



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

**Le definizioni fiscali
della Legge di bilancio 2023 e le novità in
tema di accertamento e riscossione
(L. 29 dicembre 2022, n. 197)**

(Circolare n. 2 del 10 gennaio 2023)

1. Premessa

La Legge di Bilancio per il 2023 (L. 29.12.2022 n. 197) – pubblicata sulla G.U. 29.12.2022 n. 303, S.O. n. 43 – si compone di 21 articoli, l'ultimo dei quali ne fissa l'entrata in vigore il 1° gennaio 2023 (salvo quanto diversamente stabilito in corrispondenza delle singole misure da essa recate).

L'analisi delle principali disposizioni fiscali ha formato oggetto della circolare AIDC n. 1 del 5 gennaio 2023.

Nella presente circolare ci si sofferma sulle novità in materia di definizioni fiscali e sulle altre novità in materia di accertamento e contenzioso. Si segnalano, in particolare:

- la definizione degli avvisi bonari (art. 1 co. 153-157);
- la sanatoria degli errori formali (art. 1 co. 166-173);
- il ravvedimento operoso speciale (art. 1 co. 174-178);
- la definizione degli accertamenti con adesione (art. 1 co. 179-185);
- la definizione degli avvisi di accertamento (art. 1 co. 179-185);
- la definizione degli avvisi di recupero dei crediti di imposta (art. 1 co. 179-185);
- la definizione delle liti pendenti (art. 1 co. 186-205);
- la conciliazione giudiziale agevolata (art. 1 co. 206-212);
- la rinuncia agevolata in Cassazione (art. 1 co. 213-218);
- la regolarizzazione degli omessi versamenti per le rate da istituti deflativi del contenzioso (art. 1 co. 219-221);
- lo stralcio dei ruoli sino a 1.000 euro (art. 1 co. 222-230);
- la rottamazione dei ruoli (art. 1 co. 231-252);
- il contrasto all'apertura di partite IVA fittizie (art. 1 co. 148-150);
- la dilazione degli avvisi bonari (art. 1 co. 159);
- la proroga dei termini di notifica delle cartelle di pagamento (art. 1 co. 158) e degli atti di contestazione delle sanzioni (art. 1 co. 171).

2. Novità in materia di definizioni fiscali

2.1. Ravvedimento operoso speciale (art. 1 co. 174-178)

Il ravvedimento speciale consente al contribuente di rimuovere alcune violazioni commesse nell'applicazione della legge fiscale. Questa sanatoria è però circoscritta a determinate casistiche.

Essa si differenzia dall'ordinario ravvedimento operoso *ex art. 13 del DLgs. 472/97* per la circostanza che le sanzioni sono ridotte a 1/18 del minimo e per la possibilità di versamento rateale.

Fermo quanto esposto, il ravvedimento speciale rispecchia comunque l'art. 13 del DLgs. 472/97.

Siamo in presenza di un istituto applicato dal contribuente, per cui non operano il cumulo giuridico e la continuazione di cui all'art. 12 del DLgs. 472/97, presupponendo valutazioni dell'ente impositore.

presentate".

Non possono dunque essere sanate le omesse dichiarazioni dei redditi, IVA e IRAP e del sostituto di imposta e le dichiarazioni presentate con ritardo superiore ai 90 giorni, considerate omesse dall'art. 2 co. 7 del DPR 322/98.

Violazioni dichiarative e prodromiche alla dichiarazione (fatturazioni, detrazione IVA)

Il ravvedimento concerne le violazioni *"riguardanti le dichiarazioni"*.

Non ci sono dubbi sul fatto che siano ravvedibili le violazioni che si sostanziano in una dichiarazione infedele punita, nella misura base, con una sanzione dal 90% al 180% dell'imposta *ex artt. 1, 2 e 5 del DLgs. 471/97*. È irrilevante l'evasione o, più in generale, la condotta che ha dato luogo all'infedeltà: si può trattare di costi indeducibili, inesistenti, ricavi non tassati, locazioni non dichiarate, indebita fruizione di agevolazioni e così via.

Volendo essere rigorosi, qualche dubbio potrebbe emergere per le violazioni prodromiche alla dichiarazione, come quelle sulla fatturazione omessa/infedele *ex art. 6 co. 1 del DLgs. 471/97* o per la detrazione IVA indebita *ex art. 6 co. 6 del DLgs. 471/97*.

A nostro avviso dette violazioni dovrebbero rientrare nel ravvedimento, essendo comunque riguardanti la dichiarazione, avendo un immediato riflesso sull'infedeltà della stessa. Non paiono invece ravvedibili le sanzioni prive di riflesso dichiarativo come l'omessa regolarizzazione del cessionario/committente.

Violazioni sui versamenti

Nel ravvedimento operoso speciale rientrano le violazioni che non possono beneficiare dell'art. 1 co. 153 della L. 197/2022.

