



CONSORZIO
STUDI E
RICERCHE
FISCALI

GRUPPO
INTESA  SANPAOLO

Alle Società Consorziate

CIRCOLARE INFORMATIVA N. 2/2023
del 4 luglio 2023

**Definizioni agevolate tributarie "Tregua fiscale" – Legge 29
dicembre 2022, n. 197 (Legge di Bilancio 2023) – Decreto – legge 30
marzo 2023, n. 34 (cd. Decreto Bollette") - Circolari Agenzia delle
entrate n. 2/2023, n. 6/2023 e n. 9/2023.**

Redatta da:
Silvia Gallo
silvia.gallo@consorziosrf.com
Giovanni Renella
giovanni.renella@consorziosrf.com

Consorzio Studi e Ricerche Fiscali
Gruppo Intesa Sanpaolo
Piazzale G. Douhet, 31
00143 Roma
Tel. 0659356025
E-mail: info@consorziosrf.com
www.consorziosrf.com



Roma, 4 luglio 2023

Oggetto: Definizioni agevolate tributarie “Tregua fiscale” – Legge 29 dicembre 2022, n. 197 (Legge di Bilancio 2023) – Decreto – legge 30 marzo 2023, n. 34 (cd. Decreto Bollette”) - Circolari Agenzia delle entrate n. 2/2023, n. 6/2023 e n. 9/2023.

Rif.: 200

Indice

1.	Adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento (art. 1, commi da 179 a 185)	2
1.1.	<i>Ambito soggettivo e oggettivo</i>	3
1.2.	<i>Modalità e tempi di definizione</i>	7
2.	Definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti (art. 1, commi da 186 a 205)	9
3.	Conciliazione agevolata (art. 1, commi da 206 a 212).....	21
4.	Rinuncia agevolata in Cassazione (art. 1, commi da 213 a 218).....	25
5.	Modifiche apportate dal D.L. n. 34/2023 in tema di regolarizzazione delle irregolarità formali (art. 1, commi da 166 a 173) e ravvedimento operoso speciale (art. 1, commi da 174 a 178).....	26

Premessa

Con la presente circolare si prosegue la disamina, iniziata con la nostra Circolare n. 1 del 21 marzo 2023 (di seguito anche “Circolare CSRF), delle misure concernenti la cd. “Tregua fiscale”, previste dalla Legge 29 dicembre 2022, n. 197 (Legge di bilancio

2023)⁽¹⁾, tenendo altresì conto delle modifiche apportate in tale ambito dal decreto-legge 30 marzo 2023, n. 34 (cd. “Decreto Bollette”) ⁽²⁾, convertito non modificazioni dalla Legge 26 maggio 2023, n. 56 ⁽³⁾.

Di seguito saranno esaminate le disposizioni relative all’adesione e alla definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento, alla definizione delle liti tributarie, alla conciliazione agevolata e alla rinuncia agevolata del ricorso in Cassazione, nonché verranno forniti gli aggiornamenti normativi intervenuti sui temi già trattati nella Circolare CSRF n. 1/2023.

Tali disposizioni sono state già oggetto di chiarimenti da parte dell’Agenzia delle entrate con le Circolari n. 2/E del 27 gennaio 2023, n. 6/E del 20 marzo 2023 e n. 9/E del 19 aprile 2023.

1. Adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento (art. 1, commi da 179 a 185)

La Legge di Bilancio 2023 ⁽⁴⁾ consente ai contribuenti di definire in forma agevolata –

¹ Pubblicata nella Gazzetta Ufficiale del 29 dicembre 2022, n. 303.

² Cfr. Gazzetta Ufficiale del 30 marzo 2023, n. 76.

³ Cfr. Gazzetta Ufficiale del 29 maggio 2023, n. 124.

⁴ Commi da 179 a 185 dell’art. 1 della L. n. 197/2022.

*“179. Con riferimento ai **tributi amministrati dall’Agenzia delle entrate, per gli accertamenti con adesione di cui agli articoli 2 e 3 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, relativi a processi verbali di constatazione redatti ai sensi dell’articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, e consegnati entro la data del 31 marzo 2023, nonché relativi ad avvisi di accertamento e ad avvisi di rettifica e di liquidazione non impugnati e ancora impugnabili alla data di entrata in vigore della presente legge e a quelli notificati successivamente, entro il 31 marzo 2023, le sanzioni di cui al comma 5 dell’articolo 2 e al comma 3 dell’articolo 3 del citato decreto legislativo n. 218 del 1997 si applicano nella misura di un diciottesimo del minimo previsto dalla legge. Le disposizioni del primo periodo si applicano anche agli atti di accertamento con adesione relativi agli inviti di cui all’articolo 5-ter del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, notificati entro il 31 marzo 2023.***

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

181. Le disposizioni di cui al comma 180 si applicano anche agli atti di recupero non impugnati e ancora impugnabili alla data di entrata in vigore della presente legge e a quelli notificati dall’Agenzia delle entrate successivamente, entro il 31 marzo 2023, con il pagamento delle sanzioni nella misura di un diciottesimo delle sanzioni irrogate e degli interessi applicati, entro il termine per presentare il ricorso.

182. Le somme dovute ai sensi dei commi 179, 180 e 181 possono essere versate anche ratealmente in un massimo di venti rate trimestrali di pari importo entro l’ultimo giorno di ciascun trimestre successivo al pagamento della prima rata. Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al tasso legale. È esclusa la

in adesione o in acquiescenza – gli atti del procedimento di accertamento ancora impugnabili con riferimento ai tributi amministrati dall’Agenzia delle entrate, fruendo della riduzione delle sanzioni e del pagamento rateale delle somme dovute. In tale ambito è intervenuto il cd. “Decreto Bollette” (D.L. 30 marzo 2023, n. 34) con alcune riaperture di termini e con una norma d’interpretazione autentica (v. *infra* § 5).

1.1. *Ambito soggettivo e oggettivo*

Possono avvalersi della definizione tutti i contribuenti (imprese, artisti, professionisti, enti non commerciali, persone fisiche), anche non in possesso di partita IVA, con riguardo a:

- 1) accertamenti con adesione ⁽⁵⁾⁽⁶⁾, non perfezionati alla data del 1° gennaio 2023, relativi a:
 - processi verbali di constatazione ⁽⁷⁾, consegnati entro il 31 marzo 2023. In via interpretativa, il cd. “Decreto Bollette” ⁽⁸⁾ ha chiarito che la definizione agevolata si applica anche all’accertamento con adesione relativo agli avvisi di accertamento notificati successivamente a tale data sulla base delle risultanze dei predetti processi verbali (quindi, in ipotesi, anche avvisi notificati a diversi anni di distanza dal 31 marzo 2023);

compensazione prevista dall’articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Resta ferma l’applicazione delle disposizioni di cui al decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, non derogate.

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

184. Con uno o più provvedimenti del direttore dell’Agenzia delle entrate sono adottate le ulteriori disposizioni necessarie per l’attuazione dei commi da 179 a 183.”

⁵ Cfr. artt. 2 e 3 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

⁶ Come precisato dall’Agenzia delle entrate con la Circ. 2/E/2023, Cap. 3, l’accertamento con adesione si perfeziona, ai sensi dell’articolo 9 del D.Lgs. n. 218 del 1997, con il versamento delle somme dovute per effetto dell’accertamento con adesione o, in caso di pagamento rateale, con il versamento della prima rata.

⁷ Cfr. art. 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4.

⁸ Previsione inserita dall’art. 21, comma 3, del D.L. n. 34/2023: “3. Le disposizioni di cui all’articolo 1, comma 179, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, con riferimento ai processi verbali di constatazione consegnati entro il 31 marzo 2023, si interpretano nel senso che la definizione agevolata ivi prevista si applica anche all’accertamento con adesione relativo agli avvisi di accertamento notificati successivamente a tale data sulla base delle risultanze dei predetti processi verbali”.

- avvisi di accertamento, avvisi di rettifica e di liquidazione, non impugnati e ancora impugnabili al 1° gennaio 2023 e a quelli notificati successivamente, ma entro il 31 marzo 2023;
 - inviti al contraddittorio ⁽⁹⁾, notificati entro il 31 marzo 2023;
- 2) avvisi di accertamento, avvisi di rettifica e di liquidazione, nonché atti di recupero, non impugnati e ancora impugnabili al 1° gennaio 2023 e a quelli notificati successivamente, ma entro il 31 marzo 2023. Con riguardo agli avvisi di accertamento e agli avvisi di rettifica e di liquidazione già definiti in acquiescenza ⁽¹⁰⁾ nel periodo compreso tra il 2 gennaio e il 15 febbraio 2023, per i quali alla data del 31 marzo 2023 è in corso il pagamento rateale, il cd. “Decreto Bollette” ha stabilito che gli importi ancora dovuti a titolo di sanzione possono essere rideterminati avvalendosi della definizione in parola, su istanza del contribuente entro la prima scadenza successiva. Resta però fermo il piano di pagamento rateale originario e non sono, in ogni caso, rimborsabili o rideterminabili le maggiori sanzioni già versate ⁽¹¹⁾;
- 3) gli atti e gli avvisi di cui al precedente *sub 2)*, ancora impugnabili al 1° gennaio 2023 che sono divenuti definitivi per mancata impugnazione nel periodo compreso tra il 2 gennaio e il 15 febbraio 2023 sono definibili entro il 30 aprile 2023 ⁽¹²⁾. In tale modo il legislatore con il cd. “Decreto Bollette” ha introdotto una sorta di riapertura dei termini per la fruizione della più favorevole disciplina di definizione prevista dalla Legge di Bilancio 2023.

