



LE RELAZIONI DEI
NOSTRI ESPERTI

LA PACE FISCALE

Analisi di convenienza

RELATORI:

- Antonio Gigliotti
- Giuseppe Avanzato
- Marco Brugnolo

La Pace Fiscale

Analisi di convenienza

Sommario

Rottamazione

- Premessa 5
- Effetti della presentazione della domanda 8
- La rottamazione dei ruoli per le risorse comunitarie 13

Saldo e stralcio delle cartelle

- Saldo e stralcio delle cartelle 17

Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione

- Riferimenti normativi e di prassi 25
- Ambito applicativo della definizione agevolata 26
- Imposte e periodi d'imposta oggetto di definizione 27
- Processi verbali "pluriennali" 29
- Perfezionamento della definizione agevolata 30
- Omessi versamenti delle rate successive alla prima 31
- La delega unificata 32
- Rilievi del p.v.c. definibili e non definibili 33
- Elementi di integrazione 34
- I vantaggi della pace fiscale sui p.v.c. 35
- Le vicende successive alla notifica del p.v.c. 36
- Pvc emesso nei confronti di "soggetti trasparenti" 37
- Definizione agevolata per i soci di soggetti Ires 40
- Processi verbali in materia di dazi doganali 43
- Profili penal tributari della definizione agevolata del pvc 45

Definizione agevolata delle controversie tributarie

- Premessa 49
- Oggetto della definizione 50
- Domanda di definizione e termini di presentazione 53
- Pagamenti e perfezionamento dell'istituto 54
- La delega unificata 56
- Collegamento con la "Rottamazione bis" 58

<input type="checkbox"/> Calcolo delle somme da versare	60
<input type="checkbox"/> Evoluzione della fase contenziosa	62
<input type="checkbox"/> Sospensione dei termini di impugnazione.....	63
<input type="checkbox"/> Diniego della definizione	64
<input type="checkbox"/> Enti territoriali.....	65
<input type="checkbox"/> Definizione delle liti per gli enti sportivi dilettantistici	66

Definizione agevolata delle irregolarità formali

<input type="checkbox"/> Riferimenti normativi	69
<input type="checkbox"/> Ambito di applicazione.....	70
<input type="checkbox"/> Concetto di violazione formale (definibile).....	71
<input type="checkbox"/> Violazioni formali definibili	73
<input type="checkbox"/> Violazioni formali escluse.....	74
<input type="checkbox"/> Definizione violazioni formali con lite pendente	75
<input type="checkbox"/> Perfezionamento	76
<input type="checkbox"/> La delega unificata	77
<input type="checkbox"/> Proroga dei termini.....	78

Rottamazione

A cura di Giuseppe Avanzato

Premessa

Il Decreto Legge n. 119/2018 (convertito con modificazioni dalla L. n. 136 del 18 dicembre 2018) prevede una nuova edizione della rottamazione delle cartelle esattoriali, l'istituto introdotto dall'art. 6 del DL n. 193/2016, poi riproposto dall'art. 1 del DL n. 148/2017, che consente ai contribuenti di chiedere la definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione in un determinato intervallo temporale, ottenendo un notevole risparmio economico.



OSSERVA - Nello specifico, la rottamazione è una sanatoria delle cartelle esattoriali, degli avvisi d'accertamento esecutivi e degli avvisi di addebito INPS, concessa dallo Stato ai contribuenti, e consiste nella facoltà di chiedere la definizione agevolata dei carichi affidati agli agenti della riscossione beneficiando dello sconto delle sanzioni e degli interessi di mora.

In base a quanto disposto dall'art. 3 del decreto citato possono aderire all'istituto tutti i contribuenti che sono titolari di carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1 gennaio 2000 al 31 dicembre 2017.

Si tratta, nello specifico, dei ruoli effettivamente trasmessi telematicamente o consegnati al Consorzio Nazionale tra i concessionari nel predetto periodo.

Carichi definibili

Sono definibili i carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1 gennaio 2000 al 31 dicembre 2017.



NORMATIVA - Il comma 4 dell'art. 3 del DL n. 119/2018 stabilisce che l'agente della riscossione fornisce ai debitori i dati necessari a individuare i carichi definibili presso i propri sportelli e in apposita area del proprio sito internet. Quindi, diversamente dalle precedenti edizioni, i contribuenti non riceveranno alcuna comunicazione da parte dell'Agenzia delle entrate-Riscossione sulle somme che le sono state affidate entro il 31 dicembre del 2017 e per le quali non risultano ancora notificate le relative cartelle di pagamento.



ATTENZIONE! - Si precisa che, in base a quanto disposto dal comma 17 del DL 119/2018, relativamente alle violazioni del Codice della Strada la nuova rottamazione, al pari delle precedenti, non causa lo stralcio delle sanzioni amministrative ma dei soli interessi, compresi quelli di cui all'art. 27 co. 6 della L. 689/81 (ovvero gli interessi da ritardata iscrizione a ruolo).

Per quanto concerne, poi, le pretese aventi ad oggetto esclusivamente carichi sanzionatori è doveroso precisare che essi sono senz'altro definibili qualora si tratti di sanzioni tributarie e assistenziali/previdenziali.

Al contrario non possono formare oggetto di definizione le sanzioni accessorie emesse ad esempio nei casi previsti dall'art. 21 del D.Lgs. n. 472/97, oppure come conseguenza della violazione di norme in tema

di rilascio dello scontrino fiscale ex art. 12 del D.Lgs. n. 471/97, di comunicazioni finanziarie ex art. 10 del D.Lgs. n. 471/97 e di visto di conformità ex art. 39 del D.Lgs. n. 241/97. In questi casi le sanzioni non vengono meno in quanto il DL n. 119/2018 fa riferimento esclusivamente alle sanzioni derivanti da carichi inclusi nei ruoli.

Contribuenti titolari di dilazioni in corso ex art. 19 del DPR n. 602/73

Nella rottamazione-ter il legislatore si dimostra particolarmente elastico nei confronti dei contribuenti titolari di dilazioni ex art. 19 del DPR n. 602/73 (in corso o già decaduti) rispetto alle precedenti edizioni in quanto il mancato pagamento delle rate pregresse delle eventuali dilazioni in corso non costituisce causa ostativa ai fini dell'accesso alla definizione, con l'effetto che i medesimi possono accedere liberamente ai benefici previsti dall'istituto in parola senza essere tenuti preventivamente a versare le rate scadute o in scadenza sulle predette dilazioni.



OSSERVA - In conseguenza di quanto illustrato, tali soggetti potrebbero addirittura sospendere i pagamenti afferenti le citate rateizzazioni e presentare richiesta di adesione alla nuova edizione della rottamazione, facendo confluire nella stessa anche le somme non versate sulle medesime in modo da beneficiare anche su quest'ultime dello stralcio delle sanzioni e degli interessi di mora.

Somme riscosse dagli enti locali

Per quanto concerne la possibilità per gli enti locali di aderire alla nuova edizione dell'istituto è necessario precisare che con riferimento alla nuova edizione della rottamazione, differentemente da quanto avvenuto in passato, tale possibilità non è stata prevista dall'art. 3 del D.L n. 119/2018.

Pertanto, la sanatoria dei carichi sarà possibile solo laddove l'ente creditore si sia avvalso dell'Agenzia delle entrate-riscossione (ex Equitalia/Riscossione Sicilia s.p.a) per la riscossione. La sanatoria sarà, invece, esclusa nei casi in cui le entrate siano state riscosse in proprio dagli enti locali o dai concessionari locali.

La dichiarazione di adesione alla rottamazione

La dichiarazione di adesione alla rottamazione va necessariamente presentata utilizzando un apposito modello (denominato "Modello DA-2018" - "Dichiarazione di adesione alla definizione agevolata"), entro e non oltre il 30.04.2019.

Il contribuente può presentare diverse istanze di rottamazione con l'unico vincolo che una stessa cartella può essere inclusa in una sola istanza, pertanto la domanda entro il 30.04.2019 è sempre integrabile.

La comunicazione di accoglimento o diniego da parte dell'Agenzia delle entrate-Riscossione

A seguito della presentazione del Modello DA-2018 l'Agenzia delle entrate-Riscossione deve comunicare al debitore l'esito della domanda di rottamazione presentata, inviando al medesimo una comunicazione di accoglimento o di diniego entro il 30 giugno 2019. In caso di risposta positiva, l'Agente della riscossione comunica al contribuente gli importi dovuti ai fini della definizione inviandogli altresì i relativi bollettini di pagamento. Nessuna conseguenza, quantomeno nei confronti del contribuente, dovrebbe scaturire dall'eventuale tardiva comunicazione da parte dell'Agente della Riscossione, pertanto la possibilità di definizione dovrebbe rimanere impregiudicata qualora i versamenti vengano comunque effettuati tempestivamente.

Effetti della presentazione della domanda

Gli effetti conseguenti alla presentazione della domanda di rottamazione ter sono tassativamente elencati al comma 10 dell'art. 3 del DL n. 119/2018.

In particolare, a norma della disposizione richiamata, a seguito della presentazione della dichiarazione di adesione, relativamente ai carichi definibili che ne costituiscono oggetto:

- sono sospesi i termini di prescrizione e decadenza;
- sono sospesi, fino alla scadenza della prima o unica rata delle somme dovute a titolo di definizione (31 luglio 2019), gli obblighi di pagamento derivanti da precedenti dilazioni in essere alla data di presentazione. Con riferimento a tale aspetto è però necessario precisare che laddove nella dilazione siano presenti carichi definibili e non, le rate non possono essere sospese nella loro interezza. In tali casi il pagamento rateale deve continuare per la quota non definibile o non definita e sarà dunque necessario un sostanziale ricalcolo del piano di ammortamento;
- non possono essere iscritti nuovi fermi amministrativi e ipoteche, fatti salvi quelli già iscritti alla data di presentazione della domanda;
- non possono essere avviate nuove procedure esecutive, ma, si badi bene, l'inibizione a nuove azioni esecutive non riguarda tutti i carichi iscritti a ruolo ma i soli carichi definibili, pertanto per i carichi non definiti sono attivabili le misure ritenute opportune. Inoltre, se il debitore optasse per definire solo una parte dei ruoli, tali misure, con riferimento ai ruoli non oggetto di definizione, potrebbero essere regolarmente adottate o riprese;
- non possono essere proseguite le procedure esecutive precedentemente avviate, salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo;
- il debitore non è considerato inadempiente ai sensi degli articoli 28-ter (pagamento mediante compensazione volontaria con crediti d'imposta) e 48-bis (in materia di blocco dei pagamenti delle pubbliche amministrazioni) del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

A ciò si aggiunga che, in base a quanto disposto al comma 13 lettera a) dell'art. 3, limitatamente ai debiti definibili per i quali è stata presentata la dichiarazione di adesione alla data del 31 luglio 2019 le dilazioni sospese ai sensi del comma 10, lettera e sono automaticamente revocate e non possono essere accordate nuove dilazioni ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602. Inoltre in caso di decadenza dalla rottamazione il contribuente dovrà corrispondere per intero tutti gli importi inizialmente dovuti.



NOTA BENE - Per quanto concerne i certificati di regolarità fiscale e contributiva in sede di conversione del DL n. 119/2018 è stato introdotto un emendamento per effetto del quale si dispone espressamente che la mera presentazione da parte del contribuente della dichiarazione di adesione alla rottamazione, laddove sussistano anche tutti gli altri requisiti di regolarità, sarà da ritenere condizione sufficiente al rilascio del DURC, senza che a tal fine sia necessario anche l'ulteriore versamento integrale di tutte le somme dovute per la predetta definizione. Se il pagamento della rata o delle rate dovute a seguito di adesione alla rottamazione dei ruoli non è poi regolare, il DURC rilasciato nelle more è annullato dagli enti preposti alla verifica.

A tal fine l'agente della riscossione è tenuto a comunicare agli enti previdenziali ed assistenziali (INPS, INAIL e cassa edile) il regolare versamento delle rate accordate.

Versamento delle somme dovute

Entro il 31 luglio 2019 i contribuenti devono versare la prima o unica rata dei versamenti dovuti. In caso di scelta del pagamento rateale le somme dovute dovranno essere versate nel numero massimo di 18 rate, la prima e la seconda delle quali, ciascuna di importo pari al dieci per cento delle somme complessivamente dovute ai fini della definizione, scadenti rispettivamente il 31 luglio e il 30 novembre dell'anno 2019, le restanti, di pari ammontare, scadenti il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2020.



NOVITÀ - Assoluta novità rispetto alle precedenti edizioni è, inoltre, la previsione del c.d. il "lieve ritardo" nel versamento delle rate. Il legislatore in sede di conversione del DL attraverso i già citati emendamenti ha previsto, infatti, che l'effetto di inefficacia della definizione a seguito del "mancato, insufficiente o tardivo versamento" non si produce nei casi in cui tale tardività risulti inferiore a 5 giorni, su tali somme, inoltre, non sono dovuti interessi.

Effetti dell'integrale pagamento delle somme dovute

All'integrale e tempestivo pagamento delle somme o delle rate il contribuente ottiene lo stralcio delle sanzioni amministrative, degli interessi di mora ed in certe ipotesi, l'attenuazione o non punibilità in alcuni reati fiscali. Per quanto concerne infine i compensi di riscossione (aggi) e le altre spese, i primi vengono riparametrati agli importi da versare con la rottamazione, mentre le spese di rimborso per le attività esecutive/cautelative e per la notifica della cartella di pagamento rimangono dovuti.



