

Commissione Accertamento e Riscossione UNGDCEC

**LA DEFINIZIONE AGEVOLATA:
ANALISI DELLA NORMA ED
APPROFONDIMENTI**

Introduzione

Le recenti modifiche normative in tema di definizione agevolata ed i relativi interrogativi sorti a seguito di una regolamentazione non sempre chiara, impongono un approfondimento sul tema.

Il presente elaborato si pone come scopo la puntuale analisi del Dl 116/2018 ed in particolare la definizione agevolata dei processi verbali di constatazione, degli atti di accertamenti e di liquidazione, degli accertamenti con adesione, dei ruoli e delle liti fiscali. Un mosaico di sanatorie che rappresentano di certo un'opportunità per i contribuenti, ma la cui interpretazione non è sempre immediata e pacifica.

Il contributo è stato elaborato dalla Commissione Accertamento e Riscossione nelle persone di Matteo Feroci, Alfredo Iannitelli, Antonino Mungo, Rosella Varcasia, Marco Martina, Roberto Gennari, Mario La Manna, Francesco Cataldi e Giancarlo Falco Presidente Commissione Processo Tributario; un lavoro di gruppo di eccellenti professionisti che ha permesso in tempi brevi di elaborare un *vademecum* che speriamo possa essere di aiuto a tutti i colleghi Unionisti.

Raffaele Loprete

Segretario UNGDCEC

Consigliere Delegato Commissione Accertamento e Riscossione

Maria Caputo

Presidente Commissione Accertamento e Riscossione

Indice

Premessa

1. Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione (art. 1)

1.1. Analisi della norma di riferimento

1.2. Presupposti applicativi

1.3. Benefici riconosciuti

1.4. Tipologia di tributo ammesse

1.5. Tempistiche e modalità di accesso

2. Definizione agevolata atti del procedimento di accertamento (art. 2)

2.1. Analisi della norma di riferimento

2.2. Definizione degli inviti al contraddittorio

2.2.1. *Benefici riconosciuti*

2.2.2. *Tempi e modalità applicative*

2.2.3. *Termini e modalità di versamento*

2.3. Definizione accertamento con adesione

2.3.1. *Benefici riconosciuti*

2.3.2. *Tempi e modalità applicative*

2.3.3. *Termini e modalità di versamento*

2.4. Definizione degli avvisi di accertamento, di liquidazione e rettifica e atti di recupero di crediti indebitamente utilizzati

2.4.1. *Benefici riconosciuti*

2.4.2. *Tempi e modalità applicative*

2.4.3. *Versamenti e modalità di pagamento*

2.5. Profili di criticità

3. Definizione agevolata ruoli ("rottamazione ter") (art. 3)

3.1. Benefici riconosciuti

3.2. Tipologie di ruoli ammessi ed esclusi

3.3. Modalità applicative e di versamento

3.4. Modalità di adesione alla definizione agevolata

3.5. Conseguenze della presentazione della dichiarazione di adesione alla definizione agevolata

3.6. Comunicazione delle somme dovute

3.7. Mancato perfezionamento della definizione

3.8. Carichi non definibili

3.9. Conseguenze sui carichi già oggetto di rottamazione bis e focus su rapporto con rottamazione bis

3.10. Rapporti con procedure esecutive pendenti nella rottamazione

4. Estinzione debiti fino ad euro mille (art. 4)

4.1. Analisi della norma di riferimento

4.2. Benefici riconosciuti

5. Definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione a titolo di risorse proprie dell'Unione europea (art. 5)

5.1. Analisi della norma di riferimento

5.2. Benefici riconosciuti e modalità applicative

6. Definizione agevolata delle controversie tributarie (art. 6)

6.1. Requisiti soggettivi, oggettivi e temporali per l'accesso alla definizione

6.2. Il prezzo della definizione

6.3. Aspetti operativi della definizione agevolata

6.3.1. *La domanda di definizione ed il suo perfezionamento*

6.3.2. *La sospensione del processo in corso*

6.3.3. *La sospensione dei termini di impugnazione*

6.3.4. *Il diniego*

6.3.5. *Gli effetti della definizione sulle spese legali liquidate in sentenze non definitive*

6.4. Casi pratici

6.5. Considerazioni conclusive

Capitolo 7 - Regolarizzazione società/associazioni sportive dilettantistiche (art. 7)

1. Analisi della norma di riferimento

2. Tempistiche e modalità

Capitolo 8 - Sanatoria irregolarità formali (art. 9)

3. Premessa

4. L'originaria formulazione

5. L'attuale formulazione

Capitolo 1 - Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione (art. 1)¹

1.1. - Analisi della norma di riferimento

Tra le tante novità introdotte dal Decreto Fiscale *D.L. 119/2018*, collegato alla legge di Bilancio 2019, pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 23 ottobre 2018 ed entrato in vigore il giorno successivo, disciplina, con l'*art. 1*, la definizione agevolata dei processi verbali di constatazione, con l'intenzione di ripristinare un rapporto di reciproca fiducia e collaborazione tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti.

La norma citata permette di definire il contenuto integrale dei processi verbali di constatazione, presentando la dichiarazione omessa oppure quella integrativa in relazione a ciascun periodo d'imposta e versando soltanto le imposte autoliquidate, senza l'applicazione di sanzioni e interessi.

Preme sottolineare, a tal proposito che ai fini della regolarizzazione non è possibile utilizzare in dichiarazione, a scomputo del maggior imponibile dichiarato, le perdite di precedenti esercizi (*articoli 8 e 84 Tuir*), anche se ulteriori rispetto a quelle già indicate nella dichiarazione presentata nei termini. La disposizione trova applicazione anche nel caso in cui il contribuente abbia omesso la presentazione della dichiarazione nel periodo di imposta oggetto di regolarizzazione.

Se il processo verbale di constatazione riguarda dei soggetti che producono redditi in forma associata (*articolo 5 Tuir*) oppure che hanno optato per il regime di trasparenza fiscale (*articoli 115 e 116 Tuir*), anche i soci hanno la possibilità di presentare la propria dichiarazione per regolarizzare il reddito di partecipazione ad essi imputabile.

Dall'analisi della norma non si evidenzia, ad oggi, la possibilità di accedere alla definizione agevolata qualora dal verbale risultino violazioni rilevanti ai fini penali, si auspicano chiarimenti legislativi in merito.

1.2. Presupposti applicativi

L'**articolo 1** del *D.L. n. 119 del 23 ottobre 2018* dà la possibilità di definire in via agevolata il contenuto integrale dei processi verbali di constatazione (emessi ai sensi dell'*art. 24 L.*

¹ A cura di Alfredo Iannitelli, Antonino Mungo, Rosella Varcasia

n.4/1929) consegnati entro la data del 24.10.2018, ovvero la data di entrata in vigore del decreto, e per i quali non è stato ancora notificato un avviso di accertamento o ricevuto un invito al contraddittorio, di cui all'*art. 5 co. 1 D.lgs. n. 218/1997*.

L'eventuale notifica di un avviso di accertamento o di un invito al contraddittorio per l'accertamento con adesione, antecedente alla data di entrata in vigore della norma, costituisce causa preclusiva all'accesso alla procedura di regolarizzazione del verbale (**comma 1**).

La stessa *Agenzia delle Entrate* nella *circolare n. 12/E/2003* ha chiarito, che la consegna di copia dei processi verbali di constatazione al contribuente è condizione necessaria e sufficiente affinché detti processi verbali possano ritenersi notificati ai fini della definizione agevolata. Medesimo principio è stato condiviso *dalla Corte di Cassazione* che con *sentenza n. 1160 del 22 gennaio 2016*, ha chiarito che la consegna del verbale di constatazione è "*equipollente alla notifica richiesta dalla legge 27 dicembre 2002, n. 289 in quanto idonea a soddisfare l'esigenza di certezza, sottesa alla forma prescritta dal legislatore nella disposizione richiamata, stante l'ennesima efficacia di piena conoscenza dell'atto da parte dell'interessato*" e che, d'altro canto, "*ai sensi della normativa in materia di IVA ed Imposte sul reddito, la consegna a mani (certificata dalla sottoscrizione del contribuente) appare costituire tipica forma di notifica del processo verbale di constatazione*".

1.3. Benefici riconosciuti

Il beneficio della definizione agevolata dei processi verbali di constatazione, redatti ai sensi dell'*art. 24, legge n. 4/1929*, consiste nella possibilità per i contribuenti di regolarizzare la propria posizione fiscale, ricostruire un rapporto con il Fisco ma soprattutto beneficiare della mancata applicazione degli interessi e delle sanzioni relative alle contestazioni presenti nei verbali.

Tuttavia, limitatamente ai debiti relativi alle risorse proprie tradizionali dell'Unione Europea (*art. 2, paragrafo 1, lettera a, della decisione n. 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014*), il debitore secondo il dettato del **comma 6** è tenuto a corrispondere, in aggiunta alle somme di cui al comma 5 dell'articolo in esame, a decorrere dal 1° maggio 2016, gli interessi di mora previsti dall'articolo 114, paragrafo 1, del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio del 9 ottobre 2013, fatto salvo quanto previsto ai paragrafi 3 e 4 dello stesso articolo 114 relativamente alle circostanze esentante.

Si evidenzia, altresì, che la definizione perfezionata da un eventuale coobbligato dell'atto definito in via agevolata produrrà effetto estintivo della controversia anche in favore degli altri.

1.4. Tipologia di tributo ammesse

Possono essere oggetto di regolarizzazione le violazioni, esclusivamente a carattere sostanziale, contestate in materia di:

- imposte sui redditi e relative addizionali;
- contributi previdenziali e ritenute;
- imposte sostitutive;
- IRAP;
- IVIE;
- IVAFE;
- IVA.

Sono escluse, invece, le violazioni (comprese quelle sostanziali) attinenti a settori diversi da quelli anzidetti comprese le violazioni formali contestate nel PVC in quanto, per quest'ultime, si rimanda alla sanatoria di cui all'art. 9 e di cui successivamente si tratterà. I periodi d'imposta definibili sono quelli per i quali al 31.12.2018 non sono ancora spirati i termini di accertamento tenendo conto anche del raddoppio dei termini per violazioni a rilevanza penale.

1.5. Tempistiche e modalità di accesso

La regolarizzazione delle violazioni si perfeziona con:

- la presentazione, entro il 31.05.2019, della dichiarazione "integrativa" o di una *prima dichiarazione*, in caso di omessa presentazione della stessa;
- versamento in un'unica soluzione o della prima rata delle imposte e/o contributi autoliquidati senza sanzioni ed interessi e con il mod. F24 utilizzato i codici tributo di cui alla risoluzione 8/E del 23.01.2019. Trovano applicazione le disposizioni previste in materia di accertamento con adesione, con un massimo di 20 rate trimestrali di pari importo, le rate successive alla prima devono essere versate entro

l'ultimo giorno di ciascun trimestre e sull'importo di queste rate sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata, ed è esclusa la compensazione per come prevista dall'*articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241*.

Si precisa che in caso di omessa dichiarazione di investimenti e attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato (*articolo 12, commi 2-bis e 2-ter, D.L. 78/2009*), è previsto il raddoppio del termine di decadenza.

Nelle dichiarazioni summenzionate, il contribuente non può utilizzare ulteriori perdite pregresse rispetto a quelle già indicate nella dichiarazione presentata nei termini, per abbattere i maggiori imponibili che emergono a seguito della definizione del processo verbale di costatazione, questo vale anche in caso di in cui il contribuente abbia omesso la presentazione della dichiarazione dei redditi nel periodo di imposta oggetto di regolarizzazione (**comma 3**).

Nel caso in cui il PVC sia riferito a soggetti che producono redditi in forma associata e che optano per il *regime della trasparenza fiscale*, il **comma 4** stabilisce che anche i soci possono presentare la propria dichiarazione, come enunciata al *comma 1*, per regolarizzare il reddito di partecipazione ad essi imputabile.

Nel caso di mancato perfezionamento della definizione agevolata, non si producono gli effetti. Infatti, gli Uffici competenti, dopo le opportune verifiche, procedono alla notifica degli atti relativi alle violazioni costatate nel PVC, e possono procedere all'ordinaria attività di controllo, i cui termini di decadenza, per i periodi d'imposta fino al 2015 compreso, sono prorogati di due anni, in deroga *all'articolo 3, comma 1, dello Statuto del Contribuente (Legge 212/2000)*.

