



Documento

***Proposte di modifica delle disposizioni
relative alla c.d. “Tregua fiscale”
di cui alla Legge di bilancio 2023***

Elbano de Nuccio – Presidente CNDCEC

Salvatore Regalbuto – Tesoriere CNDCEC delegato Area Fiscalità

Rosa D’Angiolella – Consigliera CNDCEC delegata Area Contenzioso Tributario

FEBBRAIO 2023



Indice

Art. 1, commi 153-159, L. 197/2022 – Definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni.....	2
Art. 1, commi 179-185, L. 197/2022 – Adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento.....	3
Art. 1, commi 186-205, L. 197/2022 – Definizione agevolata delle controversie tributarie.....	5
Art. 1, commi 206-212, L. 197/2022 – Conciliazione agevolata delle controversie tributarie.....	6
Art. 1, commi 219-221, L. 197/2022 – Regolarizzazione degli omessi pagamenti di rate dovute a seguito di acquiescenza, accertamento con adesione, reclamo o mediazione e conciliazione giudiziale	7

Art. 1, commi 153-159, L. 197/2022 – Definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni

A. Il **comma 153** dell'articolo 1 della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (c.d. legge di bilancio 2023) consente di **definire** con modalità **agevolate** le **somme dovute a seguito del controllo automatizzato** (c.d. avvisi bonari), relative ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, al 31 dicembre 2020 e al 31 dicembre 2021, per le quali il **termine di pagamento non sia ancora scaduto** alla data del 1° gennaio 2023, ovvero i cui avvisi siano stati recapitati successivamente a tale data.

Tali importi possono essere definiti con il pagamento:

- delle **imposte e dei contributi previdenziali**;
- degli **interessi e delle somme aggiuntive**;
- delle **sanzioni** nella misura **ridotta del 3 per cento** (in luogo del 30 per cento ridotto a un terzo), senza riduzione sulle imposte non versate o versate in ritardo.

Il **comma 155** prevede inoltre la **definizione agevolata** delle somme derivanti da **controlli automatizzati** le cui **rateazioni** sono **in corso al 1° gennaio 2023**, che possono essere definite col pagamento del debito residuo a titolo di imposte e contributi previdenziali, interessi e somme aggiuntive. Anche in tal caso le sanzioni sono dovute nella misura del 3 per cento, senza alcuna riduzione sulle imposte residue non versate o versate in ritardo.

Nell'ambito oggettivo di tale definizione agevolata NON rientrano dunque le somme dovute dal contribuente a seguito del controllo formale delle dichiarazioni dei redditi, richieste con **le comunicazioni previste dall'articolo 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600**.

Orbene, la legge di bilancio 2023 ha previsto un insieme articolato di norme che permettono ai contribuenti di definire con modalità agevolate, la pretesa tributaria. Le misure si riferiscono a un ampio ventaglio di fasi dell'adempimento fiscale, che va dall'accertamento alla riscossione, fino al contenzioso innanzi alle Corti di giustizia tributaria. È possibile usufruire di dilazioni dei pagamenti dovuti e dell'abbattimento di alcune somme dovute a titolo di aggio, di interessi ovvero di sanzioni, a seconda delle varie ipotesi di regolarizzazione.

Le **comunicazioni relative al controllo formale delle dichiarazioni di cui al citato articolo 36-ter** restano dunque, **ingiustificatamente**, **gli unici atti esclusi da qualsivoglia istituto definitorio previsto dalla legge di bilancio 2023**.

Si propone pertanto di <u>includere anche tali comunicazioni tra quelle definibili ai sensi della normativa in oggetto, applicando la sanzione in misura ridotta del 3 per cento.</u>
--

B. A prescindere da tale illogica esclusione, la misura in oggetto comporta, in ogni caso, una **disparità di trattamento di coloro che abbiano ricevuto comunicazioni derivanti dal controllo**

automatizzato delle dichiarazioni **che, al 1° gennaio 2023, siano decaduti dal beneficio della rateazione delle somme dovute, e che, ciò nonostante, siano esclusi dalla rottamazione** delle somme affidate all'agente della riscossione di cui ai commi da 231 a 252 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2023, in quanto l'affidamento del carico non sia stato effettuato ovvero sia intervenuto dopo il 30 giugno 2022, data limite per poter fruire della rottamazione.