ATTENZIONE! - Differentemente dalle precedenti edizioni della rottamazione il comma 13 lettera b) dell'art. 3 dispone che il pagamento della prima o unica rata delle somme dovute a titolo di definizione determini l'estinzione delle procedure esecutive precedentemente avviate, salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo.

Conseguenze del mancato o intempestivo pagamento delle somme dovute

In caso di mancato ovvero di insufficiente o tardivo versamento dell'unica rata ovvero di una di quelle in cui è stato dilazionato il pagamento delle somme dovute l'art. 3 c. 14 del D. L. 119/2018 sancisce che la definizione non produce effetti per cui i versamenti effettuati sono acquisiti a titolo di acconto dell'importo complessivamente dovuto a seguito dell'affidamento del carico e riemergono per intero le

sanzioni e gli interessi inizialmente dovuti, riprendono a decorrere i termini di prescrizione e decadenza, infine il pagamento non può più essere rateizzato ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

Rilevanza dei giudizi pendenti

La presenza di un contenzioso, pendente in qualsiasi grado, nonché la formazione di un giudicato anche sfavorevole al contribuente non precludono la sanatoria. Il contribuente, tuttavia, nella domanda di definizione deve impegnarsi a rinunciare ai giudizi in corso.

A differenza delle precedenti edizioni dell'istituto nel DL 119/2018 al comma 6 dell'art. 3 il legislatore ha espressamente previsto che dietro presentazione di copia della dichiarazione di adesione e nelle more del pagamento delle somme dovute, i giudizi pendenti siano sospesi dal giudice.



L'estinzione del giudizio sarà, invece, subordinata all'effettivo perfezionamento della definizione e alla produzione, nello stesso giudizio, della documentazione attestante i pagamenti effettuati; in caso contrario, il giudice revoca la sospensione su istanza di una delle parti.

Pertanto, nel caso in cui il contribuente abbia deciso di versare le somme nel termine massimo sancito dalla norma, il giudizio rimarrà sospeso per 5 anni.

Rapporti con le precedenti edizioni della rottamazione

Il DL n. 119/2018 oltre ad offrire ai contribuenti una nuova occasione per definire in modo agevolato, attraverso il pagamento delle sole imposte, i carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017, contiene anche delle norme aventi ad oggetto i contribuenti che hanno aderito alle precedenti edizioni dell'istituto.



NOTA BENE - Nello specifico i contribuenti decaduti dalla **prima edizione** della rottamazione prevista dall'art. 6 del DL n. 193/2016 a causa del mancato tempestivo pagamento o del non integrale pagamento delle somme dovute alle scadenze previste (ovvero 31/07/2017, 30/09/2017, 30/11/2017, 31/07/2018, 30/09/2018) potranno liberamente aderire alla nuova rottamazione senza alcuna riserva e ciò anche con riferimento ai carichi che avevano già formato oggetto di precedente richiesta di definizione nella prima edizione dell'istituto.

A tal fine i citati contribuenti dovranno presentare l'apposita richiesta di adesione all'istituto entro il 30 aprile 2019 e saranno chiamati ad effettuare i versamenti dovuti:

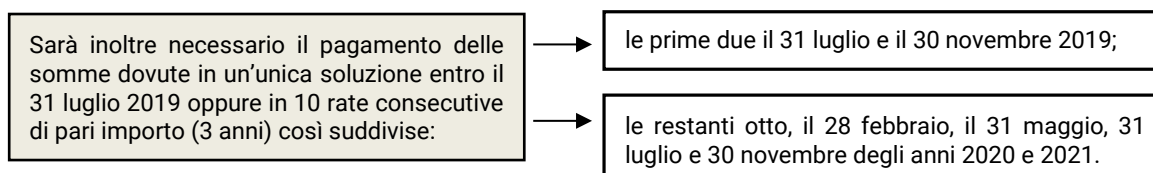
- a) in unica soluzione, entro il 31 luglio 2019;
- b) nel numero massimo di 18 rate consecutive, la prima e la seconda delle quali, ciascuna di importo pari al 10 per cento delle somme complessivamente dovute ai fini della definizione, scadenti rispettivamente il 31 luglio e il 30 novembre 2019; le restanti, di pari ammontare, scadenti il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2020.



OSSERVA - In base alla prima formulazione dell'art. 3 del Decreto Legge n. 119/2018 i contribuenti che non avevano correttamente versato le rate pregresse della c.d. "rottamazione-bis" in scadenza a luglio, settembre e ottobre 2018 avrebbero potuto scongiurare la decadenza dalla predetta definizione e accedere ai benefici previsti dalla nuova edizione della definizione (più comode modalità di pagamento) solo regolarizzando in un'unica soluzione entro il 7 dicembre 2018 i versamenti omessi. Pena la decadenza dalla precedente edizione della rottamazione e l'impossibilità di richiedere per gli stessi carichi l'accesso alla nuova edizione dell'istituto previsto dal DL 119/2018.

Per effetto della modifica apportata al comma 23 dell'art. 3 dal Decreto Semplificazioni (Decreto Legge 135/2018) ad oggi, invece, anche coloro i quali non sono riusciti a regolarizzare i versamenti pregressi della precedente edizione dell'istituto entro il 7 dicembre potranno evitare la decadenza dalla precedente rottamazione accedendo altresì ai benefici previsti dalla nuova edizione dell'istituto.

A tal fine però tali contribuenti saranno chiamati a presentare l'apposita dichiarazione di adesione entro il 30 aprile 2019.



Invece, i contribuenti che avevano aderito alla cosiddetta "rottamazione-bis" e hanno regolarizzato il versamento delle rate pregresse della medesima scadute a luglio, settembre e ottobre entro il 7 dicembre 2018, in base a quanto disposto dall'art.3 del Decreto Legge n. 119/2018 convertito con modificazioni dalla Legge 136/2018, rientrano invece automaticamente nei benefici previsti dalla "Definizione agevolata dei carichi affidati all'Agente della Riscossione" dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017 (cosiddetta "rottamazione-ter").



INFORMA - Ai fini dell'accesso ai benefici previsti dalla nuova definizione tali contribuenti non saranno dunque tenuti (a differenza di quelli che non hanno regolarizzato il pagamento) alla presentazione di alcuna istanza.

Infatti, Agenzia delle Entrate-Riscossione, senza alcun ulteriore adempimento a carico del debitore, invierà al contribuente entro il 30 giugno 2019 una “Comunicazione” con il differimento dell’importo residuo da pagare relativo alla “rottamazione-bis”, ripartito in 10 rate di pari importo (5 anni), con scadenza il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno, a partire dal 2019.

In questo caso, pertanto, il contribuente non sarà tenuto a presentare una nuova domanda di Definizione agevolata (rientrando automaticamente nei benefici previsti dalla “rottamazione-ter”).

La rottamazione dei ruoli per le risorse comunitarie

L'art. 5 del DL n.119/2018, c.d. "Collegato alla Finanziaria 2019", prevede un'assoluta novità rispetto alle precedenti edizioni della rottamazione delle cartelle esattoriali ovvero la "Definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione a titolo di risorse proprie dell'Unione europea".

Carichi oggetto di definizione

Possono aderire all'istituto tutti i contribuenti che sono titolari di carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1 gennaio 2000 al 31 dicembre 2017.



NOTA BENE - Nello specifico, rientrano nella sanatoria tutti i debiti dovuti a titolo di dazi e iva all'importazione contenuti in carichi affidati dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli all'Agente della riscossione nel predetto intervallo temporale.



OSSERVA - Si precisa che ai fini della definibilità occorre riferirsi non alla data di notifica/spedizione della cartella di pagamento, ma alla data in cui è stato consegnato il ruolo all'ente per la riscossione. Si tratta nello specifico dei ruoli effettivamente trasmessi telematicamente o consegnati al Consorzio Nazionale tra i concessionari dal 01/01/2000 al 31/12/2017.

Non sono previste comunicazioni da parte dell'Agenzia delle entrate-Riscossione sulle somme che le sono state affidate entro il 31 dicembre del 2017 ma per le quali non risultano ancora notificate le relative cartelle di pagamento, pertanto, si ritiene che i contribuenti interessati potranno ottenere le informazioni afferenti i carichi definibili presso gli sportelli dell'ente o on line nell'apposita area del sito internet dell'AdeR al pari di quanto previsto con riferimento ai carichi non comunitari.

Cosa prevede l'agevolazione

Per i carichi unionali la norma prevede il pagamento integrale delle somme affidate a titolo di "capitale" e di "interessi iscritti a ruolo" (nonché dell'aggio, dei diritti di notifica della cartella di pagamento e delle spese maturate per eventuali procedure esecutive), oltre che di un importo dovuto a titolo di interessi di mora previsti dalla normativa comunitaria e calcolati dal 1° maggio 2016 e fino al 31 luglio 2019. In altri termini definizione agevolata consentirà lo stralcio delle sole sanzioni, rimangono invece dovuti, nei termini più sopra specificati dalla disposizione, i restanti importi.

Presentazione dell'istanza di adesione

Ai fini dell'ammissione alla rottamazione i contribuenti dovranno presentare, entro il 30.04.2019, l'istanza di adesione all'istituto, utilizzando l'apposito modello "DA-2018-D - Dichiarazione di adesione alla Definizione agevolata per le risorse proprie dell'Unione Europea" scaricabile dal sito www.agenziaentrateriscossione.gov.it o disponibile presso gli sportelli dell'ente. Nel modello "DA-2018-D", occorre dichiarare la presenza o meno di **giudizi pendenti** che interessino le somme oggetto della dichiarazione di adesione. In tal caso, è necessario che nella domanda il contribuente assuma l'impegno a rinunciare ai medesimi.

Effetti della presentazione della domanda e versamenti

A seguito della presentazione della domanda il Decreto Legge n. 119/2018 stabilisce che l'Agenzia delle Entrate-Riscossione dovrà inviare una "Comunicazione" di accoglimento o di diniego entro il **31 luglio 2019**. In caso di risposta positiva, l'Agente della riscossione comunicherà l'ammontare del debito ammesso alla Definizione agevolata inviando i relativi bollettini di pagamento.

Il contribuente potrà versare le somme dovute in un'unica soluzione entro il 30 settembre 2019 o in forma rateale in 5 anni scegliendo di pagare in un massimo di 10 rate consecutive di pari importo.



Il termine per pagare la prima rata è fissato dal legislatore al 30 settembre 2019, per la seconda rata la scadenza è il 30 novembre. Le successive rate scadranno il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno.



La scelta del numero delle rate dovrà essere indicata nella dichiarazione di adesione, a pagina 2 del modulo DA-2018-D. Se il contribuente sceglie di pagare a rate verrà calcolato, a partire dal 1° agosto 2019, un tasso di interesse definito nella misura del 2 %. I pagamenti dovranno avvenire secondo le date di scadenza riportate sulla "Comunicazione delle somme dovute" che Agenzia delle entrate-Riscossione invierà entro il 31 luglio 2019 unitamente ai bollettini di pagamento.



NOTA BENE - Si precisa che limitatamente ai debiti relativi alle risorse proprie tradizionali previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della decisione 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, non si applicano le disposizioni di cui all'articolo 3, comma 12, lettera c), relative al pagamento mediante compensazione.

Conseguenze del mancato o intempestivo pagamento delle somme dovute

In caso di mancato ovvero di insufficiente o tardivo versamento dell'unica rata ovvero di una rata di quelle in cui è stato dilazionato il pagamento delle somme oggetto di rottamazione, la definizione non produce effetti e riprendono a decorrere i termini di prescrizione e decadenza per il recupero dei carichi oggetto della medesima. In tal caso, i versamenti effettuati sono acquisiti a titolo di acconto dell'importo complessivamente dovuto, l'agente della riscossione prosegue l'attività di recupero e infine il pagamento delle somme oggetto di definizione non potrà più essere rateizzato ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

Saldo e stralcio delle cartelle

A cura di Giuseppe Avanzato

Saldo e stralcio delle cartelle

L'articolo 1 commi 184-199 della Legge Finanziaria per il 2019 prevede, a favore delle sole persone fisiche che versano in condizioni di particolare difficoltà economica, la possibilità di estinguere in modo agevolato i debiti derivanti dall'omesso versamento di tributi e contributi risultanti dai carichi affidati all'Agente della Riscossione dal **1 gennaio 2000 al 31 dicembre 2017**.

Requisito soggettivo

Come anticipato possono accedere alla misura in commento **solo le persone fisiche**. Sono, invece, escluse le società, quand'anche si tratti di imposte dichiarate ma non versate.



INFORMA - Ai fini della adesione all'istituto poi è indispensabile che le persone fisiche che intendono usufruire del beneficio versino in una grave e comprovata situazione di difficoltà economica sì come definita dal comma 186 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2019.

Nello specifico, ai sensi della disposizione citata sussiste una grave e comprovata situazione di difficoltà economica qualora:

- l'indicatore della situazione economica equivalente (ISEE) del nucleo familiare, non sia superiore ad euro 20.000.
- in ogni caso, a prescindere dal valore dell'ISEE, i soggetti per i quali, alla data di presentazione della dichiarazione di adesione all'istituto in disamina, è stata aperta la procedura di liquidazione di cui all'articolo 14-ter della legge 27 gennaio 2012, n. 3.