⁹ Cfr. art. 5-ter del D.Lgs. n. 218/1997.

¹⁰ Cfr. art. 15 del D.Lgs. n. 218/1997.

¹¹ Cfr. art. 17, comma 3, del D.L. n. 34/2023: “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 del 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 versate.”

¹² Previsione inserita dall’art. 17, comma 1, del D.L. n. 34/2023: “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 decreto.”

Sono, invece, esclusi dalla definizione agevolata gli inviti al contraddittorio, gli avvisi di accertamento e gli atti di adesione emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria (cd. *voluntary disclosure*)⁽¹³⁾⁽¹⁴⁾. Si precisa che la preclusione opera con riguardo ad entrambe le edizioni della citata procedura ed anche con riferimento agli eventuali atti emessi a seguito del mancato perfezionamento della stessa.

Come recentemente chiarito dall'Agenzia delle entrate⁽¹⁵⁾, gli atti derivanti dai controlli formali di cui all'art. 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973 non rientrano nell'ambito di applicazione della definizione agevolata tramite adesione o acquiescenza. Infatti, tali atti, oltre a non essere richiamati espressamente tra quelli definibili, non rientrano, ordinariamente, tra quelli per i quali possono trovare applicazione gli istituti dell'adesione e dell'acquiescenza. Le violazioni tributarie rilevabili in sede di controllo formale possono, tuttavia, ricadere nella procedura di ravvedimento speciale delle violazioni tributarie⁽¹⁶⁾, fino al momento in cui il contribuente non abbia ricevuto la comunicazione dell'esito del controllo formale.

Inoltre, non sono definibili con la procedura in esame gli atti di contestazione con cui vengono irrogate le sole sanzioni, di cui all'art. 16 del D.Lgs. n. 472/1997⁽¹⁷⁾.

Per le fattispecie indicate *supra sub 1)*, la definizione deve avvenire mediante accertamento con adesione. Per gli atti/avvisi individuati nel punto *sub 2)*, invece, la definizione può avvenire mediante acquiescenza, come previsto dall'art. 15 del D.Lgs. n. 218/1997.

Pertanto, nei casi in cui sia possibile avvalersi dell'acquiescenza, il contribuente potrà beneficiare di una maggiore riduzione delle sanzioni. Infatti, potrà definire, entro il termine per la proposizione del ricorso, pagando le sanzioni in misura di **un diciottesimo di quelle irrogate**. Seguendo l'esempio proposto dall'Agenzia delle entrate⁽¹⁸⁾, l'importo delle sanzioni definibili **per gli avvisi di accertamento esecutivi**,

¹³ Cfr. comma 183 dell'art. 1 della L. n. 197/2022.

¹⁴ Cfr. art. 5-*quater* del D.L. 28 giugno 1990, n. 167.

¹⁵ Cfr. risp. 4.1 della Circ. n. 6/E del 2023.

¹⁶ Cfr. Circolare Informativa CSRF n. 1/2023 del 21 marzo 2023, pagg. 14 e ss.

¹⁷ Cfr. risp. 4.2. della Circ. n. 6/E del 2023.

¹⁸ Vedi Circ. n. 6/E del 2023, cit.

in sede di acquiescenza e di adesione, è pari ad un sesto di quelle che il contribuente avrebbe dovuto versare per definire in maniera agevolata l'atto entro i termini per presentare ricorso. Quindi, ne discende che:

- in sede di adesione, l'importo delle sanzioni dovute sarà pari ad **un sesto del terzo dovuto** ai sensi dell'art. 2, comma 5, del D.Lgs. n. 218/1997 ⁽¹⁹⁾ (corrispondente ad **un diciottesimo del minimo previsto dalla legge**);
- in sede di acquiescenza, l'importo delle sanzioni dovute sarà **pari ad un sesto del terzo dovuto** ai sensi dell'art. 15 del D.Lgs. n. 218/1997 ⁽²⁰⁾ (corrispondente ad **un diciottesimo delle sanzioni irrogate**).

ATTI DEFINIBILI		MODALITA' DI DEFINIZIONE	MISURA SANZIONI
ACCERTAMENTO CON ADESIONE	- processi verbali di constatazione	- consegnati entro il 31/3/2023	In sede di adesione 1/18 del minimo
	- avvisi di accertamento - avvisi di rettifica - avvisi di liquidazione	- non impugnati e ancora impugnabili al 1/1/2023 - notificati dopo il 1/1/2023, ma entro il 31/3/2023	
	- inviti al contraddittorio	- notificati entro il 31/3/2023	
AVVISI E ATTI	- avvisi di accertamento - avvisi di rettifica - avvisi di liquidazione - atti di recupero	- non impugnati e ancora impugnabili al 1/1/2023 - notificati dopo il 1/1/2023, ma entro il 31/3/2023 - non impugnati e ancora impugnabili al 1/1/2023 e divenuti definitivi nel periodo compreso tra 2/1/2023 e il 15/2/2023	In sede di acquiescenza 1/18 di quelle irrogate

¹⁹ Art. 2 - Definizione degli accertamenti nelle imposte sui redditi e nell'imposta sul valore aggiunto "5. A seguito della definizione, le sanzioni per le violazioni concernenti i tributi oggetto dell'adesione commesse nel periodo d'imposta, nonché per le violazioni concernenti il contenuto delle dichiarazioni relative allo stesso periodo, si applicano nella misura di un terzo del minimo previsto dalla legge, ad eccezione di quelle applicate in sede di liquidazione delle dichiarazioni ai sensi dell'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dell'articolo 60, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nonché di quelle concernenti la mancata, incompleta o non veritiera risposta alle richieste formulate dall'ufficio. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali di cui al comma 3 non si applicano sanzioni e interessi."

²⁰ Art. 15 - Sanzioni applicabili nel caso di omessa impugnazione "1. **Le sanzioni irrogate** per le violazioni indicate nell'articolo 2, comma 5, del presente decreto, negli articoli 71 e 72 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e negli articoli 50 e 51 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 31 ottobre 1990, n. 346, sono ridotte a un terzo se il contribuente rinuncia ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione e a formulare istanza di accertamento con adesione, provvedendo a pagare, entro il termine per la proposizione del ricorso, le somme complessivamente dovute, tenuto conto della predetta riduzione. In ogni caso la misura delle sanzioni non può essere inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo."

1.2. *Modalità e tempi di definizione*

Con riguardo alle fattispecie di cui *sub* 1), per cui la definizione deve avvenire mediante accertamento con adesione, il contribuente nei cui confronti sia stato notificato un avviso di accertamento o di rettifica non preceduto dall'invito all'adesione (artt. 5 e 5-ter), può formulare istanza in carta libera di accertamento con adesione anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi alla Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado.

In tale caso:

- il termine per l'impugnazione è sospeso per 90 giorni (e, quindi, l'impugnazione dell'atto comporta rinuncia all'istanza);
- l'iscrizione a titolo provvisorio nei ruoli delle imposte accertate dall'ufficio è effettuata, qualora ne ricorrano i presupposti, successivamente alla scadenza del termine di sospensione.

L'Ufficio, entro 15 giorni dalla ricezione dell'istanza di accertamento con adesione, formula al contribuente l'invito a comparire.

Il presupposto per l'adesione agevolata avviata su processo verbale di constatazione, come recentemente confermato dall'Agenzia delle entrate ⁽²¹⁾, consiste esclusivamente nell'avvenuta consegna dello stesso entro il 31 marzo 2023, sia in caso di istanza presentata dal contribuente ⁽²²⁾, sia nell'ipotesi di invito di iniziativa dell'ufficio ⁽²³⁾, anche successivamente al 31 marzo 2023, purché sia sottoscritto l'accertamento con adesione e lo stesso sia perfezionato con il pagamento.

L'accertamento con adesione deve essere concluso tenendo presente il termine per proporre ricorso (considerando il periodo di sospensione) e deve essere redatto con atto scritto, sottoscritto dal contribuente e dall'ufficio. In tale atto devono essere indicati, per ciascun tributo, gli elementi e la motivazione su cui si fonda la definizione,

²¹ Cfr. risp. 4.3 della Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 6/E/2023, cit.

²² Art. 6, comma 1, D.Lgs. n. 218/1997.

²³ Art. 5, D.Lgs. n. 218/1997.

nonché la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute.

L'accertamento con adesione si perfeziona con il versamento delle somme dovute, da effettuarsi entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'atto di adesione ⁽²⁴⁾.

Con riguardo alle fattispecie di cui *sub 2)*, la definizione in acquiescenza trova applicazione se *“il contribuente rinuncia ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione e a formulare istanza di accertamento con adesione, provvedendo a pagare, entro il termine per la proposizione del ricorso, le somme complessivamente dovute, tenuto conto della predetta riduzione”* ⁽²⁵⁾. Pertanto, è necessario che il contribuente:

- a) rinunci ad impugnare l'avviso di accertamento o a presentare l'istanza di accertamento con adesione;
- b) provveda a pagare, entro il termine per la proposizione del ricorso (ordinariamente, 60 giorni dalla notifica dell'atto di accertamento), le somme complessivamente dovute, tenendo conto della richiamata riduzione delle sanzioni irrogate a 1/18.