In caso di intervenuta decadenza dal beneficio della rateazione, il contribuente che può fruire della rottamazione beneficia, dunque, dell'abbattimento delle somme affidate all'agente della riscossione a titolo di sanzioni e interessi, nonché degli interessi di mora, delle sanzioni civili e delle somme aggiuntive; il contribuente che invece non può fruire della rottamazione si trova escluso, in modo del tutto ingiustificato, da qualsiasi beneficio, ivi compreso quello previsto dalla definizione agevolata degli avvisi bonari.

Si propone **pertanto di includere nella definizione in oggetto anche le comunicazioni derivanti dal controllo automatizzato per le quali sia intervenuta, al 1° gennaio 2023, una causa di decadenza da rateazione ed il cui carico non sia ammesso alla rottamazione** delle somme affidate all'agente della riscossione di cui ai commi da 231 a 252 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2023, in quanto l'affidamento del carico all'agente della riscossione non sia stato ancora effettuato ovvero sia intervenuto dopo il 30 giugno 2022.

Art. 1, commi 179-185, L. 197/2022 – Adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento

A. La misura in oggetto consente di **definire** con modalità **agevolate** gli atti del procedimento di accertamento adottati dall'Agenzia delle entrate, purché non impugnati e per i quali non siano decorsi i termini per presentare ricorso, nonché quelli notificati dall'Agenzia delle entrate entro la data del 31 marzo 2023.

Più in dettaglio sono previste **sanzioni ridotte a un diciottesimo del minimo previsto dalla legge**, per gli **accertamenti con adesione relativi a:**

- **processi verbali di constatazione** consegnati entro la data del **31 marzo 2023**;
- **inviti a comparire per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento**, di cui all'articolo 5-ter del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, **notificati entro il 31 marzo 2023**;
- **avvisi di accertamento e avvisi di rettifica e liquidazione**, non impugnati e ancora impugnabili al 1° gennaio 2023, nonché a quelli **notificati entro il 31 marzo 2023**.

Il comma 180 consente di definire in **acquiescenza** gli **avvisi di accertamento** e gli **avvisi di rettifica e di liquidazione**, non impugnati e ancora impugnabili al 1° gennaio 2023, nonché quelli notificati fino al 31 marzo 2023, con analoga **riduzione sanzionatoria a un diciottesimo delle sanzioni irrogate**. La medesima riduzione delle sanzioni è applicata nel caso di acquiescenza agli **atti di recupero non impugnati e ancora impugnabili**, in tal caso con pagamento degli interessi.

Le somme dovute possono essere anche **dilazionate** in un massimo di **20 rate trimestrali** di pari importo, con applicazione degli interessi al saggio legale per le rate successive alla prima.

Con riferimento agli **avvisi di accertamento e di rettifica e di liquidazione** il cui **termine di impugnazione era in scadenza nel mese di gennaio 2023**, e con esso il termine per avvalersi della definizione agevolata in acquiescenza di cui al citato comma 180, **il contribuente è rimasto impossibilitato ad accedere alla definizione agevolata**, in mancanza dei provvedimenti del direttore dell’Agenzia delle entrate, previsti dal successivo comma 184, con cui adottare le ulteriori disposizioni necessarie per l’attuazione dei commi da 179 a 183. Il provvedimento direttoriale prot. n. 27663/2023 relativo a *“Adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento. Disposizioni di attuazione dell’articolo 1 commi da 179 a 185 della legge 29 dicembre 2022, n. 197”* è stato infatti pubblicato il 30 gennaio 2023, dopo circa un mese dall’entrata in vigore della legge di bilancio 2023.