Requisito oggettivo

Possono formare oggetto della misura fiscale in commento i debiti delle persone fisiche, risultanti dai singoli carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 alla data del 31 dicembre 2017, diversi da quelli che hanno formato oggetto di annullamento automatico al 31/12/2018 ex art. 4 del DL 119/2018, derivanti:

- dall'omesso versamento di imposte risultanti dalle dichiarazioni annuali (imposte sui redditi, IVA, IRAP);
- dalle attività controllo di cui all'articolo **36-bis** DPR n. 600/73;
- dalle attività controllo di cui all'articolo **54-bis** del DPR n. 633/72.

A ben vedere le norme citate (art. 36-bis del DPR 600/73 per le imposte dirette e 54-bis del DPR 633/72 per l'IVA) consentono all'Amministrazione Finanziaria, di avvalersi di procedure automatizzate per liquidare le imposte, i contributi e i premi dovuti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e nello specifico tale liquidazione si concretizza nelle seguenti attività:

- correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella **determinazione degli imponibili**, delle imposte, dei contributi e dei premi;
- correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle **eccedenze delle imposte**, dei contributi e dei premi risultanti dalle precedenti dichiarazioni;
- ridurre le **detrazioni d'imposta** indicate in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni (su tale aspetto, Cass. 23.5.2012 n. 8140);
- ridurre le **deduzioni dal reddito** esposte in misura superiore a quella prevista dalla legge;
- ridurre i **crediti d'imposta** esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalla dichiarazione;
- controllare la **rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti delle imposte**, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta.

Ebbene, appare evidente che il recupero degli omessi versamenti rappresenta solo una delle fattispecie applicative per le quali il legislatore ha previsto l'utilizzo di un atto **ex** 36-Bis o 54-bis.

Per cui, alla luce di quanto precede non potrà che concludersi che possono beneficiare del saldo e stralcio non solo i ruoli derivanti da omessi versamenti ma anche, in generale, tutti quelli che derivano dalle attività di controllo di cui agli articoli 36 bis e 54 bis quali ad esempio quelli scaturenti da deduzioni dal reddito o detrazioni d'imposta esposte in misura superiore a quella prevista dalla legge, da errori nel riporto delle eccedenze delle imposte, da attività di liquidazione di redditi soggetti a tassazione separata e così via.



RICORDA - Inoltre, possono essere estinti mediante l'istituto in rassegna i debiti risultanti dai singoli carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 alla data del 31 dicembre 2017, derivanti dall'omesso versamento dei contributi dovuti dagli iscritti alle casse previdenziali professionali o alle gestioni previdenziali dei lavoratori autonomi dell'INPS (ossia gestione IVS artigiani e commercianti e Gestione Separata INPS), con esclusione di quelli richiesti a seguito di accertamento.

Rimangono fuori dalla definizione gli altri tipi di contributi, come i contributi per lavoratori dipendenti.

In base alla *littera legis* risultano esclusi dalla misura fiscale in parola sia i recuperi scaturenti da controllo formale della dichiarazione **ex art. 36 ter** del DPR 600/73 sia i recuperi derivanti da altri atti impositivi quali avvisi di accertamento, avvisi di liquidazione ecc.

Benefici della definizione

I contribuenti che aderiranno all'istituto potranno estinguere i debiti definibili senza corrispondere le sanzioni comprese in tali carichi, gli interessi di mora di cui all'articolo 30, comma 1, del DPR n. 602/73, ovvero le sanzioni e le somme aggiuntive di cui all'articolo 27, comma 1, del D.Lgs. n. 46/99 e versando, in estrema sintesi, solo una percentuale che va dal 16 al 35 per cento dell'importo dovuto a titolo di capitale e interessi.

Nello specifico, per aderire al «Saldo e stralcio» i contribuenti interessati saranno chiamati a versare le somme affidate all'agente della riscossione **a titolo di capitale e interessi**, in misura pari a:

Valore ISEE del nucleo familiare	Importo dovuto
non superiore a euro 8.500	16 per cento
superiore a euro 8.500 e non superiore a euro 12.500	20 per cento
superiore a euro 12.500 e non superiore a euro 20.000	al 35 per cento

Altresì dovrà essere versato l'aggio a favore dell'agente della riscossione, ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 112/99, sulle somme a lui affidate e di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notifica della cartella di pagamento.

La presentazione del modello

Per aderire al «Saldo e stralcio» i contribuenti interessati dovranno presentare, **entro il 30 aprile 2019**, l'apposita dichiarazione di adesione, **Modello SA-ST**, disponibile al seguente link <https://www.agenziaentrateriscossione.gov.it/.files/it/gruppo/MODELLO-SA-ST-MODELLO-ADESIONE-SALDO-E-STRALCIO.pdf>

In essa il debitore attesta la presenza dei requisiti di grave e comprovata situazione di difficoltà economica e indica i debiti che intende definire nonché il numero di rate nel quale intende effettuare il pagamento.

Per effetto dell'espresso rinvio contenuto al comma 198 della L. n.145/2018 (Finanziaria 2019) ai commi 7 e 8 dell'art. 3 del D.L. n. 119/2018 entro il 30/04/2019 è sempre possibile **integrare** la dichiarazione di adesione all'istituto presentata anteriormente a tale data.



Inoltre, per beneficiare degli effetti della misura in commento la dichiarazione va presentata anche dai soggetti che, a seguito di pagamenti parziali, hanno già corrisposto integralmente le somme dovute a titolo di capitale ed interessi relativamente ai carichi in esame, in tal modo si determina l'estinzione delle ulteriori somme dovute a titolo di sanzioni e interessi di mora.

I soggetti per i quali è stata aperta, alla data di presentazione della dichiarazione di adesione all'istituto in disamina, **la procedura di liquidazione** di cui all'articolo 14-ter della legge 27 gennaio 2012, n. 3, possono estinguere i debiti definibili versando le somme previste, in misura pari al 10 per cento fermo restando le somme da corrispondere a titolo di aggio da riscossione e di rimborso delle spese.

In questi casi, alla dichiarazione di adesione è allegata copia conforme del decreto di apertura della liquidazione previsto dall'articolo 14-quinquies della medesima legge 27 gennaio 2012, n. 3.

Versamento delle somme dovute

Per aderire al «Saldo e stralcio» i contribuenti interessati dovranno versare gli importi dovuti in un'unica soluzione entro il 30 novembre 2019 o in rate pari a: il 35 per cento con scadenza il 30 novembre 2019, il 20 per cento con scadenza il 31 marzo 2020, il 15 per cento con scadenza il 31 luglio 2020, il 15 per cento con scadenza il 31 marzo 2021 e il restante 15 per cento con scadenza il 31 luglio 2021.

Rata	Ammontare	Termine per il versamento
Prima	35%	Entro il 30/11/2019
Seconda	20%	Entro il 31/03/2020
Terza	15%	Entro il 31/07/2020
Quarta	15%	Entro il 31/03/2021
Quinta	15%	Entro il 31/07/2021

In caso di pagamento rateale, si applicano, a decorrere dal 1° dicembre 2019, gli interessi al tasso del **2 per cento annuo e non si applicano le disposizioni dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.**

Per effetto del rinvio ai commi 12, 14, 14 – bis e 18 dell'art. 3 del DL n. 119/2018 ad opera della Finanziaria 2019 il pagamento può essere effettuato:

- Mediante **domiciliazione sul c/c** indicato dal debitore nella domanda di definizione;
- Mediante i **bollettini precompilati** allegati alla comunicazione dell'Agente della Riscossione.
- Presso gli **sportelli dell'Agente della riscossione**. In tal caso le somme dovute possono essere compensate con i crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili maturati nei confronti della Pubblica Amministrazione.

Effetti della presentazione del modello

A seguito della presentazione del Modello SA-ST, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione deve comunicare al debitore l'esito della domanda di definizione per estinzione, inviando al medesimo una comunicazione di accoglimento o di diniego entro il **31 ottobre 2019**.

- In caso di **accoglimento** l'Agente della Riscossione comunica al contribuente l'ammontare complessivo delle somme dovute ai fini dell'estinzione, nonché quello delle singole rate, il giorno e il mese di scadenza di ciascuna di esse.
- In caso di **diniego** ossia di difetto dei requisiti prescritti ai fini dell'accesso all'istituto l'Agente della Riscossione comunica al contribuente la conseguente impossibilità di estinguere il debito.

In questi casi, l'agente della riscossione, laddove ne sussistano le condizioni, avverte il debitore che i debiti inseriti nel *Modello SA-ST* sono definibili ai sensi dell'articolo 3 del DL n. 119/2018 (c.d. *rottamazione-ter*) per cui essi saranno automaticamente inclusi in quest'ultima sanatoria.

Per effetto del rinvio al comma 10 dell'art. 3 del DL n. 119/2018 ad opera della Finanziaria 2019 **a seguito della presentazione della domanda**, relativamente ai carichi che ne formano oggetto sono **sospesi i termini di prescrizione e decadenza** nonché, fino alla scadenza della prima o unica rata delle somme dovute a titolo di definizione (30 novembre 2019), gli obblighi di pagamento derivanti da precedenti dilazioni in essere alla data di presentazione.



Con riferimento a tale aspetto è però necessario precisare che laddove nella dilazione siano presenti carichi definibili e non, le rate non possono essere sospese nella loro interezza. In tali casi il pagamento rateale deve continuare per la quota non definibile o non definita e sarà dunque necessario un sostanziale ricalcolo del piano di ammortamento.

Inoltre, non possono essere avviate nuove procedure esecutive, non possono essere iscritti nuovi fermi amministrativi e ipoteche, fatti salvi quelli già iscritti alla data di presentazione della domanda, non possono essere proseguite le **procedure esecutive** precedentemente avviate, salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo.

Ed ancora il debitore **non è considerato inadempiente** ai sensi degli articoli 28-ter (pagamento mediante compensazione volontaria con crediti d'imposta) e 48-bis (in materia di blocco dei pagamenti delle pubbliche amministrazioni) del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.



OSSERVA - Infine, il debitore, laddove sussistano anche tutti gli altri requisiti di regolarità, avrà diritto al rilascio del **DURC**, senza che a tal fine sia necessario anche l'ulteriore versamento integrale di tutte le somme dovute per la predetta definizione. Se il pagamento della rata o delle rate dovute a seguito di adesione all'istituto non è poi regolare, il DURC rilasciato nelle more è annullato dagli enti preposti alla verifica.



INFORMA - L'agente della riscossione, in collaborazione con l'Agenzia delle entrate e con la Guardia di finanza, procede al controllo della veridicità dei dati dichiarati ai fini della certificazione e quindi della sussistenza della grave e comprovata situazione di difficoltà economica, nei soli casi in cui sorgano fondati dubbi sulla veridicità dei medesimi.

Se dal controllo dovessero emergere irregolarità od omissioni non costituenti falsità, il debitore è tenuto a fornire, entro un termine di decadenza non inferiore a venti giorni dalla relativa comunicazione, la documentazione atta a dimostrare la completezza e veridicità dei dati indicati nella dichiarazione.

Nell'ipotesi di mancata tempestiva produzione della documentazione a seguito della suddetta comunicazione, ovvero nei casi di irregolarità o omissioni costituenti falsità, non si determinano gli effetti dell'adesione all'istituto «Saldo e stralcio» e l'ente creditore, qualora sia già intervenuto il discarico automatico di cui all'articolo 3, comma 19, del DL n. 119/2018, procede, a seguito di segnalazione dell'agente della riscossione, nel termine di prescrizione decennale, a riaffidare in riscossione il debito residuo. Restano fermi gli adempimenti conseguenti alle falsità rilevate.

Conseguenze del mancato o intempestivo pagamento delle somme dovute

In caso di mancato, intempestivo, insufficiente pagamento degli importi dovuti (anche solo di una delle rate precedentemente specificate) la definizione non si perfeziona e riprendono a decorrere i termini di prescrizione e decadenza per il recupero dei carichi oggetto dell'istituto.

Il ritardo non superiore a 5 giorni nel pagamento delle somme dovute **c.d. lieve inadempimento** non determina l'inefficacia della definizione e non implica il versamento di ulteriori interessi.

Se le somme necessarie per la definizione sono oggetto di una **procedura concorsuale** nonché delle procedure di **composizione negoziata della crisi d'impresa** è applicabile la disciplina dei crediti prededucibili.

Rapporti con la rottamazione delle cartelle esattoriali

In base a quanto espressamente disposto dal comma 194 dell'art.1 non sono esclusi dall'istituto del saldo e stralcio coloro i quali hanno già fatto domanda di rottamazione dei ruoli ai sensi dell'art. 6 del DL 193/2016 ovvero dell'art.1 del DL n. 148/2017 ma per le quali il debitore non ha perfezionato la relativa definizione con l'integrale e tempestivo pagamento delle somme dovute. I versamenti eventualmente effettuati a seguito delle predette dichiarazioni restano, tuttavia, definitivamente acquisiti e non ne è ammessa la restituzione, gli stessi versamenti sono comunque computati ai fini della definizione prevista dal saldo e stralcio.

Infine, laddove la richiesta di adesione all'istituto in commento sia presentata in mancanza dei requisiti ex lege previsti, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione invii al contribuente entro il 31 ottobre 2019 una comunicazione per motivare il mancato accoglimento del "Saldo e stralcio" e limitatamente ai debiti definibili ai sensi dell'art. 3 del D.L. n. 119/2018, avverta il contribuente dell'automatica inclusione dei predetti carichi nei benefici previsti dalla rottamazione ter, fornendo al contribuente le necessarie informazioni circa l'importo da pagare e le relative scadenze di pagamento.