Il pagamento delle somme dovute si esegue mediante versamento con modello F24, in unica soluzione, fatte salve le ipotesi in cui siano previste altre modalità di pagamento in ragione della tipologia di tributo (ad esempio, F23 per talune imposte indirette).

Il contribuente può avvalersi, sia in caso di accertamento con adesione che di acquiescenza, anche del versamento rateale, in un massimo di venti rate trimestrali di pari importo, ognuna da pagare entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo al pagamento della prima rata. Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al tasso legale ⁽²⁶⁾. In caso di inadempimento nei pagamenti rateali troveranno applicazione le ordinarie disposizioni di cui all'art. 15-*ter* del D.P.R. n. 602/1973 in materia di decadenza dal beneficio della rateazione e iscrizione a ruolo del residuo debito a titolo di imposta, sanzioni ed interessi ⁽²⁷⁾.

²⁴ Cfr. art. 8, comma 1, D.Lgs. n. 218/1997.

²⁵ Cfr. art. 15 del D.Lgs. n. 218/1997.

²⁶ Cfr. art. 1, comma 182, della L. n. 197/2022.

²⁷ Cfr. art. 15-*ter*, comma 2, del D.P.R. n. 602/1973 secondo cui *“In caso di rateazione ai sensi dell'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, il mancato pagamento di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo*

Per espressa previsione normativa, per la definizione agevolata in parola è preclusa la possibilità di avvalersi della compensazione di cui all'art. 17 del D.Lgs n. 241/1997. Il contribuente può sempre scegliere di non avvalersi della definizione agevolata e applicare le regole ordinarie ⁽²⁸⁾, avvalendosi in tale caso della compensazione.

	Possibili effetti sull'imposta accertata	Definizione	Sanzioni	
Adesione	il contribuente può chiedere la riduzione dell'imposta accertata, sulla base di documenti ed elementi a comprova	è necessario l'intervento dell'Ufficio	1/18 del minimo previsto dalla legge	1/6 del 1/3 dovuto ai sensi dell'art. 15 del D.Lgs. n. 218/1997
Acquiescenza	il contribuente può definire l'atto senza poter intervenire sul <i>quantum</i> accertato	è automatica (dipende solo dalla scelta del contribuente)	1/18 delle sanzioni irrogate	1/6 del 1/3 dovuto ai sensi dell'art. 2, comma 5, del D.Lgs. n. 218/1997

2. Definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti (art. 1, commi da 186 a 205)

La Legge di Bilancio 2023 ⁽²⁹⁾ contiene anche la disciplina della definizione agevolata per le controversie tributarie in cui sia parte processuale l'Agenzia delle entrate o l'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

In particolare, è stato previsto ⁽³⁰⁾ che possano essere definite, su richiesta del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la

dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta".

²⁸ Cfr. Circolare n. 2/E del 27 gennaio 2023, cap. 3, nota 19.

²⁹ Cfr. art. 1, commi da 186 a 205, L. n. 197/2022.

³⁰ Comma 186: *"Le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'Agenzia delle entrate ovvero l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello innanzi alla Corte di cassazione, anche a seguito di rinvio, alla data di entrata in vigore della presente legge, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, con il pagamento di un importo pari al valore della controversia. Il valore della controversia è stabilito ai sensi del comma 2 dell'articolo 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546".*

legittimazione, le controversie che siano pendenti, alla data di entrata in vigore della legge, cioè al 1° gennaio 2023, in ogni stato e grado del giudizio compreso quello innanzi alla Corte di Cassazione e, eventualmente, anche quelle di rinvio. Per la definizione è dovuto un importo rapportato al grado del giudizio e al valore della controversia, determinato dall'importo del tributo oggetto del giudizio, al netto delle sanzioni e degli interessi, ai sensi dell'art. 12, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992 ⁽³¹⁾.

La definizione agevolata delle liti pendenti introdotta dalla Legge di Bilancio ricalca, in sostanza, la disciplina prevista dall'art. 6 del D.L. n. 119/2018 ⁽³²⁾, ancorché se ne discosti sotto il profilo oggettivo, in quanto applicabile a tutti gli atti e non solo a quelli impositivi. In base alla nuova normativa, infatti, sono definibili tutte le controversie pendenti, sia quelle che originano dall'impugnazione di atti impositivi, sia quelle relative ad atti meramente riscossivi, mentre non sono definibili le controversie cd. "attive", cioè quelle derivanti dall'impugnazione di dinieghi espressi o taciti di rimborso o di spettanza di agevolazioni, sia quelle di valore indeterminabile, perché non vi sono importi da versare da parte del contribuente ⁽³³⁾.

Per controversia pendente in primo o in secondo grado si intende quella per cui il ricorso/appello sia stato notificato alla controparte entro il 1° gennaio 2023, non essendo necessaria anche la formale instaurazione del processo mediante la costituzione in giudizio presso la competente Corte di Giustizia Tributaria. In caso di giudizio presso la Corte di Cassazione, la controversia si intende pendente quando, alla data di presentazione della domanda di definizione, non sia ancora intervenuta

³¹ In base a tale disposizione "Per valore della lite 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".

³² Il D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, convertito dalla L. 17 dicembre 2018, n. 136 (in G.U. 18/12/2018, n. 293, all'art. 6 "Definizione agevolata delle controversie tributarie", comma 1, prevedeva che "Le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'Agenzia delle entrate, aventi ad oggetto atti impositivi, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, con il pagamento di un importo pari al valore della controversia. Il valore della controversia è stabilito ai sensi del comma 2 dell'articolo 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546".

³³ Cfr. Circolare n. 2/E, cit., pag. 22, in cui l'Agenzia delle entrate ha precisato che "Non sono, invece, definibili, per la mancanza di importi da versare da parte del contribuente, le controversie in materia di dinieghi espressi o taciti di rimborso o di spettanza di agevolazioni e, comunque, quelle di valore indeterminabile".

una pronuncia definitiva che, evidentemente, decreterebbe la conclusione del contenzioso ⁽³⁴⁾.

Per poter definire la lite, occorre che:

- entro il 1° gennaio 2023, il contribuente abbia notificato il ricorso introduttivo (si fa riferimento alla data di avvenuta notifica/consegna della PEC, e non al momento della costituzione in giudizio);
- alla data di presentazione della domanda (il cui termine scade il 30 settembre 2023) non sia formato il giudicato (occorre quindi che non sia stata depositata una sentenza di Cassazione senza rinvio e che non siano spirati i termini per l'impugnazione in secondo grado o in Cassazione o per la riassunzione del processo), anche tenendo conto della sospensione automatica dei termini di impugnazione prevista dal comma 199 (vedi *infra* pag. 20).

Non possono rientrare nella definizione agevolata le parti dell'atto per cui si è formato un giudicato interno ⁽³⁵⁾, così come devono essere escluse le parti di atto oggetto di autotutela parziale. La verifica dell'esistenza di un giudicato interno o dell'autotutela parziale va effettuata alla data di presentazione della domanda di definizione.

Sono altresì escluse dalla definizione agevolata le liti aventi ad oggetto atti di recupero di aiuti di Stato e di risorse proprie della UE, inclusa l'IVA all'importazione ⁽³⁶⁾.

Sotto il profilo soggettivo – come anticipato -, sono definibili solo le liti in cui l'Agenzia delle entrate o l'Agenzia delle dogane e monopoli sia parte processuale, con la conseguenza che sarà preclusa la definizione per quelle liti nelle quali, pur essendo una delle due Agenzie fiscali titolare del rapporto giuridico sostanziale dedotto in giudizio, non sia destinataria del ricorso in primo grado e non sia stata successivamente chiamata in giudizio, né sia intervenuta volontariamente (cfr. Circ. n.

³⁴ Comma 192: “La definizione agevolata si applica alle controversie in cui il ricorso in primo grado è stato notificato alla controparte entro il 1° gennaio 2023 e per le quali alla data della presentazione della domanda il processo non si sia concluso con pronuncia definitiva”.

³⁵ Vedi *infra* pag. 16, con riferimento all'ipotesi di soccombenza ripartita tra le parti.

³⁶ Comma 193: “Sono escluse dalla definizione agevolata le controversie concernenti anche solo in parte: a) le risorse proprie tradizionali previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), delle decisioni 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, e 2020/2053/UE, Euratom del Consiglio, del 14 dicembre 2020, e l'imposta sul valore aggiunto all'importazione; b) le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015”.

2/E cit., pag. 22 e ss.). Non sono, pertanto, definibili, le cause in cui parte del giudizio risulta essere, per esempio, soltanto l’Agenzia delle entrate - Riscossione, a meno che l’Agenzia delle entrate non sia anch’essa destinataria del ricorso notificato alla prima⁽³⁷⁾; le cartelle di pagamento impugnate come primo atto notificato, invece, rientrano nella definizione agevolata poiché nel giudizio la controparte è l’Agenzia delle entrate che ha trasmesso il carico impositivo all’Agenzia delle entrate - Riscossione e, in questo caso, pertanto, la cartella impugnata ha natura di atto impositivo.

Di converso, sono definibili le controversie in cui l’Agenzia delle entrate, pur non essendo coinvolta fin dall’inizio, interviene successivamente in giudizio a seguito di chiamata da parte di altro ente. In tale caso, infatti, l’Agenzia delle entrate risulta comunque essere parte del giudizio che si vuole definire, ancorché intervenuta successivamente e non fin dall’origine.