Pertanto, per tutti gli **avvisi di accertamento e di rettifica e di liquidazione che nel periodo dal 1° al 30 gennaio 2023 siano divenuti definitivi**, anche per effetto della loro definizione in acquiescenza senza avvalersi dei benefici di cui alle disposizioni in oggetto, **ovvero** siano stati **impugnati** dinanzi agli organi di giustizia tributaria, si propone la **riapertura dei termini, per un periodo non inferiore a trenta giorni, per avvalersi della definizione agevolata in acquiescenza di cui al citato comma 180.**

Al riguardo, si ricorda incidentalmente che l’articolo 2 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119 (convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136), con cui è stata disciplinata la precedente edizione della “definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento”, pur rinviando anch’esso a provvedimenti direttoriali di attuazione, prevedeva espressamente che la definizione potesse essere effettuata *“entro trenta giorni dalla [data di entrata in vigore del decreto] o, se più ampio, entro il termine di cui all’articolo 15, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, che residua dopo la data di entrata in vigore del presente decreto”*. Tale norma riconosceva dunque al contribuente, in ogni caso, un termine minimo di 30 giorni per avvalersi della definizione agevolata, anche se il termine di impugnazione dell’atto da definire fosse scaduto nei 30 giorni successivi alla data di entrata in vigore del decreto.

B. Nel caso di **processi verbali di constatazione consegnati entro la data del 31 marzo 2023**, il contribuente, ai sensi dell’articolo 6, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, può *“chiedere all’ufficio, con apposita istanza in carta libera, la formulazione della proposta di accertamento ai fini dell’eventuale definizione”*. L’Ufficio non è tuttavia obbligato a formulare la proposta di accertamento.

Per i **processi verbali di constatazione consegnati entro la data del 31 marzo 2023** si propone pertanto di specificare in via normativa che **l’eventuale atto impositivo che sarà notificato successivamente alla predetta data potrà comunque beneficiare dell’adesione agevolata** in oggetto con le sanzioni ridotte a un diciottesimo del minimo, anche se il contribuente non ha

presentato l'istanza ex articolo 6, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 ovvero se l'Ufficio non abbia data seguito all'istanza presentata dal contribuente.

Art. 1, commi 186-205, L. 197/2022 – Definizione agevolata delle controversie tributarie

A. La misura in oggetto consente di **definire** con modalità **agevolate** le **controversie tributarie pendenti al 1° gennaio 2023 in ogni stato e grado del giudizio**, compreso quello in Cassazione e a seguito di rinvio, in cui sono parte l'Agenzia delle entrate e l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, **mediante il pagamento** di un importo pari al valore della controversia, ossia **della sola imposta senza sanzioni e interessi**.

Se il **ricorso pendente è iscritto in primo grado**, la controversia può essere definita con il pagamento del **90 per cento dell'imposta**.

Se vi è **soccombenza dell'Agenzia fiscale**, le controversie pendenti possono essere definite con il **pagamento del 40 per cento dell'imposta**, in caso di **soccombenza dell'Agenzia in primo grado**, e **del 15 per cento dell'imposta**, in caso di soccombenza della medesima Agenzia **in secondo grado**.

La **disciplina attuale** **nulla prevede invece circa gli effetti della definizione agevolata ai fini dei contributi previdenziali e assistenziali** la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi.

In occasione delle **precedenti edizioni della definizione agevolata** in oggetto, la **prassi amministrativa** aveva tuttavia precisato che la **chiusura della lite pendente** esplicava **efficacia ai soli fini fiscali e non anche previdenziali**, per cui i contributi e le relative sanzioni sarebbero rimaste dovute nel loro integrale importo.

La soluzione comporta un **“doppio binario” fiscale/previdenziale del tutto ingiustificato**, considerato anche che **nell'ambito degli istituti deflattivi** del contenzioso tributario ordinariamente previsti, quali **accertamento con adesione, reclamo/mediazione e conciliazione giudiziale, l'esito del procedimento rileva anche per i contributi** previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi, sicché questi ultimi devono essere rideterminati sulla base dell'imponibile definito attraverso lo strumento “deflattivo” (la riduzione del reddito rileva quindi anche ai fini dei contributi previdenziali e assistenziali).

Al fine di evitare la predetta irrazionale conseguenza, si propone pertanto di **estendere gli effetti della definizione agevolata delle controversie tributarie anche ai fini dei contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi, fatta eccezione per il caso in cui a questi ultimi fini si sia formato, al 1° gennaio 2023, un giudicato di merito**.