Tale definizione riguarda gli avvisi bonari scaturenti da liquidazione automatica delle dichiarazioni (artt. 36-*bis* del DPR 600/73 e 54-*bis* del DPR 633/72) 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.

Quadro RW

L'art. 1 co. 176 della L. 197/2022 prevede: *"La regolarizzazione non può essere esperita dai contribuenti per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato"*.

È dunque chiaro che non possono essere regolarizzate le violazioni disciplinate dall'art. 5 del DL 167/90 in tema di monitoraggio fiscale, in breve l'omessa e/o infedele compilazione del quadro RW.

Rimane la possibilità di ravvedersi secondo l'art. 13 del DLgs. 472/97.

Versamenti

Ai fini del perfezionamento del ravvedimento speciale è necessario che il versamento di quanto dovuto avvenga entro il 31.3.2023.

Le modalità di pagamento saranno definite con provvedimento direttoriale. I codici tributo saranno istituiti con risoluzione.

Le modalità di attuazione della norma saranno dettate da un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

Violazioni oggetto di sanatoria

Per l'art. 1 co. 166 della 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"*. Al co. 170 si prevede che *"la procedura non può essere esperita dai contribuenti per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato"*.

Sono pertanto escluse le violazioni in tema di quadro RW e le violazioni oggetto di atti inerenti alla *voluntary disclosure*. 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 artt. 1, 2 e 5 del DLgs. 471/97*¹;
- le violazioni sulla fatturazione e sulla registrazione di operazioni imponibili ai fini IVA *ex art. 6 del DLgs. 471/97*²;
- le violazioni da tardivo oppure omesso versamento di tributi, o sull'indebita compensazione *ex art. 13 del DLgs. 471/97*³.

La portata del co. 166 induce a sostenere che tutte le altre violazioni possano astrattamente essere oggetto di sanatoria, sempre che siano formali, eccezion fatta per l'omessa regolarizzazione del cessionario (art. 6 co. 8 del DLgs. 471/97) e l'indicazione di ricavi fittizi "a copertura" dei costi inesistenti (art. 8 co.2 del DL 16/2012).

Non dovrebbe essere messa in discussione la sanabilità di tutte le violazioni rientranti nell'art. 8 del DLgs. 471/97, relativo alle violazioni dichiarative che non hanno riflesso sull'imposta, punite con la pena fissa da 250 a 2.000 euro.

Del pari, dovrebbero rientrare le sanzioni connesse ad obblighi comunicativi anche da assolvere all'interno della dichiarazione, si pensi alla comunicazione delle minusvalenze *ex art. 11 co. 4-bis del DLgs. 471/97*, ai costi *black list ex art. 8 co. 3-bis del DLgs. 471/97*, agli interpellati *ex art. 11 co. 7-ter del DLgs. 471/97* e così via. Lo stesso può dirsi per le violazioni dichiarative diverse dall'art. 8 del DLgs. 471/97 che non hanno riflessi sostanziali, come la dichiarazione tardiva imputabile all'intermediario abilitato *ex art. 7-bis del DLgs. 241/97*.

Non è, invece, definibile l'omessa trasmissione delle dichiarazioni ad opera dell'intermediario abilitato (circ. Agenzia delle Entrate 15.5.2019 n. 11).

In uguale misura, dovrebbero essere sanabili le violazioni inerenti ai vari obblighi comunicativi previsti dalla legge tributaria, come la comunicazione delle liquidazioni IVA *ex art. 11 co. 2-ter del DLgs. 471/97*, le comunicazioni degli operatori finanziari *ex art. 10 del DLgs. 471/97* e le dichiarazioni di inizio,

¹ Trattasi di violazioni che possono, nel rispetto dell'art. 1 co. 174, rientrare nel ravvedimento speciale.

² Si veda la nota precedente.

³ Trattasi di violazioni che possono, nel rispetto dell'art. 1 co. 153, far parte della definizione dei bonari.

diritto di fruire della riduzione delle sanzioni, potendo eseguire i versamenti in tempo utile.

Avviso bonario comunicato all'intermediario

L'avviso bonario può essere recapitato, tramite mezzi telematici, presso l'intermediario abilitato che ha trasmesso la dichiarazione.

Nella menzionata fattispecie, il contribuente dispone di un tempo maggiore, siccome il termine dei 30 giorni "*decorre dal sessantesimo giorno successivo a quello di trasmissione telematica*" della comunicazione. Quindi, secondo il combinato disposto degli artt. 2-*bis* co. 3 del DL 203/2005 e 2 co. 2 del DLgs. 462/97, il pagamento deve avvenire entro 90 giorni dalla trasmissione dell'avviso.

I 60 giorni decorrono dalla data di invio dell'avviso all'intermediario; non rileva il giorno in cui è avvenuto lo "scarico" dell'avviso (circ. Agenzia delle Entrate 4.11.2009 n. 47).