Va osservato, in ultimo, un importante chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate nel corso dei recenti incontri con la stampa specializzata dove ha ribadito il rapporto tra la sanatoria in commento e la notifica di un avviso di accertamento stabilendo che vi sono effetti differenti a seconda che quest'ultimo sia stato notificato prima o dopo il 24.10.2018. L'Agenzia, dopo aver premesso che non preclude l'accesso alla sanatoria l'eventuale impugnazione o istanza di accertamento con adesione, osserva che:

- la notifica di un avviso di accertamento intervenuta **entro** il 24.10.2018 costituisce preclusione all'accesso alla procedura limitatamente a quelle annualità indicate nell'avviso medesimo. Sul punto viene chiarito che se il PVC interessa annualità per le quali l'avviso di accertamento non è stato ancora notificato, la sanatoria è comunque ammessa per quest'ultime.
- la notifica **successiva** al 24.10.2018 di un avviso di accertamento non costituisce, in nessun caso, ostacolo per l'accesso alla sanatoria tant'è che gli effetti della definizione agevolata prevalgono su eventuali attività di accertamento successive.

Un altro importante chiarimento è avvenuto con il provvedimento del 23.01.2019 con il quale l'Agenzia ha sancito che il contribuente non ha la facoltà di scegliere quali rilievi del PVC definire ma, appunto, la definizione deve riguardare tutte le violazioni evidenziate per ogni singolo periodo d'imposta.

Capitolo 2 - Definizione agevolata atti di accertamento (art. 2)²

1. Analisi della norma di riferimento

L'art. 2 del Decreto, sebbene rubricato "*Definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento*", in realtà interessa soltanto alcuni di esso.

Risultano infatti esclusi dalla possibilità di definizione gli atti istruttori di verifica.

Al momento, inoltre, non è contemplata nel Decreto la possibilità di definire anche gli avvisi bonari, le cartelle di pagamento e gli atti di contestazione/irrogazione di sole sanzioni³. Sono ulteriormente esclusi gli atti relativi alla *voluntary disclosure*.

Pertanto, risultano definibili:

- Gli inviti al contraddittorio;
- Gli atti di accertamento con adesione;
- Gli avvisi di accertamento, di rettifica e liquidazione, di recupero.

La definizione prevista dall'art. 2 prevede la possibilità di definire tali atti corrispondendo unicamente l'ammontare delle imposte, beneficiando dello stralcio di sanzioni, interessi ed oneri accessori.

È inoltre esclusa la possibilità di definire solo parzialmente gli atti di accertamento, poiché la definizione degli stessi comporta l'accettazione totale di ogni rilievo.

Tuttavia, la definizione da parte del contribuente di tali atti non implica la fondatezza delle osservazioni e contestazioni ricevute. Ciò significa che fruire della definizione non è da considerarsi come un'ammissione di colpa.

Di seguito l'analisi degli atti definibili e le modalità per procedervi.

2. Definizione degli inviti al contraddittorio

L'Agenzia delle Entrate, tramite un invito a comparire, può invitare il contribuente a tentare una forma di definizione concordata del rapporto tributario prima ancora di procedere alla notifica di un avviso di accertamento.

² A cura del dott. Marco Martina

³ Questi tuttavia possono rientrare nella definizione prevista agli artt. 3 e 6 del D.L. 119/2018.

L'invito a comparire ha carattere unicamente informativo e in esso sono indicati i periodi d'imposta suscettibili di accertamento, il giorno e il luogo dell'appuntamento, nonché gli elementi rilevanti ai fini dell'accertamento ovvero gli importi dovuti.

Il Decreto n. 119/2018 si riferisce unicamente agli inviti di cui agli ex artt. 5 e 11 del Dlgs. 218/97, notificati entro il 24 ottobre 2018 dall'Agenzia delle Entrate, per i quali alla predetta data non è stato ancora sottoscritto e perfezionato un avviso di accertamento con adesione o notificato un avviso di accertamento.

L'Agenzia delle Entrate con il provvedimento n. 298724 del 9 novembre 2018 precisa che gli inviti definibili risultano essere unicamente quelli strumentali all'adesione, ritenendo pertanto esclusi dalla possibile definizione atti istruttori differenti da questi, quali ad esempio i questionari, le richieste di esibizione di documenti, gli inviti a comparire e gli accessi.

Condizione necessaria per la definizione è che l'invito comprenda imponibili ed imposte dovute.

2.1. Benefici riconosciuti

L'aspetto premiale della definizione è dato dalla possibilità di pagare unicamente le imposte con stralcio delle sanzioni, interessi e accessori (ad es. spese di notifica).

2.2. Tempi e modalità applicative

La definizione degli inviti al contraddittorio consiste nel pagamento in un'unica soluzione o della prima rata delle somme accertate entro la data del 23 novembre 2018.

Non sono previsti ulteriori adempimenti circa la manifestazione della volontà di definire, ad eccezione dei c.d. *accertamenti senza imposta* (accertamenti sulla minor perdita o nei confronti di società di persone), la cui definizione consiste nell'invio di un'apposita istanza in carta libera all'ufficio che ha emesso l'atto entro il 23 novembre 2018.

2.3. Termini e modalità di versamento

I versamenti possono avvenire, tramite modello F24 oppure il modello F23, in unica soluzione o in forma rateale, con un massimo di 20 rate trimestrali di pari importo.

È escluso il pagamento tramite compensazione.

Per quanto riguarda i versamenti:

- entro 10 giorni dal versamento dell'intero importo o della prima rata, il contribuente deve far pervenire all'ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento;
- le rate successive alla prima scadono l'ultimo giorno di ciascun trimestre;
- sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi legali calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata⁴.

Per la compilazione dei modelli F24, occorre indicare:

- in relazione al codice tributo, i soli codici tributo relativi alle imposte oggetto dell'invito (cumulando imposta e interessi legali), prendendo come riferimento i codici tributo inerenti alle imposte e riferiti

all'accertamento con adesione, reperibili sul sito dell'Agenzia delle Entrate;

- in relazione alla causale contributo, le causali inerenti ai contributi oggetto dell'invito;
- come anno di riferimento, l'anno oggetto dell'invito;
- come codice ufficio, il codice riportato nell'invito;
- come codice atto, il numero 99999999107.

Relativamente al modello F23, invece, occorre indicare:

- in relazione al codice tributo, i codici tributo indicati nell'invito;
- come anno di riferimento, il 2018 (nel campo "10");
- come codice ufficio, il codice riportato nell'invito;
- come codice atto, il numero 99999999107 (nel campo "10").

Per ciascun invito bisogna compilare e trasmettere una distinta delega di pagamento.

⁴ Gli interessi legali sono dovuti sull'importo delle rate successive alla prima, e vanno calcolati dal giorno successivo alla scadenza della prima rata, quindi dal 24/11/2018. In caso di variazione del tasso di interesse legale (attualmente tale tasso di cui all'art. 1284 del cod. civ. è previsto nella misura dello 0,3% ai sensi del D.M. 13/12/2017), sembra prudente effettuare il ricalcolo delle rate, aggiornando gli importi al nuovo tasso. Per ogni questione dubbia, è opportuno un confronto con il funzionario competente.

Se le somme totali o la prima rata non vengono pagate, la procedura segue il suo corso; verrà, quindi, emesso l'avviso di accertamento, che, in assenza di indicazioni contrarie, potrà essere impugnato.

3. Definizione accertamento con adesione

L'accertamento con adesione consente al contribuente di definire le imposte dovute ed evitare, in tal modo, l'insorgere di una lite tributaria.

È un "accordo" tra contribuente e ufficio che può essere raggiunto sia prima dell'emissione di un avviso di accertamento che dopo, sempre che il contribuente non presenti ricorso davanti al giudice tributario.

La procedura riguarda imposte dirette e indirette e può essere attivata tanto dal contribuente quanto dall'ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

Il Decreto ricomprende nella definizione dell'art. 2 gli atti di accertamento con adesione di cui agli artt. 2 e 3 del Dlgs. 218/97 sottoscritti entro il 24 ottobre 2018.

Risultano quindi esclusi i contribuenti che, ai sensi dell'art. 9 del DLgs. 218/97, hanno già pagato la prima rata in data antecedente al 24 ottobre 2018.

3.1. Benefici riconosciuti

Se l'accertamento con adesione è stato sottoscritto entro il 24/10/2018, può essere definito ai sensi dell'art. 2, comma 3, del Decreto, con stralcio intero di sanzioni, interessi e accessori (per accessori si intendono, ad esempio, le spese di notifica).

3.2. Tempi e modalità applicative

Gli atti di accertamento con adesione sottoscritti entro il 24/10/2018 potevano essere definiti entro il 13/11/2018; la definizione, che consiste nel pagamento della totalità delle somme o della prima rata, doveva quindi avvenire entro il 13/11/2018.

Non sono previsti adempimenti dichiarativi circa la volontà di definire.

Non sono previsti ulteriori adempimenti circa la manifestazione della volontà di definire, ad eccezione dei c.d. *accertamenti senza imposta* (accertamenti sulla minor perdita o nei confronti di società di persone), la cui definizione consiste nell'invio di un'apposita istanza in carta libera all'ufficio che ha emesso l'atto entro 13/11/2018.

3.3. *Termini e modalità di versamento*

I versamenti possono avvenire, con il modello F24 oppure il modello F23, in unica soluzione o in forma rateale, con un massimo di 20 rate trimestrali di pari importo.

È escluso il pagamento tramite compensazione con crediti disponibili.

Per quanto riguarda i versamenti:

- entro 10 giorni dal versamento dell'intero importo o della prima rata, il contribuente deve far pervenire all'ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento e il funzionario, come nelle procedure ordinarie, rilascia l'atto di accertamento con adesione sottoscritta;
- le rate successive alla prima scadono l'ultimo giorno di ciascun trimestre;
- sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi legali calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata, quindi dal 14/11/2018⁵.

Il contribuente può utilizzare i dati presenti nei modelli F24 o F23 consegnati dall'Ufficio al momento della sottoscrizione indicando:

- I codici tributo relativi agli importi delle sole imposte;
- Il codice atto o il numero di riferimento;
- Il codice ufficio;
- Per il modello F24 deve essere indicato anche l'anno di riferimento della definizione.

Ove la procedura non si perfezioni, verranno riprese le attività accertative, quindi a seconda dei casi,

verrà emesso l'avviso di accertamento oppure l'accordo perderà di rilievo, dando luogo al consolidamento dell'atto già notificato.

⁵ In caso di mutamento del tasso di interesse legale (attualmente tale tasso di cui all'art. 1284 del cod. civ. è previsto nella misura dello 0,3% ai sensi del D.M. 13/12/2017), sembra prudente effettuare il ricalcolo delle rate, aggiornando gli importi al nuovo tasso. Per ogni questione dubbia, è opportuno un confronto con il funzionario competente.

4. Definizione degli avvisi di accertamento, di liquidazione e rettifica e atti di recupero di crediti indebitamente utilizzati

Per essere ammessi alla definizione si deve trattare di atti notificati entro il 24.10.2018, data di entrata in vigore del Decreto-Legge n. 119/2018, non impugnati e impugnabili alla stessa data.

È esclusa la definizione:

- se, entro il 24.10.2018, è stato presentato ricorso (in tal caso, si può beneficiare della definizione delle liti pendenti ex art. 6 del DL 119/201828);
- se, al 24.10.2018, erano già spirati i termini per il ricorso (bisogna però considerare l'effetto sospensivo di 90 giorni derivante dalla domanda di accertamento con adesione, ex art. 6 del DLgs. 218/97, che può cumularsi con la sospensione feriale dei termini).

Ai sensi dell'art. 2 co. 1 del DL 119/2018, la definizione riguarda:

- gli avvisi di accertamento e in rettifica, inerenti a qualsiasi fattispecie e a qualsiasi imposta, in special modo se riguardanti tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate;
- gli avvisi di liquidazione (provvedimenti che, sovente, sono utilizzati per l'imposta di registro, sulle successioni/donazioni, e per le imposte ipotecarie e catastali);
- gli avvisi di recupero dei crediti d'imposta indebitamente compensati, disciplinati dall'art. 1 co. 421 ss. della L. 311/2004.

