili definizioni di contenziosi previsti dalla legge finanziaria 2023 vorrei chiedere se un contenzioso aperto a seguito di un'emissione di un atto di recupero relativo ad un eccesso di compensazione di IVA rispetto al plafond concesso dalla normativa andrebbe definito utilizzando le percentuali previste in caso di imposta dovuta (che in questo caso è un credito riconosciuto anche se compensato in eccesso) oppure andrebbe definito con

L'utilizzo dei conteggi previsti dalle definizioni dei contenziosi relativi a sole sanzioni?

Per definire le controversie tributarie in cui è parte l'Agenzia delle entrate (oppure l'Agenzia delle dogane e dei monopoli), pendenti al 1° gennaio 2023, la definizione agevolata si perfeziona con il pagamento di un determinato importo correlato al valore della controversia e differenziato in relazione allo stato e al grado in cui pende il giudizio da definire. Tale pagamento al valore della controversia che si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.

 Quesiti operativi

Violazioni in dichiarazione e ricorso al ravvedimento speciale

14 Marzo 2023 | **Paolo Parisi**

Un contribuente nel 2019 ha avuto due CU (lavoro dipendente e disoccupazione), reddito d'impresa e plusvalenza da cessione ditta individuale assoggettata a tassazione separata. Nella dichiarazione PF/2020, nel quadro RC, è stata inserita solo una delle due CU. Se presentiamo dichiarazione integrativa inserendo anche la seconda CU, possiamo pagare le sanzioni con il c.d. ravvedimento speciale?

Si chiede se sia applicabile il c.d. ravvedimento speciale introdotto dalla Legge di Bilancio 2023 alla seguente casistica: contribuente nell'anno 2019 ha avuto due CU (lavoro dipendente e disoccupazione), reddito d'impresa e plusvalenza da cessione ditta individuale assoggettata a tassazione separata. Nella dichiarazione PF2020 anno 2019 nel quadro RC è stata inserita solo una delle due CU. Se presentiamo dichiarazione integrativa inserendo anche la seconda CU, possiamo pagare le sanzioni con il c.d. "ravvedimento speciale"?

L'istituto del ravvedimento speciale prevede la possibilità di regolarizzare esclusivamente le violazioni concernenti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e ai periodi di imposta precedenti: consente di regolarizzare le violazioni "sostanziali" dichiarative e le violazioni sostanziali "prodromiche" alla presentazione della dichiarazione, che non restano assorbite dalla regolarizzazione della dichiarazione.

Trattasi nel caso di specie di presentare una dichiarazione integrativa a cui correlare il pagamento delle maggiori imposte, interessi e sanzioni a 1/18 per infedeltà della dichiarazione con il ravvedimento speciale.

 Quesiti operativi

Adesione alla pace fiscale da contabilizzare come fondo o come debito?

13 Marzo 2023 | **Filippo Urbini** **Letizia Galassi**

L'adesione, nel 2023, agli istituti della pace fiscale per una controversia sorta nel 2022 può essere considerata come un fatto successivo alla chiusura dell'esercizio che deve essere recepito nei valori di bilancio come stanziamento ad un fondo o è invece opportuno rilevare un debito, essendo già certi gli importi della definizione?

Nel 2022, al termine dell'attività di controllo svolta dalla Guardia di finanza per gli anni dal 2016 al 2019, una società ha ricevuto un PVC. Nei primi mesi del 2023 sono stati poi notificati, dall'Agenzia delle Entrate, i conseguenti avvisi di accertamento, in seguito ai quali la società ha aderito ad uno degli istituti relativi alla pace fiscale che prevede le sanzioni ridotte a 1/18, con il pagamento rateizzato per tutti gli anni accertati. Premesso che la controversia fiscale relativa ad anni precedenti è una rilevazione del fatto di gestione avvenuta nell'anno 2022 (PVC), si chiede se l'adesione agli istituti della pace fiscale nel 2023 possa essere considerata come un fatto successivo alla chiusura dell'esercizio 2022 che deve essere recepito nei valori di bilancio come stanziamento ad un fondo o se sia invece opportuno rilevare un debito, essendo già certi gli importi della definizione.

In merito al quesito in oggetto, relativo alla corretta iscrizione nel bilancio d'esercizio degli oneri derivanti dalle **sanatorie fiscali**, si ritiene opportuno richiamare sinteticamente quanto indicato dai principi contabili OIC 19 - Debiti e OIC 31 - Fondi per rischi ed oneri e TFR.

L'OIC 19 disciplina i **debiti**, esposti nella classe D) del passivo di stato patrimoniale, come le passività la cui **esistenza è certa e determinata**. I debiti accolgono le cosiddette obbligazioni a pagare il cui importo e scadenza sono già noti al termine dell'esercizio. In quanto tali differiscono dai **fondi per rischi e oneri** che, invece, sono costituiti dagli accantonamenti destinati a coprire perdite o debiti di **natura determinata, esistenza certa o probabile**, il cui **ammontare o data** di sopravvenienza sono ancora **ignoti** alla data di chiusura dell'esercizio.

L'OIC 31 opera una distinzione tra i **fondi rischi** e i fondi per oneri.

I primi accolgono passività di natura determinata ma esistenza solo probabile. Fanno riferimento a passività potenziali derivanti da situazioni già verificatesi alla data di riferimento del bilancio d'esercizio e caratterizzate da uno stato d'incertezza che verrà meno al verificarsi o al non verificarsi di uno o più eventi futuri.

I **fondi oneri** rappresentano, invece, le cosiddette spese future, passività di natura determinata la cui competenza economica è dell'esercizio in chiusura o di esercizi precedenti; pertanto, la relativa esistenza è certa ma la manifestazione numeraria o finanziaria avverrà in esercizi futuri. In tale seconda fattispecie l'**incertezza** si riferisce all'**ammontare** della spesa ovvero alla **data** di sopravvenienza che non sono determinabili alla data di riferimento del bilancio. Si tratta di obbligazioni già assunte alla data di chiusura dell'esercizio ma di cui non è possibile stabilire l'importo o la data di corresponsione.

In relazione al diverso grado di realizzo o di accadimento, l'OIC 31 fornisce poi un maggior livello di dettaglio, operando un discrimine degli eventi futuri in probabili, possibili e remoti, definendone la corretta rilevazione nel bilancio d'esercizio. Non per ultimo, l'art. 2423 bis c.c., disciplinando i fondi rischi e oneri, specifica che *"si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo"*.