B. In caso di **perfezionamento della definizione agevolata** ai sensi del comma 194 con la **presentazione della domanda** e con il **pagamento** degli importi dovuti o della prima rata **entro il 30 giugno 2023**, il contribuente, entro la data del 10 luglio 2023, ha l'onere di depositare presso

l'organo giurisdizionale innanzi al quale pende la controversia la documentazione sopra menzionata. Il successivo **comma 198** prevede che, in caso di deposito della documentazione relativa al perfezionamento della definizione, il **processo è dichiarato estinto** con decreto del presidente della sezione o con ordinanza in camera di consiglio se è stata fissata la data della decisione. In base al **comma 200**, l'eventuale **diniego della definizione** può essere notificato dall'ente impositore **entro il 31 luglio 2024** con le modalità previste per la notificazione degli atti processuali.

Dalla data di estinzione del processo, oggetto di definizione agevolata, alla data di notifica dell'eventuale diniego della definizione, potrebbe dunque trascorrere anche più di un anno, periodo in cui il contribuente resta tuttavia soggetto alle procedure esecutive dell'agente della riscossione per il recupero coattivo degli importi affidati a quest'ultimo che derivano dall'atto oggetto di definizione agevolata. E ciò, per di più, senza neppure avere la possibilità di azionare la tutela cautelare dinanzi al giudice, in seguito alla intervenuta estinzione del processo.

Per tale ragione, si propone di introdurre una **sospensione ex lege dell'esecuzione degli atti oggetto di domanda di definizione agevolata** per il periodo che va **dalla data di perfezionamento della definizione** ai sensi del comma 194 fino **alla data di notifica del diniego di definizione agevolata o, in mancanza, fino al 31 luglio 2024**, termine ultimo per la notifica del predetto diniego.

Art. 1, commi 206-212, L. 197/2022 – Conciliazione agevolata delle controversie tributarie

La misura in oggetto consente di **definire – entro il 30 giugno 2023 – con un accordo conciliativo fuori udienza le controversie tributarie pendenti al 1° gennaio 2023**, aventi ad oggetto **atti impositivi** in cui è **parte l'Agenzia delle entrate**. All'accordo conciliativo si applicano le **sanzioni ridotte ad un diciottesimo del minimo** previsto dalla legge (in luogo di quaranta o cinquanta per cento del minimo, ordinariamente previsto secondo il grado di giudizio in cui interviene la conciliazione), **gli interessi e gli eventuali accessori**.

Tuttavia, non si ravvisano ragioni ostative a che la disciplina in esame venga estesa anche agli accordi di mediazione relativi ai ricorsi notificati al 1° gennaio 2023 e per i quali sia ancora in corso il termine di novanta giorni previsto dall'articolo 17-*bis* del decreto legislativo n. 546 del 1992.

Infatti, come nel caso della conciliazione fuori udienza, anche la mediazione ha ad oggetto un accordo tra le parti e consente di beneficiare, ordinariamente, di una riduzione della sanzione (al trentacinque per cento del minimo). In definitiva, l'estensione della norma agevolativa anche agli accordi di mediazione trova ispirazione sia nella comune *ratio* alla base dei due istituti, sia nella natura simile del beneficio ordinariamente previsto, ancorché diversificato nella misura.

Peraltro, la mancata estensione della norma agevolativa anche agli accordi di mediazione rischia, paradossalmente, di far sì che eventuali accordi raggiungibili già in quella sede vengano, di fatto, rinviati alla fase contenziosa, con l'unico fine di beneficiare del miglior trattamento sanzionatorio

previsto per la conciliazione agevolata; il che, di fatto, appesantirebbe inutilmente il carico dei giudizi davanti alle Corti di giustizia tributarie di primo grado.

Si propone pertanto l'estensione della disciplina in oggetto **anche agli accordi di mediazione** di cui all'articolo 17-*bis* del decreto legislativo n. 546 del 1992, **relativi a ricorsi notificati entro il 1° gennaio 2023 per i quali, alla predetta data, sia ancora in corso il termine di novanta giorni di cui al citato articolo 17-*bis***, prevedendo la loro **definizione agevolata con la riduzione della sanzioni ad un diciottesimo del minimo** previsto dalla legge, fermi restando gli interessi e gli eventuali accessori.