Sono esclusi dalla definizione in esame gli altri atti che non rientrano nelle categorie indicate, come ad esempio gli avvisi bonari, le cartelle di pagamento (che possono rientrare nella c.d. rottamazione dei ruoli o nella definizione delle liti pendenti ex artt. 3 e 6 del DL 119/2018) e gli atti di contestazione/irrogazione di sole sanzioni (che possono tuttavia rientrare nella definizione delle liti pendenti).

Inoltre, sono esclusi gli atti emessi da enti previdenziali, come ad esempio l'INPS.

Nella sanatoria non rientrano gli atti relativi alla *voluntary disclosure*.

La definizione è ammessa a condizione che l'atto potenzialmente oggetto di sanatoria sia "notificato" entro il 24.10.2018.

Avvisi di liquidazione

L'Agenzia delle Entrate, nel provv. prot. n. 298724 (punto 1.2), considera la definizione ex art. 2 del DL 119/2018 come una sottospecie di acquiescenza ex art. 15 del DLgs. 218/97, quindi afferma che gli avvisi di liquidazione possono essere definiti solo se rientrano in quelli per i quali è ammessa l'acquiescenza.

Avvisi di recupero dei crediti d'imposta

L'art. 2 co. 1 del Decreto presuppone che nella definizione rientrino tutti gli avvisi di recupero dei crediti d'imposta, emessi ai sensi dell'art. 1 co. 421 e ss. della L. 311/2004, o, come può sembrare naturale, delle varie norme che, a loro volta richiamano in modo diretto o anche implicito, la L. 311/2004.

Anche gli avvisi di recupero dei crediti inesistenti indebitamente compensati possono rientrare nella definizione, i quali trovano disciplina nell'art. 27 co. 16 ss. del DL 185/2008, che a sua volta rinvia alla L. 311/2004.

L'Agenzia delle Entrate nel provvedimento n. 298724 prevede che l'atto di recupero delle sole sanzioni per crediti esistenti indebitamente compensati, è definibile presentando istanza al competente ufficio, ottenendo così lo stralcio della sanzione.

Avvisi di recupero delle risorse proprie dell'Ue e IVA all'importazione

Rientrano nella definizione gli atti di accertamento, su risorse proprie dell'Ue e IVA all'importazione, ex art. 9, comma 3-bis del Decreto-Legge n. 16/2012.

Per questa tipologia di accertamenti la manifestazione della volontà di definire deve avvenire tramite comunicazione in carta libera da presentare all'ufficio competente tramite raccomandata A/R o PEC.

4.1. Benefici riconosciuti

Gli accertamenti possono essere definiti ai sensi dell'art. 2, comma 3, del Decreto, con stralcio intero di sanzioni, interessi e accessori (per accessori si intendono, ad esempio, le spese di notifica).

Solo nel caso in cui l'accertamento interessi le Risorse proprie dell'Ue o Iva all'importazione è prevista la corresponsione degli interessi di mora previsti dalla normativa comunitaria.

4.2. Tempi e modalità applicative

Gli avvisi di accertamento, di liquidazione, di recupero notificati entro il 24 ottobre 2018 potevano essere definiti entro il 23 novembre 2018.

La definizione consisteva nel pagamento della totalità delle somme o della prima rata entro il 23 novembre 2018.

Non sono previsti adempimenti dichiarativi circa la volontà di definire l'invito.

Occorre prestare attenzione ai termini di pagamento, ovvero, l'art. 2 co. 1 del DL 119/2018 stabilisce che il pagamento debba avvenire entro 30 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". Il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 298724 (punto 2.4), specifica che la definizione può avvenire dopo il 23 novembre 2018 prendendo come riferimento "il termine per la proposizione del ricorso previsto dall'articolo 15" co. 1 del DLgs. 218/97, e non il termine dell'art. 15 del DLgs. 218/9737.

Ciò significa che il termine tiene anche conto della sospensione di 90 giorni prevista dalla presentazione dell'istanza di accertamento con adesione.

Esemplificando:

- Se un accertamento è stato notificato il 4 ottobre 2018, il termine per definire sarà il 3 dicembre 2018 e non il 23 novembre in quanto il termine per l'acquiescenza cade dopo il 23 novembre 2018;
- Se l'accertamento è stato notificato il 4 settembre 2018, ed è stata presentata istanza di adesione, l'effetto sospensivo di tale istanza posticipa la possibilità di definire al 1 febbraio 2019.

4.3. Versamenti e modalità di pagamento

I versamenti possono avvenire, con modello F24 oppure modello F23, in unica soluzione o in forma rateale, con un massimo di venti rate trimestrali di pari importo.

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

Per quanto riguarda i versamenti, l'art. 2 co. 4 del DL 119/2018 rinvia all'art. 8 co. 2, 3 e 4 del DLgs. 218/97, dunque:

- le rate successive alla prima scadono l'ultimo giorno di ciascun trimestre;
- sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi legali calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata;
- entro 10 giorni dal versamento dell'intero importo o della prima rata³⁸ il contribuente fa pervenire all'ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento³⁹.

Stante il rinvio, ad opera dell'art. 2 co. 4 del DL 119/2018, all'art. 8 co. 2, 3, 4 del DLgs. 218/97, si ritiene che gli inadempimenti siano soggetti all'art. 15-ter del DPR 602/73.

Per la compilazione dei modelli F24 e F23, allegati all'atto in funzione dell'acquiescenza di cui all'art. 15 del DLgs. 218/97, occorre indicare:

- in relazione al codice tributo, i soli codici tributo relativi all'imposta; gli interessi legali in caso di pagamento rateale andranno sommati all'imposta;
- la causale inerente il contributo indicato nell'atto;
- per il modello F24 occorre indicare anche l'anno oggetto di definizione;
- codice ufficio riportato nell'atto;
- codice atto, codice numerico o alfanumerico indicato nell'atto.

Nel caso di accertamenti relativi alle risorse Ue o Iva all'importazione non è previsto il pagamento rateale.

5. Profili di criticità

Il Decreto presenta una serie di criticità a cui, è auspicabile, il Legislatore possa porre rimedio in sede di conversione.

Ad esempio, l'art. 2 del Decreto non prevede espressamente l'esclusione per chi dopo il 24 ottobre 2018 abbia presentato un'istanza di adesione per un avviso di accertamento ricevuto prima dell'entrata in vigore del decreto stesso.

Tuttavia, la Relazione Illustrativa sembra andare in direzione opposta, escludendo in tale circostanza la possibilità di giungere a definizione.

Il contrasto tra Decreto e Relazione illustrativa potrebbe risolversi nell'ammissione alla definizione per quei soggetti che abbiano presentato istanza di adesione dal 25 ottobre in avanti, essendo la data del 23 novembre o il 60° giorno dopo la notifica dell'atto la vera soglia di sbarramento alla definizione.

Infatti, se entro le due date (23 novembre o sessantesimo giorno dopo la notifica) non si provvede al versamento delle somme, la rinuncia alla definizione è implicita.

Ulteriore criticità è rappresentata dal termine per ricorrere.

Considerata la tassatività dei termini, non è esclusa la possibilità che un contribuente sia costretto a proporre ricorso in quanto i termini per l'impugnazione scadevano i primi giorni di novembre e non si aveva ancora certezza della definizione.

Sarebbe pertanto opportuno che il Legislatore, in sede di conversione del Decreto, permetta l'accesso alla sanatoria anche a coloro i quali subirebbero cause ostative di tipo amministrativo legate per lo più a ragioni temporali di notifiche.

Altro profilo di criticità è quello della definizione degli accertamenti per le società di persone.

L'articolo 2 del Decreto prevede la possibilità di definire gli atti solo quando in essi siano quantificate le imposte.

In particolare, potrebbe accadere che alle società di persone entro il 24 ottobre sia notificato un avviso di accertamento in cui è indicato solo il maggior reddito che verrà imputato per trasparenza ai soci, senza indicazione di imposte. Questo comporta che la società potrebbe definire la propria posizione ai fini Iva e Irap, mentre i soci ne resterebbero esclusi. Data la delicata questione interpretativa sul punto, a poco serve la precisazione dell'Agenzia delle Entrate con il provvedimento n. 298724, in cui afferma che le società di persone (e di capitali) che hanno esercitato l'opzione per trasparenza possono,

ai fini IRPEF e IRES, presentare istanza in carta libera per poter accedere alla definizione. La difformità tra quanto previsto nel Decreto e nel Provvedimento è evidente. Come può il socio definire, tramite l'istanza presentata dalla società entro il 23 novembre, avvisi di accertamento sul maggior reddito di partecipazione ricevuti dopo il 24 ottobre?

È censurabile inoltre il restringimento di campo operato dall'Agenzia delle Entrate con riferimento agli avvisi di liquidazione ed in particolare quelli che interessano l'imposta di registro.

Il Provvedimento n. 298724, al punto 1.2, afferma chiaramente che gli avvisi di liquidazione definibili sono quelli per i quali è ammessa l'acquiescenza ex art. 15 del Dlgs. 218/97.

La conseguenza di tale affermazione è la circoscrizione della definizione ai soli avvisi di liquidazione per insufficiente dichiarazione di valore o occultazione di corrispettivo, omessa o infedele dichiarazione di successione e sul recupero delle agevolazioni prima casa e per la piccola proprietà contadina.

Sostanzialmente vengono esclusi gli avvisi di liquidazione inerenti alla riqualificazione degli atti e sul disconoscimento o revoca delle varie agevolazioni in tema di imposte d'atto.

Anche in questo caso è evidente il controsenso.

L'Agenzia delle Entrate difatti con il suo provvedimento ha modificato il senso della previsione dell'art. 2 passando da quello che è un termine per provvedere ad un ambito applicativo dell'art. 15 del Dlgs. n. 218/97.

Il Decreto all'art. 2, infatti, non pone limitazioni oltre quelle già viste della notifica dell'atto entro il 24 e che lo stesso non sia impugnato ed ancora impugnabile.

Infine, altra questione aperta, e che ci si augura possa essere modificata in sede di conversione del Decreto, riguarda l'esclusione dei tributi locali dalla definizione. Anche in questo caso, da un lato abbiamo la generica previsione normativa del Decreto che non esclude espressamente la possibilità di definire atti di accertamento inerenti i tributi locali, dall'altro il Provvedimento già citato dell'Agenzia delle Entrate che fissa l'ambito di

applicazione agli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate ed emessi dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

Capitolo 3 – Definizione agevolata ruoli (“rottamazione ter”) (art. 3) ⁶

3.1. Benefici riconosciuti

Il recente *D.L. n. 119/2018*, entrato in vigore il 24 ottobre 2018, ripropone la definizione agevolata dei carichi affidata all'agente della riscossione (c.d. *rottamazione ter*), per il terzo anno consecutivo.

Il debitore, per come sancito dal *comma 1 dell'art. 3, del D.L. n. 119/2018*, che presenterà all'agente della riscossione apposita dichiarazione potrà estinguere i debiti definibili senza corrispondere, sanzioni, interessi di mora e sanzioni e somme aggiuntive sui contributi o premi dovuti agli enti pubblici previdenziali.

Restano, pertanto, dovute le somme affidate all'agente della riscossione a titolo di capitale ed interessi maturate a favore dell'agente della riscossione a titolo di aggio e di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notifica delle cartelle di pagamento, per come ben esplicitato *alla lettera b, del comma 1 dell'art. 3, del D.lg. n. 119/2018*.

3.2. Tipologie di ruoli ammessi ed esclusi

Possono essere oggetto di definizione agevolata, per come stabilito dall'*art. 3, comma 1, del D.lgs. n. 119/2018*, i debiti risultati dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017.

Rispetto alla precedente rottamazione (c.d. *rottamazione bis*), la nuova norma ha esteso i benefici della definizione agevolata anche ai debiti esclusi dalla in quanto risultati da carichi affidati agli agenti della riscossione in data successiva al 30 settembre 2017.

Sono definibili, altresì:

- i debiti risultanti dai carichi affidati agli agenti della riscossione che rientrano nei procedimenti instaurati a seguito di istanza di composizione della crisi da sovraindebitamento presentata dai debitori (in tal caso, il pagamento del debito definito potrà avvenire con le modalità e nei tempi eventualmente

⁶ A cura di Alfredo Iannitelli, Antonino Mungo, Rosella Varcasia

previsti nel decreto di omologazione dell'accordo o del piano del consumatore);

- i debiti relativi a carichi già oggetto di prima rottamazione (quella cioè introdotta dall'*art. 6 del D.lg. n. 193/2016*, convertito con modificazioni dalla *l. n. 225/2016*) per i quali il debitore non ha perfezionato la definizione con l'integrale, tempestivo pagamento delle somme dovute a tal fine;
- i debiti relativi a carichi affidati all'agente della riscossione dal 2000 al 2016, già oggetto di rottamazione bis (quella cioè introdotta dall'*art. 1 del D.lg. n. 148/2017*, convertito con modificazioni dalla *l. n. 172/2017*), per i quali il debitore non ha perfezionato la definizione con l'integrale, tempestivo pagamento della rata unica con scadenza 31/07/2018.