Sorge quindi un dubbio legittimo sulla corretta imputazione delle passività in esame stanziando un apposito fondo per rischi e oneri in quanto, nel caso di specie, l'adesione ad uno degli istituti della pace fiscale avviene dopo la chiusura dell'esercizio ed il PVC era stato notificato nell'esercizio in chiusura.

Tuttavia, alla data di chiusura dell'esercizio si era già in grado di conoscere con esattezza sia l'**esistenza** della passività sia l'**ammontare**, anche se la scelta di avvalersi di uno strumento di sanatoria fiscale è avvenuta dopo il 31 dicembre 2022. Pertanto, non ravvisandosi il carattere di indeterminatezza o probabilità proprio dei fondi rischi e oneri, deve ritenersi corretta la rilevazione di un **debito tributario** (D12 del passivo patrimoniale).

Il convincimento trova una sua ratio sulla base del combinato disposto dei principi contabili nazionali OIC 19 e OIC 31 che, brevemente riassunti e calati nel caso in esame, individuano i debiti tributari come la voce del bilancio atta ad accogliere le passività per *imposte certe e determinate*, quali quelle dovute da accertamenti definitivi o contenziosi chiusi, mentre il fondo per imposte, anche differite (B2 dello stato patrimoniale), accoglie le passività per imposte probabili, per cui l'ammontare o la data di sopravvenienza è indeterminato alla chiusura dell'esercizio. Ne sono un esempio le imposte che derivano da accertamenti non definitivi e contenziosi in corso.

Dunque, in ragione dell'assoluta certezza in merito all'esistenza del debito, all'importo da corrispondere nonché alle scadenze di versamento, tali oneri non possono che trovare esposizione nella voce dei debiti tributari.

 Quesiti operativi

Tregua fiscale e ravvedimento operoso

11 Aprile 2024 | **Federico Gavioli**

Un cliente non ha versato la seconda rata (di 100) scadente il 02/04/2024, relativa alla sanatoria delle violazioni formali (codice TF44). È possibile effettuare il ravvedimento?

La Legge di Bilancio 2023, veicolata nella L. 197/2022, ha previsto che per perfezionare la sanatoria delle violazioni di natura formale occorre provvedere al pagamento di 200 euro per ciascun anno d'imposta e alla rimozione dell'irregolarità. Il pagamento dei 200 euro per anno andava eseguito entro il 31 ottobre scorso; tuttavia, veniva prevista la possibilità di pagare in due rate:

- la prima, sempre entro il 31 ottobre 2023;
- la seconda entro il 31 marzo (quindi entro il 2 aprile, considerando le festività di Pasqua e Pasquetta).

L'adempimento va eseguito utilizzando il modello F24, nel quale deve essere riportato il codice tributo "TF44", istituito con la Ris. AE 14 febbraio 2023 n. 6/E.

Non si è riscontrato, nella molta documentazione consultata, la possibilità di ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso per questa particolarissima modalità di sanatoria.

 QuotidianoPiù

Ravvedimento speciale: versamento ultima rata entro il 20 dicembre 2024

Francesco Villante

Entro il **20 dicembre 2024** i contribuenti che hanno aderito al **ravvedimento speciale** della **Tregua fiscale** del 2023 dovranno versare l'**ultima rata**. Coloro che, invece, non hanno fruito di tale possibilità, potranno aderire a una diversa tipologia di ravvedimento, se entro il **12 dicembre 2024** accedono al **CPB**.

Rottamazione: versamento della settima rata entro il 28 febbraio 2025

Francesco Villante

Per mantenere i benefici della **rottamazione-quater** è necessario versare la **settima rata** entro il termine del **28 febbraio 2025** che, con i **giorni di tolleranza** aggiuntivi concessi dalla legge, slitta al **5 marzo**. Come procedere al **versamento**?

 Dottrina / Riviste

Rottamazione tra sospensione ed estinzione automatica dei giudizi pendenti

30 Ottobre 2024 | **Raimondo D'antonio**

L'applicazione della definizione agevolata dei carichi affidati all'Agente della Riscossione (art. 1 c. 236 L. 197/2022) offre un'incertezza interpretativa che ha prodotto, a distanza di soli tre giorni, la pubblicazione di due pronunce della Cassazione dal tenore diametralmente opposto. Si delinea una fattispecie di estinzione del processo o una sospensione? Riflessioni sul punto in attesa di un auspicato intervento delle Sezioni Unite.

Premessa

Secondo recente arresto di Legittimità (Cass. 11 settembre 2024 n. 24428) in tema di definizione agevolata dei carichi affidati all'Agente della Riscossione ai sensi dell'art. 1, c. 231 – 252, L. 197/2022 (Rottamazione-Quater), il comma 236 della norma delinea una fattispecie di estinzione del processo che non postula necessariamente il previo pagamento dell'intero ammontare dovuto in ragione del piano rateale concordato, presupponendo ex lege esclusivamente che si sia perfezionata la **procedura amministrativa** di rottamazione sulla base, da un lato, della dichiarazione del contribuente di volersi avvalere della procedura impegnandosi a rinunciando ai giudizi in corso, seguita dalla comunicazione dell'Agenzia Riscossione con il piano di pagamento con relative scadenze, e che siano documentati in giudizio i soli **pagamenti medio tempore** già effettuati con riferimento alla procedura di definizione prescelta.

Tale pronuncia, però, dopo pochi giorni è stata ribaltata dalla stessa Corte la quale ha reinterpretato la summenzionata normativa in chiave puramente letterale, affermando che in caso di adesione alla definizione agevolata dei carichi affidati all'Agenzia delle Entrate Riscossione (c.d. Rottamazione Quater), il giudizio pendente avente ad oggetto i carichi inclusi nella definizione deve essere sospeso fino alla data dell'**ultima rata** prevista per il pagamento, non postulandosi fino a tale momento alcuna fattispecie tale da giustificare una cessazione della materia del contendere (Cass. 14 settembre 2024 n. 24479).