Per espressa previsione normativa ⁽³⁸⁾, inoltre, possono essere definite anche le controversie tributarie in cui sia parte processuale un ente territoriale o un ente ad esso strumentale ⁽³⁹⁾, qualora gli enti medesimi abbiano scelto di deliberare l’adesione alla definizione agevolata entro il termine – da considerarsi perentorio – del 31 marzo 2023. In assenza della pubblicazione, entro la predetta data, della delibera sul sito internet

³⁷ L’Agenzia delle entrate - Riscossione, infatti, non rientra tra i soggetti destinatari delle liti che possono essere definite. Peraltro, già in occasione della precedente definizione agevolata di cui al D.L. n. 119/2018, l’Agenzia delle entrate, nella Circ. n. 6/E del 1^o4.2019, aveva precisato che *“Sono, quindi, escluse dalla definizione le controversie nelle quali è parte unicamente l’agente della riscossione, ancorché inerenti ai tributi amministrati dall’Agenzia delle entrate e ad atti aventi comunque natura impositiva. Sono invece definibili le liti relative ad atti dotati di natura impositiva che vedono come parte in giudizio, assieme alla stessa Agenzia, anche l’agente della riscossione”*, richiamata anche in sede di commento dell’attuale definizione agevolata nel Documento di Ricerca *“La definizione agevolata delle liti tributarie pendenti, previste dalla Legge 29 dicembre 2023, n. 197”*, Fondazione Nazionale dei Commercialisti dell’8.3.2023, pag. 4.

³⁸ Cfr. art. 1, comma 205, L. n. 197/2022.

³⁹ Per quanto riguarda la definizione di “ente strumentale”, per esempio, di un Comune, si rinvia alla Nota di approfondimento IFEL Fondazione Anci del 7.1.2023, p. 5, in cui è precisato che *“Per ente strumentale deve intendersi il concessionario, nel caso di affidamento in concessione del tributo a soggetto iscritto nell’albo dei concessionari, di cui all’art. 53 del D.Lgs. 446/1997. Tra gli enti strumentali, rientrano pacificamente anche le società in house dei Comuni che risultano affidatarie dell’attività di accertamento e riscossione delle entrate comunali, ai sensi dell’art. 52, co. 5, del D.Lgs. 446/1997. Si tratta di società sulle quali i Comuni esercitano un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi e per le quali spetta senz’altro al Comune deliberare la definizione agevolata. Parimenti, si ritiene di poter estendere la possibilità di regolamentazione comunale anche con riferimento alle controversie relative alla Tari che vedono come parte la società di gestione dei rifiuti alla quale il Comune ha affidato, ai sensi dell’art. 1, co. 691, legge 147/2013, la gestione, la riscossione e l’accertamento della Tari”*.

istituzionale dell'ente creditore, l'eventuale controversia instaurata nei confronti di detti enti non può essere definita ⁽⁴⁰⁾.

La definizione agevolata si perfeziona con la presentazione da parte del contribuente all'Agenzia delle entrate/dogane/ente territoriale, oppure di un soggetto da questo incaricato, di una distinta domanda per ogni controversia che si vuole definire, cioè una per ogni atto impugnato, a prescindere dall'eventuale riunione dei ricorsi avverso distinti atti e anche nel caso di un unico ricorso che abbia impugnato più atti, e con il pagamento degli importi dovuti entro il 30 settembre 2023 ⁽⁴¹⁾ ⁽⁴²⁾. Una copia della domanda di definizione e del versamento dei relativi importi dovuti (in unica soluzione o, in caso di rateizzazione per importi superiori a mille euro, anche solo la prima rata, vedi *infra*), devono essere depositati entro il 10 ottobre 2023 dal contribuente presso l'organo giurisdizionale innanzi al quale pende la controversia.

Come nella precedente definizione, l'agevolazione consiste nel pagamento del solo valore della controversia, corrispondente all'importo dovuto per imposte e senza sanzioni e interessi, in taluni casi anche ridotto in presenza delle condizioni di seguito indicate.

In particolare, è dovuto:

⁴⁰ Sul punto la Fondazione Anci IFEL, nella citata Nota del 7.1.2023, ritiene che la scelta di un Comune di definire le proprie controversie dovrà essere effettuata mediante approvazione di uno specifico regolamento comunale, ai sensi dell'art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997, considerato che, con la definizione, l'ente rinuncia alla riscossione delle sanzioni, degli interessi di mora e di parte del tributo, a seconda dello stato e dell'esito del giudizio. La Fondazione Nazionale dei Commercialisti ha, inoltre, precisato che "*in sede di conversione in legge del decreto "milleproroghe", è stato disposto che i provvedimenti con cui gli enti locali scelgono di applicare la definizione agevolata in oggetto <acquistano efficacia con la pubblicazione nel sito internet istituzionale dell'ente creditore e sono trasmessi al Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento delle finanze, entro il 30 aprile 2023, ai soli fini statistici>*" (cfr. citato Documento di Ricerca dell'8.3.2023, pag. 4).

⁴¹ La domanda, esente da bollo, deve essere redatta sul modello emanato ai sensi dell'art. 1, comma 203, della citata legge di Bilancio 2023, che ha altresì stabilito le modalità e i termini per il versamento delle somme dovute. L'Agenzia delle entrate ha approvato, per le proprie definizioni, il modello con il Provvedimento del Direttore del 1° febbraio 2023 (prot. n. 30294), mentre l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli con la Determinazione Direttoriale del 14 marzo 2023.

⁴² Tale termine era stabilito al 30 giugno 2023 dal comma 194 della Legge di Bilancio 2023, ma è stato prorogato al 30 settembre dall'art. 20, comma 1, lett. a), D.L. 30 marzo 2023, n. 34 (cd. "Decreto Bollette"). Ancorché il citato art. 20 del Decreto Bollette non lo specificò espressamente, la proroga dei termini si applica anche alla definizione delle controversie sui tributi locali, a condizione che l'ente territoriale abbia deliberato l'adesione alla definizione agevolata entro il termine prescritto del 31 marzo 2023, ai sensi del citato art. 1, comma 205, della citata Legge di Bilancio 2023. Infatti, il comma 205 richiama l'applicazione delle disposizioni dei commi da 186 a 204, con la conseguenza che la proroga al 30 settembre 2023, disposta dall'art. 20, comma 1, lett. a), del Decreto Bollette con la modifica del comma 194, si applica anche alle controversie sui tributi locali.

- a. l'intero valore della controversia:
- in caso di soccombenza del contribuente;
 - se non è stata ancora emessa la sentenza, nei casi in cui l'Agenzia fiscale (o l'ente territoriale) sia vincitrice nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata entro il 1° gennaio 2023;
 - quando il contribuente, al 1° gennaio 2023, abbia già notificato alla resistente il ricorso, anche sotto forma di reclamo/mediazione di cui all'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992, ma non si sia ancora costituito in giudizio. Con riferimento alla specifica ipotesi del ricorso-reclamo, poiché la norma sopra citata prevede espressamente che il ricorrente non possa costituirsi in giudizio prima del decorso di 90 giorni dalla notifica del ricorso all'Ufficio, deve ritenersi improcedibile quello che, alla data del 1° gennaio 2023, risultasse depositato prima della scadenza del termine per concludere la mediazione. Pertanto, ricorrendo tale ipotesi il contribuente può definire la lite mediante il pagamento di un importo pari al 100% del valore della controversia, in quanto l'eventuale costituzione in giudizio deve considerarsi illegittima ⁽⁴³⁾;
- b. il 90% del valore della controversia, se alla data del 1° gennaio 2023 il ricorrente si è già costituito in giudizio, ma la Corte di Giustizia Tributaria adita non si è ancora pronunciata, oppure se il processo pende in sede di rinvio o se sono pendenti i termini per riassumerlo ⁽⁴⁴⁾;
- c. in caso di soccombenza dell'Amministrazione nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata al 1° gennaio 2023:
- è dovuto il 40% del valore della controversia con sentenza di primo grado favorevole al contribuente;
 - è dovuto il 15% del valore della controversia in caso di vittoria del contribuente nel secondo grado, a prescindere dal fatto che in primo grado l'Amministrazione sia risultata vittoriosa o soccombente ⁽⁴⁵⁾;

⁴³ Cfr. Agenzia delle entrate, Circ. n. 6/E del 20.3.2023, par. 5.1, pag. 17.

⁴⁴ Cfr. comma 187: "In caso di ricorso pendente iscritto nel primo grado, la controversia può essere definita con il pagamento del 90% del valore della controversia".

⁴⁵ Cfr. comma 188 – "In deroga a quanto previsto dal comma 186, in caso di soccombenza della competente Agenzia fiscale nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata alla data di entrata in vigore della presente legge, le controversie possono essere definite con il pagamento:

a) del 40 per cento del valore della controversia in caso di soccombenza nella pronuncia di primo grado;

- d. se il processo pende in Cassazione alla data del 1° gennaio 2023 e l'Amministrazione è rimasta totalmente soccombente in tutti i gradi di giudizio, è dovuto il 5% del valore della controversia ⁽⁴⁶⁾.

In buona sostanza, tutte le liti passive pendenti al 1° gennaio 2023 ed aventi quale controparte un'agenzia fiscale sono astrattamente definibili, eccetto quelle per cui interviene entro il 30 settembre 2023 una pronuncia definitiva di Cassazione senza rinvio. L'eventuale deposito di una sentenza favorevole al contribuente dopo il 1° gennaio 2023, pertanto, non ha effetti sull'importo dovuto per la definizione che, peraltro, in nessun caso, può essere rimborsato.