Contributi previdenziali e assistenziali

La definizione riguarda anche i contributi previdenziali, ancorché la loro riscossione avvenga solo mediante l'avviso di addebito *ex art.* 30 del DL 78/2010, quantomeno nel caso dell'INPS.

Pertanto, sembra prevista la definizione dei contributi determinati nel quadro RR del modello REDDITI, dichiarati ma non versati.

Versamenti

Le somme dovute devono essere versate con il modello F24.

Ai sensi dell'art. 1 co. 154 della L. 197/2022, "*Il pagamento delle somme di cui al comma 153 avviene secondo le modalità e i termini stabiliti dagli articoli 2 e 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462. In caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, delle somme dovute, la definizione non produce effetti e si applicano le ordinarie disposizioni in materia di sanzioni e riscossione*". Ne dovrebbe derivare che:

- il pagamento può essere dilazionato in 20 rate trimestrali, quale che sia l'importo da dilazionare;
- opera il regime dei lievi inadempimenti *ex art.* 15-*ter* del DPR 602/73.

Avvisi bonari con dilazioni in regolare pagamento

La definizione può riguardare avvisi bonari ricevuti all'1.1.2023, 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 all'1.1.2023, quindi non ne possono fruire i contribuenti decaduti all'1.1.2023⁴.

Anche in questo caso rimane la necessità di pagare per intero le imposte e gli interessi e le sanzioni sono al 3%.

Per effetto dell'art. 1 co. 156 della L. 197/2022, "*Il pagamento rateale delle somme di cui al comma 155 prosegue secondo le modalità e i termini previsti dall'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462. In caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, delle somme*

⁴ Sulla base dell'art. 3-*bis* del DLgs. 462/97, la decadenza si verifica quando una rata successiva alla prima non è pagata entro il termine per quella ancora successiva.

In caso di accertamento con adesione il cumulo giuridico e la continuazione "*si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta*" (art. 12 co. 8 del DLgs. 218/97). Pertanto, esso risulta mitigato per la maggioranza delle ipotesi operando se, sulla stessa annualità, sono commesse più violazioni sullo stesso tributo.

Contributi previdenziali

L'art. 2 co. 5 del DLgs. 218/97, richiamato dall'art. 1 co. 179-185 della L. 197/2022 prevede che l'adesione ha effetto sui contributi previdenziali la cui base imponibile è la stessa delle imposte sui redditi, come per i contributi INPS dovuti alle Gestioni Artigiani e Commercianti e alla Gestione Separata.

Versamenti

Il pagamento di tutte le somme o della prima rata deve avvenire entro i 20 giorni successivi alla sottoscrizione dell'accordo.

La dilazione può essere effettuata in massimo venti rate trimestrali di pari importo e si applicano gli interessi legali (5% dall'1.1.2023).

Non è ammessa la compensazione *ex art.* 17 del DLgs. 241/97.

L'art. 1 co. 182 della L. 197/2022 stabilisce che opera l'art. 8 del DLgs. 218/97.

2.5. Definizione degli avvisi di accertamento (art. 1 co. 179-185)

Ai sensi dell'art. 1 co. 180 della L. 197/2022, "Gli avvisi di accertamento e gli avvisi di rettifica e di liquidazione non impugnati e ancora impugnabili alla data di entrata in vigore della presente legge e quelli notificati dall'Agenzia delle entrate successivamente, entro il 31 marzo 2023, sono definibili in acquiescenza ai sensi dell'articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, entro il termine ivi previsto, con la riduzione ad un diciottesimo delle sanzioni irrogate".

Trattasi di una peculiare forma di acquiescenza, che si concretizza come di consueto nel versamento degli importi scaturenti dall'atto, tenendo conto delle riduzioni di sanzioni calcolate sulla pena irrogata e non sul minimo. In ogni caso, l'ammontare delle sanzioni non può essere inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi su ciascun tributo.

Tutti gli avvisi di accertamento imposte sui redditi, IVA e IRAP rientrano nell'acquiescenza. Per gli avvisi di liquidazione, essa è invece circoscritta alle casistiche dell'art. 15 del DLgs. 218/97 (ad esempio, disconoscimento delle agevolazioni prima casa).

Ambito applicativo

Gli atti di accertamento e di liquidazione rientranti nell'art. 1 co. 180 della L. 197/2022 sono quindi ben delineati, dovendosi trattare, alternativamente:

- di atti non impugnati e impugnabili all'1.1.2023;
- di atti notificati sino al 31.3.2023.

Deve trattarsi di atti ancora impugnabili all'1.1.2023. Quindi, non deve essere decorso, all'1.1.2023, il termine di 60 giorni per il ricorso. Ovviamente la notifica del ricorso preclude l'acquiescenza.

- di atti notificati sino al 31.3.2023.

Deve trattarsi di atti ancora impugnabili all'1.1.2023. Quindi, non devono essere decorsi, all'1.1.2023, i 60 giorni per il ricorso.