Per quanto concerne, invece, la possibile definizione agevolata dei carichi riguardanti i tributi locali (che nelle precedenti rottamazioni erano prevista), l'*art. 3 del D.lg. n. 119/2018* non prevede disposizione alcuna.

3.3 Modalità applicative e di versamento

Ai fini del perfezionamento della definizione, il debitore è tenuto a versare (mediante domiciliazione sul conto corrente o bollettini precompilati o presso gli sportelli dell'agente della riscossione: *comma 12 dell'art. 3, del D.lg. n. 119/2018*) quanto previsto:

- Integralmente, in un'unica soluzione entro il 31 luglio 2019, per come sancito dal *comma 2* dell'articolo oggetto di analisi;
- Nel numero massimo di 10 rate consecutive di pari importo, con scadenza il 31 luglio e il 30 novembre di ogni anno a decorrere dal 2019. In tal caso, a decorrere dal 1° agosto 2019, sono dovuti gli interessi al tasso del 2% annuo, per come indicato dal co.3, dello stesso articolo.

3.4 Modalità di adesione alla definizione agevolata

Il *comma 5 dell'art. 3, del D.lg. n. 119/2018*, dispone che al fine di beneficiare delle agevolazioni previste dalla rottamazione ter, il debitore dovrà presentare all'agente della riscossione, entro il 30 aprile 2019, apposita dichiarazione (mod. DA-2018 già

disponibile presso gli sportelli o sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate - Riscossione) indicando:

- Il numero di rate con cui intende effettuare il pagamento (in caso di omessa indicazione da parte del debitore del numero di rate, si presume la scelta di 10 rate, salva la facoltà di pagare tutto in un'unica soluzione);
- L'eventuale pendenza di giudizi aventi ad oggetto i carichi per i quali si chiede la definizione, assumendosi, altresì, l'impegno a rinunciare agli stessi.

3.5. Conseguenze della presentazione della dichiarazione di adesione alla definizione agevolata

Il comma 10 dell'art. 3 del D.Lgs. n. 119/2018, precisa che a seguito della presentazione della dichiarazione di adesione alla definizione agevolata, relativamente ai carichi definibili che ne costituiscono oggetto:

- sono sospesi i termini di prescrizione e decadenza;
- sono sospesi, fino alla scadenza della prima o dell'unica rata (31 luglio 2019), gli obblighi di pagamento derivanti da precedenti dilazioni in essere alla data di presentazione;
- non possono essere iscritti nuovi fermi amministrativi e ipoteche, fatti salvi quelli già iscritti alla data di presentazione;
- non possono essere avviate nuove procedure esecutive;
- non possono essere proseguite le procedure esecutive precedentemente avviate, salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo.

I giudizi pendenti (aventi ad oggetto detti carichi) sono sospesi dal giudice dietro presentazione di copia della dichiarazione e nelle more del pagamento delle somme dovute. (comma 6, art. 3, D.lgs. n. 119/2018).

3.6. Comunicazione delle somme dovute

Entro il 30 giugno 2019, l'agente della riscossione comunica ai debitori che hanno presentato la dichiarazione di adesione alla definizione agevolata, l'ammontare delle

somme dovute ai fini della stessa, nonché quello delle singole rate, e il giorno e il mese di scadenza di ciascuna di esse. (**comma 11, art. 3, D.lgs. n. 119/2018**).

3.7. Mancato perfezionamento della definizione

L'articolo 3, comma 14, del D.L. 119/18, prevede che, in conseguenza del mancato, ovvero insufficiente o tardivo versamento dell'unica rata ovvero di una di quelle in cui è stato dilazionato il pagamento delle somme dovute, la definizione non produce effetti e, pertanto riprendono a decorrere i termini di prescrizione e decadenza per il recupero dei carichi oggetto di dichiarazione; alla lettera a dello stesso comma viene precisato che i versamenti effettuati sono acquisiti a titolo di acconto dell'importo complessivamente dovuto a seguito dell'affidamento del carico e non determinano l'estinzione del debito residuo di cui l'agente della riscossione prosegue l'attività di recupero; e la lettera b, del medesimo comma precisa che il pagamento non può più essere rateizzato.

3.8. Carichi non definibili

Il *comma 16, dell'art. 3, del D.lg. n. 119/2018*, ha previsto l'esclusione dalla definizione agevolata di:

- somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato;
- crediti derivanti da pronunce di condanna della Corte dei Conti;
- multe, le ammende e le sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e di sentenze penali di condanna.

Le sanzioni diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti agli enti previdenziali.

Per quanto riguarda, invece, le sanzioni amministrative per violazioni del codice della strada, il successivo comma 17 prevede che la definizione agevolata può riguardare i soli interessi.

3.9. Conseguenze sui carichi già oggetto di rottamazione bis e focus su rapporto con rottamazione bis

Prima dell'emanazione del decreto in commento, *l'art. 1, del D.lg. n. 148/2017*, convertito con modificazioni dalla legge n. 172/2017, ha previsto che potessero

essere oggetto di definizione agevolata (c.d. rottamazione bis) i debiti relativi ai carichi affidati agli agenti della riscossione:

a) dal 2000 al 2016 che non fossero stati oggetto di dichiarazioni rese ai sensi dell'*art. 6, comma 2, del D.lg. n. 193/2016*, convertito con modificazioni dalla *legge n. 225/2016* (prima rottamazione); compresi in piani di dilazione in essere alla data del 24 ottobre 2016, per i quali il debitore non fosse stato ammesso alla definizione agevolata esclusivamente a causa del mancato tempestivo pagamento di tutte le rate degli stessi piani scadute al 31 dicembre 2016.

La "nuova" rottamazione introdotta dal *D.lg. n. 119/2018* presenta delle condizioni più vantaggiose per il contribuente rispetto a quelle della precedente rottamazione (dilazione del pagamento dell'importo dovuto in 10 rate su 5 anni).

Per tale motivo, il Governo ha previsto, per i debitori che hanno già aderito alla rottamazione bis e che provvederanno, entro il termine differito del 7 dicembre 2018, all'integrale pagamento delle rate in scadenza nei mesi di luglio, settembre e ottobre 2018, il differimento automatico (cioè senza alcun adempimento a carico dei debitori interessati) del versamento delle restanti somme che saranno ripartite, anch'esse, in 10 rate consecutive di pari importo, con scadenza il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno (per 5 anni) a decorrere dal 2019. Su tali somme, dal 1° agosto 2019, sono dovuti gli interessi al tasso dello 0,3% annuo.

I suddetti debitori, dunque, saranno ammessi automaticamente ai benefici della rottamazione ter.

A tal fine, l'*art. 1, comma 21, del D.lg. n. 119/2018* prevede che, entro il 30 giugno 2019, l'agente della riscossione invia ai debitori interessati apposita comunicazione, unitamente ai bollettini precompilati per il pagamento delle somme dovute alle nuove scadenze, anche tenendo conto di quelle stralciate ai sensi dell'*art. 4* del medesimo decreto.

In buona sostanza Rispetto alle precedenti "Definizioni" introdotte dal *D.lg. n. 193/2016* ("prima rottamazione") e successivamente dal *D.lg. n. 148/2017* ("rottamazione bis"), il decreto oggetto di analisi prevede importanti benefici, tra cui:

- la possibilità di rateizzare le somme dovute in 10 rate ripartite in 5 anni corrispondendo un tasso d'interesse del 2% annuo a partire dal 1° agosto 2019, anziché del 4,5% come previsto precedentemente;
- la presunzione, nel caso di omessa indicazione da parte del debitore del numero di rate in cui intende effettuare il pagamento delle somme dovute, della scelta delle 10 rate (nelle precedenti procedure si presumeva l'opzione per la rata unica);
- la possibilità di avvalersi, se si effettua il pagamento delle somme dovute ai fini della definizione presso gli sportelli dell'Agente della Riscossione, della compensazione con i crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, per somministrazioni, forniture, appalti e servizi, anche professionali, maturati nei confronti della Pubblica Amministrazione;
- la possibilità di estinguere le procedure esecutive precedentemente avviate con il pagamento delle prima o unica rata prevista delle somme dovute a titolo di definizione (salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo).

3.10. Rapporti con procedure esecutive pendenti nella rottamazione

Su questo punto è necessario chiarire che l'entrata in vigore della disciplina in commento non comporta una automatica moratoria delle procedure esecutive e cautelari.

La presentazione dell'istanza di adesione determina l'inibitoria di qualsiasi nuova procedura cautelare o esecutiva, nonché il blocco delle procedure esecutive in corso con la sola eccezione di quelle che sono giunte al primo incanto con esito positivo.

Nelle precedenti edizioni della Rottamazione delle Cartelle vi era una differente applicazione della disposizione. In precedenza erano fatti salvi anche i casi in cui, per effetto dell'avvenuta notifica di un pignoramento presso terzi, il creditore fosse stato già assegnato al creditore pignoratizio.

La trasmissione della domanda di Rottamazione Ter delle Cartelle interrompe anche il pignoramento presso terzi. Questo atteso che l'unica eccezione espressamente contemplata è quella del pignoramento immobiliare con avvenuto incanto con esito positivo.

Un altro effetto dell'istanza è quello di rendere il debitore non più moroso nei riguardi dell'Agente della Riscossione con una duplice conseguenza:

- in caso di pagamento di crediti da parte di una Pubblica Amministrazione il versamento non può essere sospeso dall'Agente della Riscossione. Questo ai sensi dell'*articolo 48-bis del DPR n 602/73*;

- all'atto dell'erogazione di un credito di imposta da parte dell'Agenzia delle Entrate il beneficiario non potrà vedersi pignorare il credito in forza della procedura di cui *all'articolo 28-ter DPR n 602/73*.

Capitolo 4 - Estinzione debiti fino a € 1.000 (art. 4)⁷

1. Analisi della norma di riferimento

L'articolo 4 del Decreto Legge n. 119/2018 ha previsto che i debiti risultanti dai singoli carichi affidati all'Agente della Riscossione, dal 1 gennaio 2000 al 31 dicembre 2010, di importo residuo pari o inferiore a 1.000 euro, verranno annullati automaticamente.

Con la finalità di migliorare l'attività dell'Agente di Riscossione, sarà realizzata un'operazione contabile di «pulizia del magazzino». È con queste parole che il nuovo Governo spiega l'operazione, premiando sostanzialmente i contribuenti che hanno ricevuto cartelle per importi poco rilevanti e non le hanno pagate. Un pacchetto che riguarda principalmente accertamenti su Ici, Tarsu, rette scolastiche e contravvenzioni stradali, che per i Comuni hanno un valore che si aggira sui 4 miliardi di euro.

2. Benefici

I benefici derivanti dal Decreto Legge n. 119/2018 colpiranno in sostanza tutti quei contribuenti insolventi nei confronti dell'Agente della Riscossione, per singoli carichi affidati dal 1 gennaio 2000 al 31 dicembre 2010, che non hanno più provveduto a regolarizzare nel corso del tempo.

Il decreto fa riferimento ai "singoli carichi" affidati all'Agente della Riscossione dal 2000 al 2010, includendo quindi anche le cartelle di pagamento ricevute nel 2011, ma riferite a ruoli formati l'anno prima. La precisazione del singolo carico, nonostante vada considerato come comprensivo di capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni, aumenterà sicuramente il pubblico dei beneficiari, dal momento che verranno scissi i ruoli e annullati, eventualmente, i singoli carichi.

L'annullamento delle cartelle avverrà alla data del 31 dicembre 2018 per consentire il regolare svolgimento dei necessari adempimenti tecnici e contabili. Ai fini del conseguente discarico, senza oneri amministrativi a carico dell'ente creditore, e dell'eliminazione delle relative scritture patrimoniali, l'Agente della riscossione trasmetterà agli enti interessati l'elenco delle quote annullate su supporto magnetico, ovvero in via telematica.