Profili procedurali della Rottamazione Quater

Ai sensi dell'art. 1, c. 231, L. 197/2022 i debiti risultanti dai **singoli carichi** affidati agli Agenti della Riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022 potevano essere estinti senza corrispondere le somme aventi natura di interessi e di sanzioni, interessi di mora di cui all'art. 30, c.1, DPR 602/73, sanzioni e somme aggiuntive di cui all'art. 27, c. 1, D.Lgs. 46/99 unitamente alle somme maturate a titolo di **aggio**.

Il contribuente poteva, cioè, estinguere il proprio debito derivante dal ruolo esattoriale limitandosi a versare le sole 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.

Tale pagamento poteva avvenire in una unica soluzione ovvero, previa richiesta, nel numero massimo di diciotto rate, la prima e la seconda delle quali, ciascuna di importo pari al 10% delle somme complessivamente dovute ai fini della definizione.

L'**accesso** alla **procedura di definizione** agevolata non era automatico, bensì subordinato alla espressa **richiesta** del **contribuente** da presentare esclusivamente attraverso i canali telematici messi a disposizione dall'Agenzia Entrate Riscossione ed inderogabilmente entro e non oltre il – prorogato – termine del 30.06.2023 (scadenza precedente era il 30.04.2023).

La Rottamazione Quater in rapporto ai giudizi pendenti

L'art. 1, c. 236, L. 197/2022, ha previsto che i contribuenti che intendessero aderire alla definizione agevolata e che, al contempo, fossero parti in processi pendenti aventi ad oggetto tutti od alcuni degli specifici ruoli esattoriali da "rottamare", dovessero, in sede di presentazione dell'istanza, assumere l'impegno a rinunciare ai medesimi giudizi.

Tali giudizi potevano essere sospesi dal Giudice, su istanza del contribuente previo deposito della domanda di definizione agevolata nonché dei pagamenti medio tempore eseguiti – anteriormente all'udienza in cui veniva chiesta la sospensione.

L'**estinzione del giudizio** era, poi, subordinata all'effettivo **perfezionamento** della **definizione** e alla produzione, nello stesso giudizio, della documentazione attestante i pagamenti effettuati.

Tale previsione va necessariamente letta in combinato con il successivo comma 241, secondo il quale entro il 30 settembre 2023, l'Agente della Riscossione comunicava ai contribuenti istanti 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 tempistica amministrativa determinava un **vuoto temporale** tra il giorno di presentazione (al più tardi 30 giugno 2023) ed il 30 settembre 2023 e, in presenza di eventuali udienze fissate in tale frangente, al contribuente era consentita la sola presentazione della domanda di definizione, non essendo stato possibile eseguire alcun pagamento.

L'individuazione dell'effettivo momento estintivo del processo, però, per dettato normativo non era ricollegabile alla mera dichiarazione stragiudiziale d'impegno resa in sede di domanda di definizione, in quanto la norma prevedeva espressamente che l'estinzione fosse subordinata al cd. "*effettivo perfezionamento della definizione*" ovvero alla produzione, nello stesso giudizio, anche della **documentazione** attestante i **pagamenti effettuati**, senza specificare però quanti fossero necessari e sufficienti ai fini della predetta "formalizzazione".

Tale ambiguità normativa ha generato frammentarie e diverse pronunce con diverso trattamento per contribuenti che versavano, invece, in identiche situazioni (tra le varie meri rinvii, sospensioni dei processi sino a conclusione dei pagamenti, estinzioni immediate alla presentazione dei pagamenti eseguiti sino a quella udienza, *et similia*).

Gli incerti interventi della Corte di Cassazione

Con Ordinanza n. 24428 dell'11.09.2024 la Suprema Corte ha in un primo momento interpretato la predetta normativa statuendo che il comma 236 delinea una fattispecie di **estinzione del processo**, che non postula necessariamente il previo pagamento dell'intero ammontare dovuto in ragione del piano rateale concordato, presupponendo *ex lege* esclusivamente che si sia perfezionata la procedura amministrativa di rottamazione sulla base, da un lato, della dichiarazione del contribuente di volersi avvalere della procedura impegnandosi a rinunciare ai giudizi in corso, seguita dalla comunicazione dell'Agenzia Riscossione su numero, ammontare delle rate e relative scadenze, e che siano documentati in giudizio i soli pagamenti *medio tempore* già effettuati con riferimento alla procedura di definizione prescelta.

Le stessa Corte di legittimità, però, con Ordinanza n. 24479 del 14 settembre 2024, a distanza quindi di soli tre giorni ribalta completamente il principio poc'anzi espresso, interpretando in maniera opposta l'art. 1, c. 236, L. 197/2022, affermando che in caso di adesione alla definizione agevolata dei carichi affidati all'Agenzia delle Entrate Riscossione (c.d. Rottamazione Quater), il **giudizio** pendente avente ad oggetto i carichi inclusi nella definizione deve essere **sospeso** fino alla data dell'ultima rata prevista per il pagamento, non potendosi dichiarare l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere prima dell'effettivo perfezionamento della definizione e della produzione della documentazione attestante i pagamenti effettuati.

In conclusione

Ciò che emerge dal confronto tra il dettato normativo del citato art. 1, c. 236, L. 197/2022 è, da un lato, la scelta del legislatore di aver regolamentato il **rapporto** tra la **definizione agevolata** dei **carichi** esattoriali e **processi pendenti** attraverso una **formula** eccessivamente elastica dal punto di vista interpretativo, qualificabile addirittura in bianco dal punto di vista della concreta applicazione.

Dall'altro l'incertezza interpretativa di tale norma ha prodotto, a distanza di soli tre giorni, la pubblicazione di due pronunce della Suprema Corte di Cassazione dal tenore diametralmente opposto.

La prima propendente per l'estinzione del processo alla sola presentazione dell'istanza e produzione dei pagamenti seguiti fino all'**udienza** - ndr di estinzione; tale pronuncia non era esente da perplessità poiché, a mero titolo esemplificativo, non chiariva l'ipotesi in cui tra la presentazione della domanda di definizione agevolata e la prima udienza utile del processo pendente, i pagamenti del contribuente non fossero risultati regolari.

Tale interpretazione aveva, però, il vantaggio di semplificare la gestione processuale rimettendo alla **responsabilità e diligenza** del contribuente il rispetto delle rate della rottamazione, consapevole del fatto che oramai avesse rinunciato alla tutela giurisdizionale.