Con il Decreto Semplificazioni il pagamento delle somme a tal fine dovute dai predetti soggetti, dovrà essere effettuato in un'unica soluzione entro il **30 novembre 2019** oppure:

- **in 17 rate** (5 anni), di cui la prima entro il 30 novembre 2019 (30%) e le restanti 16, ciascuna di pari importo, il 28 febbraio, 31 maggio, 31 luglio e 30 novembre per i quattro anni successivi;
- **in 9 rate** (3 anni), **nel caso in cui per gli stessi carichi sia stata già richiesta la "rottamazione-bis", ma non risultino pagate, entro il 7 dicembre 2018, le rate di luglio, settembre e ottobre 2018.**

Il pagamento della prima rata deve essere effettuato entro il 30 novembre 2019 (30%) e le restanti 8, ciascuna di pari importo, il 28 febbraio, 31 maggio, 31 luglio e 30 novembre degli anni 2020 e 2021.

Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione

A cura di Marco Brugnolo

Riferimenti normativi e di prassi

Uno degli istituti agevolativi facenti parte del pacchetto “Pace Fiscale” è rappresentato dalla definizione agevolata dei processi verbali di constatazione (p.v.c.), istituto di grande attualità, disciplinato dall’art. 1 del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, convertito con modificazioni dalla Legge 17 dicembre 2018, n. 136.



INFORMA - Con il Provvedimento n. 17776/2019 del 23/01/2019 del Direttore dell’Agenzia delle Entrate (AdE), d’intesa con l’Agenzia delle Dogane, sono state fissate le regole per la definizione in commento; contestualmente, con Risoluzione n. 8/E dell’AdE in pari data, sono stati istituiti i codici tributo per il versamento, tramite modello F24, delle somme dovute a titolo di imposte e contributi previdenziali, autoliquidati a seguito della medesima definizione.

Inoltre, sul sito dell’AdE, è stata pubblicata la risposta n. 19 in data 31/01/2019, in relazione all’istanza di interpello proposta da un contribuente in relazione al coordinamento tra le regole concernenti l’istituto *neo* introdotto e gli strumenti deflativi del contenzioso attualmente vigenti.



L’appetibilità dell’istituto agevolativo in commento presenta la sua rilevante portata sotto diversi profili, legati a doppio filo con le modalità di estinzione del debito tributario conseguente alla definizione agevolata, nonché con gli effetti che ne derivano, effetti in parte declinati nel citato Provvedimento n. 17776/2019.

Va subito precisato, infatti, che la l’istituto si concretizza nell’accettazione dell’intero pacchetto di rilievi esposti in un p.v.c., con riferimento ad un singolo anno d’imposta, con il conseguente versamento delle sole maggiori imposte scaturenti dai medesimi rilievi, al netto di sanzioni e interessi per ritardata iscrizione a ruolo.

La portata dell’istituto è talmente rilevante, che potremmo parlare di una sorta di “**ravvedimento rafforzato**”, nel senso che la definizione agevolata si pone in termini di gran lunga più favorevoli per il contribuente (trasgressore, nei termini rilevabili dal p.v.c. a lui consegnato) rispetto al ravvedimento operoso disciplinato dall’art. 13, co. 1, lett. b-*quater* del D.Lgs n. 472/1997.

Ambito applicativo della definizione agevolata

In ossequio al dettato normativo, occorre *in primis* chiarire il perimetro di applicazione dell'istituto agevolativo, il quale può essere utilizzato dai contribuenti che hanno ricevuto (il primo comma dell'art. 1 parla di "**processi verbali di constatazione ... consegnati**") un p.v.c. **entro il 24 ottobre 2018**, a condizione che, entro la medesima data, in relazione al medesimo atto, non sia stato notificato un avviso di accertamento, ovvero un invito al contraddittorio ai sensi dell'art. 5, co. 1 del D.Lgs n. 218/1997.



OSSERVA - In caso di notifica di taluno dei due provvedimenti accertativi entro il 24 ottobre scorso, il contribuente poteva, se del caso, aderire (con analoghi benefici) alla definizione agevolata dei medesimi provvedimenti, ai sensi dell'art. 2 del DL 119/2018, qualora non divenuti definitivi prima della stessa data (l'istituto non è più attuale, avendo esaurito i propri effetti al massimo entro il 23/12/2018, termine ultimo in cui doveva essere effettuato il pagamento del debito integrale o della prima rata, in presenza di avvisi di accertamento notificati il giorno di entrata in vigore del D.L. n. 119/2018, ovvero il 24/10/2018).

In base al medesimo dettato normativo, sono escluse dalla definizione agevolata le verifiche fiscali in corso di esecuzione al 24 ottobre 2018 ancorché, *medio tempore*, siano state concluse con redazione e consegna al contribuente del relativo p.v.c. (così ad esempio, un p.v.c. consegnato al contribuente il 15/11/2018 è escluso dalla "Pace Fiscale").



ATTENZIONE! - Tuttavia, alla consegna del p.v.c. avvenuta entro la data di entrata in vigore del D.L. n. 119/2018, potrebbero essere seguite vicende di natura accertativa o *pre-accertativa*, con le conseguenze che ora andremo ad approfondire. **Il decreto, infatti, non ha disposto la sospensione dell'attività accertativa** dell'Ufficio per le annualità d'imposta oggetto di formalizzazione in p.v.c.: pertanto, le Direzioni Provinciali e Regionali dell'AdE hanno potuto (e possono tuttora) legittimamente adottare le proprie iniziative finalizzate all'accertamento ed alla rettifica delle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta oggetto di verifica.

Imposte e periodi d'imposta oggetto di definizione

Scorrendo il primo comma dell'art. 1 in commento, è possibile individuare in modo analitico le imposte che, in quanto oggetto di rilievo in p.v.c. consegnati entro il 24/10/2018 (purché non seguiti da atti impositivi notificati entro tale data), possono essere oggetto di definizione agevolata con le modalità di cui ai commi successivi.

In dettaglio, l'istituto definitorio riguarda i seguenti tributi e contributi:
<ul style="list-style-type: none"> • imposte sui redditi e relative addizionali di compartecipazione;
<ul style="list-style-type: none"> • contributi previdenziali;
<ul style="list-style-type: none"> • ritenute alla fonte (a titolo d'imposta o d'acconto);
<ul style="list-style-type: none"> • imposte sostitutive (si pensi all'imposta sostitutiva dovuta dai soggetti che aderiscono al regime forfetario o al regime di vantaggio);
<ul style="list-style-type: none"> • Irap;
<ul style="list-style-type: none"> • Ivie e Ivafe;
<ul style="list-style-type: none"> • Iva (anche all'importazione).

In ogni caso, la definizione è ammessa per **tutti i periodi d'imposta non decaduti** sotto il profilo accertativo, ai sensi degli artt. 43 del DPR n. 600/1973 e 57 del DPR n. 633/1972, **anche nei casi di omessa dichiarazione o di dichiarazione nulla** (per tali annualità, si consideri che il ravvedimento è escluso).

Attesa la lettera della norma, per i soggetti cc.dd. "solari", nelle situazioni ordinarie, saranno definibili gli anni d'imposta 2013 e successivi (2012 e successivi, in caso di omessa dichiarazione).



OSSERVA - Per espressa previsione normativa, la definizione agevolata è ammessa anche per periodi d'imposta più remoti rispetto all'ultimo quinquennio, in quanto ancora accertabili al 24/10/2018 per effetto del **raddoppio dei termini di cui all'articolo 12, commi 2-bis e 2-ter, del D.L. n. 78/2009**, convertito dalla Legge n. 102/2009. In tali circostanze, per i medesimi soggetti "solari" saranno definibili gli anni d'imposta 2009 e successivi (2007 e successivi in caso di omessa dichiarazione).

Sotto tale profilo, si evidenzia la carenza del dato normativo che dimentica *de plano* le ulteriori norme che dispongono un allungamento dei termini decadenziali per l'accertamento degli Uffici; in particolare, non viene menzionato il raddoppio dei termini accertativi previsto in presenza di violazioni di natura penal tributaria, sancito dall'art. 1, co. 132 della Legge n. 208/2015, come non viene richiamato l'art. 27, comma 16 del D.L. n. 185/2008, convertito dalla Legge n. 2/2009, in virtù del quale l'atto di recupero motivato in relazione di crediti inesistenti utilizzati in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs n. 241/1997, è

notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo (fatti salvi gli eventuali più ampi termini di notificazione previsti in presenza di "tempestiva" denuncia per reati tributari).

Il Direttore dell'Agenzia, nel Provvedimento n. 17776/2019, si premura di chiarire che, in caso di definizione del pvc su annualità per le quali è stata omessa la dichiarazione, **"l'originaria dichiarazione è considerata comunque omessa"**;



tale precisazione rileva, ad esempio, proprio in relazione alla disciplina dei termini di decadenza dell'accertamento.

Ai sensi del successivo comma 9 dell'art. 1:



↳ *"in deroga all'articolo 3, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, con riferimento ai periodi di imposta fino al 31 dicembre 2015, oggetto dei processi verbali di constatazione di cui al comma 1, i termini di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, all'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e all'articolo 20, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, sono prorogati di due anni"*.

In altri termini, il legislatore ha inteso concedere un maggior periodo di tempo agli uffici dell'Agenzia delle entrate per programmare le proprie attività accertative sugli anni d'imposta "coperti" da p.v.c.

Processi verbali “pluriennali”

L'incipit della norma consentirebbe la definizione agevolata del “*contenuto integrale dei processi verbali di constatazione*”, locuzione che riecheggia il funzionamento del vecchio istituto dell'adesione al p.v.c., di cui all'abrogato art. 5-bis del D.Lgs n. 218/1997.



Tuttavia, il provvedimento del Direttore dell'Agenzia chiarisce che “**qualora il processo verbale riguardi più periodi d'imposta, può essere definito integralmente anche un solo periodo d'imposta**” (cfr par. 1.1), purché la definizione riguardi tutti i rilievi e tutte le imposte oggetto di contestazione nel singolo periodo d'imposta.

Il chiarimento è da salutare con estremo favore, considerato che tradizionalmente la Guardia di Finanza redige il p.v.c. finale in relazione a verifiche che riguardano anche più annualità d'imposta.

Un'interpretazione restrittiva del dato normativo avrebbe comportato una ingiustificata disparità di trattamento tra il contribuente destinatario di un “verbale pluriennale”, rispetto al soggetto, ugualmente verificato per più annualità, cui invece viene notificato un verbale per ogni singolo anno d'imposta.



INFORMA - La richiamata disposizione di normazione secondaria, ammettendo la definizione selettiva del p.v.c., lascia quindi ampia facoltà di scelta al contribuente che, dinanzi ad un p.v.c. contenente rilievi distribuiti su diverse annualità, può legittimamente decidere per quali di esse procedere alla definizione in via agevolata ai sensi dell'art. 1 del D.L. n. 119/2018 e per quali, invece, attendere le iniziative dell'Ufficio per poi, ad esempio, tentare una definizione in sede di accertamento con adesione, ovvero procederne all'impugnazione in sede giurisdizionale.

Perfezionamento della definizione agevolata

Sotto il profilo procedurale, la definizione agevolata del p.v.c. avviene con due distinti adempimenti, da adottare in via autonoma da parte del contribuente, perentoriamente entro il 31 maggio 2019:

- presentazione di una dichiarazione integrativa per ogni anno d'imposta "verbalizzato" che si intende definire ai sensi del citato art. 1, utilizzando i modelli approvati per la specifica annualità, ove vanno inseriti i maggiori imponibili constatati dall'Amministrazione finanziaria, nonché determinate, di conseguenza, le maggiori imposte e contributi (o diminuito, ovvero azzerato il credito d'imposta originariamente dichiarato);
- versamento delle maggiori somme risultanti (ovvero della prima rata) mediante modello F24, con integrale decurtazione di sanzioni e interessi.

È possibile estinguere il debito conseguente alla definizione agevolata del p.v.c. anche in **forma rateale**, fino a un massimo di 20 rate trimestrali di pari importo, di cui:

- la prima in scadenza al 31/05/2019;
- quelle successive, in scadenza nei successivi mesi di agosto, novembre, febbraio, maggio.

Le rate successive alla prima vanno integrate con gli **interessi legali allo 0,8% annuo**, calcolati a partire dal 1° giugno 2019.

Il riscontro, da parte degli uffici dell'Agenzia delle Entrate, dell'avvenuta definizione agevolata di un'annualità verbalizzata con p.v.c. avverrà attraverso due distinte informazioni che il contribuente deve fornire:

- selezione della casella "**CORRETTIVA NEI TERMINI**", apposta sul modello dichiarativo utilizzato;
- utilizzo dei codici tributo istituiti *ad hoc* con la menzionata Risoluzione n. 8/E.



ATTENZIONE! - Nella delega unificata predisposta per la definizione dei pvc non è ammessa la compensazione, anche parziale, con somme a credito del contribuente.

Ai sensi del comma 7 della norma in esame, che richiama il terzo comma dell'art. 8 del D.Lgs n. 218/1997 il contribuente, una volta eseguito il pagamento nei termini predetti, nei successivi 10 giorni deve inoltrare all'Agenzia delle entrate la relativa quietanza.

Omessi versamenti delle rate successive alla prima

Rilevante risulta anche il richiamo al quarto comma dell'art. 8 da ultimo citato, il quale, a sua volta, richiama le disposizioni di cui all'art. 15-ter del DPR n. 602/1973, in tema di riscossione.