Sanzioni amministrative

Ai sensi dell'art. 13 co. 4 del DLgs. 471/97, l'uso di un'eccedenza o di un credito "*in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti*" è sanzionato nella misura del 30% del credito utilizzato, salva l'applicazione di leggi speciali (c.d. "credito non spettante"). L'art. 13 co. 5 del DLgs. 471/97 invece stabilisce: "*Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*".

Sulla delineazione del credito come inesistente o non spettante esiste un ingente contenzioso.

Naturalmente, se il contribuente decide di definire non può contestare la natura della violazione, dovendo applicare la riduzione a 1/18 sulla violazione così come qualificata dall'Agenzia delle Entrate.

Pertanto, se ad avviso del funzionario:

- si tratta di credito non spettante, le sanzioni sono dell'1,67% (30/18);
- si tratta di credito inesistente, le sanzioni sono dal 5,56% all'11,11% (da 100/18 a 200/18).

Cumulo giuridico e continuazione

Secondo la prassi degli uffici non operano il cumulo giuridico e la continuazione *ex art.* 12 del DLgs. 472/97.

Versamenti

Il pagamento di tutte le somme o della prima rata, a pena di inefficacia dell'istituto, deve essere effettuato entro il termine per il ricorso.

La dilazione può avvenire in massimo venti rate trimestrali di pari importo e si applicano gli interessi legali (5% dall'1.1.2023).

Non è ammessa la compensazione *ex art.* 17 del DLgs. 241/97.

L'art. 1 co. 182 della L. 197/2022 stabilisce che opera l'art. 8 del DLgs. 218/97.

2.7. Regolarizzazione degli omessi versamenti per le rate da istituti deflativi del contenzioso (art. 1 co. 219-221)

Le somme dovute a seguito di istituti deflativi 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'art. 15-*ter* del DPR 602/73.

Nella maggioranza delle ipotesi (accertamento con adesione, acquiescenza, mediazione) la definizione della vertenza 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

Sono di conseguenze escluse le liti in cui sono parti diversi enti impositori, ancorché di natura tributaria. Del pari, sono esclusi i processi su atti di recupero di aiuti di Stato e su risorse proprie dell'Unione europea, inclusa l'IVA all'importazione.

Per definire, è necessario presentare istanza entro il 30.6.2023, e i benefici sono in parte dipendenti dalle sentenze che sono state depositate alla data dell'1.1.2023.

Ove ci si avvalga della definizione e l'Agenzia fiscale non opponga alcun diniego, il processo si estinguerà a spese compensate.

Requisiti per la definizione

Per poter definire la lite, occorre che:

- entro l'1.1.2023, il contribuente abbia notificato il ricorso introduttivo di primo grado all'Agenzia fiscale (si fa riferimento alla data di avvenuta consegna della PEC, e non al momento della costituzione in giudizio);
- nel momento di presentazione della domanda, non si sia ancora formato il giudicato (occorre quindi che non sia stata depositata la sentenza di cassazione senza rinvio e che non siano spirati i termini per l'impugnazione della sentenza o per la riassunzione del processo).

Rientrano le liti pendenti in qualsiasi grado, anche in Cassazione o in rinvio.

La lite, a differenza di quanto può dirsi ad esempio per l'art. 6 del DL 119/2018, non deve riguardare "atti impositivi" pertanto possono essere definite le liti su atti aventi funzione liquidatoria (il caso classico è la cartella di pagamento che riscuote somme sulla base di un previo accertamento o della dichiarazione).

Bisogna rilevare che secondo la Relazione illustrativa al disegno di legge depositata in Parlamento, invece, occorre si tratti di atti sostanzialmente impositivi.

Giudicato interno e autotutela parziale

Oggetto di definizione sono gli importi contestati in primo grado rimasti oggetto di contesa. Se in merito ad alcune parti dell'atto si è formato il giudicato interno queste non rientrano nella definizione e lo stesso vale per le parti di atto oggetto di autotutela parziale (Prov. Agenzia delle Entrate 18.2.2019 n. 39209).

La formazione del giudicato interno o dell'autotutela parziale si vaglia alla data di presentazione della domanda di definizione.

Di conseguenza, le imposte, nonché le sanzioni e gli interessi, inerenti a dette parti di atto sono, a seconda dei casi, spettanti o non spettanti (quindi, se del caso, da restituire ai sensi dell'art. 68 del DLgs. 546/92 non dovendo essere scomputate dalle somme dovute a seguito di definizione). D'altro canto, tali parti di atto non concorrono più a formare il valore della lite.

Benefici

In merito ai benefici della definizione si ha di norma riguardo alle sentenze depositate all'1.1.2023:

- se l'Agenzia fiscale è rimasta soccombente in primo grado, si paga il 40% delle imposte, con stralcio

Entrate 1.4.2019 n. 6, § 2.2; circ. Agenzia delle Entrate 28.7.2017 n. 22 § 1.1). Pertanto, se l'Agenzia fiscale, a seguito di notifica del ricorso, di chiamata in causa o intervento, è parte, la lite potrebbe essere definibile.