La seconda ordinanza invece, da un lato sembra propendere per un'interpretazione letterale della normativa la quale, come anticipato, non ha mai espressamente previsto la fattispecie estintiva del processo alla mera presentazione della domanda di definizione e primo od alcuni pagamenti eseguiti fino all'udienza.

La lettura fornita dall'Ordinanza interlocutoria del 14 settembre 2024 appare, infatti, più vicina alle norme processuali che a quelle amministrative con la conseguenza, non poco disagiata, di dover monitorare i processi fino alla conclusione del pagamento delle rate ovvero fino all'emissione di provvedimenti di decadenza dalla rottamazione in caso di omesso pagamento.

Il contrasto tra le pronunce impone necessariamente l'intervento delle Sezioni Unite al fine di evitare, come già sta accadendo, interpretazioni processuali di merito diverse tra loro, con non pochi disagi per i cittadini e per gli operatori di diritto.

 Dottrina / Riviste

Ravvedimento operoso (anche speciale) e risvolti penali

30 Maggio 2023 | **Angelo Sozzi** **Lia Paggi**

L'istituto "a termine" del ravvedimento operoso speciale e quello "strutturale" del ravvedimento operoso ordinario necessitano di un approfondimento alla luce delle implicazioni in rapporto con alcuni reati di matrice penal-tributaria

normati dal D.Lgs. 74/2000 (anche laddove vi siano accessi, ispezioni o verifiche). Cerchiamo di fornire alcuni spunti di riflessione sui pro e contro del ricorso a questo (talvolta costoso) rimedio.

Rapporti tra ravvedimento operoso speciale ed ordinario

L'art. 1 c. 174 e ss. L.197/2022, ha introdotto una speciale forma di ravvedimento operoso, circoscritto alle **violazioni** riguardanti le dichiarazioni su **tributi amministrati** dall'Agenzia delle Entrate. Requisito essenziale per l'operatività di questo istituto è la presentazione della dichiarazione (sono esclusi i casi di omessa dichiarazione) che dovrà inoltre essere riferita all'annualità 2021 o precedenti. Le principali differenze tra i due istituti (**ravvedimento speciale** e ravvedimento **ordinario**) sono rinvenibili nella misura della sanzione (che per il ravvedimento operoso è pari ad 1/8 del minimo edittale in luogo dei diversi abbattimenti previsti dall'art. 13 D.Lgs. 472/97 a seconda del momento nel quale si provvede a sanare) e nella possibilità, per il neo-introdotto istituto, di pagare a rate. Il perfezionamento del ravvedimento speciale si ha con il pagamento della prima rata entro il 30/09/2023 e con la rimozione dell'irregolarità. Sembra pertanto non potersi applicare il cosiddetto ravvedimento **parziale** o **frazionato**, disciplinato dall'art. 13-bis D.Lgs. 472/97: la sanzione deve quindi essere pagata per intero (ferma restando la piena libertà di decisione del contribuente sulle violazioni da sanare). Rispetto al ravvedimento ordinario, il contribuente che ha optato per la rateazione degli importi dovuti con il ravvedimento speciale, non è intaccato dall'eventuale notifica di uno degli **atti inibitori** di tale definizione (**atto di liquidazione**, di **accertamento** o di **recupero**, di **contestazione** e di **irrogazione** delle **sanzioni**, comprese le comunicazioni derivanti dai controlli formali delle dichiarazioni), in quanto la definitività del rapporto è prevista per legge, fermo restando però il rispetto delle scadenze dei pagamenti delle singole rate come intervallate dalle disposizioni statuite (così l'omesso pagamento comporterà l'iscrizione a ruolo degli importi ancora dovuti). Pur non esistendo un esplicito rinvio normativo all'art. 13 D.Lgs. 472/97, stante la stretta correlazione tra i due istituti, sembra legittimo poter applicare i principi enunciati da giurisprudenza e prassi sul ravvedimento ordinario anche al ravvedimento speciale. Non opereranno quindi gli istituti del **cumulo giuridico** e della **continuazione** di cui all'art. 12 D.Lgs. 472/97.

Per quanto attiene agli aspetti penali, la legge di bilancio 2023 non ha previsto alcuna disposizione speciale; pertanto, varranno le regole ordinarie operanti per il ravvedimento operoso speciale. La questione si ritiene davvero delicata e di estrema importanza nella valutazione dell'operatore nella scelta di avvalersi o meno del ravvedimento. Vediamo quindi nel dettaglio i riflessi del ravvedimento operoso in ambito penal-tributario.

Ravvedimento operoso e comparto penale

Come anticipato, la scelta di effettuare o meno il ravvedimento operoso va fatta con cognizione di causa e ponderando diversi aspetti. Vero è infatti che spesso il ravvedimento operoso potrebbe avere, stante l'inapplicabilità del cumulo giuridico e della continuazione, un peso finanziario maggiore rispetto ad altri istituti (si pensi all'**acquiescenza** per esempio), tuttavia tale maggior esborso potrebbe, in determinate circostanze, essere utile per ottenere una composizione della posizione penale. Si pensi alle violazioni tributarie che possano configurare reato penale ai sensi del D.Lgs. 74/2000. Ebbene, in determinate circostanze, tempistiche e per determinati reati (non tutti), il ravvedimento operoso potrebbe essere il lasciapassare per ottenere una **causa di non punibilità** (art. 13 D.Lgs. 74/2000) o, almeno, una **circostanza attenuante** della pena (con disapplicazione delle **pene accessorie**) o l'accesso al **patteggiamento** (art. 13-bis D.Lgs. 74/2000).