⁷ A cura di Roberto Gennari

Con riferimento ai versamenti effettuati ai fini dell'abbattimento del debito successivamente annullato:

- le somme versate anteriormente alla data del 24.10.2018 restano definitivamente acquisite;
- le somme versate dalla data del 24.10.2018 saranno imputate alle rate da corrispondersi per altri debiti eventualmente inclusi nella definizione agevolata anteriormente al versamento ovvero, in mancanza, a debiti scaduti o in scadenza e, in assenza anche di questi ultimi, sono rimborsate (art. 22, cc. 1-bis, 1-ter e 1-quater D. Lgs. 112/1999).

In caso di versamento successivo alla data del 24 ottobre 2018 e in assenza di ulteriori debiti, l'Agente presenta all'ente creditore richiesta di restituzione delle somme riscosse dall'entrate in vigore del decreto e fino al 31 dicembre 2018. In caso di mancata erogazione nel termine di novanta giorni dalla richiesta, l'Agente della riscossione è autorizzato a compensare il relativo importo con le somme da riversare.

Per il rimborso delle spese per le procedure esecutive poste in essere in relazione ai debiti annullati, concernenti i carichi erariali e, limitatamente alle spese maturate negli anni 2000-2013, quelli dei Comuni, l'agente della riscossione presenta, entro il 31 dicembre 2019, sulla base dei crediti risultanti dal proprio bilancio al 31 dicembre 2018, e fatte salve le anticipazioni eventualmente ottenute, apposita richiesta al Ministero dell'economia e delle Finanze.

Il rimborso verrà effettuato, a decorrere dal 30 giugno 2020, in venti rate annuali, con onere a carico del bilancio dello Stato. Per i restanti carichi tale richiesta dovrà essere presentata al singolo ente creditore, che provvederà direttamente al rimborso, fatte salve anche in questo caso le anticipazioni eventualmente ottenute, con oneri a proprio carico e con le modalità e nei termini sopra previsti.

Quanto sopra specificato non verrà applicato ai debiti relativi ai carichi affidati all'Agente della riscossione recanti:

- le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato;
- i crediti derivanti da pronunce di condanna della Corte dei Conti;

- l'Iva riscossa all'importazione;
- nonché alle risorse proprie tradizionali dell'Unione Europea.

Per i suddetti carichi non verrà disposto l'annullamento automatico e l'Agente continuerà ad effettuare le opportune azioni di recupero.

Capitolo 5 – Definizione agevolata ruoli per risorse UE/IVA dell'importazione (art. 5)⁸

5.1. Analisi della norma di riferimento

L'attuale Governo, dopo due edizioni della rottamazione a firma del precedente esecutivo, estende anche ai carichi per tributi doganali, dazi e iva all'importazione, affidati all'agente della riscossione dal 2010 al 2017, lo sconto integrale sulle sanzioni (parziale invece sugli interessi di mora)⁹. Precisa la relazione tecnica al decreto che l'ammontare delle risorse proprie tradizionali dei carichi affidati agli Agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017 è pari a 540.782.024 euro mentre l'ammontare dell'IVA all'importazione è di 827.772.601 euro; per queste somme il Governo stima una percentuale di adesione del 20%.

5.2. Benefici riconosciuti e modalità applicative

Tecnicamente, il decreto fiscale (DL 119/2018 conv. In Legge n. 136/2018) tiene separata tale rottamazione, contenuta nell'articolo 5, da quella dei ruoli ordinari di cui all'articolo 3, anche se poi rimanda ai medesimi termini modalità e condizioni di funzionamento di tale ultima disposizione.

I profili comuni ad entrambe le disposizioni normative riguardano la scadenza della domanda, da presentare via PEC o agli sportelli entro il 30.04.2019, e le diciotto rate massime (inizialmente 10) concedibili in cinque anni. Sono, di contro, diverse le istanze da presentare: il modello DA-2018-D per i ruoli riguardanti le risorse comunitarie ed il DA-2018 per quelli ordinari.

⁸ A cura di Mario La Manna

⁹ Nella prima rottamazione erano espressamente escluse le risorse proprie tradizionali dell'UE e l'IVA riscossa all'importazione, in tal senso infatti disponeva l'articolo 6, comma 10, lettera a) del D.L. 193/2016 cui rimandava anche il D.L. 148/2017 della seconda edizione.

Differenti anche i termini entro i quali l'Agente della Riscossione potrà riscontrare le domande:

- 31.07.2019 (invece che del 30.06.2019 vigente per i ruoli ordinari) quale termine per la comunicazione, da parte dell'Agente della Riscossione ai soggetti che hanno presentato l'istanza DA-2018-D per la definizione dell'ammontare complessivo delle somme dovute;
- 30.09.2019 (invece che del 31.07.2019 vigente per i ruoli ordinari) la scadenza della prima o dell'unica rata per l'estinzione.

Per i ruoli aventi oggetto risorse comunitarie, inoltre, è sancito il divieto di procedere alla compensazione dei crediti certificati verso la Pubblica amministrazione, a titolo di appalti, forniture, somministrazioni e prestazioni professionali, secondo le regole stabilite dal Decreto delle Finanze del 24 settembre 2014.

Limitatamente alle risorse proprie tradizionali dell'UE ("*...costituite da prelievi, premi, importi supplementari o compensativi, importi o elementi aggiuntivi, dazi della tariffa doganale comune e altri dazi fissati o da fissare...*") viene previsto inoltre che il debitore debba versare, oltre a capitale, interessi, aggi e spese per la formazione e la notifica della cartella:

1. a decorrere dal 01.05.2016 e fino al 31.07.2019, gli interessi di mora previsti dal regolamento della comunità Europea n. 952/2013;
2. a decorrere dal 01.08.2019, gli interessi del 2%.

Le somme di cui al *punto i)* saranno calcolate dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, che le comunicherà all'Agente della Riscossione entro il 15 giugno 2019.

Sempre l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, al fine di poter correttamente valutare lo stato dei crediti inerenti alle somme di competenza del bilancio della UE, dovrà trasmettere, anche in via telematica, specifica richiesta all'Agente della Riscossione, che, entro sessanta giorni, provvederà a comunicare, con le stesse modalità, se i debitori che hanno aderito alla definizione hanno effettuato il pagamento delle rate previste e, in caso positivo, a fornire l'elenco dei codici tributo per i quali è stato effettuato il versamento.

Al pari della rottamazione dei carichi ordinari, a seguito della presentazione dell'istanza di definizione, sono sospesi i termini di prescrizione e decadenza e gli obblighi di

pagamento derivanti da precedenti dilazioni in essere. E' inoltre preclusa l'iscrizione di nuovi fermi amministrativi e ipoteche, così come non possono essere avviate nuove procedure esecutive. Quelle in corso non possono essere proseguite, con l'unico limite della tenuta del primo incanto con esito positivo.

La norma è certamente da accogliere con favore; non si comprende tuttavia come mai sia stata inclusa in tale articolo anche l'IVA all'importazione, definita nel modello DA-2018-D quale "*risorsa propria dell'UE*". Si rammenta infatti che, con riferimento alla natura dell'IVA all'importazione, la S.C. di Cassazione (sentenza n. 8473/2018) ha superato l'orientamento in forza del quale tale imposta integrerebbe un tributo diverso dall'IVA interna e, in particolare, un dazio doganale. L'art. 70, comma primo, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 così recita: "*L'imposta relativa alle importazioni è accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione. Si applicano per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine*"; il citato primo comma dell'art. 70 del D.P.R. n. 633/1972 si limita ad affermare che le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine, in materia di IVA, si applicano in relazione alle controversie ed alle sanzioni. Non è presente nessun altro riferimento ad ulteriori ipotesi di equiparazione. In senso conforme all'assimilazione dell'IVA all'importazione ai tributi interni, si consideri la circolare n. 10/D/2003 delle Dogane, la quale, in riferimento al condono di cui alla legge n. 289/2002, afferma esplicitamente (cfr. pag. 22 ultimo cpv) che l'IVA all'importazione rappresenta un tributo nazionale e non una "*risorsa propria*". Allo stesso modo anche il dossier n. 46 del Senato, riferito al d.l. 119/2018, pare tenere distinta l'IVA riscossa all'importazione dalle risorse proprie UE.

Per concludere si vuole evidenziare una stranezza dell'impianto normativo sotteso al decreto fiscale: qualora dazi, tributi doganali e IVA all'importazione anziché essere contenuti in un titolo esecutivo, costituiscano oggetto, anche solo in parte, di una controversia, quest'ultima non sarà definibile ai sensi dell'articolo 6 del D.L. 119/2018. Il tutto per espressa esclusione contenuta nel comma 5 dell'articolo 6.

Capitolo 6 – definizione agevolata liti fiscali (art. 6) ¹⁰

L'art. 6 del D.L. n. 119/2018 prevede la definizione agevolata delle liti fiscali pendenti, in ogni stato e grado del giudizio, alla data del 24 ottobre 2018 (di entrata in vigore del decreto legge).

Nell'ambito operativo della norma rientrano le controversie in cui è parte l'Agenzia delle Entrate e aventi ad oggetto gli atti impositivi.

6.1. Requisiti soggettivi, oggettivi e temporali per l'accesso alla definizione

Presupposto soggettivo della norma è la partecipazione al giudizio dell'**Agenzia delle Entrate**.

La previsione normativa esclude, quindi, le controversie istaurate contro Agenzia delle Entrate – Riscossione (ente strumentale ma autonomo rispetto all'Agenzia delle Entrate) come quelle contro gli enti territoriali (Regioni, Province e Comuni).

Il comma 16 dell'art. 6, D.L. n. 119/2018, tuttavia, stabilisce che gli enti territoriali, entro il 31.3.2019, possono, con le forme previste per l'adozione dei relativi atti, consentire l'applicazione della medesima definizione agevolata alle controversie tributarie in cui siano parte.

Le liti fiscali pendenti, come anticipato, possono essere definite soltanto ove **abbiano ad oggetto atti impositivi**, ossia avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione sanzioni e ogni altro atto di imposizione.

Sono escluse, quindi, le controversie relative ad atti privi di natura impositiva, in quanto finalizzati alla mera liquidazione e riscossione delle somme dovute.

La lettura della norma, sino ad ora accreditata, esclude le liti fiscali concernenti gli atti di mera liquidazione delle imposte ovvero gli avvisi di irregolarità ex art. 36-bis, D.P.R. n. 600/1973 e/o ex art. 54, D.P.R. n. 633/1972 mentre, per lo stesso principio, dovrebbero rientrare gli avvisi ex art. 36-ter del D.P.R. n. 600/73 qualora abbiano qualità di atti impositivi poiché, a titolo di esempio, disconoscono o riducono una detrazione o una deduzione alla quale il contribuente ritiene di avere diritto.

¹⁰ A cura del dott. Francesco Cataldi e dott. Giancarlo Falco

In particolare, gli atti non inclusi nel dettato normativo sarebbero quelli portanti richieste di imposte dichiarate e non versate che non rettificano i dati indicati in dichiarazione.

Soltanto la rettifica consentirebbe di ritenere l'atto un atto impositivo vero e proprio e non un mero atto di riscossione.

Perciò, anche in giurisprudenza, rimane controversa la possibilità di definire o meno le cartelle di pagamento derivanti dalla liquidazione automatica delle dichiarazioni ex art. 36-bis D.P.R. n. 600/73 e art. 54-bis D.P.R. n. 633/72.

La Suprema Corte di Cassazione non ha stabilito principi giurisprudenziali univoci sul punto.

Anzi, recenti sentenze sono contrastanti e mettono in difficoltà gli operatori che intendono avvalersi della definizione agevolata.

I Giudici di piazza Cavour con diverse pronunce (n. 23269/2018, n. 1158/2019, n. 3759/2019) ritengono che la cartella di pagamento emessa ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36-bis, non rappresenti la mera richiesta di pagamento di una somma definita con precedenti atti di accertamento, autonomamente impugnabili e non impugnati, ma **rivesta anche natura di atto impositivo**, trattandosi del primo ed unico atto con cui la pretesa fiscale è stata esercitata nei confronti del dichiarante, con conseguente sua impugnabilità, ex art. 19 D. Lgs. n. 546/1992, anche per contestare il merito della pretesa impositiva.