Di contro, in occasione della definizione dell'art. 39 co. 12 del DL 98/2011 si dava importanza alla parte processuale sostanziale, dovendosi attribuire rilievo alla natura dei motivi di ricorso, che devono essere relativi all'Agenzia fiscale (cfr. Circ. Agenzia delle Entrate 24.10.2011 n. 48 § 1).

Definizione delle liti in Cassazione (art. 5 della L. 130/2022)

La definizione in oggetto è alternativa rispetto alla definizione delle liti pendenti in Cassazione al 16.9.2022 *ex art.* 5 della L. 130/2022.

Di norma, quest'ultima definizione è più vantaggiosa prevedendo, nella peggiore delle ipotesi, lo stralcio dell'80 delle imposte. È tuttavia circoscritta alle liti del valore, a seconda dei casi, sino a 100.000 euro o sino a 50.000 euro, mentre quella in oggetto non ha limiti di valore.

L'Agenzia fiscale, per poter fruire dell'art. 5 della L. 130/2022 deve essere stata soccombente in almeno uno dei gradi precedenti, non importa quale. Nella definizione *ex art.* 1 co. 186 della L. 197/2022 si guarda, di norma, all'ultima sentenza depositata all'1.1.2023.

Contributi previdenziali e assistenziali

La definizione non riguarda i processi sui contributi dovuti all'INPS o ad altri enti di previdenza (devoluti comunque al giudice ordinario), ancorché la base imponibile sia la stessa delle imposte sui redditi.

La giurisprudenza ha stabilito che la definizione tributaria è irrilevante ai fini contributivi, che continuano ad essere parametrati al maggior reddito accertato (Cass. 20.1.2021 n. 950). Né si può sostenere che, definita la lite, sia definitivo l'accertamento contributivo (Cass. 25.8.2020 n. 17652, Cass. 18.9.2019 n. 23301).

Enti territoriali

Gli enti territoriali (es. Comuni, Regioni, Camere di commercio) possono, con proprio regolamento, deliberare l'accesso alla definizione per le proprie entrate tributarie, entro il 31.3.2023.

Termini e adempimenti

Per definire la lite occorre presentare apposita domanda entro il 30.6.2023, mediante modello approvato dall'Agenzia fiscale.

Entro la medesima data del 30.6.2023 bisogna pagare le somme o la prima rata.

È escluso il pagamento tramite compensazione con crediti disponibili, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97.

La dilazione (ammessa per i debiti di importo superiore a 1.000 euro) può avvenire in un massimo di venti rate trimestrali di pari importo. Si applicano gli interessi legali calcolati dalla data di versamento della prima rata.

Per ogni controversia (quindi per ogni atto impugnato, a prescindere dal fatto che i ricorsi avverso distinti atti siano stati riuniti, o dal fatto che il contribuente, con unico ricorso, abbia impugnato più atti)

L'art. 1 co. 206 della L. 197/2022 ha previsto una conciliazione rafforzata per i processi pendenti all'1.1.2023. Non si tratta di definizione *ad hoc* ma di una ordinaria conciliazione giudiziale con alcune particolarità, non a caso si applica in quanto compatibile l'art. 48 del DLgs. 546/92.

Tale conciliazione è alternativa alla definizione delle liti disciplinata nell'art. 1 co. 186 della L. 197/2022. Il contribuente può quindi dover valutare se fruire della definizione delle liti oppure della conciliazione agevolata, tenendo presente che:

- nella peggiore delle ipotesi, la definizione delle liti causa lo stralcio di tutte le sanzioni e di tutti gli interessi;
- la conciliazione presuppone un accordo con l'Agenzia delle Entrate che non ha nessun obbligo in questo senso;
- la conciliazione giudiziale è circoscritta agli atti impositivi in senso sostanziale, con esclusione di quelli liquidatori.

La conciliazione agevolata presuppone che il processo penda all'1.1.2023 dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo o di secondo grado. Rileva la notifica del ricorso introduttivo o di appello all'1.1.2023, essendo irrilevante il successivo deposito.

Controversie conciliabili

Le controversie conciliabili sono quelle in cui è parte l'Agenzia delle Entrate sempre che riguardino atti "impositivi".

Quelle contro gli atti di riscossione (cartelle di pagamento, intimazioni ad adempiere, fermi) sono a rischio sia in quanto possono essere intese come riguardanti atti solo liquidatori sia in quanto la parte potrebbe essere l'Agente della riscossione.

Benefici

In caso di conciliazione agevolata le sanzioni sono ridotte a 1/18 del minimo, non avendo rilevanza se l'accordo venga stipulato nel primo o secondo grado di giudizio.