INFORMA - Ai sensi di tale ultima disposizione, in caso di mancato versamento di una rata successiva alla prima entro il termine previsto per quella (trimestrale) successiva, la rateazione decade e viene iscritto a ruolo l'importo residuo, nonché l'importo della sanzione per omesso versamento (ex art. 13 del D.Lgs n. 471/1997), aumentata della metà e applicata sul medesimo importo residuo.



ESEMPIO

Così ad esempio, in caso di decadenza dalla rateazione in presenza di un residuo per imposte pari a 10.000 euro, sarà irrogata, mediante diretta e contestuale iscrizione a ruolo, anche una sanzione pari a 4.500 euro (45% del debito residuo).

Infine, in forza del richiamo all'integrale disciplina del menzionato art. 15-ter, si applicano anche alle rateazioni *de quibus* le disposizioni sul lieve inadempimento, ivi disciplinato.

Di conseguenza, è esclusa la decadenza dalla rateazione in caso di lieve inadempimento dovuto a:

- a) insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3 per cento e, in ogni caso, a diecimila euro;
- b) tardivo versamento della prima rata, non superiore a sette giorni.

La delega unificata

Per effetto della serie di richiami normativi contenuti nel citato comma 7 dell'art. 1 del D.L. n. 119/2018, il versamento delle imposte autoliquidate nella dichiarazione integrativa predisposta per la definizione agevolata dell'annualità verbalizzata, va eseguito mediante mod. F24.

A tal fine, con **Risoluzione n. 8/E del 29/01/2019**, l'Agenzia delle entrate ha istituito i codici tributo da utilizzare in corrispondenza di ogni imposta da versare a seguito della definizione agevolata, come riportato nella seguente tabella.

COD. TRIB.	IMPOSTA	COD. TRIB.	IMPOSTA	COD. TRIB.	IMPOSTA
PF01	IRPEF	PF02	IRES	PF03	IVA
PF04	RITENUTE	PF05	IVIE	PF06	IVAFE
PF07	ALTRE IIDD E SOST	PF08	ALTRI TRIB. ERARIALI	PF09	RECUPERO CRED. IMP.
PF10	ADD REG.LE	PF11	IRAP	PF12	ADD COM.LE



NOTA BENE - La risoluzione dispone la valorizzazione del campo "rateazione/regione/prov./mese rif.", nel caso di versamento rateale, indicando il numero della rata trimestrale nel formato "NNRR", dove "NN" rappresenta il numero della rata in pagamento e "RR" indica il numero complessivo delle rate trimestrali (ad esempio: "0120", nel caso del pagamento della prima di 20 rate trimestrali); in caso di pagamento in unica soluzione, nel suddetto campo è indicato il valore "0101".

Nel campo "anno di riferimento" va invece indicato l'anno d'imposta a cui si riferisce la violazione constatata, nel formato "AAAA".

Per i maggiori contributi previdenziali dovuti dalle persone fisiche a seguito dell'integrazione apportata in dichiarazione, la medesima Risoluzione 8/E ha istituito tre diversi codici, a seconda che si tratti di contributi dovuti:

- da artigiani (cod. **PFAC**);
- da commercianti (cod. **PFCP**);
- da liberi professionisti (cod. **PFLP**).



OSSERVA - Nella medesima sezione Inps andrà indicato il codice fiscale del contribuente ed il periodo cui si riferisce il versamento, declinato mediante inserimento del mese iniziale e del mese finale dell'anno di riferimento.

Rilievi del p.v.c. definibili e non definibili

Come chiarito nell'ambito del provvedimento n. 17776/2019 del Direttore dell'AdE (cfr. par. "Motivazioni"), sono definibili in via agevolata **le sole violazioni sostanziali che danno luogo a sanzioni collegate al tributo**, irrogabili ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs n. 472/1997.



NOTA BENE - In altri termini, risultano definibili **le violazioni che impattano sulla dichiarazione rendendola "infedele" od "omessa"**, nonché le violazioni cc.dd. **prodromiche**, tipiche del settore Iva, la cui determinazione avviene comunque in rapporto al tributo relativo (es: omessa fatturazione, omessa registrazione, indebita detrazione Iva).

Di conseguenza, secondo quanto chiarito nel provvedimento, rimangono escluse dall'agevolazione in commento:



↳ **"le violazioni, anche sostanziali, relative a settori impositivi diversi da quelle espressamente richiamati dalla norma (ad esempio, imposta di registro) e di quelle di natura formale, che non rilevano sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, dell'IVA e dell'IRAP e sul pagamento dei tributi, constatate nei processi verbali di cui al comma 1 dell'articolo 1 del decreto".**

Di conseguenza, in presenza di p.v.c. contenente, per il medesimo anno d'imposta, la constatazione di rilievi sia di natura sostanziale (anche prodromici rispetto alle infedeltà dichiarative), sia di natura formale (ad esempio, l'irregolare tenuta della contabilità), per la definizione integrale di tale annualità verificata, il contribuente dovrà affiancare agli adempimenti di cui all'art. 1 del D.L. n. 119/2018, quelli disposti dal successivo art. 9, che disciplina la definizione agevolata delle irregolarità formali, la quale richiede il versamento di 200 euro per ogni periodo d'imposta oggetto di sanatoria, oltre alla rimozione delle eventuali irregolarità od omissioni.

Elementi di integrazione

Il provvedimento n. 17776/2019, al par. 3.1 riporta una disposizione che, ad una superficiale lettura, potrebbe trarre in inganno: viene precisato che in tale dichiarazione



➡ *"sono indicati **esclusivamente** i maggiori imponibili, le maggiori imposte e gli elementi derivanti dalle violazioni constatate nel processo verbale".*

Ovviamente, il chiarimento va interpretato in senso letterale solo con riferimento alle annualità d'imposta per le quali era stata in origine omessa la dichiarazione; negli altri casi, tale comportamento porterebbe, quanto meno ai fini dell'Irpef, alla determinazione di un'imposta generalmente inferiore a quella corretta, per effetto della progressività delle aliquote fiscali e della diversa modulazione delle detrazioni d'imposta.



Per tal motivo, va privilegiata un'interpretazione logico-sistematica, per cui la disposizione in commento deve essere intesa nel senso che, nella dichiarazione integrativa per la definizione agevolata del p.v.c. (virtualmente qualificata come "correttiva nei termini"), il contribuente dovrà integrare i dati risultanti dall'ultima dichiarazione presentata, inserendo i soli maggiori imponibili constatati in sede di verifica; in altri termini, la presentazione di tale modello dichiarativo non può essere sfruttata dal contribuente come un'"occasione propizia" per inserire ulteriori rettifiche (rispetto alla dichiarazione originaria), sia in senso a lui favorevole, sia a sfavore, beneficiando così dei vantaggi offerti dall'istituto in commento anche per situazioni estranee al p.v.c.

Peraltro, per quanto espressamente previsto al comma 3 dell'art. 1, ai fini della presente definizione agevolata, nella dichiarazione integrativa **non possono essere utilizzate, a scomputo dei maggiori imponibili dichiarati, le perdite di cui agli articoli 8 e 84 del Tuir.**

I vantaggi della pace fiscale sui p.v.c.

La definizione agevolata dei p.v.c. risolve in modo pressoché integrale tutti i profili di criticità presenti nell'istituto del ravvedimento operoso, disciplinato dall'art. 13 del D.Lgs n. 472/1997, per cui potremmo anche parlare di una sorta di "RAVVEDIMENTO RAFFORZATO A TEMPO".

Profilo economico:

La definizione del p.v.c. comporta la debenza dei soli importi ascritti alle maggiori imposte derivanti dall'emersione di materia imponibile sottratta a tassazione; in altri termini, la pace fiscale sul p.v.c., concentrandosi sulle violazioni sostanziali connesse ad infedeltà dichiarative (peraltro, è possibile anche per le annualità interessate dall'omessa dichiarazione), comporta lo sconto totale delle somme dovute a titolo di interessi per ritardata iscrizione a ruolo e a titolo di sanzioni amministrative tributarie. Peraltro, vengono di fatto assorbite le cc.dd. "violazioni prodromiche" (che, di contro, andrebbero autonomamente regolarizzate in caso di ravvedimento operoso e, in sede accertativa, sarebbero rilevanti ai fini del cumulo giuridico sanzionatorio, ex art. 12 D.Lgs n. 472/1997), purché irrogabili contestualmente all'atto impositivo.

Profilo finanziario:

L'appetibilità della definizione è ulteriormente legata alla possibilità per il contribuente di fruire di un termine alquanto dilatato per estinguere la propria obbligazione; egli può infatti limitarsi al pagamento della sola prima rata entro il 31 maggio 2019 e dilazionare il residuo debito fino a ulteriori 19 rate con scadenza trimestrale, con un modesto incremento dovuto agli interessi legali (oggi previsti nella modesta misura dello 0,8% annuo).

Profilo soggettivo:

La definizione può essere invocata anche dai cc.dd. "evasori totali", ossia i contribuenti che hanno omesso una o più delle dichiarazioni relative agli anni ancora accertabili e oggetto di constatazione nel p.v.c.

Profilo oggettivo:

Risultano definibili anche le violazioni caratterizzate da frodolenza, ossia quelle che non consentono l'accesso al ravvedimento operoso e che, in sede penal tributaria, sono punite con le misure edittali più elevate.

Profilo degli effetti temporali:

La presentazione della dichiarazione integrativa, denominata "CORRETTIVA NEI TERMINI", non rende applicabile l'art. 1, co. 640, lett. b) Legge 190/2014, in quanto trattasi di dichiarazione presentata non ai sensi dell'art. 2, co. 8 ovvero 8, co. 6-bis del DPR n.322/1998 e dell'art. 13 n. D.Lgs 472/1997, ma ai sensi del D.L. n. 119/2018; di conseguenza non si determina una riapertura (quadriennale o quinquennale a seconda dei casi) dei termini di decadenza per l'accertamento per le annualità assistite da p.v.c., oggetto di definizione.

Per completezza, possiamo ravvisare, quale unico "punto a favore" del ravvedimento operoso, la possibilità di selezionare, nell'ambito di una singola annualità d'imposta oggetto di constatazione, anche solo alcuni dei rilievi formalizzati (soluzione non praticabile nell'ambito della pace fiscale).

Le vicende successive alla notifica del p.v.c.

Come dianzi accennato, è possibile che i maggiori imponibili inseriti in un p.v.c. definibile in via agevolata siano confluiti in un avviso di accertamento notificato al contribuente dopo il 24 ottobre 2018, ovvero che, in relazione al medesimo atto, l'Ufficio abbia notificato un invito ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs n. 218/1997.



NOTA BENE - Il par. 1.4 del Provvedimento n. 17776/2019 precisa che la notifica di un atto di tal sorta non pregiudica il diritto del contribuente verificato di accedere alla definizione del p.v.c. entro il 31 maggio 2019; in particolare, non rileva la notifica di avvisi di accertamento, di inviti al contraddittorio ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs n. 218/1997, né tantomeno di inviti o questionari ex artt. 32 del DPR n. 600/1972 e 51 del DPR n. 633/1972, né, infine, la presentazione di memorie post verifica, ai sensi dell'art. 12, co. 7 Legge 212/2000.

Come peraltro precisato nella **risposta dell'AdE n. 19/2019 ad istanza di interpello**, non rileva nemmeno il fatto che, *medio tempore*, il contribuente abbia presentato istanza di accertamento con adesione ai sensi dell'art. 6, co. 1 (in relazione al p.v.c.), ovvero ai sensi del successivo comma 2 (in relazione all'avviso di accertamento).

E' possibile che sul p.v.c. definibile il contribuente, riconoscendo la legittimità di taluni rilievi, abbia già proceduto alla relativa regolarizzazione mediante ravvedimento operoso, ex art. 13, co. 1, lett. b-quater del D.Lgs n. 472/1997; come chiarito dal Provvedimento 17776/2019 (par. 1.6), tale comportamento non osta affatto alla possibilità di definire ex art. 1 del D.L. n. 119/2018 i rimanenti rilievi del medesimo anno d'imposta oggetto di ravvedimento.



INFORMA - Il Provvedimento in argomento si pregia di chiarire, altresì, che il contribuente può definire il p.v.c., seguito da avviso di accertamento notificato dopo il 24/10/2018, ancorché costui abbia impugnato detto avviso, ovvero sia rimasto del tutto inerte dinanzi all'atto impositivo, divenuto nel frattempo definitivo.

Ciò che preclude al contribuente la possibilità di aderire alla definizione agevolata del p.v.c. è la sola intervenuta definizione (*medio tempore*) della vertenza con il Fisco (a seguito, ad esempio, di sottoscrizione dell'atto di adesione all'accertamento).

Pvc emesso nei confronti di “soggetti trasparenti”

L'ampliamento del perimetro di applicazione dell'istituto definitorio *de quo* fino a ricomprendervi i soggetti “partecipanti” è sancito dalla stessa norma istitutiva.

Ai sensi del quarto comma dell'art. 1 del D.L. n. 119/2018,



“in caso di processo verbale di constatazione consegnato a soggetti in regime di trasparenza di cui agli articoli 5, 115 e 116 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, la dichiarazione di cui al comma 1 può essere presentata anche dai soggetti partecipanti, ai quali si applicano le disposizioni del presente articolo per regolarizzare le imposte dovute sui maggiori redditi di partecipazione ad essi imputabili”.



OSSERVA - E' lo stesso legislatore, pertanto, a consentire al soggetto “partecipante” di sanare la propria posizione fiscale andando ad inserire nella dichiarazione integrativa personale (da qualificare anche in tal caso come “CORRETTIVA NEI TERMINI”), i maggiori redditi di partecipazione, costituiti dalla propria quota del maggior reddito d'impresa (o di lavoro autonomo) constatato nei confronti del soggetto trasparente.