Anche quando la controversia abbia per oggetto esclusivamente sanzioni non collegate al tributo (come nel caso di irrogazione di sanzioni sul monitoraggio fiscale *ex art. 5 del D.L. n. 167/90*, o degli intermediari abilitati *ex art. 7-bis del D.Lgs. n. 241/97*), è possibile definire la lite con il pagamento del 15% del valore delle sanzioni in caso di vittoria del contribuente nell'ultima o nell'unica pronuncia giurisdizionale (quindi senza distinzione tra primo e secondo grado) non cautelare, sul merito o sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, e il 40% in tutti gli altri casi, e pertanto anche quando il contribuente sia soccombente in giudizio, ma non si è ancora formato il giudicato ⁽⁴⁷⁾. Diversamente, per le controversie afferenti ad atti irrogativi di sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono, se questo è stato già pagato o definito (per esempio, pagamento in autoliquidazione), per la definizione non è dovuto alcun importo, in quanto le sanzioni sono già eliminate. Si potrebbe, per esempio, verificare tale fattispecie quando il contribuente abbia ricevuto un atto di contestazione della sanzione per compensazione di un credito non spettante in quanto utilizzato oltre il limite consentito, ovvero nel caso di versamenti tardivi di imposte dichiarate.

b) *del 15 per cento del valore della controversia in caso di soccombenza nella pronuncia di secondo grado*".

⁴⁶ Cfr. comma 190 – *"Le controversie tributarie pendenti innanzi alla Corte di Cassazione, per le quali l'Agenzia fiscale risulti soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio, possono essere definite con il pagamento di un importo pari al 5 per cento del valore della controversia"*.

⁴⁷ Cfr. comma 191 – *"Le controversie relative esclusivamente alle sanzioni non collegate al tributo possono essere definite con il pagamento del 15 per cento del valore della controversia in caso di soccombenza dell'Agenzia fiscale nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare, sul merito o sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, con il pagamento del 40 per cento negli altri casi. In caso di controversia relativa esclusivamente alle sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono, per la definizione non è dovuto alcun importo relativo alle sanzioni qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla presente definizione agevolata"*.

Inoltre, quando la soccombenza è ripartita tra le parti, come nel caso di sentenza che riduce la pretesa erariale a seguito di accoglimento parziale del ricorso, ai fini della definizione occorre distinguere tra la parte di atto confermata dalla sentenza, rispetto alla quale si dovrà pagare l'imposta per intero, al netto di sanzioni e interessi, e quella annullata che sconterà, invece, l'importo ridotto del 15% o del 40% a seconda del grado del giudizio in cui interviene la sentenza stessa ⁽⁴⁸⁾.

Qualora, invece, un atto impositivo sia stato impugnato parzialmente, le parti escluse non concorrono a formare il valore della lite. Infatti, come precisato dall'Agenzia delle entrate nella citata circolare n. 2/E/2023 (pag. 24) *"ai fini della determinazione dell'effettivo valore della controversia, vanno comunque esclusi gli importi di cui all'atto impugnato che eventualmente non formano oggetto della materia del contendere, come avviene in caso di contestazione parziale dell'atto impugnato, di formazione di un giudicato interno, di conciliazione o mediazione perfezionate, che non abbiano definito per intero la lite, ovvero in caso di parziale annullamento dell'atto a seguito di esercizio del potere di autotutela da parte dell'ufficio, formalizzato tramite l'emissione di apposito provvedimento"*.

La definizione agevolata si perfeziona con la presentazione della domanda e con il pagamento degli importi dovuti in un'unica soluzione entro il termine del 30 settembre 2023 ⁽⁴⁹⁾. Tuttavia, per gli importi superiori a mille euro è ammesso il pagamento rateale, con applicazione delle disposizioni, in quanto compatibili, dell'art. 8 del D.Lgs. n. 218/1997, in un massimo di venti rate di pari importo, di cui le prime tre da versare, rispettivamente, entro il 30 settembre 2023, il 31 ottobre 2023 e il 20 dicembre 2023, mentre le successive entro il 31 marzo, 30 giugno, 30 settembre e 20 dicembre di ogni anno ⁽⁵⁰⁾. La legge di conversione del Decreto Bollette ha apportato ulteriori modifiche al suddetto calendario, prevedendo che, a scelta del contribuente, le rate successive alle prime tre possano essere versate in un massimo di cinquantuno rate mensili di pari importo, con scadenza all'ultimo giorno lavorativo di ciascun

⁴⁸ Il comma 189 prevede che *"In caso di accoglimento parziale del ricorso o comunque di soccombenza ripartita tra il contribuente e la competente Agenzia fiscale, l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni è dovuto per intero relativamente alla parte di atto confermata dalla pronuncia giurisdizionale e in misura ridotta, secondo le disposizioni di cui al comma 188, per la parte di atto annullata"*.

⁴⁹ Cfr. art. 1, comma 194, L. n. 197/2022. Come accennato, il termine, inizialmente fissato al 30 giugno 2023, è stato prorogato dall'art. 20 del citato Decreto Bollette.

⁵⁰ Anche questi termini di pagamento sono stati prorogati dall'art. 20 del citato Decreto Bollette.

mese, a decorrere dal mese di gennaio 2024, fatta eccezione per il mese di dicembre di ciascun anno, per il quale il termine di versamento resta fissato al 20 del mese. In altri termini, per le rate scadenti a partire dal 2024, il contribuente può optare per 17 rate di pari importo con cadenza trimestrale o, in alternativa, per 51 rate mensili di pari importo mantenendo comunque il medesimo orizzonte temporale (31 marzo 2028) per il pagamento del complessivo importo dovuto per la definizione della lite.

Dagli importi dovuti ai fini della definizione agevolata si scomputano quelli già versati in pendenza di giudizio a qualsiasi titolo. Qualora non ci siano importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda. È sempre esclusa la compensazione prevista dall'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997.

Una volta perfezionata, la definizione agevolata ha effetti retroattivi e prevale sull'efficacia di eventuali pronunce giurisdizionali che, ancorché già depositate, non siano passate in giudicato al 1° gennaio 2023 e che, quindi, cessano di costituire titolo per eventuali rimborsi o sgravi. Lo stesso vale anche per le sentenze depositate dopo tale data.

Le controversie definibili non sono sospese automaticamente, ma il contribuente deve fare apposita richiesta al giudice, dichiarando di volersi avvalere della definizione agevolata. In tale caso, il processo è sospeso fino al 10 ottobre 2023⁽⁵¹⁾, data entro cui il contribuente ha l'onere di depositare copia della domanda di definizione e del versamento dell'intero importo dovuto o della prima rata presso l'organo giurisdizionale innanzi al quale pende la controversia. Una volta effettuato il deposito, il processo sarà dichiarato estinto con decreto del presidente della sezione o con ordinanza in camera di consiglio se è stata già fissata la data della decisione. Le spese processuali restano a carico della parte che le ha anticipate⁽⁵²⁾.

La presentazione dell'istanza di sospensione del giudizio non ha effetti vincolanti in termini di adesione alla definizione della lite. Al riguardo, l'Agenzia delle entrate con

⁵¹ Ai sensi dell'art.1, comma 197: *“Le controversie definibili non sono sospese, salvo che il contribuente faccia apposita richiesta al giudice, dichiarando di volersi avvalere della definizione agevolata. In tale caso il processo è sospeso fino al 10 luglio 2023 ed entro la stessa data il contribuente ha l'onere di depositare, presso l'organo giurisdizionale presso cui pende la controversia, copia della domanda di definizione del versamento degli importi dovuti o della prima rata”*. Il termine, inizialmente fissato al 10 luglio 2023 dalla Legge di Bilancio, è stato prorogato al 10 ottobre 2023 dall'art. 20 del Decreto Bollette.

⁵² Si veda il comma 198 dell'art. 1, della citata Legge di Bilancio 2023.

la Circolare n. 6/E del 2023 ha precisato che trovano applicazione i chiarimenti già resi nella Circolare n. 6/E del 2019 (paragrafo 8) – con riferimento all’analogia definizione agevolata delle controversie tributarie di cui all’art. 6 del D.L. n. 119 del 2018 – secondo cui “... la domanda di sospensione del giudizio va avanzata anche dal contribuente che non si sia ancora avvalso della definizione agevolata e senza che dalla eventuale domanda di sospensione conseguano effetti vincolanti per l’adesione alla definizione”.

Nel caso in cui il contribuente non abbia presentato la domanda di sospensione del giudizio, la trattazione dell’udienza non preclude la possibilità di avvalersi dell’istituto della definizione della lite. Infatti, come precisato dall’Agenzia delle entrate (cfr. Circolare n. 6/E del 2023 cit.), “considerato che ai sensi del comma 192 la definizione si applica alle controversie per le quali alla data della presentazione della domanda non si sia ancora formato il giudicato, si ritiene che l’intervenuta udienza non precluda la definizione agevolata”.

A seguito di apposita verifica, l’Ufficio può opporre l’eventuale diniego alla definizione, da notificare secondo le modalità previste per gli atti processuali, entro il 30 settembre 2024 ⁽⁵³⁾.

Quanto al diniego, il comma 200 non indica quali siano i motivi specifici per opporlo al contribuente, ma si dovrebbe trattare di irregolarità formali relative alla domanda e/o di carenza dei presupposti soggettivi e/o oggettivi richiesti per la definizione stessa ⁽⁵⁴⁾.