Il legislatore, dal punto di vista penale, è da sempre tendenzialmente restio all'idea di premiare con la non punibilità **condotte post delictum**, perché tale previsione stride con la funzione general-preventiva della pena. Tuttavia, la storia insegna che ci sono state numerose eccezioni a questo principio, rappresentate dalle varie norme condonistiche che si sono susseguite nel tempo: si pensi al cd "scudo fiscale" di cui al DL 350/2001, al "condono fiscale" di cui alla L. 289/2002

nonché al secondo “scudo fiscale” del DL 78/2009. Anche la disciplina della cd “*voluntary disclosure*”, di cui alla L. 186/2014, ha introdotto una causa di non punibilità (relativa ai soli **reati tributari** di cui agli artt. 2,3,4,5,10-bis e 10-ter D.Lgs. 74/2000 ed ai reati penali, non tributari, di cui agli artt. 648-bis, 648-ter e 648-ter 1 c.p.) per tutti i contribuenti che avessero positivamente completato la **procedura di autodenucia**. Tutti provvedimenti, questi, che sono però sempre stati il frutto di una legislazione eccezionale, soggetta a termini di decadenza, per effettuare l'**opzione di resipiscenza**. È solo con l'integrale sostituzione dell'art. 13 D.Lgs. 74/2000 ad opera dell'art. 11 D.Lgs. 158/2015 (cd “*riforma del sistema sanzionatorio tributario*”) che viene introdotta la prima causa di non punibilità “strutturale” al reato tributario. Si tratta di un punto di svolta anche nella funzione della sanzione penale stessa che, soprattutto in ambito penale tributario, diventa sempre più il mezzo per la coazione alla composizione amministrativa della questione.

Oggi è quindi possibile ottenere la non punibilità penale per alcuni reati tributari e tale risultato può essere conseguito anche attraverso l'istituto del ravvedimento operoso. In particolare, il c. 1 dell'art. 13 D.Lgs. 74/2000 si occupa dei **reati di omesso versamento** (artt. 10-bis, 10-ter, 10-quater c. 1 D.Lgs. 74/2000). Per questo tipo di reati non si ritiene operante il ravvedimento speciale, introdotto dalla L. 197/2022, in quanto i **delitti di omesso versamento IVA, di ritenute fiscali e di compensazione di crediti** non spettanti sembrano piuttosto riguardare la definizione degli avvisi bonari dell'art. 1 c. 153 L. 197/2022. L'art. 1, c. 174 L.197/2022 esclude infatti dal ravvedimento operoso speciale “*le violazioni definibili ai sensi dei commi da 153 a 159 e da 166 a 173*” (sul punto si veda l'interpretazione restrittiva fornita dalla Circ. AE 27 gennaio 2023 n. 2/E). Invece, per i reati dichiarativi il ravvedimento operoso speciale è utilizzabile e consente di ottenere l'attenuante ex art. 13-bis D.Lgs. 74/2000 o la non punibilità ex art. 13 c. 2 D.Lgs. 74/2000. I reati di omesso versamento restano comunque definibili con il ravvedimento “ordinario” (art. 13 D.Lgs. 472/97). In questo caso il legislatore penale non ha richiesto la spontaneità dell'iniziativa. La *ratio* di tale previsione si rinviene nel fatto che le imposte inizialmente non versate (e poi ravvedute), sono state dichiarate e ciò rende sufficiente la **sanzione amministrativa**. Sarà quindi possibile ottenere la non punibilità estinguendo, anche mediante ravvedimento, i debiti tributari comprensivi di sanzioni amministrative ed interessi entro la dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado. Ciò anche qualora siano iniziati **accessi ispezioni o verifiche**, purché siano rispettati i confini imposti dalla normativa tributaria (non sarà possibile quindi il ravvedimento nel caso in cui siano già stati notificato l'avviso di accertamento, di liquidazione, l'atto di recupero o le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter DPR 600/73 nonché 54-bis DPR 633/72).

Per quanto riguarda invece i **reati dichiarativi** (artt. 2,3,4 e 5 D.Lgs. 74/2000) occorre riferirsi al secondo comma dell'art. 13 D.Lgs. 74/2000. Sul punto, il timore del legislatore di una monetizzazione del rischio penale è ancora più evidente che nei reati di versamento. L'evoluzione normativa (che ha condotto all'attuale comma secondo dell'art. 74 citato) testimonia la gradualità con la quale si è giunti ad ammettere l'esimente penale anche per i reati di natura fraudolenta (artt. 2 e 3 D.Lgs. 74/2000). Un primo passo di apertura da parte del legislatore si è avuto con il D.Lgs. 158/2015 (in attuazione dell'art. 8 della Legge delega n. 23/2014) mediante il quale è stata inserita, al c. 2 dell'art. 13 D.Lgs. 74/2000, una causa di non punibilità, limitatamente ai **reati di infedele** (art. 4) ed **omessa dichiarazione** (art. 5), subordinata al perfezionamento del ravvedimento intervenuto prima della formale conoscenza dell'inizio di qualunque **attività ispettiva, di accertamento amministrativo, o di procedimenti penali**. È stato inoltre introdotto l'art. 13-bis D.Lgs. 74/2000 che ha previsto l'attenuazione della sanzione penale, fino alla metà, quale effetto dell'adempimento dell'obbligazione tributaria, fuori dai casi di non punibilità, nonché (al c. 2) la possibilità di chiedere l'applicazione della pena ai sensi all' art. 444 c.p.p. (patteggiamento) in caso di pagamento integrale degli importi dovuti per estinguere i **debiti tributari** (anche a seguito delle speciali **procedure conciliative e di adesione** all'accertamento previste dalle norme tributarie). È solo con l'introduzione dell'art. 39 c. 1 lett. q-bis) DL 124/2019 che sono stati inseriti al secondo comma dell'art. 13 D.Lgs. 74/2000 i reati di cui agli artt. 2 e 3 D.Lgs. 74/2000, permettendo così l'accesso al ravvedimento anche per le ipotesi di **dichiarazione fraudolenta**. Pertanto, oggi, per guadagnare la non punibilità nel caso dei reati di:

- Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o documenti per operazioni inesistenti (art. 2 D.Lgs. 74/2000);
- dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 D.Lgs. 74/2000);
- dichiarazione infedele (art. 4 D.Lgs. 74/2000);
- dichiarazione omessa (art. 5 D.Lgs. 74/2000).