Il prospetto di riparto

Sotto il profilo procedurale, il tema dell'estensione dell'istituto ai soggetti partecipanti viene ripreso dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate nel Provvedimento n. 17776/2019, ove fissa due distinti *step*, necessari per consentire a socio o associato di aderire efficacemente alla “propria pace fiscale”.

Come si rileva al par. 3.5 del provvedimento:



“le società che producono redditi in forma associata di cui all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, ovvero le società che hanno esercitato l'opzione prevista dagli articoli 115 o 116 del predetto testo unico, che definiscono il processo verbale ai sensi dell'articolo 1 del decreto, sono tenute a **presentare la propria dichiarazione** nonché a fornire tempestivamente ai soci il **prospetto di riparto** contenente la quota di reddito assegnata nonché gli altri dati da riportare all'interno di vari quadri della relativa dichiarazione”.

Il primo *step* è quindi rivolto al soggetto trasparente che aderisce alla definizione agevolata del p.v.c. ricevuto all'esito di una verifica fiscale, il quale deve procedere entro il 31 maggio 2019 sia alla presentazione delle dichiarazioni integrative necessarie per liquidare le maggiori imposte proprie, sia ad eseguire il pagamento di tali imposte in un'unica soluzione, ovvero della prima rata.

Ma ciò non basta: il medesimo soggetto dovrà consegnare a ciascun socio (tempestivamente!) un **prospetto** in cui sia identificata la propria quota del maggior reddito (di partecipazione), oggetto del notificato p.v.c.

Duplici opzione per il soci

Una volta ricevuto il prospetto di riparto, il socio si troverà sostanzialmente di fronte a due opzioni:

- aderire lui stesso alla pace fiscale, presentando a sua volta la dichiarazione integrativa (CORRETTIVA NEI TERMINI) per inserire i maggiori redditi di partecipazione a lui imputabili e liquidare le conseguenti maggiori imposte, che dovranno essere versate (quanto meno la prima rata) entro il 31 maggio 2019;
- non far nulla e, di conseguenza, attendere le iniziative dell'Ufficio che potrà emettere un avviso di accertamento parziale, ex art. 41-bis del DPR n. 600/1973, sulla base dei maggiori imponibili oggetto di dichiarazione integrativa presentata dal soggetto trasparente.

Profili di criticità

Nella fisiologia degli eventi, ossia qualora le decisioni in tema di possibile adesione alla pace fiscale siano condivise tra società e soci, non si ravvisano difficoltà di sorta.



Ma cosa succede se il soggetto trasparente non intende aderire alla definizione agevolata del proprio p.v.c.? E se, nonostante la definizione effettuata dal soggetto collettivo, il socio non riceve alcuna informazione in tal senso entro il prossimo 31 maggio? In tali casi, quali sono le iniziative che il socio potrà eventualmente intraprendere per tutelare la propria posizione giuridica?

Su tali questioni il provvedimento non si pronuncia, anzi sembra restringere il campo di applicazione dell'istituto, nel momento in cui afferma che solo le società trasparenti "che definiscono il processo verbale ai sensi dell'articolo 1 del decreto, sono tenute ... a fornire tempestivamente ai soci il prospetto di riparto".

In altri termini, dal tenore letterale della disposizione del Direttore dell'AdE, sembrerebbe che *condicio sine qua non*, affinché il socio possa aderire alla pace fiscale, sia l'avere lo stesso soggetto partecipato aderito alla definizione agevolata.



ATTENZIONE! - In mancanza di tale presupposto, qualcuno potrebbe sostenere che al socio sia preclusa la definizione agevolata del reddito di partecipazione e che, di conseguenza, debba attendere le iniziative accertative dell'Ufficio nei propri confronti, ovvero, *medio tempore*, possa alleggerire la propria posizione fiscale attraverso l'istituto del ravvedimento operoso¹ (mediante presentazione di una dichiarazione integrativa "ordinaria" e versamento dei maggiori tributi con interessi legali e sanzioni ridotte ex art. 13 del D.Lgs n. 472/1997).

¹ Peraltro inibito qualora sia stata omessa l'originaria dichiarazione dei redditi.

Una soluzione dettata dal “buon senso”

In realtà, se andiamo a leggere la norma primaria, non si percepisce questo stretto collegamento tra la pace fiscale del partecipato e del partecipante; il legislatore si limita a stabilire che quando il p.v.c. viene rilasciato nei confronti di un'entità trasparente, la definizione agevolata può essere invocata anche dal partecipante, senza che sia espressamente richiesta alcuna iniziativa in tal senso da parte della prima.



OSSERVA - Secondo tale tesi, che appare coerente con lo spirito della disciplina agevolativa nel suo complesso, è possibile affermare la legittimità di ogni sorta di divergenza comportamentale tra società e soci, nel senso che ciascuno di essi potrà, in via libera ed autonoma, optare o meno per la pace fiscale, indipendentemente dal comportamento degli altri cointeressati.

In ogni caso, presentandosi circostanze di tal sorta, si ravvisa l'opportunità di consultare preventivamente l'Ufficio competente dell'Agenzia delle Entrate, onde acquisire elementi di conferma su tale *modus operandi*, alla luce delle eventuali direttive interne diramate dalla propria gerarchia.

Il gap informativo

Ma il vero problema che potrebbe rappresentare un concreto ostacolo all'adesione alla pace fiscale da parte del partecipante potrebbe derivare dal **gap informativo** che lo caratterizza rispetto all'entità verificata.



Per qualche motivo, infatti, il socio potrebbe non conoscere nel dettaglio l'esito della verifica fiscale condotta nei confronti della società; si pensi al caso, ad esempio, del socio accomandante che, non partecipando all'amministrazione attiva della propria società, potrebbe essere del tutto all'oscuro del risultato della verifica se non della stessa verifica e, di conseguenza, delle opportunità che il D.L. n. 119/2018 gli offrirebbe di diritto.

Il gap informativo dovrebbe essere colmato dal prospetto di riparto menzionato dal provvedimento delle Entrate che, tuttavia, appare obbligatorio solo qualora sia lo stesso soggetto partecipato ad aderire all'istituto agevolativo.

Ed ancora, il prospetto potrebbe pervenire al socio oltre la data prevista per l'adempimento compromettendo, di fatto, la sua possibilità di aderire all'istituto nei termini richiesti dalla norma.

A questi quesiti, allo stato, non sembra esserci risposta, per cui non si ravvisano in capo al socio misure diverse da un'azione di responsabilità nei confronti degli amministratori del soggetto partecipato, ai fini del risarcimento dei danni quantificabili, quanto meno, nell'ammontare complessivo delle sanzioni ed interessi dovuti a seguito della successiva azione accertativa dell'Ufficio.

Definizione agevolata per i soci di soggetti Ires

Come noto, i soggetti collettivi attraverso i quali può svilupparsi un'iniziativa economica si dividono, sotto il profilo dell'imposizione diretta, in soggetti Ires ed entità "trasparenti"; di conseguenza, la verifica fiscale produrrà effetti differenziati in capo ai soci (o partecipanti) di tali soggetti, in funzione dell'appartenenza del verificato all'una o all'altra categoria fiscale.



NORMATIVA - L'art. 1 del D.L. n. 119/2018 sancisce espressamente l'estensione dell'istituto agevolativo ai soggetti "partecipanti" di entità trasparenti (per obbligo di legge od opzione), ma nulla dice con riguardo ai soci di soggetti Ires, in relazione alle ripercussioni che possono giungere sulla propria sfera patrimoniale, a seguito della verifica fiscale subita dal soggetto collettivo.

E' evidente che una società di capitali (che non ha optato per la trasparenza fiscale) è un autonomo soggetto d'imposta e che, di conseguenza, i maggiori redditi d'impresa formalizzati in un p.v.c. daranno origine ad una maggiore Ires accertata in capo alla medesima società.

Ma esistono almeno due profili di interesse per cui è possibile ravvisare un ipotetico coinvolgimento del socio persona fisica in una società soggetta ad Ires, qualora sottoposta a verifica fiscale terminata con la constatazione di un maggior reddito d'impresa: la "trasparenza contributiva" e la "ristretta base".

La "trasparenza contributiva"

Da più parti ci si è interrogati sulla possibilità di beneficiare della Pace Fiscale anche da parte dei soci lavoratori di società di capitali (non trasparenti), iscritti alla gestione Inps artigiani o commercianti.

Il tema, ovviamente, non riguarda le imposte (dovute unicamente dalla società), ma coinvolge la sola parte dei maggiori contributi Inps dovuti dai soci, sulla base del maggior reddito d'impresa constatato in capo alla società, e liquidabili nel quadro RR della propria dichiarazione personale.



NOTA BENE - Trattasi di quei maggiori contributi che, in ogni caso, sarebbero stati contestati dall'Inps in capo agli stessi soci, sulla base dell'accertamento notificato alla società da parte dell'Agenzia delle Entrate.

La questione non è assolutamente "di lana caprina" se si consideri che, ammettendo la possibilità di accedere alla definizione agevolata per i maggiori contributi Inps dovuti, il versamento degli stessi (anche in forma rateale) eviterebbe l'applicazione di sanzioni e interessi da parte dell'Inps.



OSSERVA - Sul punto, ancorché la norma non lo preveda espressamente, non si ravvisano ostacoli ad un'interpretazione estensiva dell'istituto in questione, pena un'ingiustificata disparità di trattamento tra i soci di entità trasparenti (ammessi alla definizione agevolata per i propri contributi dovuti) e i soci lavoratori di società di capitali.



Anche in tal caso, pertanto, il rappresentante legale della società dovrebbe rilasciare tempestivamente ai soci il prospetto di riparto del maggior reddito constatato in sede di verifica, onde consentire agli stessi di procedere, se del caso, alla definizione agevolata per la parte contributiva.

Per le questioni derivanti dall'eventuale *gap* informativo, si rimanda a quanto già delineato con riferimento ai soggetti in trasparenza fiscale.

Le società "a ristretta base"

Più critica appare la posizione dei soci di società di capitali "a ristretta base", nei cui confronti sia stato redatto un p.v.c. in cui emergano i redditi imputabili agli stessi soci, in virtù del controverso istituto, frutto di un oramai consolidato orientamento giurisprudenziale.

Com'è noto, nel momento in cui vengono formalizzate in sede di verifica particolari tipologie di rilievi nei confronti di una società di capitali "a ristretta base" (principalmente, l'omessa dichiarazione di ricavi conseguiti "in nero", ovvero l'indebita deduzione costi documentati da fatture per operazioni oggettivamente inesistenti), i maggiori redditi sono immediatamente ribaltati *pro quota* sui soci della ristretta base (come redditi di capitale), in virtù di una duplice presunzione:

- (1) che i relativi incassi (o restituzioni) siano confluiti direttamente nelle tasche dei soci (come dividendi);
- (2) che ciò sia accaduto nel medesimo periodo d'imposta oggetto di verbalizzazione.



INFORMA - A prescindere dai profili di legittimità di tale percorso argomentativo (che peraltro impegna sovente le aule delle Commissioni Tributarie), ciò che qui si vuole comprendere è se, in presenza di tali presunzioni esposte nel p.v.c., i soci possano autonomamente definire la propria posizione ai sensi dell'art. 1 del D.L. n. 119/2018, presentando la personale dichiarazione dei redditi con imputazione dei maggiori redditi di capitale, derivanti dai rilievi formalizzati nel p.v.c. e versare, di conseguenza, le sole maggiori imposte, al netto di sanzioni e interessi.

Anche in tal caso, la risposta dovrebbe essere positiva, ancorché non ci si trovi in un caso di "trasparenza fiscale" nei termini sanciti dal Tuir.

Nella sostanza, trattasi di rilievi formalizzati in un p.v.c., rivolto alla società (e non ai singoli soci), ma suscettibile di determinare conseguenze sulla sfera patrimoniale *anche* di questi ultimi, sulla base del percorso argomentativo segnalato.



Ovviamente, anche in tal caso è necessario che il socio, in ipotesi interessato alla sanatoria in argomento, venga in possesso dell'informazione utile allo scopo, presente *solo* nel p.v.c. che non gli viene personalmente notificato (a meno che non rivesti anche la qualifica di rappresentante legale della società).



Di conseguenza si richiamano le precedenti osservazioni in tema di *gap* informativo, avanzate con riferimento ai soggetti trasparenti.

Processi verbali in materia di dazi doganali

Il comma 6 dell'art. 1 in commento sembra ammettere la definibilità dei p.v.c. redatti in materia di risorse proprie tradizionali UE² (dazi doganali), nel momento in cui prevede l'obbligo per il debitore di versare (oltre ai dazi) anche gli **interessi di mora** previsti dall'art. 114 del Codice doganale UE, calcolati a decorrere dal 1° maggio 2016.



ATTENZIONE! - In realtà, le risorse proprie tradizionali non rientrano tra i tributi ammessi alla definizione agevolata, così come elencati nel precedente comma 1; di conseguenza, non possono fruire dell'istituto agevolativo, ancorché menzionati nel citato comma 6, giudicato dall'Agenzia delle Dogane "mero refuso", privo di valore sostanziale.