È altresì ragionevole ritenere che la mancata o errata notifica del diniego determini la formazione del silenzio-assenso alla definizione e, conseguentemente, l’estinzione del processo (si forma, quindi, una sorta di “giudicato” sulla definizione). Il diniego è, comunque, impugnabile entro sessanta giorni dalla notifica innanzi all’organo giurisdizionale presso il quale pende la controversia. Peraltro, ai sensi del comma 200,

⁵³ Cfr. art. 1, comma 200 recita “L’eventuale diniego della definizione agevolata deve essere notificato entro il 31 luglio 2024 con le modalità previste per la notificazione degli atti processuali. Il diniego è impugnabile entro sessanta giorni dalla notificazione del medesimo dinanzi all’organo giurisdizionale presso il quale pende la controversia.” Il termine inizialmente fissato al 31 luglio 2024 dalla Legge di Bilancio è stato spostato al 30 settembre 2024 dall’art. 20 del più volte citato Decreto Bollette.

⁵⁴ Cfr. la citata circolare n. 2/E/2023, pag. 30, nella quale l’Agenzia delle entrate ha chiarito che agli Uffici “spetta il compito di verificare la regolarità della domanda e la ricorrenza dei presupposti richiesti dai commi 186 e seguenti per la validità della definizione”.

qualora la definizione della lite sia richiesta entro il termine per impugnare una pronuncia giurisdizionale, quest'ultima può essere impugnata dal contribuente anche oltre il termine, unitamente al diniego, ma entro sessanta giorni dalla sua notifica. Anche l'Ufficio può eventualmente beneficiare dello stesso termine per impugnare. In altri termini, nel caso in cui la definizione della lite venga richiesta in pendenza del termine per l'impugnazione della pronuncia, l'eventuale diniego opposto dall'Ufficio alla definizione rimetterebbe in termini il contribuente per impugnare anche il merito. Stante il riferimento operato dalla norma alla "*pendenza del termine per impugnare*", deve ritenersi che la rimessione in termini non operi per la riassunzione del giudizio in caso di sentenza della Corte di Cassazione con rinvio. Pertanto, al fine di evitare che il diniego alla definizione comporti l'eccezione di decadenza per la riassunzione (anche tenendo conto del periodo della sospensione per il periodo 1° gennaio 2023 – 31 ottobre 2023, vedi *infra*) e che la controversia non possa più essere trattata nel merito, è opportuno che in via cautelativa il contribuente provveda, prima della presentazione della domanda di definizione (il cui termine, come accennato, scade il 30 settembre 2023), alla riassunzione del processo.

Inoltre, per i processi dichiarati estinti, unitamente al ricorso contro il diniego si può chiedere al giudice che ha dichiarato l'estinzione la revoca della pronuncia che, ancorché sia definitiva, non ha valore di giudicato in quanto si limita a prendere atto dell'annullamento del processo per effetto della definizione ⁽⁵⁵⁾. In altri termini, considerato che l'estinzione del giudizio è pronunciata dopo il 10 ottobre 2023 (termine ultimo per depositare la domanda di definizione della lite e la ricevuta del versamento delle somme dovute presso l'organo giurisdizionale presso il quale pende la controversia) e che il diniego dell'Ufficio al massimo può essere notificato entro il 30 settembre 2024, se non fosse prevista la revocazione dell'estinzione del giudizio il merito non potrebbe più essere contestato, essendo ormai definitiva la pronuncia di estinzione.

⁵⁵ Art. 1, comma 201, L. n. 197/2022.

Per le controversie definibili è stata espressamente prevista ⁽⁵⁶⁾ la sospensione per undici mesi dei termini di impugnazione, anche incidentale, che scadono tra il 1° gennaio 2023 e il 31 ottobre 2023, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione, nonché per la proposizione del controricorso in Cassazione. Dalla sospensione automatica risultano, invece, esclusi tutti gli altri termini processuali, compresi quelli per la proposizione del ricorso di primo grado e quelli per la costituzione in giudizio del contribuente e dell'ufficio presso le Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado ⁽⁵⁷⁾. La sospensione include anche quella feriale ⁽⁵⁸⁾.

La definizione agevolata perfezionata dal coobbligato giova in favore degli altri, compresi quelli per i quali la controversia non sia più pendente ⁽⁵⁹⁾.

Si segnala, infine, che è sempre consentita ⁽⁶⁰⁾, in alternativa alla definizione agevolata in esame, quella prevista per i giudizi tributari pendenti innanzi alla Corte di Cassazione di cui all'art. 5 della Legge n. 130/2022 ⁽⁶¹⁾ che – si ricorda – si applica alle controversie di valore non superiore a 100.000 euro, se l'Agenzia delle entrate sia risultata integralmente soccombente nei precedenti gradi di merito, ovvero non superiori a 50.000 euro, se l'Agenzia delle entrate sia risultata in tutto o in parte soccombente in uno o entrambi i precedenti gradi di merito, mediante il pagamento rispettivamente del 5% o del 20% del valore della lite.

La disposizione citata risulta di fatto superata, in quanto la domanda per la definizione *ex art. 5 della L. n. 130/2022* doveva essere presentata entro il 16 gennaio 2023 e, pertanto, adesso non sarebbe più accessibile. Tuttavia, l'Agenzia delle entrate ⁽⁶²⁾, con riferimento al caso in cui sia stata impugnata per cassazione una sentenza relativa a più atti riferiti a periodi di imposta differenti e fosse già stata definita la controversia

⁵⁶ Il comma 199 della Legge di Bilancio aveva previsto la sospensione per nove mesi dei termini di impugnazione per le controversie definibili, fino al 31 luglio 2023, mentre l'art. 20 del Decreto Bollette ha fissato al 31 ottobre 2023 il termine finale di tale sospensione *ex lege*.

⁵⁷ Cfr. Circolare n. 2/E del 27 gennaio 2023.

⁵⁸ In occasione della precedente definizione agevolata delle liti l'Agenzia delle entrate, con la circ. n. 6/2019, § 9, aveva precisato che la durata della sospensione resta pari a nove mesi anche nei casi in cui si sovrapponga al periodo di sospensione feriale dei termini (cfr., *ex multis*, Cass. 12 aprile 2017, n. 9438, e 17 dicembre 2014, n. 26530). Nel caso della sospensione in esame, ad esempio, un termine di impugnazione con scadenza 26 giugno 2023 è sospeso per undici mesi e, quindi, scadrà il 26 maggio 2024.

⁵⁹ Cfr., art. 1, comma 202, L. n. 197/2022.

⁶⁰ Cfr., art. 1, comma 204, L. n. 197/2022.

⁶¹ Cfr., sul punto, la nostra Circolare n. 1/2022.

⁶² Cfr. Circolare n. 6/E/2023, pag. 18.

ai sensi della L. n. 130/2022 in relazione ad uno solo degli atti di cui alla sentenza impugnata, ha precisato che il contribuente può comunque accedere, con riferimento a ciascuna controversia autonoma non definita con la procedura citata, alla definizione delle liti pendenti *ex* Legge di Bilancio 2023 a condizione che ne ricorrano i relativi presupposti. Ciò è consentito a condizione che la domanda di definizione sia presentata distintamente per ciascun atto e ciascuna controversia autonoma deve essere integralmente definita, non essendo ammesse definizioni parziali dei singoli atti impugnati.

Per completezza si ricorda che non può trovare applicazione la definizione agevolata per i processi aventi ad oggetto i contributi dovuti all'INPS o ad altri enti di previdenza, ancorché la base imponibile sia la stessa delle imposte sui redditi, perché sono devoluti alla competenza del giudice ordinario e non hanno natura tributaria. Inoltre, la definizione tributaria non produce mai effetti ai fini contributivi.

3. Conciliazione agevolata (art. 1, commi da 206 a 212)

Tra gli istituti facenti parte della cd. “Tregua fiscale”, in alternativa alla definizione agevolata di cui al precedente paragrafo, la Legge di Bilancio 2023 ha introdotto una particolare forma di conciliazione cd. “fuori udienza” (cui si applicano le disposizioni dell’art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992 in quanto compatibili), per le controversie pendenti al 15 febbraio 2023 ⁽⁶³⁾, aventi ad oggetto atti impositivi e in cui è parte processuale l’Agenzia delle entrate ⁽⁶⁴⁾.

Analogamente alla definizione agevolata di cui al precedente paragrafo, per lite pendente si intende quella con riferimento alla quale il ricorso risulta notificato alla controparte alla data del 15 febbraio 2023, non essendo richiesta anche la costituzione in giudizio. Alle liti pendenti tra il 2 gennaio e il 15 febbraio, pertanto, può applicarsi

⁶³ Cfr. art. 1, commi da 206 a 212. Il termine del 15 febbraio 2023, inizialmente fissato al 1° gennaio 2023, è stato modificato dall’art. 17, comma 2, del citato D.L. 34/2023. L’Agenzia delle Entrate, nella Circolare n. 9/E del 19 aprile 2023, ha fornito chiarimenti in materia.

⁶⁴ Il comma 2 dell’art. 17 del D.L. n. 34/2023 prevede che “Sono definibili ai sensi dell’art. 1, commi da 206 a 201, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, anche le controversie pendenti al 15 febbraio 2023 innanzi alle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado aventi ad oggetto atti impositivi, in cui è parte l’Agenzia delle entrate”.

solo la conciliazione agevolata e non la definizione agevolata, in quanto il D.L. n. 34/3023 ha previsto lo spostamento della data del 15 febbraio solo per il primo istituto e non per il secondo.