Per il resto, sembrano valere le norme ordinarie, quindi gli interessi sono al 3,5% e l'estinzione avviene a spese compensate.

Ai sensi dell'art. 12 co. 8 del DLgs. 472/97, il cumulo giuridico si applica limitatamente alla singola imposta e al singolo anno.

Versamenti

I versamenti (di tutte le somme o della prima rata) devono avvenire entro i 20 giorni dalla stipula dell'accordo, che va sottoscritto entro il 30.6.2023.

La dilazione può avvenire in massimo venti rate trimestrali di pari importo, maggiorate degli interessi al tasso legale calcolati dal giorno successivo al pagamento della prima rata.

Non è ammessa la compensazione *ex art.* 17 del DLgs. 241/97.

Per effetto dell'art. 1 co. 209 della L. 197/2022, "*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*

- *“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”.*

Sebbene il dato normativo non brilli per chiarezza, sembra potersi affermare che entro il 30.6.2023 debbano avvenire sia la rinuncia susseguente all’accordo transattivo sia il versamento degli importi.

Il pagamento rateale non è previsto e non è ammessa la compensazione ai sensi dell’art. 17 del DLgs. 241/97.

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

2.11. Rottamazione dei ruoli (art. 1 co. 231-252)

La rottamazione dei ruoli riguarda i carichi derivanti da ruoli, accertamenti esecutivi e avvisi di addebito INPS consegnati agli Agenti della Riscossione dall’1.1.2000 al 30.6.2022.

In costanza dei requisiti indicati dall’art. 1 co. 231 della L. 197/2022, il contribuente, presentando apposita domanda entro il 30.4.2023, beneficia dello sgravio delle sanzioni amministrative, degli interessi compresi nei carichi, degli interessi di mora *ex art.* 30 del DPR 602/73 e dei compensi di riscossione.

Il carico potrà essere dilazionato in 18 rate scadenti:

- le prime due, per un importo pari, ciascuna, al 10% delle somme dovute, il 31.7.2023 e il 30.11.2023;
- le altre, il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre di ogni anno.

È anche possibile pagare in unica soluzione entro il 31.7.2023.

La rottamazione è fruibile:

- dai debitori che non hanno presentato domanda per le precedenti rottamazioni;
- dai debitori che hanno aderito alle rottamazioni di cui all’art. 6 del DL 193/2016 o all’art. 3 del DL 119/2018 e sono decaduti per non aver pagato le rate;
- dai debitori che hanno fruito del c.d. “saldo e stralcio” degli omessi versamenti *ex L.* 145/2018 e sono decaduti per non aver pagato le rate.

Questi debitori accedono alle condizioni dell’art. 1 co. 231 della L. 197/2022 che spesso sono più convenienti.

Nozione di carichi affidati dall’1.1.2000 al 30.6.2022

Rientrano nella rottamazione tutti i carichi affidati agli Agenti della Riscossione nel lasso temporale compreso tra l’1.1.2000 e il 30.6.2022; siccome la norma fa riferimento all’affidamento del carico, non bisogna considerare la data di notifica della cartella di pagamento ma la data, antecedente, di consegna del ruolo, che non necessariamente coincide con il giorno in cui questo è stato reso esecutivo.

Nel caso degli accertamenti esecutivi e degli avvisi di addebito, invece, occorre considerare la data, successiva alla notifica, di trasmissione del flusso di carico.

Gli agenti della riscossione forniscono, nell’area riservata del proprio sito o presso gli sportelli, ogni informazione utile.

contributi INPS e dei premi INAIL.

Non rientrano nella rottamazione le entrate locali (IMU, TARSU, ecc.) e le altre entrate (ad esempio, contributi previdenziali) se riscosse in proprio dagli enti creditori, o tramite affidamento ai propri concessionari locali (si pensi alla SORIS, per il Comune di Torino).

I ruoli delle Casse di previdenza private di cui al DLgs. 509/94 e al DLgs. 103/96 (Cassa dei dottori commercialisti, Cassa Forense, ENASARCO, ENPAV, ecc.) non rientrano automaticamente nella rottamazione. Come prevede l'art. 1 co. 251 della L. 197/2022 occorre apposita delibera dell'ente previdenziale, adottata entro il 31.1.2023 pubblicata nei relativi siti internet e comunicata entro la medesima data all'Agente della riscossione mediante PEC.

Benefici

Il beneficio della rottamazione consiste nello sgravio:

- di qualsiasi sanzione di natura tributaria o contributiva;
- di ogni tipo di interesse compreso nel carico (da ritardata iscrizione a ruolo se si tratta di imposte sui redditi e IVA o il diverso interesse *ex* DM 21.5.2009);
- degli interessi di mora *ex* art. 30 del DPR 602/73, interessi applicati dall'Agente della Riscossione se il debitore non onora il debito a seguito di accertamento esecutivo, avviso di addebito o cartella di pagamento;
- dei compensi di riscossione *ex* art. 17 del DLgs. 112/99, come riformato dalla L. 30.12.2021 n. 234.