il pagamento dei debiti tributari, sempre al lordo di sanzioni e interessi, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, deve avvenire 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 (art. 13 c. 2 D.Lgs. 74/2000). Anche la posizione della prassi, da sempre restia ad ammettere l'operatività dell'**esimente penale**, su reati di natura fraudolenta, in caso di ravvedimento operoso (Circ. MEF 10 luglio 1998 n. 180/E e Circ. GDF 6 dicembre 2017 n.1/2018) ha recepito la modifica normativa e superato la preclusione (Circ. AE 12 maggio 2022 n. 11/E). Quest'ultimo documento di prassi è particolarmente interessante anche perché prende posizione per il caso del reato di omessa dichiarazione (art. 5 D.Lgs. 74/2000) specificando che *"L'esclusione della punibilità disposta per il reato di cui all'articolo 5, dal citato articolo 13, comma 2, ricorre anche nell'ipotesi di presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, al verificarsi delle condizioni ivi contemplate"*. Sul punto il testo di legge, per come scritto (*"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"*) aveva generato in parte della dottrina il dubbio che la locuzione *"entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo"* non fosse da riferirsi solo al caso di dichiarazione omessa (collegata al reato di cui all'art. 5 D.Lgs. 74/2000), ma anche al ravvedimento operoso (e quindi ai reati di cui all'art. 2, 3 e 4 D.Lgs. 74/2000). Oggi, sembra quindi invece prevalere l'interpretazione (in vero anche conforme alla *ratio* della norma per come illustrata nella Relazione Illustrativa al D.Lgs. 158/2015) che tiene distinte le due fattispecie (ravvedimento e dichiarazione omessa) ed ancora il termine della presentazione della dichiarazione successiva al solo caso di dichiarazione omessa. Dal punto di vista della **misura sanzionatoria amministrativa**, si ricorda che per il caso della dichiarazione omessa, perché presentata oltre il termine di 90 giorni dalla scadenza, non essendo possibile sanare la violazione commessa presentando una **dichiarazione integrativa**, le sanzioni dovute per beneficiare della non punibilità del reato di omessa dichiarazione devono comunque essere versate in misura piena. Dal quadro normativo delineato emerge che un elemento davvero delicato da valutare per la scelta di effettuare o meno il ravvedimento operoso, in riferimento ai reati dichiarativi, è quello relativo al momento in cui si ha la *"formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali"* che, ai sensi del c. 2 dell'art. 13 D.Lgs. 74/2000, che rappresenta il limite oltre al quale il ravvedimento non permette più di raggiungere la causa di non punibilità. Tale "formale conoscenza" non deve essere maturata né in ambito penale né in ambito tributario. Per quanto attiene al versante penale la formale conoscenza di procedimenti penali può essere rappresentata dall'avvenuta notificazione all'indagato degli atti che il Codice di procedura penale contempla proprio nell'ottica di portarlo a conoscenza dell'apertura del procedimento.

Ci si riferisce, per esempio, all'informazione di garanzia, all'**avviso di conclusione delle indagini preliminari**, all'avviso di richiesta di proroga del termine delle indagini preliminari, alle ordinanze o ai decreti applicativi di **misure cautelari personali reali**, all'avviso di fissazione di un'udienza camerale a seguito di opposizione alla **richiesta di archiviazione**, all'invito a rendere **interrogatorio**, al **decreto penale di condanna**. All'infuori di questi casi, anche se il soggetto fosse indagato a sua insaputa, resterebbe comunque possibile effettuare il ravvedimento operoso e raggiungere la causa di non punibilità. Più

complicata è l'individuazione del momento in cui si perfeziona la "formale conoscenza" di cui al c. 2 del D.Lgs. 74/2000 in ambito tributario. Alcune indicazioni e precisazioni si possono rinvenire dalla prassi emanata in tema di **voluntary disclosure**, visto che l'art. 5-quater c. 2 DL 167/90 ricalca il c. 2 dell'art. 13 D.Lgs. 74/2000. Certamente un controllo *in loco* da parte dei verificatori integrerà la "conoscenza formale" tributaria e lo stesso dicasi per il caso di altre attività di controllo c.d. "a tavolino": inviti, questionari, richieste di cui agli artt. 51 DPR 633/72 e art. 32 DPR 600/73, nonché per gli **avvisi di recupero** crediti e per gli atti di irrogazione delle sanzioni.

Conclusioni

La scelta di effettuare o meno il ravvedimento operoso, quando siano coinvolti reati di natura penale (ricompresi negli artt. 13 e 13-bis D.Lgs. 74/2000), come visto, è certamente delicata e richiede la ponderazione di molti fattori. Ravvedere significa, in linea generale, aumentare il carico sanzionatorio amministrativo perché occorre sanare ogni violazione (anche le prodromiche) senza che possa operare il meccanismo della continuazione e del cumulo giuridico. Questo peso potrebbe però essere controbilanciato dal raggiungimento di un'esimente penale. Il focus è comunque rappresentato dalla tempestività dell'azione, in quanto lo spartiacque del pagamento entro la dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, consente, se rispettato, di "prenotarsi", almeno, se non un'esimente, almeno un'attenuante ai sensi dell'art. 13-bis D.Lgs. 74/2000.

 QuotidianoPiù

Definizione liti tributarie: dubbi sulla natura giuridica delle somme versate

Francesco Villante

L'**AIDC** ha diramato la **Norma di Comportamento n. 226** mediante cui ha chiarito che le somme versate da un contribuente in occasione della definizione delle **controversie tributarie** pendenti mantengono la natura giuridica del **tributo** in contestazione.

 QuotidianoPiù

Rottamazione-quater: il giudizio resta sospeso nelle more della rateizzazione

Andrea Carinci | Adriana Patumi

La Suprema Corte, con ordinanza n. 24428/2024, aveva stabilito la necessaria estinzione del giudizio nelle more della rateizzazione nell'ambito della c.d. **Rottamazione-quater**, salvo poi tornare sui propri passi con **ordinanza interlocutoria n. 24479**, con la quale ha invece statuito la **sospensione del processo**.

 QuotidianoPiù

Definizione agevolata delle liti pendenti: dubbi sulla costituzionalità

La CGT II della Calabria ha rimesso gli atti alla **Corte Costituzionale** ritenendo che la norma agevolativa, introdotta dalla **Legge di bilancio 2023**, crei disparità di trattamento, mettendo sullo stesso piano chi ha pagato solo la prima rata e chi ha versato l'intero, oltre a prevedere una **procedura di estinzione del processo** e della materia del contendere rimessa esclusivamente a iniziative del contribuente.