Come precisato dalla citata Circolare n. 9/E, infatti, sono potenzialmente conciliabili le liti in cui è parte l’Agenzia delle entrate, instaurate dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo o di secondo grado con ricorsi e appelli aventi ad oggetto atti impositivi (avvisi di accertamento, atti di recupero dei crediti d’imposta non spettanti e ogni altro atto di imposizione che rechi una pretesa tributaria qualificata), notificati fino al 15 febbraio 2023, anche quando entro tale data non sia avvenuta la costituzione in giudizio, da effettuarsi comunque entro il termine di trenta giorni dalla predetta notifica. Per le controversie con riferimento alle quali al 15 febbraio 2023 non si era ancora concluso il procedimento di reclamo/mediazione, il contribuente avrebbe potuto effettuare la proposta di conciliazione agevolata soltanto dopo il decorso dei novanta giorni previsti per la costituzione in giudizio.

Rispetto alla definizione agevolata delle liti è evidente come il legislatore abbia voluto limitare il ricorso alla conciliazione, consentendo l’accordo solo per le controversie aventi ad oggetti atti impositivi. Devono, pertanto, considerarsi escluse dalla conciliazione agevolata sia le liti aventi ad oggetto atti che non recano una pretesa tributaria o che risultano essere di mera riscossione, che quelle sui dinieghi espressi o taciti di rimborso.

Peraltro, a tale riguardo, condividendo il prevalente orientamento della Suprema Corte ⁽⁶⁵⁾, l’Agenzia delle entrate prende finalmente atto che la nozione di atto impositivo debba comprendere anche le cartelle di pagamento emesse a seguito di controlli automatizzati *ex art. 36-bis*, D.P.R. n. 600/1973, ossia quelle che integrano per il contribuente la pretesa fiscale e che sono impugnabili non solo per vizi propri, ma anche per motivi attinenti al merito della pretesa impositiva ⁽⁶⁶⁾.

⁶⁵ Cass., SS.UU., sent. n. 18298 del 25.6.2021 che, con riferimento all’art. 6, del D.L. n. 119/2018, ai fini della definizione agevolata delle controversie, ha ampliato la nozione di atto impositivo.

⁶⁶ Sul punto, si veda la citata Circolare n. 9/E, pagg. 9 e 10, che richiama, da ultimo, anche la Circolare n.6/E del 2019, nella quale *“tali atti erano qualificati come di mera riscossione quando ricognitivi di quanto indicato dal contribuente nella dichiarazione”*.

È anche possibile addivenire ad una conciliazione parziale della controversia quando l'accordo concerne solo una parte dell'atto impositivo impugnato, ma in tale caso, ad avviso dell'Agenzia delle entrate ⁽⁶⁷⁾, per la parte ancora in contestazione sarebbe preclusa la definizione automatica della lite di cui *supra sub* paragrafo 2 "*in ragione della formulazione testuale del comma 206, che prevede la possibilità di definire le liti mediante sottoscrizione di un accordo conciliativo agevolato <In alternativa alla definizione agevolata di cui ai commi da 186 a 205>*". Quest'ultima, tuttavia, si applica con riferimento a ciascun atto impositivo impugnato e, pertanto, nel caso di ricorso avente ad oggetto più atti è consentito definire in conciliazione uno o più atti impositivi della causa e i restanti mediante la definizione delle liti (pendenti al 1° gennaio 2023 e non al 15 febbraio 2023, in quanto tale ultimo termine opera – come detto - solo per la conciliazione e non per la definizione agevolata).

Sono, invece, escluse dalla conciliazione agevolata le controversie aventi ad oggetto le sole sanzioni in quanto, secondo l'Agenzia delle entrate, il beneficio della riduzione delle sanzioni "*...rappresenterebbe un abbattimento automatico della sanzione, contrario alla ratio della norma*" ⁽⁶⁸⁾.

A differenza della conciliazione "fuori udienza" di cui al citato art. 48 ⁽⁶⁹⁾, quella in esame prevede che l'accordo conciliativo, cioè il momento in cui le volontà delle parti si incontrano al fine di porre fine alla controversia, debba essere sottoscritto entro il 30 settembre 2023 ⁽⁷⁰⁾, riducendo il pagamento delle sanzioni ad 1/18 del minimo di legge (in luogo del 40% o 50% del minimo ordinariamente previsto in caso di conciliazione, rispettivamente, nel primo e nel secondo grado del giudizio), nonché degli interessi e degli eventuali accessori, a prescindere se l'accordo sia stipulato nel primo o nel secondo grado di giudizio ⁽⁷¹⁾. È, inoltre, possibile rateizzare gli importi dovuti,

⁶⁷ Cfr. Circ. n. 9/E/2023 cit., pag. 12.

⁶⁸ Cfr. Circ. n. 9/E/2023 cit., pag. 13.

⁶⁹ Art. 48, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992 dispone che "*Se in pendenza del giudizio le parti raggiungono un accordo conciliativo, presentano un'istanza congiunta sottoscritta personalmente o dai difensori per la definizione totale o parziale della controversia*".

⁷⁰ Termine così modificato dall'art. 20, comma 1, lett. f), del citato D.L. n. 34/2023 e inizialmente fissato al 30 giugno 2023 dalla L. n. 197/2022.

⁷¹ Il comma 207 dell'art. 1, della citata Legge di bilancio 2023 recita: "*In deroga a quanto previsto dall'art. 48-ter, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, all'accordo conciliativo di cui al comma 206 del presente articolo si applicano le sanzioni ridotte a un diciottesimo del minimo previsto dalla legge, gli interessi e gli eventuali accessori*".

secondo le modalità previste dalle disposizioni in materia di accertamento con adesione di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 218/1997, fino ad un massimo di venti rate di pari importo da versare entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo al pagamento della prima rata, maggiorate degli interessi al tasso legale calcolati dal giorno successivo al pagamento della prima rata. Anche per la conciliazione, non è ammessa la compensazione *ex art. 17 del D.Lgs. n. 241/97* ⁽⁷²⁾.

Il versamento delle somme dovute o, in caso di rateizzazione, della prima rata, deve essere effettuato entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo conciliativo che ha, in sostanza, "efficacia novativa del precedente rapporto" - come precisato dall'Agenzia delle entrate nella citata circolare n. 9/E/2023 ⁽⁷³⁾ - e che costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore. Infatti, in caso di mancato pagamento delle somme dovute o di una delle rate entro il termine di pagamento della rata successiva, il contribuente decade dal beneficio e il competente ufficio provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione del 30% di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta ⁽⁷⁴⁾.

Dagli importi dovuti a titolo di conciliazione vanno scomutate le eventuali somme versate dal contribuente a titolo di riscossione provvisoria. A differenza della definizione agevolata delle controversie di cui ai commi da 186 a 205, in caso di raggiungimento dell'accordo conciliativo è sempre possibile ottenere il rimborso delle eventuali somme pagate in pendenza di giudizio eccedenti quelle dovute per la conciliazione, non operando lo specifico divieto di restituzione delle somme pagate in eccedenza previsto per la definizione agevolata delle liti.

⁷² Cfr. art. 1, comma 208, L. n. 197/2022.

⁷³ Come evidenzia parte della dottrina, la puntualizzazione dell'Agenzia delle entrate sull'efficacia novativa dell'accordo conciliativo "è significativa visto l'ampio dibattito dottrinale e giurisprudenziale scisso nel relegare la conciliazione giudiziale tra gli accordi a natura «transattiva» (Cassazione 20386/2006 e 21325/2006) ovvero «novativa» (Cassazione 10981/2020 e 12110/2019), altrettanto considerato che non tutte le transazioni hanno carattere novativo (Cassazione 23674/2008), P. Mandarino, "Così la conciliazione in appello cambia la pretesa del Fisco", NT+ Fisco Norme e Tributi Il Sole 24 Ore del 24 Maggio 2023.

⁷⁴ Cfr. art. 1, comma 209, della L. n. 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 decade dal beneficio di cui al comma 2 e il competente ufficio provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta").

Si segnala, infine, che, come per altri istituti della “tregua fiscale”, sono escluse dalla conciliazione agevolata le controversie aventi ad oggetto atti di recupero di aiuti di Stato e di risorse proprie della UE, inclusa l’IVA all’importazione ⁽⁷⁵⁾.

4. Rinuncia agevolata in Cassazione (art. 1, commi da 213 a 218)

La Legge di Bilancio 2023 introduce, altresì, in alternativa alla definizione agevolata di cui ai commi da 186 a 205 (vedi precedente paragrafo 2), una particolare rinuncia al ricorso per Cassazione, principale o incidentale (cd. “rinuncia agevolata”), cui si applicano le disposizioni dell’art. 390 c.p.c., in quanto compatibili ⁽⁷⁶⁾, con il beneficio della riduzione delle sanzioni ad un 1/18 del minimo previsto dalla legge ⁽⁷⁷⁾.