Sono pertanto dovute le somme a titolo di capitale, nonché le spese di notifica della cartella di pagamento e di rimborso spese delle eventuali procedure esecutive.

Procedura

Il procedimento di rottamazione inizia con la domanda all'Agenzia delle Entrate-Riscossione, da inviare a pena di decadenza entro il 30.4.2023, con cui si indica la volontà di definire i ruoli indicati, di pagare in unica soluzione o a rate e ci si impegna a rinunciare ai contenziosi in corso.

Se la totalità delle somme è versata per intero nel termine, oppure se le rate sono pagate nei termini e per l'esatto importo, la procedura si perfeziona. Tuttavia, il tardivo versamento delle rate, contenuto nei 5 giorni, non ha effetti pregiudizievoli.

Effetti della domanda

Una volta presentata la domanda, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione non può avviare azioni esecutive né disporre fermi amministrativi e ipoteche *ex* artt. 77 e 86 del DPR 602/73.

Rimangono però i fermi e le ipoteche adottati alla data di presentazione della domanda; pertanto, se fosse già stata iscritta l'ipoteca esattoriale prima della presentazione della domanda, questa mantiene i suoi effetti e il titolo di prelazione.

Verosimilmente, dopo il pagamento della prima rata sarà possibile ottenere la sospensione del fermo, mediante richiesta all'esattore, come avvenuto per le pregresse rottamazioni.

Non possono proseguire le procedure esecutive immobiliari già avviate, salvo ci sia stato un incanto con

degli interessi e degli di aggi.

In presenza di inadempimenti nei versamenti, tutto il carico residuo, detratto quanto versato, può essere escusso.

Del pari, i termini di decadenza e di prescrizione per il recupero dei carichi di ruolo, che erano rimasti sospesi, riprendono a decorrere.

A differenza di quanto previsto per le precedenti rottamazioni, nella L. 197/2022 non è contemplata l'impossibilità di dilazionare il residuo *ex art.* 19 del DPR 602/73.

2.12. Stralcio dei ruoli sino a 1.000 euro (art. 1 co. 222-230)

Con l'art. 1 co. 222 della L. 197/2022 è stato previsto l'annullamento automatico dei ruoli affidati agli Agenti della Riscossione dalle amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali nel periodo compreso tra l'1.1.2000 e il 31.12.2015, di importo residuo fino a 1.000,00 euro. Per l'annullamento:

- non è richiesta nessuna manifestazione di volontà da parte del beneficiario;
- l'Agente della Riscossione avrà tempo fino al 31.3.2023 per annullare i ruoli, ma gli effetti dell'annullamento si producono dall'1.1.2023.

Considerato che la norma si riferisce specificamente agli "Agenti della Riscossione", si ritiene che riguardi solo i debiti in carico all'Agenzia delle Entrate-Riscossione. Sono quindi esclusi i debiti riscossi in proprio dai vari enti creditori (esempio, dai Comuni) e quelli affidati ai concessionari locali.

Se il debitore avesse pagato entro il 31.3.2023 il debito relativo ad un ruolo che rientra nell'ambito della norma, non avrà diritto al rimborso delle somme versate.

Ambito applicativo

Rientrano nell'annullamento automatico i debiti risultanti dai carichi affidati agli Agenti della Riscossione nel periodo 1.1.2000-31.12.2015, che risultino non pagati al 31.3.2023.

Siccome la norma fa riferimento all'affidamento del carico, non bisogna vagliare la data di notifica della cartella di pagamento ma la data di consegna del ruolo, che non necessariamente coincide con il giorno in cui questo è stato reso esecutivo.

L'importo del debito residuo all'1.1.2023 fino a 1.000 euro deve essere determinato in relazione al singolo carico comprensivo di capitale, interessi da ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni.

La norma parla di debito residuo, quindi rientrano anche ruoli originariamente di importo maggiore se, all'1.1.2023, si rispetta il limite di 1.000,00 euro (si pensi, ad esempio, ad una intervenuta autotutela, o a sgravi derivanti da sentenze).

Anche i carichi derivanti da precedenti rottamazioni dei ruoli (artt. 6 del DL 193/2016 e 3 del DL 119/2018) e dal c.d. "saldo e stralcio" rientrano nell'annullamento automatico (art. 1 co. 184 e ss. della L. 145/2018).

Nozione di singolo carico

al rilascio di nuove partite IVA, a esito delle quali l'ufficio invita il contribuente a comparire di persona, per esibire le scritture contabili obbligatorie di cui agli artt. 14 e 19 del DPR 600/73.

Il contribuente è tenuto a dare prova dell'effettivo esercizio dell'attività d'impresa, arte o professione e dimostrare, sulla base di documentazione idonea, l'assenza dei profili di rischio individuati dall'Agenzia delle Entrate.