 QuotidianoPiù

Rinuncia agevolata: l'analisi dell'Agenzia delle Entrate

Paolo Parisi

La speciale forma di **definizione agevolata** delle **controversie tributarie pendenti** dinanzi alla **Corte di Cassazione** aventi ad oggetto **atti impositivi** è oggetto di un'attenta analisi nella **circolare n. 21/2023** pubblicata ieri dall'**Agenzia delle Entrate**.

 QuotidianoPiù

Ravvedimento speciale ammesso per i redditi di fonte estera

Francesco Villante

Le violazioni relative all'omessa tassazione dei **redditi di fonte estera**, all'IVAFE e all'IVIE, sono oggetto di **ravvedimento speciale** purché non siano rilevabili in sede di controllo automatizzato. Invece, non possono essere oggetto di ravvedimento speciale le violazioni degli obblighi legati al **monitoraggio fiscale**.

 QuotidianoPiù

Rottamazione e definizione delle liti pendenti: scadenze asimmetriche

Carlo Nocera

Il differimento del termine per la presentazione dell'istanza di **definizione delle liti fiscali pendenti**, disposto dal DL 34/2023, crea qualche problema al contribuente alle prese con la possibile alternativa della "**Rottamazione quater**" i cui termini di adesione non sono stati modificati.

 QuotidianoPiù

Comunicazioni Lipe: possibile la definizione agevolata

Vincenzo Cristiano Angelo Carlo Colombo

La **definizione agevolata degli avvisi bonari** è applicabile anche alle somme dovute a seguito dei controlli automatizzati dei dati delle **liquidazioni periodiche IVA**. Lo ha precisato l'**Agenzia delle entrate** risolvendo i dubbi sul tema posto che, peraltro, le Lipe non sono esplicitamente richiamate nel perimetro delle disposizioni applicative della norma.

 Dottrina / Riviste

Tregua fiscale: i nuovi chiarimenti dell'Agenzia

03 Aprile 2023 | Renato Portale

La Legge di Bilancio 2023, come noto, è intervenuta prevedendo diverse misure deflattive. Dopo i primi chiarimenti, la Circ. AE 20 marzo 2023 n. 6/E ha fornito - con lo schema di domanda/risposta per argomenti - ulteriori interpretazioni alla luce dei quesiti posti da ordini professionali e associazioni di categoria. Si commentano gli spunti principali, considerando anche gli aspetti temporali incisi dal nuovo Decreto Bollette.

La Legge di Bilancio 2023 è intervenuta prevedendo diverse misure deflattive (c.d. **Tregua fiscale**). Con le Circ. AE 13 gennaio 2023 n. 1/E e 27 gennaio 2023 n. 2/E, l'Agenzia ha fornito i primi chiarimenti.

Da ultimo, con la Circ. AE 20 marzo 2023 n. 6/E, l'Agenzia ha fornito – attraverso lo schema della domanda-risposta suddiviso per argomento – ulteriori chiarimenti interpretativi alla luce dei quesiti posti dagli ordini professionali e dalle associazioni di categoria.

Si riportano le risposte ai quesiti formulati facendo riferimento ai commi dell'art. 1 della Legge di bilancio 2023, suddivisi per argomenti.

Definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni (art. 1 c. da 153 a 159 L. 197/2022)

1) Per le **dilazioni in corso**, le **sanzioni** nella nuova misura del **3%** vengono rideterminate sull'importo residuo, calcolato per differenza tra l'importo dell'imposta richiesto con la comunicazione e l'importo dell'imposta versato. Per **determinare l'imposta residua** al 1° gennaio 2023 occorre preliminarmente imputare i versamenti effettuati entro il 31 dicembre 2022 in **proporzione** alle singole voci indicate nella comunicazione, relative a imposta, sanzioni e interessi. Nell'ammontare versato entro il 31 dicembre 2022 occorre includere anche l'**importo dell'eventuale rata scaduta** entro la predetta data ma **versata successivamente**, entro la scadenza della rata successiva (ad esempio, rata scaduta in data 31 ottobre 2022 ma versata entro il 31 gennaio 2023).

2) Le dilazioni di comunicazioni di irregolarità **già decadute** alla data del **1° gennaio 2023**, per omesso pagamento di taluna delle rate successive alla prima, anche se non ancora affidate all'agente della riscossione alla data del 30 giugno 2022, **non** possono **beneficiare** della **definizione** degli avvisi bonari.

3) **Non si decade** dalla **definizione** agevolata in caso di **mancato o ritardato pagamento**, per pochi giorni, di **una sola** delle **rate** del piano dei pagamenti. I benefici della definizione sono conservati anche nelle ipotesi di **lieve inadempimento** previste dall'art. 15-ter DPR 602/73.

4) Se un contribuente - con riferimento ad una rata scaduta entro il 31 dicembre 2022 - ha versato la sola imposta, non può includere nella definizione agevolata la sanzione dovuta (relativa alla predetta rata), che deve essere **versata nella misura originariamente prevista**, entro la scadenza della rata successiva.

5) Con riferimento alle **rateizzazioni in corso**, per beneficiare della riduzione sanzionatoria sul debito residuo è necessario che il pagamento rateale prosegua, senza soluzione di continuità, secondo le scadenze previste dall'originario piano di rateazione, usufruendo eventualmente dell'estensione fino a venti rate trimestrali.

6) L'**aumento a regime a venti rate trimestrali** vale sia per la rateazione delle somme dovute a seguito dei **controlli automatizzati** eseguiti ai sensi degli artt. 36-bis DPR 600/73 e 54- bis DPR 633/72 sia per la rateazione delle somme dovute a seguito dei **controlli formali** eseguiti ai sensi dell'art. 36-ter DPR 600/73.

Regolarizzazione delle irregolarità formali (commi da 166 a 173 L. 197/2022)

1) La **rimozione** delle **irregolarità od omissioni** non è necessaria, ad esempio, nei casi in cui la norma sanzionatoria dispone la **sola applicazione** delle **sanzioni** ed è invece obbligatoria nell'ipotesi, ad esempio, di irregolare tenuta e conservazione delle scritture contabili. Pertanto, la **rilevanza** della **violazione formale** ai fini delle **attività di controllo** non costituisce circostanza dirimente per stabilire se la rimozione della violazione regolarizzata risulti o meno necessaria.