Art. 1, commi 219-221, L. 197/2022 – Regolarizzazione degli omessi pagamenti di rate dovute a seguito di acquiescenza, accertamento con adesione, reclamo o mediazione e conciliazione giudiziale

A. La misura in oggetto consente di **regolarizzare l'omesso o carente versamento** di alcune somme riferite a tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate e, in particolare:

- **delle rate, successive alla prima**, relative alle somme dovute a seguito di **accertamento con adesione** o di **acquiescenza** degli avvisi di accertamento e degli avvisi di rettifica e liquidazione, nonché a seguito di **reclamo o mediazione**;
- degli importi, anche rateali, relativi alle **conciliazioni giudiziali**.

La regolarizzazione è ammessa **a condizione che le rate siano scadute al 1° gennaio 2023 e non sia stata ancora notificata la cartella di pagamento** ovvero l'atto di intimazione.

La **regolarizzazione** si perfeziona con l'integrale versamento di quanto dovuto entro il 31 marzo 2023, ovvero in un massimo di venti rate di pari importo, e **consente al contribuente di corrispondere la sola imposta senza sanzioni e interessi**.

Qualora il contribuente sia in regola con i pagamenti rateali, ancora in corso al 1° gennaio 2023, dovuti a seguito dei predetti istituti "deflattivi" del contenzioso tributario, lo stesso non potrà ovviamente avvalersi né della definizione in oggetto né della rottamazione delle somme affidate all'agente della riscossione. E ciò al contrario del contribuente che, al 1° gennaio 2023, è in regola con i pagamenti rateali delle somme derivanti da **controlli automatizzati** (c.d. avvisi bonari) che, ai sensi del comma 155, possono essere definite in via agevolata con il pagamento del debito residuo a titolo di imposte e contributi previdenziali, interessi e somme aggiuntive, beneficiando della riduzione delle sanzioni alla misura del 3 per cento.

Si propone **pertanto di prevedere anche per i contribuenti in regola con i pagamenti rateali ancora in corso al 1° gennaio 2023 dovuti a seguito di acquiescenza, accertamento con adesione, reclamo/mediazione e conciliazione giudiziale**, la possibilità di **definire in via agevolata le somme ancora dovute** con il pagamento del debito residuo a titolo di imposte e interessi, **beneficiando della riduzione delle sanzioni alla misura di un diciottesimo del minimo previsto dalla legge**.

B. Il comma 219 prevede che è **possibile regolarizzare l'omesso o carente versamento di rate** dovute a seguito di acquiescenza, accertamento con adesione, reclamo o mediazione e conciliazione giudiziale **a condizione che, per le stesse, non sia stata ancora notificata la cartella di pagamento** ovvero l'atto di intimazione.

Ad avviso dell'**Agenzia delle entrate** (cfr. circolare n. 2/E del 27 gennaio 2023, par. 7), per accedere alla regolarizzazione in oggetto **la cartella di pagamento o l'atto di intimazione non devono essere stati notificati prima del versamento** integrale delle somme dovute a seguito della predetta definizione o del pagamento della prima rata, in caso di pagamento rateale, posto che, per tale condizione, la disposizione non fa esplicito riferimento alla data di entrata in vigore della legge di bilancio.

La norma, così interpretata, presenta tuttavia evidenti profili di incostituzionalità, avendo il giudice delle leggi più volte affermato (cfr. sentenze n. 85 del 1965, n. 121 del 1967 e n. 175 del 1986) che si pongono fuori dal principio di ragionevolezza, e perciò violano il principio costituzionale di eguaglianza, i provvedimenti legislativi i quali condizionano l'applicazione del c.d. "condono" tributario ad un atto dell'amministrazione finanziaria.

Al fine quindi di scongiurare che la possibilità di avvalersi o meno della definizione agevolata sia fatta dipendere dalla velocità di notifica delle cartelle di pagamento e quindi dalla scelta discrezionale compiuta di volta in volta dai singoli uffici nei confronti di alcuni contribuenti, anziché di altri, si propone pertanto di **precisare in via normativa che per accedere alla regolarizzazione in oggetto la cartella di pagamento o l'atto di intimazione non devono essere stati notificati alla data del 1° gennaio 2023** (data di entrata in vigore della legge di bilancio 2023).