Nel caso di mancata comparizione di persona del contribuente ovvero di esito negativo dei riscontri operati sui documenti eventualmente esibiti, l'ufficio emana un provvedimento di cessazione della partita IVA. Inoltre, a tale contribuente è contestualmente irrogata una sanzione pari a 3.000 euro, ai sensi del nuovo co. 7-*quater* dell'art. 11 del DLgs. 471/97, senza possibilità di applicare il beneficio del c.d. "cumulo giuridico".

La partita IVA può essere successivamente richiesta dal medesimo soggetto, in qualità di imprenditore individuale, lavoratore autonomo o rappresentante legale di società, associazione o ente, con o senza personalità giuridica, costituite successivamente al provvedimento di cessazione della partita IVA.

Tuttavia, al fine della riapertura della partita IVA è necessario il previo rilascio di polizza fideiussoria o fideiussione bancaria che abbia la durata di 3 anni dalla data del rilascio e sia di importo non inferiore a 50.000 euro.

3.2. Dilazione degli avvisi bonari (art. 1 co. 159)

Gli avvisi bonari emessi a seguito di liquidazione automatica o controllo formale della dichiarazione possono essere definiti ai sensi degli artt. 2 e 3 del DLgs. 462/97 se le somme vengono pagate entro i 30 giorni dalla comunicazione dell'avviso stesso. In questo caso, le sanzioni del 30% sono ridotte, rispettivamente, a 1/3 oppure a 2/3.

Gli importi possono essere dilazionati ai sensi dell'art. 3-*bis* del DLgs. 462/97, in un numero massimo di 8 rate trimestrali se non superano i 5.000 euro, oppure di 20 rate trimestrali in caso contrario.

In base all'art. 1 co. 159 della L. 197/2022, viene espunto dall'art. 3-*bis* del DLgs. 462/97 il riferimento alle 8 rate, dunque la dilazione, a prescindere dall'importo, potrà sempre avvenire in 20 rate trimestrali.

Decorrenza

In assenza di una specifica decorrenza, la novità sembra trovare applicazione dalle dilazioni operanti dall'1.1.2023.

3.3. Termini di notifica delle cartelle di pagamento - Proroga (art. 1 co. 158)

Per effetto dell'art. 25 co. 1 lett. a) del DPR 602/73, in caso di liquidazione automatica della dichiarazione la cartella di pagamento va notificata, a pena di decadenza, entro il 31.12 del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Relativamente all'anno 2019 (modelli REDDITI, IVA e IRAP 2020) il termine decade quindi il 31.12.2023. Grazie alla proroga dell'art. 1 co. 158 della L. 197/2022, si dispone lo slittamento di un anno, dunque

mediante il modello F24, dei contributi previdenziali e assistenziali dovuti dagli iscritti alla Cassa.

3.7. Ripresa dei versamenti fiscali sospesi per il settore dello sport (art. 1 co. 160-161)

La disposizione interviene sulla ripresa dei versamenti fiscali sospesi fino al 30.11.2022 in favore di:

- federazioni sportive nazionali;
- enti di promozione sportiva;
- associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche.

Ripresa dei versamenti

I versamenti sospesi ai sensi dell'art. 1 co. 923 lett. a) e c) della L. 234/2021, relativi a ritenute alla fonte, comprensive di quelle relative alle addizionali regionale e comunale, e all'IVA, la cui scadenza era prevista per il 22.12.2022 dall'art. 13 del DL 176/2022, si considerano tempestivi se effettuati:

- in un'unica soluzione entro il 29.12.2022;
- ovvero in 60 rate di pari importo, con scadenza delle prime 3 rate entro il 29.12.2022 e delle successive rate mensili entro l'ultimo giorno di ciascun mese, a decorrere dal mese di gennaio 2023.

In caso di pagamento rateale è dovuta una maggiorazione nella misura del 3% sulle somme complessivamente dovute, da versare, per intero, contestualmente alla prima rata.

Il beneficio della rateazione decade in caso di mancato pagamento delle somme dovute, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, e si applicano le ordinarie disposizioni in materia di sanzioni e riscossione.

3.8. Informatizzazione delle attività di riscossione (art. 1 co. 258-262)

Si prevede il trasferimento entro il 31.12.2023 delle attività relative all'esercizio dei sistemi ICT, *demand&delivery* riscossione enti e contribuenti, *demand&delivery* servizi corporate, dall'Agenzia delle entrate-Riscossione a Sogei S.p.a.

Il trasferimento avviene mediante cessione del ramo di azienda *ex art. 2112 del c.c.*, individuato con apposito decreto e fatto salvo quanto previsto dalle presenti disposizioni speciali.

Il corrispettivo è pari al valore patrimoniale del ramo d'azienda alla data della cessione e l'operazione è esente da imposizione fiscale.