2) L'**errata indicazione** del **codice "natura"** nella **fattura elettronica**, laddove non incida sulla corretta liquidazione dell'imposta, rappresenta una **violazione meramente formale**. Costituiscono violazioni formali, sanabili con il pagamento di 200 euro per periodo d'imposta: i) sia l'**invio tardivo** delle **fatture elettroniche** allo SdI, oltre i termini ordinari, ma correttamente incluse nella liquidazione IVA di competenza con relativo versamento dell'imposta ii) sia i **corrispettivi elettronici** correttamente **memorizzati e non inviati** all'**Agenzia** delle entrate, ma correttamente inseriti in contabilità con relativa liquidazione dell'IVA dovuta.

Si fa presente che il DL 34/2023 (cd. **Decreto Bollette**, art. 21) ha posticipato dal 31 marzo 2023 al **31 ottobre 2023** il termine di pagamento dei 200 euro per periodo di imposta.

Ravvedimento speciale delle violazioni tributarie (commi da 174 a 178 L. 197/2022)

1) Nel caso di un contribuente che, avendo presentato una dichiarazione integrativa a favore, intende provvedere a una **rettifica a sfavore** avvalendosi del ravvedimento speciale, deve integrare la **dichiarazione originaria**, tenendo conto ovviamente delle modifiche/integrazioni, a favore o a sfavore, intervenute medio tempore (anche versando eventuali crediti generati e utilizzati se annullati per effetto delle modifiche apportate con la successiva dichiarazione integrativa).

2) Le **violazioni accertabili** ai sensi dell'art. 41-bis DPR 600/73 (Accertamento parziale in base agli elementi segnalati dall'anagrafe tributaria) **non ostano** al **ravvedimento speciale**, purché non siano già state contestate.

Si fa presente che il DL 34/2023 (con l'art. 21) ha posticipato dal 31 marzo 2023 al **30 settembre 2023** sia il termine di pagamento delle somme/prima rata sia il termine per rimuovere la violazione. Viene fornita anche un'interpretazione autentica in base alla quale: a) nel ravvedimento speciale non rientrano le violazioni suscettibili di emergere da liquidazione automatica (come gli omessi versamenti) rilevabili ai sensi degli artt. 36-bis DPR 600/73 e 54- bis DPR 633/72 nonché le violazioni di natura formale definibili ai sensi dell'art. 1, commi 166-173, della legge di Bilancio 2023; b) nel ravvedimento vi rientrano tutte le violazioni che possono essere oggetto di ravvedimento ordinario commesse relativamente al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e a periodi d'imposta precedenti, purché la dichiarazione del relativo periodo d'imposta sia stata validamente presentata.

Adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento (commi da 179 a 185 L. 197/2022)

1) Gli atti derivanti dai **controlli** di cui all'art. 36-ter DPR 600/73 **non rientrano** nell'ambito di **applicazione** della **definizione agevolata** tramite **adesione** o **acquiescenza**, in quanto a tali atti non si applica, ordinariamente, né l'istituto dell'adesione, né l'istituto dell'acquiescenza. Tali atti possono invece ricadere nella procedura di **ravvedimento speciale** delle **violazioni tributarie** di cui ai commi da 174 a 178 fino al momento in cui non sia ricevuta la comunicazione dell'esito del controllo formale.

2) **Non rientrano** in tale agevolazione gli atti di cui all'art. 16 D.Lgs. 472/97, che **prevedono** l'**irrogazione** delle **sole sanzioni**.

3) Per i **PVC consegnati entro il 31 marzo 2023**, è possibile la **definizione** agevolata sia nel caso di istanza presentata dal contribuente (art. 6, c. 1, D.Lgs. 218/97) sia nell'ipotesi di invito di iniziativa dell'ufficio (art. 5 del predetto decreto legislativo), anche successivi al 31 marzo 2023, purché sia sottoscritto l'accertamento con adesione e lo stesso sia perfezionato con il pagamento.

Si fa presente che con il DL 34/2023 il legislatore ha previsto che se il PVC è consegnato entro il 31 marzo 2023, l'adesione rimane rafforzata senza limitazioni temporali quand'anche venga notificato un accertamento dopo la data del 31 marzo.

Lo stesso Decreto Bollette (art. 17 DL 34/2023) ha anche introdotto una **nuova adesione agevolata**: per gli atti impositivi (avvisi di accertamento, avvisi di rettifica e di liquidazione e atti di recupero) non impugnati e ancora impugnabili al 1° gennaio 2023 che sono divenuti definitivi, per omessa impugnazione, nel periodo compreso tra il 2 gennaio e il 15 febbraio 2023, il Legislatore permette di avvalersi dell'acquiescenza agevolata, con riduzione delle sanzioni a 1/18 del minimo, entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto-legge. Per gli atti impositivi definiti in acquiescenza nel periodo citato e per i quali è in corso la rateazione, con misura sanzionatoria "ordinaria", il decreto prevede la possibilità di rideterminazione della sanzione, in sostanza da ricondurre a 1/18, su istanza del contribuente entro il termine di versamento della prima scadenza successiva.

 QuotidianoPiù

Rottamazione-quater: quando versare la settima rata?

redazione Memento

Per mantenere i benefici della **definizione agevolata**, occorre versare la **settima rata** della **Rottamazione-quater** entro il **28 febbraio 2025** che, con i **giorni di tolleranza** concessi dalla Legge, slitta al **5 marzo 2025**. Lo ha ricordato l'Agenzia delle Entrate-Riscossione.

 QuotidianoPiù

Rinuncia al ricorso: revocabilità in caso di errore del Fisco

Emiliano Covino

La **sentenza n. 1997/2025** della **Cassazione** ha affrontato la questione della obbligatoria rinuncia al giudizio nel caso di **definizione agevolata dei carichi** affidati all'**AdeR** e la sua possibile revocabilità quando l'Amministrazione modifica le condizioni su cui si fondava la **decisione processuale del contribuente**.

 QuotidianoPiù

Rottamazione-quater riaperta fino al 30 aprile per i contribuenti decaduti

Francesco Villante

Entro il **30 aprile 2025** i contribuenti-debitori che non hanno rispettato il piano dei pagamenti rateali della **rottamazione-quater** avranno una nuova *chance* per essere riammessi alla procedura e per non perderne i relativi benefici. Lo prevede il **DDL di conversione del DL Milleproroghe** approvato dal Senato.