Tali conclusioni emergono dalla lettura del Provvedimento n. 123013/RU del 16/11/2018 della predetta Agenzia, ma sono state confermate anche nel più recente Provvedimento n. 17776/2019 dell'Agenzia delle Entrate, di concerto con l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

Al di là del dato normativo del citato comma 1, l'inapplicabilità dell'istituto in commento ai dazi doganali viene ricondotta al fatto che la stessa richiede la definizione delle violazioni "**constatate per ciascun periodo d'imposta**"; in materia doganale, il presupposto impositivo si verifica in un singolo atto (l'operazione doganale) e quindi non vi è la ricorrenza di un "periodo d'imposta", trattandosi piuttosto di "imposte istantanee".

La definizione è, di contro, ammessa per l'Iva all'importazione, oggetto di constatazione, con p.v.c. consegnato al contribuente entro il 24/10/2018.



INFORMA - La circostanza viene espressamente confermata nel Provvedimento n. 17776/2018, nel quale sono indicate le modalità attuative per il versamento di tale imposta che non segue i canali ordinari previsti per il versamento dell'Iva relativa ad operazioni imponibili "interne".

In particolare, il contribuente che intende avvalersi della definizione agevolata dei processi verbali di constatazione, entro il 31 maggio 2019, deve porre in essere gli adempimenti espressamente indicati al punto 5 del citato Provvedimento.

Più in dettaglio, il contribuente dovrà presentare, per la definizione agevolata del processo verbale di constatazione relativo all'Iva all'importazione, **una dichiarazione, in carta libera**, direttamente o

² Previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della decisione 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014.

all'indirizzo di posta elettronica certificata (PEC) al competente Ufficio delle dogane, nonché effettuare il versamento dell'imposta, in un'unica soluzione, senza applicazione dei relativi interessi e delle sanzioni irrogabili ai sensi dell'articolo 17, comma 1, del D.Lgs n. 472/1997.



NOTA BENE - Il versamento delle somme dovute a titolo di violazioni in materia di IVA all'importazione va eseguito direttamente in dogana utilizzando le ordinarie modalità di pagamento (contanti, bonifico bancario o a mezzo conto corrente postale, altri mezzi elettronici di pagamento). L'Ufficio delle dogane rilascia apposita ricevuta Modello A 22 recante l'indicazione "Art. 1 - Adesione alla definizione agevolata 2018 - processi verbali di constatazione".

Ai fini del perfezionamento della definizione del tributo all'importazione, entro il 31/05/2019 dovrà essere sia presentata la prevista dichiarazione, sia versata integralmente l'Iva dovuta.



OSSERVA - In medesimo provvedimento precisa che può avvalersi della definizione agevolata anche il contribuente al quale, successivamente al 24 ottobre 2018, l'Ufficio delle dogane abbia notificato un atto di accertamento di cui all'articolo 9, comma 3-bis, del D.L. n. 16/2012, convertito dalla Legge n. 44/2012, avente ad oggetto le violazioni sull'Iva all'importazione, sempre che tale procedimento non sia stato già concluso con altre forme di definizione agevolata, ovvero con sentenza passata in giudicato alla data di definizione agevolata del processo verbale.

Analogamente a quanto previsto per i p.v.c. emessi in materia di Iva "interna" e imposte sui redditi viene, ulteriormente, precisato, che non costituisce causa di preclusione alla definizione agevolata neppure la presentazione delle memorie difensive previste dall'articolo 12, comma 7, della Legge n. 212/2000, e dall'articolo 11, comma 4-bis, del D.L. n. 374/1990, aventi ad oggetto le violazioni constatate nel processo verbale oggetto della definizione agevolata.

Profili penal tributari della definizione agevolata del pvc

Non di rado, i processi verbali di constatazione redatti dalla Guardia di Finanza (o dall'Agenzia delle entrate) contengono rilievi aventi rilevanza non solo amministrativa, ma anche penale, ai sensi della disciplina contenuta nel D.Lgs n. 74/2000.

Il D.L. n. 119/2018, convertito dalla Legge n. 136/2018 non contiene disposizioni in relazione agli effetti penali connessi alla definizione agevolata di tali atti; pur tuttavia, la definizione agevolata è idonea a condizionare anche il connesso procedimento penale, per effetto di una serie di disposizioni che ora andremo ad esaminare.

I delitti dichiarativi

I rilievi definibili ai sensi dell'art. 1 del citato decreto (in quanto formalizzati in p.v.c. consegnati entro il 24/10/2018), con rilevanza anche penal tributaria sono quelli concernenti le infedeltà dichiarative, sia nella forma semplice che fraudolenta; tale tipologia di reati è disciplinata al titolo I, Capo I del D.Lgs n. 74/2000, negli artt. da 2 a 5.

In particolare, gli artt. 2 e 3 contemplano le due ipotesi di dichiarazione fraudolenta, cui viene ricondotta una sanzione penale prevista nelle massime misure edittali conosciute dal sistema penal tributario (reclusione da 18 mesi a 6 anni).



OSSERVA - Più attenuata risulta la risposta penale alla dichiarazione infedele per evasione semplice, disciplinata al successivo art. 4 (reclusione da 1 a 3 anni), commessa in presenza di soglie di valore assai elevate (sia per entità di imposta evasa che per elementi reddituali sottratti a tassazione).

Il successivo art. 5 contempla l'unica ipotesi omissiva, concernente le dichiarazioni annuali ai fini delle imposte sui redditi, ai fini dell'Iva e ai fini del sostituto d'imposta³, cui consegue la pena della reclusione da 18 mesi a 4 anni, in presenza del superamento della soglia di 50.000 euro a titolo di imposte o ritenute evase.

³ Quest'ultima fattispecie è stata introdotta più di recente, dal D.Lgs n. 158/2015, applicabile alle omissioni poste in essere dal 22/10/2015.

Circostanza attenuante speciale

In presenza di p.v.c. in cui siano constatate infedeltà dichiarative di natura anche penal tributaria, non essendo mai possibile per l'indagato invocare l'esimente speciale di cui all'art. 13, co. 2 del D.Lgs n. 74/2000 (essendo intervenuta una verifica fiscale, peraltro già conclusa), si rende comunque applicabile la disciplina delle attenuanti speciali contenuta nel successivo art. 13-bis, primo comma.



OSSERVA - L'attenuante *de qua* comporta la diminuzione delle pene per i medesimi delitti dichiarativi fino alla metà (oltre alla non applicazione delle pene accessorie penal tributarie) se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, **"anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie"**.

Non vi è dubbio che l'adesione all'istituto di cui all'art. 1 del D.L. n. 119/2018 sia procedura idonea alla definizione del rapporto tributario del contribuente verificato, per le annualità per le quali vi ha proceduto.

Nella Circolare n. 154/E del 04/08/2000 (esplicativa del D.Lgs n. 74/2000), il Mef ha chiarito, in merito alla portata della disciplina in commento sulle attenuanti speciali, che

➤ *"in virtù della formula normativa "aperta", devono ritenersi applicabili tutte le tipologie di definizione dei rapporti tributari, quali l'accertamento con adesione, la conciliazione giudiziale, l'acquiescenza da parte del contribuente e il ravvedimento, nonché tutte quelle, eventuali, di futura introduzione"*.

Ora, l'istituto di cui all'art. 1 del D.L. n. 119/2018 rappresenta proprio una di quelle forme di definizione agevolata, introdotte successivamente all'entrata in vigore del D.Lgs n. 74/2000, pertanto idonea a costituire il presupposto per beneficiare della riduzione di pena prevista dall'art. 13-bis.

Il patteggiamento

Ai sensi del secondo comma dell'art. 13-bis del D.Lgs n. 74/2000, ai fini della definizione del contesto penal tributario mediante patteggiamento (ex art. 444 del codice di procedura penale) è necessario che sussistano i presupposti per l'attenuazione di pena.



OSSERVA - In altri termini, l'estinzione tempestiva del debito conseguente alla definizione agevolata del p.v.c. costituisce *condicio sine qua non*, non solo per ottenere lo sconto di pena, ma anche per l'accesso all'istituto penal processuale, che comporta a beneficio dell'imputato un'ulteriore sconto di pena pari a un terzo.

Pace Fiscale con rateazione

Se la definizione agevolata delle annualità d'imposta inserite in un p.v.c. consegnato al contribuente entro il 24/10/2018 è comportamento idoneo per invocare le attenuanti speciali in relazione alle infedeltà dichiarative di rilevanza penale (ivi indicate), l'eventuale rateazione di cui il contribuente verificato può beneficiare per estinguere l'obbligazione non appare affatto compatibile con il beneficio dell'attenuazione di pena.



NORMATIVA - Ai sensi del terzo comma dell'art. 13 del D.Lgs n. 74/2000 (che richiama in tal senso il successivo art. 13-bis), qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo, con contestuale sospensione della prescrizione del reato.

Oltre a tale moratoria, il Giudice ha facoltà di concedere un ulteriore termine di 3 mesi al massimo (e per una sola volta), per completare l'ammortamento del debito, qualora lo ritenga necessario.



NOTA BENE - Pertanto, nei casi in cui la definizione del p.v.c. riguardi annualità interessate da un parallelo procedimento penale per infedeltà dichiarative, e il contribuente si avvalga della rateazione del debito, sarà necessario richiedere al giudice il beneficio del termine di tre mesi per completare i versamenti, anticipando, se del caso, il pagamento delle rate in scadenza nei trimestri successivi, nonché, al termine della prima moratoria, richiedere l'ulteriore proroga, corroborata da idonea motivazione, per perfezionare l'estinzione del debito.

Estinto il debito, l'imputato dovrà farsi carico di ottenere dal competente ufficio dell'Agenzia delle entrate, la prescritta attestazione di estinzione del debito a seguito definizione del p.v.c.; a tal fine, occorre utilizzare il modello di dichiarazione approvato dal D.M. 13/06/2000.

Definizione agevolata delle controversie tributarie

A cura di Marco Brugnolo

Premessa

L'**art. 6 del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119**, convertito con modificazioni dalla Legge 17 dicembre 2018, n. 136, ha proposto una nuova versione della definizione agevolata delle controversie tributarie, analoga a quella di cui all'art. 11 D.L. 24 aprile 2017, n. 50, convertito con modificazioni dalla Legge 21 giugno 2017, n. 96, pur con sostanziali differenze.



NORMATIVA - Il successivo **art. 7, co. 2, lett. b) del medesimo decreto**, ha introdotto una formula "super agevolata" di definizione delle controversie tributarie relativa ad atti impositivi impugnati da società ed associazioni sportive dilettantistiche, iscritte alla data del 31/12/2017 nel registro del CONI.

Con **Provvedimento n. 39209/2019 del 18/02/2019**, Il Direttore dell'Agenzia delle entrate (AdE) ha fissato le modalità di attuazione dei predetti artt. 6 e 7 disponendo, altresì, l'approvazione del modello di domanda di definizione (mod. DCT/18), che dovrà essere utilizzato dai contribuenti intenzionati ad accedere all'istituto agevolativo.

Con **Risoluzione AdE n. 29/E del 21/02/2019**, sono stati istituiti i codici tributo per il versamento, mediante mod. F24, delle somme dovute a seguito della definizione agevolata delle controversie tributarie, ai sensi del citato art. 6.



INFORMA - La "nuova" definizione delle liti pendenti si colora di un maggiore *appeal* rispetto alla precedente versione (che probabilmente non ha avuto lo sperato successo), attraverso la previsione di maggiori sconti per il contribuente, diversamente graduati in funzione dello stato del procedimento giurisdizionale, alla data di entrata in vigore del D.L. n. 119/2018.

Oggetto della definizione

Il comma 1 dell'art. 6 in commento definisce il perimetro applicativo della definizione, che riguarda le controversie tributarie pendenti, anche in Cassazione e anche a seguito di rinvio:

- in cui è parte l'AdE,
- aventi ad oggetto atti impositivi,
- il cui ricorso introduttivo è stato notificato alla controparte entro il 24/10/2018.



OSSERVA - Analogamente alla definizione delle liti disciplinata dal D.L. n. 50/2017, la nuova sanatoria riguarda i soli giudizi in cui è parte l'Agenzia delle Entrate; risultano, pertanto, escluse le cause relative ai tributi locali (quali Imu, Tarsu, Tari, Tasi e Tosap, in quanto tributi non gestiti dall'AdE), ma vi rientrano l'Irap e le addizionali regionale e comunale all'Irpef in quanto, invece, gestiti dalla predetta Agenzia.



ATTENZIONE! - Non sono, invece, definibili, per la mancanza di importi da versare da parte del contribuente, le controversie in materia di **dinioghi espressi o taciti di rimborso** o di **spettanza di agevolazioni** e, comunque, **quelle di valore indeterminabile**, come, ad esempio, le controversie che attengono al **classamento degli immobili**.

Non rientrano nella definizione le controversie nelle quali è parte unicamente l'agente della riscossione, ancorché inerenti ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.

Sono altresì escluse dalla definizione agevolata le liti concernenti le risorse proprie tradizionali dell'Unione Europea, l'Iva riscossa all'importazione, le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato.

Dal tenore letterale della disposizione si percepisce una contrazione dell'area di operatività dell'istituto di nuova introduzione, rispetto alla precedente versione recata dall'art. 11 del D.L. n. 50/2017.

La norma da ultimo citata consentiva la definizione di tutte le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui risultava "parte" l'Agenzia delle entrate (AdE); il primo comma dell'art. 6 in commento, invece, limita l'accesso all'istituto alle sole controversie che abbiano ad oggetto "**atti impositivi**".