Questo orientamento, che sembrava l'ultimo della Suprema Corte, viene recentemente messo in discussione dalla sentenza n. 7099/2019 del 13 marzo 2019: questa volta gli Ermellini sanciscono che la cartella di pagamento, emessa ai sensi dell'art. 36 bis d.P.R. n.600/1973, **non può ritenersi atto impositivo** derivando, per quanto attiene ai versamenti, da una mera liquidazione dei tributi già esposti dal contribuente e, con riferimento alle sanzioni, da un riscontro puramente formale dell'omissione, senza alcuna autonomia e discrezionalità da parte dell'Amministrazione.

Il tributo in contestazione, invece, non è dirimente per l'accesso alla definizione agevolata. Nella definizione rientrano, quindi, le liti fiscali in materia di Irap e di addizionali comunali e regionali dell'Irpef.

Il comma 5 dell'art. 6, D.L. n. 119/2018 **esclude le controversie** aventi ad oggetto, anche solo in parte:

- le risorse proprie tradizionali dell'Unione europea;

- l'Iva riscossa all'importazione;
- le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato.

Sono, altresì, escluse le controversie per cui manchi la richiesta di un importo da versare, aventi ad oggetto dinieghi espressi o taciti di rimborso o di spettanza di agevolazioni e, comunque, quelle di valore indeterminabile, come ad es. le controversie sul classamento degli immobili.

Dal punto di vista temporale, la portata della norma è limitata, tuttavia, dalla previsione del comma 4.

Invero, sono definibili le controversie pendenti in cui il ricorso in primo grado è stato notificato entro la data del 24.10.2018.

Pendenza della controversia significa, ovviamente, che sono escluse le liti nelle quali alle data di presentazione della domanda di definizione sia intervenuta una pronuncia definitiva.

6.2 Il prezzo della definizione.

Il prezzo della definizione è previsto dai commi 1, 1-bis, 2, 2-bis e 2-ter della norma ed è differente a seconda dello stato e del grado di giudizio della controversia e dell'esito (non definitivo) del giudizio.

In particolare, la definizione è consentita con il pagamento di un importo pari al valore della controversia.

Invero, il comma 1 dell'art. 6, D.L. n. 119/2018, non modificato dalla Legge di conversione stabilisce che la definizione avviene con il pagamento di un importo pari al valore della controversia ai sensi dell'art. 12, co. 2, D. Lgs. n. 546/1992.

Il valore della controversia, quindi, alla luce del rinvio appena citato è pari all'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate; mentre, in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma delle stesse sanzioni.

Il costo della definizione è modulato da ulteriori parametri introdotti dal correttivo di cui alla Legge di conversione n. 136 del 17 dicembre 2018 che ha aggiunto al Decreto Legge n. 119 del 2018 il comma 1-bis, 2-bis e 2-ter e modificato il comma 2.

Infatti, in deroga al comma 1 dell'art. 6:

- il ricorso iscritto nel primo grado di giudizio viene definito con il versamento del 90% del valore della controversia (comma 1-bis);
- nei casi di soccombenza dell’Agenzia delle Entrate il giudizio viene definito con il versamento del 40% o del 15% del valore della controversia in presenza di una sentenza, alla data del 24 ottobre 2018, rispettivamente di primo o secondo grado (comma 2);
- in caso di accoglimento parziale, il giudizio viene definito con il versamento dell’intero valore della controversia per la parte in cui il ricorrente è soccombente e della misura ridotta, prevista al comma 2, per la parte di atto annullata in cui risulta soccombente l’Agenzia della Entrate;
- i giudizi pendenti innanzi alla Corte di Cassazione alla data di conversione del Decreto Legge, per i quali l’Agenzia delle Entrate risulti soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio, sono definiti con il versamento del 5% del valore della controversia;
- i giudizi di rinvio e i giudizi per i quali pendono i termini per la riassunzione alla data del 24 ottobre 2018, sono definiti con il versamento del 90%;
- le liti fiscali concernenti le sanzioni «non collegate al tributo» possono essere definite con il pagamento del 15% del valore della controversia in caso di giudizio a favore del contribuente nell’ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare sul merito o sull’ammissibilità dell’atto introduttivo o 40% in tutti gli altri casi (soccombenza del contribuente, mancanza di una pronuncia, a seguito di pronuncia della Cassazione con rinvio, ecc.).

Il correttivo di cui alla legge di conversione rende più conveniente la definizione in peculiari ipotesi, disciplina accuratamente il costo della definizione, prevedendo, altresì, il caso della soccombenza parziale.

Interpreti attenti hanno, tuttavia, segnalato la mancanza di chiarezza e la disparità di trattamento conseguente all’applicazione del comma 1-bis dell’art. 6, nella parte in cui prevede che per il *“ricorso pendente iscritto nel primo grado”* la controversia è definibile con il pagamento del 90% del valore della controversia.

L’interpretazione rigidamente letterale della norma impone di ritenere *“ricorso pendente iscritto nel primo grado”* quello per il quale è già avvenuta la costituzione in giudizio.

In tal caso, tuttavia, è incomprensibile il perché i ricorsi notificati in attesa della mediazione, ex art. 17-bis del D. Lgs. n. 546/92, o della costituzione in giudizio debbano essere definiti con il pagamento del 100% del valore della controversia e non siano inclusi nella previsione del nuovo comma 1-bis.

In tali casi, infatti, la posizione sostanziale del ricorrente è identica, in quanto discriminante è solo la costituzione in giudizio i cui termini non sono discrezionali per ricorrente.

Perciò, interpreti attenti suggeriscono che sarebbe stato più opportuno prevedere la definizione con il pagamento al 90% per tutti i ricorsi per i quali non si è ancora ottenuta la sentenza di primo grado, indipendentemente dalla circostanza che il ricorrente sia costituito in giudizio o abbia semplicemente notificato il ricorso alla data del 24 ottobre 2018.

Altri interpreti hanno segnalato un profilo critico nella misura della definizione agevolata nell'ipotesi di cassazione con rinvio, proprio o improprio, ai gradi di merito.

Tali casi, infatti, rientrano nella previsione del primo comma laddove la norma fa esplicito riferimento al giudizio di rinvio e non è stato oggetto di attenzione in sede di conversione.

In realtà, siffatte ipotesi avrebbero richiesto maggiore specificazione: la norma, infatti, non prevede deroghe per tali ipotesi opportune quando, ad esempio, il rinvio esprime un esito favorevole al contribuente.

In alternativa, tenuto conto che, come noto, il giudizio di rinvio ha ad oggetto la riforma della sentenza di primo grado, sarebbe stato opportuno prevedere che la definizione del giudizio di rinvio considerasse l'esito di tale sentenza permettendo al contribuente che avesse la sentenza favorevole la definizione al 40%.

6.3. Aspetti operativi della definizione agevolata

6.3.1 La domanda di definizione ed il suo perfezionamento.

La definizione si perfeziona con la presentazione della domanda e con il pagamento di quanto dovuto (della prima rata in caso di rateazione) entro il 31.5.2019.

La domanda di definizione deve essere specifica e, infatti, viene prescritto che il contribuente presenti una specifica domanda per ciascuna autonoma controversia, ovvero relativa a ciascun atto impugnato e, altresì, operi un distinto versamento.

La definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda nel caso in cui manchino importi da versare.

Mentre è consentito scomputare gli importi già corrisposti a qualsiasi titolo, la previsione normativa esclude la compensazione prevista dall'art. 17, D. Lgs. n. 241/1997.

Non è, tuttavia, prevista la restituzione delle somme già versate ancorché eccedenti quanto dovuto per la definizione.

È, altresì, prevista un'ampia dilazione: nel caso in cui gli importi dovuti superino € 1.000 il pagamento è ammesso in un massimo di 20 rate, ai sensi dell'art. 8 del D. Lgs. n. 218/97.

Le rate previste hanno scadenza trimestrale e, in particolare, quelle successive alla prima scadono il 31 agosto, 30 novembre, 28 febbraio e 31 maggio di ciascun anno a partire dal 2019 e, su queste successive rate, si computano gli interessi legali calcolati dall'1.6.2019 alla data del versamento.

È opportuno segnalare che 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 dei residui importi dovuti con applicazione della sanzione di cui all'art. 13 del D. Lgs. n. 471/1997, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.

Interessante è quanto previsto dal comma 14, dell'art. 6, del D.L. n. 119/2018, ossia che gli effetti della definizione perfezionata dal coobbligato si producono anche nei confronti degli altri coobbligati per i quali la controversia non sia più pendente.

Sembrerebbe che la definizione da parte di un coobbligato possa essere opposta dagli altri coobbligati anche nel caso in cui il proprio giudizio non sia più pendente e, quindi, ci sia una sentenza passata in giudicato.

Un possibile impedimento alla definizione potrebbe essere quanto previsto dal comma 7 dell'art. 6, D.L. n. 119/2018, nel caso in cui le somme interessate dalle controversie definibili siano anche oggetto della rottamazione dei carichi affidati all'agente della riscossione; in tali casi, per poter accedere alla chiusura delle liti fiscali pendenti è condizione necessaria versare entro il 7.12.2018 le somme non ancora versate per le rate già scadute nei mesi di luglio, settembre ed ottobre 2018.

6.3.2 *La sospensione del processo in corso.*

Le controversie definibili non sono automaticamente sospese.

La sospensione, però, è una facoltà prevista, oggetto del potere dispositivo affidato alla parte interessata.

L'interessato, quindi, dovrà formulare apposita istanza al giudice nella quale dichiarare di volersi avvalere delle disposizioni di cui all'art. 6, D.L. n. 119/2018.

In tal caso, il processo è sospeso fino al 10.6.2019.

La norma disciplina anche quello che può successivamente accadere al processo, invero:

- se entro il 10.06.2019 il contribuente deposita copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata, la sospensione del processo opera fino al 31.12.2020;
- il processo è dichiarato estinto con Decreto presidenziale ove, entro la medesima data del 31.12.2020, la parte non provveda al deposito ovvero non presenti istanza di trattazione del processo.

6.3.3 *La sospensione dei termini di impugnazione*

I termini di impugnazione (anche incidentale), di proposizione del controricorso in Cassazione e di riassunzione che scadono tra il 24.10.2018 ed il 31.07.2019, a prescindere dalla presentazione della domanda di definizione, sono sospesi per 9 mesi (art. 6, co. 11, D.L. 119/2018).

Occorre segnalare che la sospensione riguarda solo le controversie definibili.

Dal punto di vista operativo, per i casi di incerta applicazione dell'art. 6, ovvero quei casi segnalati in cui l'atto impugnato non sia facilmente qualificabile come "atto impositivo" può suggerirsi di non fare affidamento sulla sospensione automatica e di rispettare gli ordinari termini di legge.

A parere di chi scrive, sarebbe stato opportuno prevedere la più generica sospensione dei termini processuali e non solo di quelli di impugnazione.

Si sarebbero potute evitare le costituzioni in giudizio per il ricorso, l'atto di appello, il ricorso ed il controricorso in Cassazione e l'atto di riassunzione ex art. 63 D. Lgs. n. 546/1992 notificati prima del 24 ottobre 2018.

In tali casi, infatti, il ricorrente, prudenzialmente, dovrebbe costituirsi al fine di evitare l'inammissibilità dell'impugnazione, anche se avesse intenzione di aderire alla definizione agevolata.

L'iscrizione a ruolo (imposta, implicitamente, dalla norma) comporterà un inutile aggravio di lavoro per le Commissioni Tributarie e la Corte di Cassazione: anche le controversie che si definiranno dovranno, comunque, essere oggetto di valutazione del Giudice, dovranno essere fissate le udienze, disposte le sospensioni dei processi e, infine, dovrà essere emesso il decreto del Presidente per la dichiarazione di estinzione del giudizio.

Tutte queste attività stridono con la finalità della norma di alleggerire il lavoro delle Commissioni Tributarie e della Corte di Cassazione.

6.3.4. Il diniego

L'Agenzia delle Entrate ha facoltà di negare la definizione con atto notificato entro il 31.7.2020.

Il contribuente può, in ogni caso, impugnare il diniego entro 60 giorni innanzi all'organo giurisdizionale presso cui la lite fiscale è pendente.

Nel caso in cui la definizione della lite è chiesta in pendenza del termine per impugnare, la pronuncia giurisdizionale può essere impugnata unitamente al diniego della definizione entro 60 giorni dalla notifica di quest'ultimo.

6.3.5. Gli effetti della definizione sulle spese legali liquidate in sentenze non definitive

Il comma 13, dell'art. 6, del D.L. n. 119/2018, prevede chiaramente che le spese del processo estinto restano a carico della parte che le ha anticipate.