In particolare, per le controversie tributarie pendenti al 1° gennaio 2023, in cui è parte l’Agenzia delle entrate ed aventi ad oggetto “atti impositivi”, è consentito al ricorrente innanzi alla Corte di Cassazione di “rinunciare” al giudizio entro il 30 settembre 2023, a seguito di sottoscrizione di definizione transattiva tra le parti di tutte le pretese azionate in giudizio. La rinuncia comporta il pagamento integrale in unica soluzione delle somme dovute, entro venti giorni dal perfezionamento della definizione, per imposte, sanzioni (ridotte), interessi ed eventuali accessori ⁽⁷⁸⁾.

Il pagamento rateale non è previsto e non è ammessa la compensazione ai sensi dell’art. 17 del D.Lgs. n. 241/97. La rinuncia agevolata non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate, ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto.

⁷⁵ Cfr. art 1, comma 210, della L. n. 197/2022.

⁷⁶ Ai sensi dell’art. 390 c.p.c. “La parte può rinunciare al ricorso principale o incidentale finché non sia cominciata la relazione all’udienza, o sino alla data dell’adunanza camerale”. Per il rinvio all’art. 390 del c.p.c. è verosimile ritenere che la trattazione dell’udienza precluda la possibilità di effettuare la rinuncia.

⁷⁷ Cfr. art. 1, commi da 213 a 218 della L. n. 197/2022. Ai sensi del comma 213 “...il ricorrente, entro il 30 giugno 2023, può rinunciare al ricorso principale o incidentale a seguito dell’intervenuta definizione transattiva con la controparte, perfezionatasi ai sensi del comma 215, di tutte le pretese azionate in giudizio”. Comma 214 – “La definizione transattiva di cui al comma 213 comporta il pagamento delle somme dovute per le imposte, le sanzioni ridotte ad un diciottesimo del minimo previsto dalla legge, gli interessi e gli eventuali accessori”. Comma 215 - “La definizione transattiva si perfeziona con la sottoscrizione e con il pagamento integrale delle somme dovute entro venti giorni dalla sottoscrizione dell’accordo intervenuto tra le parti”.

⁷⁸ La Legge di Bilancio aveva stabilito come termine il 30 giugno 2023, prorogato al 30 settembre dall’art. 20 del citato Decreto Bollette.

Sono esclusi i giudizi nei quali al 1° gennaio 2023 la Corte di Cassazione abbia già depositato la sentenza, con o senza rinvio ⁽⁷⁹⁾.

5. Modifiche apportate dal D.L. n. 34/2023 in tema di regolarizzazione delle irregolarità formali (art. 1, commi da 166 a 173) e ravvedimento operoso speciale (art. 1, commi da 174 a 178)

Sempre nell'ambito della cd. "Tregua fiscale" e facendo seguito a quanto già trattato con la nostra citata Circolare n. 1/2023, qui di seguito si fornisce una panoramica delle modifiche apportate dal cd. "Decreto Bollette" alle previsioni normative in tema di:

- 1) **definizione agevolata delle violazioni formali** (art. 1, commi da 166 a 173, della L. n. 197/2022);
- 2) **ravvedimento operoso speciale per altre violazioni** (art. 1, commi da 174 a 178, della L. n. 197/2022).

Con particolare riguardo alla definizione agevolata delle violazioni formali, come auspicato, è stato spostato dal "31 marzo 2023" al "31 ottobre 2023" il termine entro cui il contribuente può operarla ⁽⁸⁰⁾.

Relativamente al **ravvedimento operoso speciale** il legislatore è intervenuto:

a) apportando modifiche al:

- **comma 174** ⁽⁸¹⁾ fissando:

⁷⁹ Come per gli altri istituti della "tregua fiscale", ai sensi del comma 218 "Sono escluse le controversie concernenti anche solo in parte: a) le risorse proprie tradizionali previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), delle decisioni 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, e 2020/2053/UE, Euratom del Consiglio, del 14 dicembre 2020, e l'imposta sul valore aggiunto all'importazione; b) le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015".

⁸⁰ Cfr. art. 19, comma 1, lett. a), del D.L. n. 34/2023: "1. All'articolo 1 della legge 29 dicembre 2022, n. 197, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 167 le parole «entro il 31 marzo 2023» sono sostituite dalle seguenti: «entro il 31 ottobre 2023»;

⁸¹ Cfr. art. 19, comma 1, lett. a), del D.L. n. 34/2023: "1. All'articolo 1 della legge 29 dicembre 2022, n. 197, sono apportate le seguenti modificazioni:

b) al comma 174:

1) al secondo periodo, la parola «trimestrali» è soppressa e le parole «al 31 marzo 2023» sono sostituite dalle seguenti: «al 30 settembre 2023»;

1) un nuovo termine (dal 31/3/2023 al 30/9/2023) entro cui effettuare il versamento della somma dovuta a titolo di definizione o della prima delle otto rate (che non hanno più sempre cadenza trimestrale a seguito della nuova tempistica, v. *infra*);

2) una nuova tempistica in caso di rateizzazione, con riguardo alla seconda (dal 30/6/2023 al 31/10/2023) e terza rata (dal 30/9/2023 al 30/11/2023). Per praticità, si riassumono i termini di versamento ante e post modifiche.

Termini per il versamento		
	Ante modifiche (DL 34/2023)	Post modifiche (DL 34/2023)
-Unica soluzione; -Prima rata, in caso di rateazione	entro il 31/3/2023	entro il 30/9/2023
-Rate successive	(8 rate trimestrali) - entro il 30/6/2023; - entro il 30/9/2023; - entro il 20/12/2023; - entro il 31/3/2024; - entro il 30/6/2024; - entro il 30/9/2024; - entro il 20/12/2024	(8 rate) - entro il 31/10/2023; - entro il 30/11/2023; - entro il 20/12/2023; - entro il 31/3/2024; - entro il 30/6/2024; - entro il 30/9/2024; - entro il 20/12/2024

- **comma 175**, il termine del «31 marzo 2023», ovunque ricorra, è sostituito dal «30 settembre 2023», di modo che *i*) la regolarizzazione attraverso il ravvedimento operoso speciale si perfeziona con il versamento di quanto dovuto, ovvero della prima rata, entro il suddetto termine del 30 settembre 2023 e *ii*), in caso di decadenza dal beneficio della rateazione (e conseguente iscrizione a ruolo) per mancato pagamento, in tutto o in parte, di una delle rate successiva alla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, gli interessi si computano con decorrenza dalla data del 30 settembre 2023;

b) fornendo un'**interpretazione autentica** dei commi 174 e 176, chiarendo, in particolare:

2) il terzo periodo è sostituito dal seguente: «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.».

- **al comma 174** ⁽⁸²⁾ che “le parole «*le violazioni diverse da quelle definibili ai sensi dei commi da 153 a 159 (Definizione agevolata di somme dovute a seguito di controlli automatizzati) e da 166 a 173 (Regolarizzazione delle irregolarità formali), riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e a periodi d'imposta precedenti*» **si interpretano nel senso che:**
- i. sono escluse dal “ravvedimento operoso speciale” le violazioni rilevabili con il controllo automatizzato (artt. 36-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis* del D.P.R. n. 633/1972), nonché le violazioni di natura formale definibili in forma agevolata (art. 1, commi da 166 a 173, della L. n. 197/2022);
 - ii. sono ricomprese nella regolarizzazione (*i.e.* ravvedimento speciale) tutte le violazioni che possono essere oggetto di ravvedimento operoso ordinario (art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997), 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;
- **al comma 176:**
- i. sono escluse dal ravvedimento speciale le violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale commesse dai contribuenti in sede di compilazione della propria dichiarazione dei redditi (quadro RW) ⁽⁸³⁾;
 - ii. sono ricomprese nel ravvedimento speciale le violazioni relative ai redditi di fonte estera, all'imposta sul valore delle attività finanziarie estere e all'imposta sul valore degli immobili situati all'estero (quadro RW, IVIE e

⁸² Cfr. il testo del comma 174 aggiornato con le modifiche apportate dall'art. 19, comma 1, lett. b), del D.L. n. 34/2023 (in grassetto le parole nuove e barrato le parole cancellate).

“174. Con riferimento ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, le violazioni diverse da quelle definibili ai sensi dei commi da 153 a 159 e da 166 a 173, riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e a periodi d'imposta precedenti, possono essere regolarizzate con il pagamento di un diciottesimo del minimo edittale delle sanzioni irrogabili previsto dalla legge, oltre all'imposta e agli interessi dovuti. Il versamento delle somme dovute ai sensi del primo periodo può essere effettuato in otto rate ~~trimestrali~~ di pari importo con scadenza della prima rata fissata al **30 settembre 2023** ~~31 marzo 2023~~. Sulle rate successive alla prima, da versare, rispettivamente, ~~entro il 30 giugno, il 30 settembre, il 20 dicembre e il 31 marzo di ciascun anno,~~ **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. La regolarizzazione di cui al presente comma e ai commi da 175 a 178 è consentita *sempreché* le violazioni non siano state già contestate, alla data del versamento di quanto dovuto o della prima rata, con atto di liquidazione, di accertamento o di recupero, di contestazione e di irrogazione delle sanzioni, comprese le comunicazioni di cui all'articolo 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.”

⁸³ Cfr. art. 4, del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, conv. dalla L. 4 agosto 1990, n. 227.



IVAFE) ⁽⁸⁴⁾, non rilevabili con il controllo automatizzato ex art. 36-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, nonostante la violazione dei predetti obblighi di monitoraggio.

* * *

Distinti saluti.

Il Direttore

(Francesco De Angelis)

⁸⁴ Cfr. art. 19, commi da 13 a 17 e da 18 a 22, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, conv. dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214.