Dubbia, invece, la sorte delle spese nell'ipotesi di un giudizio pendente in secondo grado o in Cassazione in cui l'ultima sentenza sancisce la condanna dell'Amministrazione alla refusione delle spese legali in favore del ricorrente e le spese siano già state corrisposte in conseguenza della provvisoria esecutività delle sentenze tributarie.

In tal caso, in mancanza di espresse indicazioni in tal senso, è possibile che, nel caso prospettato, il contribuente aderente alla definizione agevolata debba restituire le spese legali rimborsate.

Ciò in quanto la sentenza provvisoria perde di efficacia dopo la definizione agevolata.

Invero, il comma 9, dell'art. 6, del D.L. n. 119/2018 sancisce la prevalenza degli effetti della definizione su quelli derivanti da eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto.

Ne deriva che, nella valutazione della convenienza o meno dell'adesione alla definizione, occorre considerare che gli effetti provvisori delle sentenze non definitive vengono meno e che, quindi, il contribuente potrebbe essere chiamato a restituire tali spese.

Nei giudizi in corso il decreto del Presidente che dichiarerà estinto il giudizio dovrà sancire la compensazione delle spese dell'intero processo con la conseguenza che, anche in questo caso, l'eventuale precedente condanna alla rifusione delle spese verrà annullata con la conseguenza che verrà restituito l'eventuale rimborso provvisorio.

Perciò, nei casi in cui sussista una sentenza non definitiva di condanna alla rifusione delle spese, sia che il giudizio di impugnazione sia stato incardinato, sia che il giudizio di impugnazione non venga istaurato, il perfezionamento della definizione comporta il venire meno della sentenza provvisoria con la conseguenza che le spese processuali eventualmente rimborsate dovranno essere restituite.

Sul punto, infine, si segnala una recente pronuncia della Corte di Cassazione (Ordinanza n. 7107 del 13 marzo 2019) che - nel decretare l'estinzione del giudizio in seguito alla rinuncia del contribuente per effetto della rottamazione - hanno deciso per l'integrale compensazione delle spese di lite, *“non trovando applicazione nella fattispecie in esame la regola generale di cui all'articolo 391, comma 2, c.p.c., poiché la condanna alle spese del contribuente contrasterebbe con la ratio della definizione agevolata (c.f.r. Cass. Sez. 5, 27 aprile 2018, n. 10198; Cass. Sez. lav. Ord. 7 novembre 2018 n. 28311)”*.

6.4 Casi pratici

Sulla base di tutto quanto fin qui dedotto è evidente che il reale vantaggio dell'adesione a tale tipologia di sanatoria è da andare a verificare nei singoli casi, a seconda delle situazioni soggettive nelle quali si ritrovano i singoli contribuenti e, soprattutto, del grado di rischio che ci si vuole assumere qualora si decidesse di voler proseguire con il contenzioso.

Rispetto alle altre sanatorie previste dal D.L. n. 119/2018, è evidente che il vantaggio maggiore è rappresentato dalla possibilità di vedersi ridurre, in alcuni casi anche in maniera consistente, le imposte da versare.

Tuttavia, è altresì importante fare un'attenta analisi di convenienza anche rispetto all'impatto delle sanzioni, che nel caso degli atti impugnati raggiungono importi molto elevati.

Si procederà, dunque, di seguito a fornire un'analisi delle varie casistiche fin qui analizzate presentando degli esempi che, in quanto tali, saranno rappresentati con un grosso grado di semplicità - rispetto al preciso calcolo degli interessi e delle sanzioni - ma comunque importanti per dare un'idea chiara delle valutazioni che sarà necessario fare al fine di valutare al meglio la convenienza della norma.

Caso 1) Controversia iscritta a ruolo in 1° grado sulla quale il giudice non si sia ancora pronunciato (**90% del solo tributo**):

Tributo: 100.000 €

Sanzione: 90.000 €

Interessi: 20.000 €

Tot: 210.000 €

Importo dovuto con definizione liti pendenti: **90.000 €**

Caso 2) Vittoria 1° grado di giudizio (**40% del solo tributo**):

Tributo: 100.000 €

Sanzione: 90.000 €

Interessi: 20.000 €

Tot: 210.000€

Importo dovuto con definizione liti pendenti: **40.000 €**

Caso 3) Soccombenza in 1° grado (**100% del solo tributo**):

Tributo: 100.000 €

Sanzione: 90.000 €

Interessi: 20.000 €

Tot: 210.000 €

Importo dovuto con definizione liti pendenti: **100.000 €**

Caso 4) Soccombenza parziale in 1° grado non ancora passata in giudicato:

Tributo: 100.000 €

Sanzione: 90.000 €

Interessi: 20.000 €

Tot: 210.000 €

20.000 € annullati dal giudice (pagare solo il 40%)

80.000 € confermati (pagare per intero)

Importo dovuto con definizione liti pendenti: **88.000 €**

Caso 5) Vittoria 2° grado di giudizio (**15% del solo tributo**):

Tributo: 100.000 €

Sanzione: 90.000 €

Interessi: 20.000 €

Tot: 210.000 €

Importo dovuto con definizione liti pendenti: **15.000 €**

Caso 6) Soccombenza 2° grado (**100% del solo tributo**):

Tributo: 100.000 €

Sanzione: 90.000 €

Interessi: 20.000 €

Tot: 210.000 €

Importo dovuto con definizione liti pendenti: **100.000 €**

Caso 7) Soccombenza parziale in 2° grado non ancora passata in giudicato:

Tributo: 100.000 €

Sanzione: 90.000 €

Interessi: 20.000 €

Tot: 210.000 €

20.000 € annullati dal giudice (pagare solo il 15%)

80.000 € confermati (pagare per intero)

Importo dovuto con definizione liti pendenti: **83.000 €**

Caso 8) Vittoria 1° e 2° grado di giudizio, pendenza in Cassazione (**5% del solo tributo**):

Tributo: 100.000 €

Sanzione: 90.000 €

Interessi: 20.000 €

Tot: 210.000 €

Importo dovuto con definizione liti pendenti: **5.000 €**

Caso 9) Pendenza in Cassazione con soccombenza in 1° grado e vittoria in 2° di giudizio
(**15% del solo tributo**):

Tributo: 100.000 €

Sanzione: 90.000 €

Interessi: 20.000 €

Tot: 210.000 €

Importo dovuto con definizione liti pendenti: **15.000 €**

Caso 10) Pendenza in Cassazione con soccombenza/vittoria in 1° grado e soccombenza in
2° di giudizio (**100% del solo tributo**):

Tributo: 100.000 €

Sanzione: 90.000 €

Interessi: 20.000 €

Tot: 210.000 €

Importo dovuto con definizione liti pendenti: **100.000 €**

Caso 11) **Controversie relative esclusivamente alle sanzioni:**

Vittoria in qualsiasi grado di giudizio (**15% della sola sanzione**):

Tributo: 100.000 €

Sanzione: 90.000 €

Interessi: 20.000 €

Tot: 210.000 €

Importo dovuto con definizione liti pendenti: **15.000 €**

Caso 14) **Controversie relative esclusivamente alle sanzioni:**

Soccombenza in giudizio (**40% della sola sanzione**):

Tributo: 100.000 €

Sanzione: 90.000 €

Interessi: 20.000 €

Tot: 210.000 €

Importo dovuto con definizione liti pendenti: **40.000 €**

6.5. Considerazioni conclusive

La definizione delle liti fiscali pendenti prevista dal D.L. n. 119/2018 ha il merito di adeguare il costo della stessa all'andamento del giudizio in corso prendendo come riferimento l'esito dell'ultima sentenza ottenuta.

È evidente che tale aspetto è stato migliorato dalla Legge di conversione n. 136 del 17 dicembre 2018, in modo particolare per i ricorsi pendenti presso la Suprema Corte di Cassazione.

Per i ricorsi pendenti in Cassazione, infatti, nell'ipotesi in cui il contribuente risulti vittorioso in entrambi i gradi di giudizio, il costo della definizione è pari al 5% del valore della controversia ossia meno del 2,5% dell'intero importo conteso se consideriamo anche sanzioni e interessi che di solito sono pari o maggiori delle imposte.

Sicuramente determinate per favorire l'adesione è anche la dilazione di pagamento estesa a 5 anni.

Tuttavia, il testo del Decreto Legge avrebbe potuto essere più chiaro ed evitare difficili interpretazioni che, come noto, riducono l'effetto deflattivo, poiché ai giudizi definiti vanno contrapposti quelli che si potranno istaurare, ad esempio, sulla definizione di "atto impositivo" adottata dal legislatore e non chiarita.

Un altro aspetto che avrebbe potuto agevolare l'adesione è la possibilità, esclusa dal Decreto Legge, di poter compensare gli importi dovuti con i crediti erariali.

Riduce fortemente l'appetibilità della definizione anche l'esclusione del rimborso delle somme già versate, qualora eccedenti, e la persistenza del debito contributivo nonostante l'intervenuta definizione.

Non sussiste alcuna giustificazione giuridica - se non quella di non restituire quello che è già stato incassato dall'Erario, e, quindi, solo per una logica di cassa - all'esclusione del rimborso delle somme già versate ed eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione prevista dal comma 9.

Oscura la ragione per la quale il contribuente che, in ottemperanza all'art. 68 del D. Lgs. n. 546/92, anticipa delle somme al fisco in attesa del giudizio definito, debba essere penalizzato rispetto al contribuente moroso e al contribuente che abbia dilazionato l'importo dovuto.

La previsione del comma 9, quindi, rende più onerosa la definizione e potrebbe indurre il contribuente a continuare il giudizio al fine di ottenere, in caso di vittoria, il rimborso delle somme anticipate per la riscossione provvisoria.

Ipotesi che stride con la finalità della norma che, oltre a questioni di gettito, si pone l'obiettivo di ridurre la notevole mole del contenzioso tributario.

Infine, come illustrato, la mancata possibilità di definire i contributi Inps rappresenta un'occasione persa per il legislatore, tenuto conto che diverse critiche erano già state mosse alle precedenti edizioni della definizione delle liti pendenti previste dall'art. 39, del D.L. n. 98/2011, e dall'art. 11, del D.L. n. 50/2017.

Occasione persa, perché il legislatore sapeva benissimo che l'Inps, nella circolare 140 del 2 agosto 2016, in relazione alla definizione del 2011, ha ritenuto che l'istituto della definizione delle liti pendenti tributarie *"non assume rilevanza rispetto alle originarie pretese dell'Amministrazione fiscale"*.

Perciò, il legislatore avrebbe potuto prevedere anche la definizione del carico contributivo derivante dagli atti impugnati in Commissione Tributaria, raggiungendo così un duplice obiettivo: la definizione di maggiori liti tributarie e la riduzione anche del contenzioso innanzi al Giudice del Lavoro, considerato che i contributi accertati vengono riscossi con un avviso di addebito che non soggiace alla riscossione provvisoria dell'art. 68 del D. Lgs. n. 546/1992 e, quindi, molto spesso viene impugnato separatamente innanzi al Tribunale - Sez. Lavoro in attesa della definizione del giudizio tributario.

Capitolo 7 – Regolarizzazione società/associazioni sportive dilettantistiche (art. 7)¹¹

7.1. Analisi della norma di riferimento

L'originaria formulazione dell'art. 7 consentiva alle società od associazioni sportive dilettantistiche, iscritte al CONI alla data del 31/12/2017, di accedere all'istituto della:

- dichiarazione integrativa speciale, prevista dall'art. 9 (attualmente eliminata) nei limiti di un imponibile non superiore ad euro trentamila;
- definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento, di cui all'art. 2, con il versamento del 50% delle maggiori imposte accertate (100% se trattasi di IVA) e del 5% delle sanzioni connesse;
- definizione agevolata delle liti pendenti, di cui all'art. 6, il cui versamento era così differenziato:

Fattispecie	Ammontare dovuto
Se la lite, al 24/10/2018, è ancora pendente?	40% del valore della lite 5% delle sanzioni ed interessi accertati
Se nell'ultima/unica pronuncia resa (non ancora definitiva), al 24/10/2018, la parte soccombente è l'Amministrazione finanziaria?	10% del valore della lite 5% delle sanzioni ed interessi accertati
Se nell'ultima/unica pronuncia resa (non ancora definitiva), al 24/10/2018, la parte soccombente è il contribuente?	50% del valore della lite 10% delle sanzioni ed interessi accertati

¹¹ A cura di Feroci dott. Matteo

Come detto, l'accesso a questi istituti era possibile nei limiti di un imponibile non superiore ad euro trentamila; in caso contrario il contribuente poteva comunque accedere all'ordinario regime previsto dagli artt. 2 e 6.

7.2. Tempistiche e modalità

Con la conversione in Legge, il contenuto dell'art. 7 è rimasto pressoché invariato rispetto alla prima versione in quanto è stata solo eliminata la possibilità di accedere alla dichiarazione integrativa speciale; infatti, venendo meno l'intero istituto disciplinato dall'art. 9, automaticamente è venuta meno l'analoga previsione di cui all'art. 7 in quanto norma di mero rinvio.

La procedura, infine, si perfezionava con il versamento in unica soluzione o della prima rata entro 30 giorni (20 in caso di definizione di accertamenti con adesione) decorrenti dal 24.10.2018 o, se più ampio, entro il termine utile per la proposizione del ricorso, dell'importo dovuto.

Esempio di definizione avviso di accertamento

Avviso di accertamento notificato ad un'ASD per l'anno d'imposta 2013 in cui vengono contestati i seguenti tributi:

Iva accertata	€ 19.000,00
Ires accertata	€ 21.000,00
Irap accertata	€ 4.500,00
interessi	€ 6.500,00
sanzioni	€ 31.000,00
totale	€ 82.000,00

L'avviso di accertamento in commento, stante gli importi, rientra nella definizione di cui all'articolo 7 del DL 119/2018 e, più specificatamente, nella disciplina più favorevole prevista per le Ssd e Asd. Ciò premesso ed al fine di rendere maggiormente comprensibile quanto detto si rappresenta un confronto tra la definizione dell'avviso di accertamento con le due modalità evidenziando eventuali risparmi d'imposta.

	<i>Definizione ex art. 7, co. 2, lett. a) DL n. 119/2018</i>	<i>Regole generali ex art. 2 DL 119/2018</i>
Iva dovuta	€ 19.000,00 (intera imposta)	€ 19.000,00
Ires dovuta	€ 10.500,00 (50% di € 21.000,00)	€ 21.000,00
Irap dovuta	€ 2.250,00 (50% di € 4.500,00)	€ 4.500,00
Interessi dovuti	€ 325,00 (5% di € 6.500,00)	-----
Sanzioni	€ 1.550,00 (5% di € 31.000,00)	-----
Totale DOVUTO	€ 33.625,00	€ 44.500,00

Dal confronto si evince come sia maggiormente conveniente la definizione dell'accertamento di cui al secondo comma, lettera a) dell'art. 7 in quanto nonostante richieda il versamento di una risibile quota di sanzioni ed interessi (non richiesti nell'altra tipologia di definizione) consente un significativo abbattimento del tributo.

Esempio di definizione liti pendenti

Per semplicità, i dati dell'accertato, questa volta oggetto di contenzioso, sono gli stessi previsti nell'esempio precedente che qui si riportano:

Iva accertata	€ 19.000,00
---------------	-------------

Ires accertata	€ 21.000,00
Irap accertata	€ 4.500,00
interessi	€ 6.500,00
sanzioni	€ 31.000,00
totale	€ 82.000,00

<u>Ipotesi di pendenza del giudizio in primo grado</u>	Imposta dovuta	€ 17.800,00 (40% di € 44.500,00)
	Interessi dovuti	€ 325,00 (5% di € 6.500,00)
	Sanzioni	€ 1.550,00 (5% di € 31.000,00)
	Totale	€ 19.675,00

<u>Ipotesi in caso di soccombenza in giudizio dell'Amministrazione finanziaria nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale resa e non ancora definitiva</u>	Imposta dovuta	€ 4.450,00 (10% di € 44.500,00)
	Interessi dovuti	€ 325,00 (5% di € 6.500,00)
	Sanzioni	€ 1.550,00 (5% di € 31.000,00)
	Totale	€ 6.325,00

<u>Ipotesi in caso di soccombenza in giudizio della società o dell'associazione sportiva nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale resa e non ancora definitiva</u>	Imposta dovuta	€ 22.250,00 (50% di € 44.500,00)
	Interessi dovuti	€ 325,00 (5% di € 6.500,00)
	Sanzioni	€ 3.100,00 (10% di € 31.000,00)
	Totale	€ 25.675,00

Capitolo 8 – Irregolarità formali (art.9)¹²

8.1. Premessa

L'art. 9 del DL 119/2018 è, forse, quello che ha subito importanti e dirimpenti modifiche in sede di conversione: si è passati, infatti, da una disposizione in tema di dichiarazione integrativa speciale (con la quale il contribuente poteva sanare errori/omissioni commessi nelle dichiarazioni fiscali presentate entro il 31/10/2017) ad una sanatoria di errori meramente formali e dunque non incidenti sulla quantificazione del tributo.

8.2. L'originaria formulazione

Come detto, nell'originaria formulazione, veniva ammessa questa sanatoria nei limiti di centomila euro di imponibile annuo e comunque non oltre il 30% di quello dichiarato oppure in presenza di dichiarazione senza debito d'imposta per utilizzo di perdite di cui agli artt. 8 ed 84 TUIR o, in caso di imponibile inferiore a centomila euro nel limite massimo di trentamila euro.

Il primo step, dunque, era determinare l'importo oggetto di sanatoria sul quale si applicava:

- un'imposta sostitutiva (comprensiva di imposte sui redditi, addizionali comunali e regionali, contributi previdenziali) del 20%;
- l'aliquota media ai fini IVA data dal rapporto tra il totale dell'imposta su operazioni imponibili (ridotta di quella su beni strumentali) e volume d'affari;
- un'imposta sostitutiva del 20% se la sanatoria interessava anche le ritenute.

Per accedere a quest'istituto era sufficiente inviare una dichiarazione integrativa all'Agenzia delle Entrate e versare l'importo dovuto, in un'unica soluzione, entro il 31/07/2019 oppure in dieci rate semestrali di pari importo la cui prima rata andava versata entro il 30/09/2019: in entrambi i casi non era possibile ricorrere all'istituto della compensazione. Particolare attenzione era riposta sul versamento dell'intero importo, o della prima rata, in quanto solo in questo caso l'operazione si perfezionava tant'è che in caso di insufficiente od omesso versamento, il quarto comma, sanciva che la dichiarazione presentata costituiva titolo per la riscossione delle maggiori imposte liquidate con

¹² A cura di Feroci dott. Matteo

l'aggiunta di interessi legali ed una sanzione del 30% con possibilità di riduzione fino alla metà laddove il versamento fosse stato eseguito entro 30 giorni.

Il settimo comma, dopo aver sancito che la dichiarazione presentata era irrevocabile e che andava sottoscritta personalmente dal contribuente, limitava l'ambito di applicazione di questa disposizione prevedendo che l'accesso alla dichiarazione integrativa speciale era precluso a:

- contribuenti obbligati che dal 2013 al 2016 avevano ommesso, anche per un solo periodo d'imposta, di presentare le dichiarazioni fiscali;
- contribuenti che presentavano la dichiarazione dopo che erano iniziati accessi, ispezioni e verifiche o di attività di accertamento in genere;
- per i redditi prodotti in forma associata di cui all'art. 5 del TUIR o per coloro i quali avevano esercitato l'opzione per la trasparenza fiscale di cui agli artt. 115 e 116 del TUIR;
- dai contribuenti per far emergere attività patrimoniali o finanziarie detenute all'estero e non dichiarate nel quadro RW.

È opportuno segnalare come l'accesso all'integrativa fiscale limitava i propri effetti a violazioni meramente fiscali; ciò per dire che eventuali reati connessi alle medesime violazioni, quali ad esempio riciclaggio, autoriciclaggio, trasferimento fraudolento di valori, o impiego di denaro o beni di provenienza illecita, continuavano ad essere sanzionati. Qualora, infine, l'integrativa speciale veniva usata per far emergere attività finanziarie o denaro contante scaturenti da reati diversi di quelli di cui agli artt. 2 e 3 D.Lgs. 74/2000 il nono comma prevedeva una sanzione penale ovvero la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni.

8.3. L'attuale formulazione

Le previsioni dell'art. 9, analizzate nel paragrafo precedente, sono state completamente stravolte se confrontate con quelle previste dal medesimo articolo a seguito della conversione operata con la legge 136/2018.

Come noto, infatti, si è passati da una sanatoria/condono parziale per errori/omissioni o integrazioni di imponibili non dichiarati con versamento di un'imposta forfettariamente determinata, ad una sanatoria riguardante la correzione di errori, commessi fino al 24.10.2018, non incidenti nella determinazione del tributo e/o del suo pagamento ma che

sono potenzialmente idonei a creare pregiudizio alle attività di controllo; il dettato normativo, come ulteriormente chiarito dal recente provvedimento dell'Agazia delle Entrate del 15.03.2019, statuisce che non rientrano nella sanatoria in commento:

- le violazioni connesse con la deduzione di costi/spese relativi a beni/servizi oggetto di operazioni non realmente effettuate ex art. 8, DL n. 16/2012 sanzionata dal 25% al 50%;
- violazioni riguardanti l'omessa presentazione delle dichiarazioni dei redditi, IVA ed IRAP;
- alle violazioni formali di norme tributarie concernenti ambiti impositivi diversi da quelli suddetti;
- alle violazioni formali oggetto di rapporto esaurito, ossia con procedimento concluso al 19.12.2018;
- alle violazioni formali oggetto di rapporto pendente al 19.12.2018 ma in riferimento al quale sia intervenuta pronuncia giurisdizionale definitiva ovvero altre forme di definizione agevolata anteriormente al versamento della prima rata di quanto dovuto per la regolarizzazione;
- agli atti di contestazione / irrogazione delle sanzioni emessi nell'ambito della voluntary disclosure ex art. 5-quater, DL n. 167/90, compresi gli atti emessi a seguito del mancato perfezionamento della medesima procedura;
- le violazioni connesse agli obblighi di monitoraggio fiscale di cui all'art. 4, comma 1, DL n. 167/90 (quadro RW), all'IVIE ed all'IVAFE.

L'operazione si perfeziona con:

- la rimozione delle irregolarità riscontrate entro il 2.3.2020
- il versamento, con mod. F24, in un'unica soluzione (31.05.2019) o in due rate di pari importo (31.05.2019 e 2.3.2020) di un'imposta fissa pari a 200,00 euro che sarà dovuta per ogni singolo periodo d'imposta oggetto di sanatoria a prescindere dal numero di irregolarità sanate. La norma prevede che il quantum non possa essere compensato con eventuali crediti disponibili ex art. 17 D.Lgs. 241/97 mentre il codice tributo da utilizzare sarà prossimamente istituito da apposita risoluzione dell'Agazia delle Entrate.

Infine, se le violazioni da sanare non siano sistemate entro il 2.3.2020 ed in presenza di giustificato motivo, il contribuente non decade dalla sanatoria laddove provveda a correggere le violazioni in un termine fissato dall'Agenzia delle Entrate che comunque non può essere inferiore a trenta giorni.

Il provvedimento del 15.03.2019 stabilisce, altresì, che:

- in presenza di violazioni che non riguardano un periodo d'imposta si faccia riferimento all'anno solare in cui sono state commesse;
- per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare le violazioni sanate sono quelle commesse nell'anno solare indicato in F24;
- se nello stesso anno terminano più periodi d'imposta, il versamento dei duecento euro deve riguardare ciascun periodo d'imposta.
- in caso di mancato perfezionamento della sanatoria non verranno restituite eventuali somme versate così come il perfezionamento non comporta la restituzione di quanto precedentemente versato per violazioni formali salvo il caso in cui vi sia una sentenza o provvedimento di autotutela.

Si tenga conto, infine, che per espressa previsione del sesto comma i termini per l'erogazione delle sanzioni relative a violazioni commesse fino al 31.12.2015 e contestate con un PVC, sono prorogati di due anni in deroga all'art. 20 del D.Lgs. 472/97: quest'ultimo prevede, infatti, che la sanzione vada comminata, a pena di decadenza, entro il 31.12 del quinto anno successivo a quello di commissione della violazione; il provvedimento del 15.03.2019 statuisce, inoltre, che tale proroga interessi anche i PVC successivi al 24.10.2018.