OSSERVA - Le istruzioni al modello di domanda identificano quali "atti impositivi", a titolo esemplificativo, gli avvisi di accertamento, i provvedimenti di irrogazione sanzioni e ogni atto di imposizione; vengono, di contro, ritenute escluse dalla definizione "*le controversie aventi ad oggetto*

unicamente atti di mera liquidazione e riscossione (ad esempio, avvisi di liquidazione, ruoli e cartelle di pagamento)”; sono al pari escluse dalla definizione le liti catastali.

Dal tenore letterale della disposizione normativa in commento, rientrano di certo nel perimetro dell’agevolazione gli avvisi di accertamento, gli avvisi di rettifica e gli atti di recupero⁴; di contro non appaiono definibili le controversie sorte in relazione alle cartelle di pagamento conseguenti alla liquidazione delle imposte dichiarate dal contribuente (siano essi preceduti o meno dai cc.dd. avvisi bonari emessi ai sensi dell’art. 36-bis del DPR n. 600/1973, o dell’art. 54-bis del DPR n. 633/1972), in quanto trattasi di atti della riscossione e non di atti impositivi in senso tecnico.

In tal senso, si registra una risposta fornita in occasione di Telefisco 2019 dall’Agenzia delle entrate, la quale ha avuto modo di precisare:

✎ *“non sono definibili le liti aventi ad oggetto i ruoli emessi per imposte e ritenute indicate dai contribuenti e dai sostituti d’imposta nelle dichiarazioni presentate, ma non versate. Si tratta di atti di riscossione relativi a quanto indicato dal contribuente o dal sostituto nella dichiarazione e non versato e non di atti impositivi che presuppongono la rettifica della dichiarazione”.*



OSSERVA - Tuttavia, la dottrina maggioritaria concorda sul fatto che al termine “atto impositivo” debba riconoscersi un’accezione in **senso sostanziale**, e non formale; seguendo questa logica, è atto impositivo anche la cartella che consegue all’avviso bonario emesso dall’AdE a seguito di un controllo formale della dichiarazione, ex art. 36-ter del DPR n. 600/1973 ove l’Ufficio, ad esempio, abbia contestato la deducibilità o la detraibilità di un onere riportato dal contribuente in dichiarazione.



In tal caso, infatti, la maggiore pretesa erariale deriva, sostanzialmente, da una “rettifica della dichiarazione” e non emerge, invece, immediatamente dalla dichiarazione presentata dal contribuente; per tal motivo, le controversie di tal sorta dovrebbero rientrare nella definizione di cui all’art. 6 del D.L. n. 119/2018 qualora, ovviamente, sia parte (anche in litisconsorzio con l’Agente della Riscossione) l’Agenzia delle entrate.

Quanto al requisito della “pendenza in ogni stato e grado del giudizio”, rientrano nell’alveo della definizione quelle controversie il cui ricorso è stato **notificato alla controparte entro il 24/10/2018**.

Non rileva, di contro, la data di deposito in Commissione tributaria che può ben essere avvenuto dopo il 24 ottobre.

⁴ In occasione di Telefisco 2019, l’AdE ha riconosciuto la natura impositiva (e, pertanto, la definibilità) degli atti di recupero del credito d’imposta per R&S e per le assunzioni nel mezzogiorno e degli atti di recupero dei crediti d’imposta in genere.

Non rileva nemmeno l'eventuale pendenza del procedimento di mediazione, nel senso che i procedimenti che si trovavano in tale fase al 24/10/2018 possono tuttora essere oggetto di definizione agevolata.

In buona sostanza, si possono ritenere pendenti:

- le controversie per le quali alla data del 24/10/2018 sia stato proposto l'atto introduttivo del giudizio di primo grado, non definite alla data di presentazione della domanda di definizione; in particolare, per i giudizi innanzi alle commissioni tributarie, occorre fare riferimento alla data in cui il ricorso introduttivo, anche se ricadente nella disciplina del reclamo e della mediazione di cui all'articolo 17-bis del D.Lgs. n. 546 del 1992, è stato notificato all'Ufficio, non essendo necessario che, entro il 24/10/2018, vi sia stata anche la costituzione in giudizio;
- le liti interessate da una pronuncia in primo o in secondo grado i cui termini di impugnazione non siano ancora scaduti alla data del 24/10/2018;
- le liti pendenti innanzi al giudice del rinvio o, infine, quelle per le quali siano ancora in corso, al 24/10/2018, i termini per la riassunzione.



ATTENZIONE! - Occorre, tuttavia, tener presente un'ulteriore condizione necessaria per poter accedere all'istituto *de quo*: ai sensi del quarto comma dell'art. 6 in commento, fermi restando gli altri requisiti, è necessario che, alla data di proposizione della domanda di definizione agevolata, il processo non si sia già concluso con sentenza definitiva; in altri termini, alla data di presentazione della domanda non deve essersi già formato un giudicato.

La previsione da ultimo citata si verifica qualora alla data di entrata in vigore del D.L. n. 119/2018 il giudizio sia pendente in Cassazione e, nelle more di presentazione della domanda di definizione, venga depositata una pronuncia decisoria (quindi senza rinvio alla commissione di merito), con conseguente immediato passaggio in giudicato della vertenza.

La disposizione da ultimo commentata presenta profili di evidente criticità, laddove il giudicato si sia formato nello iato temporale compreso tra il 24/10/2018 e il 21/02/2019, ossia la data di istituzione dei codici tributo che il contribuente deve necessariamente utilizzare per i versamenti conseguenti alla definizione agevolata in commento, da indicare, peraltro, nella domanda di definizione.



INFORMA - In tale spazio temporale, infatti, il contribuente che avesse inteso definire la controversia sulla base del risultato favorevole ottenuto nel precedente grado del merito, non ne avrebbe comunque avuto la concreta possibilità, per l'assenza delle disposizioni normative demandate dal legislatore all'AdE.

Sul punto si auspicano opportuni chiarimenti di prassi e, ancor più, si auspica un intervento del legislatore stesso che preveda la rimessione in termini (per la proposizione della domanda di definizione agevolata), per tutte le vertenze tributarie (definibili ai sensi dell'art. 6) la cui sentenza decisoria della Cassazione sia stata depositata nel periodo di "vacanza normativa" sopra segnalato.

Domanda di definizione e termini di presentazione

Come accennato, con Provvedimento del Direttore AdE 39029/2019 del 18/02/2019, è stato approvato il modello di domanda di definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti, ossia il mod. DCT/18.

La domanda dovrà essere presentata dal soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o da chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione.



NORMATIVA - Per quanto stabilito al comma 6 la domanda di definizione deve essere presentata **entro il 31/05/2019**, direttamente all'AdE, con la precisazione che dovrà essere compilata una domanda per ogni atto impugnato, ancorché si tratti di più atti impugnati cumulativamente (con un'unica iscrizione a ruolo da parte delle Commissioni Tributarie).

È peraltro irrilevante l'eventuale **riunione di più giudizi**: anche in tal caso, va presentata una distinta domanda per ciascun atto impugnato.

Nel Provvedimento n. 39029/2019 vengono altresì precisate le modalità di presentazione della domanda di definizione, che può avvenire:

- in via telematica direttamente da parte dei contribuenti abilitati ai servizi telematici dell'AdE (utenti *Fisconline*);
- in via telematica, incaricando uno degli intermediari abilitati (utenti *Entratel*);
- mediante recapitato in formato cartaceo presso qualsiasi ufficio dell'AdE, che rilascia ricevuta con numero di protocollo.

Pagamenti e perfezionamento dell'istituto

Per quanto stabilito al citato sesto comma, il perfezionamento della procedura richiede un ulteriore adempimento rispetto alla presentazione della domanda, e sempre **nel termine del 31/05/2019**: il versamento dell'importo dovuto a seguito della definizione.



ATTENZIONE! - Per ragioni pratiche occorrerà, tuttavia, procedere prima al versamento e poi alla presentazione della domanda; infatti, la data del versamento rappresenta una delle informazioni da inserire obbligatoriamente nel mod. DCT/18 (ovviamente, la data di versamento potrà anche coincidere con quella di presentazione del modulo, ma non essere successiva).



ATTENZIONE! - Qualora l'importo dovuto a seguito della definizione sia superiore a 1.000 euro, è possibile estinguere il debito in forma rateale (al massimo, 20 rate trimestrali, di pari importo); in tal caso, la definizione si perfezionerà con il versamento della prima rata entro il 31/05/2019.

Le rate successive alla prima sono in scadenza il 31 agosto, 30 novembre, 28 febbraio e 31 maggio di ogni anno (ultima rata possibile: 28/02/2024); sulle stesse andrà calcolato l'interesse al saggio legale dello 0,8%, a decorrere dal 1° giugno 2019.



NOTA BENE - Come per gli altri istituti agevolativi del pacchetto "Pace Fiscale", anche i versamenti degli importi dovuti a seguito della definizione agevolata delle liti pendenti vanno eseguiti mediante mod. F24 e non possono beneficiare della compensazione con crediti fiscali vantati dallo stesso contribuente.

Se non sono dovuti importi, la definizione si perfeziona con la sola presentazione tempestiva della domanda.

Gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato anteriormente al 24/10/2018.

Come chiarito dall'AdE in una risposta fornita in occasione di Telefisco 2019, all'intervenuta definizione della lite pendente, consegue come effetto processuale, sia l'estinzione del giudizio, sia:

👉 il "venir meno dell'efficacia di precedenti misure cautelari o esecutive, sempreché non siano riferite anche ad altre violazioni non oggetto della definizione agevolata".



OSSERVA - Fermo restando il perfezionamento della definizione (a seguito degli adempimenti dianzi descritti), in caso di inadempimento delle rate successive alla prima, per effetto del richiamo operato all'art. 8 del D.Lgs n. 218/1997, si rendono applicabili le disposizioni relative al recupero coattivo delle restanti somme dovute.

Rileva, in modo particolare, il contenuto del quarto comma dell'articolo da ultimo citato il quale, a sua volta, richiama il contenuto di cui all'art. 15-ter del DPR n. 602/1973, ai sensi del quale, in caso di mancato versamento di una rata successiva alla prima entro il termine previsto per quella successiva, la rateazione decade e viene iscritto a ruolo l'importo residuo, nonché l'importo della sanzione per omesso versamento (ex art. 13 del D.Lgs n. 471/1997), aumentata della metà e applicata sul medesimo importo residuo.

Così ad esempio, in caso di decadenza dalla rateazione in presenza di un residuo per imposte pari a 10.000 euro, sarà irrogata, mediante diretta e contestuale iscrizione a ruolo, anche una sanzione pari a 4.500 euro (45% del debito residuo).

Infine, in forza del richiamo all'integrale disciplina del menzionato art. 15-ter, si applicano anche alle rateazioni *de quibus* le disposizioni sul lieve inadempimento, ivi disciplinato.

Di conseguenza, è esclusa la decadenza dalla rateazione in caso di lieve inadempimento dovuto a:

- a) insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3 per cento e, in ogni caso, a diecimila euro;
- b) tardivo versamento della prima rata, non superiore a sette giorni.

La delega unificata

Con Risoluzione n. 29/E del 21/02/2019, l'Agenzia delle entrate ha istituito i codici tributo da utilizzare in corrispondenza di ogni imposta da versare a titolo di tributo, per il perfezionamento della definizione delle liti pendenti, come riportato nella seguente tabella.

Codice ufficio	Codice atto	Codice tributo	Denominazione codice tributo	Rateazione/Regione/Prov./mese rif.	Anno di riferimento
COMPILARE	NON COMPILARE	PF30	IVA e relativi interessi – Definizione controversie tributarie - art. 6 DL n. 119/2018	NON COMPILARE	AAAA
COMPILARE	NON COMPILARE	PF31	Altri tributi erariali e relativi interessi – Definizione controversie tributarie - art. 6 DL n. 119/2018	NON COMPILARE	AAAA
COMPILARE	NON COMPILARE	PF32	Sanzioni relative ai tributi erariali – Definizione controversie tributarie - art. 6 DL n. 119/2018	NON COMPILARE	AAAA
COMPILARE	NON COMPILARE	PF33	IRAP e addizionale regionale all' IRPEF e relativi interessi - Definizione controversie tributarie - art. 6 DL n. 119/2018	CODICE REGIONE (tabella T0 - codici delle Regioni e delle Province autonome)	AAAA
COMPILARE	NON COMPILARE	PF34	Sanzioni relative all'IRAP e all'addizionale regionale all'IRPEF – Definizione controversie tributarie - art. 6 DL n. 119/2018	CODICE REGIONE (tabella T0 - codici delle Regioni e delle Province autonome)	AAAA
COMPILARE	NON COMPILARE	PF35	Addizionale comunale all'IRPEF e relativi interessi - Definizione controversie tributarie - art. 6 DL n. 119/2018	CODICE CATASTALE DEL COMUNE (tabella T4 - codici catastali dei Comuni)	AAAA
COMPILARE	NON COMPILARE	PF36	Sanzioni relative all'addizionale comunale all'IRPEF - Definizione controversie tributarie - art. 6 DL n. 119/2018	CODICE CATASTALE DEL COMUNE (tabella T4 - codici catastali dei Comuni)	AAAA



INFORMA - La risoluzione dispone la valorizzazione del campo "codice ufficio" con il codice della Direzione regionale o provinciale dell'Agenzia delle entrate (ufficio legale), del Centro operativo di Pescara, ovvero dell'Ufficio provinciale – Territorio, parte in giudizio, codici reperibili nelle "Tabelle dei codici e denominazioni delle direzioni centrali, regionali e provinciali delle entrate", disponibili sul sito dell'AdE.

Inoltre, per l'Irap e le addizionali, dovrà essere valorizzato anche il campo "rateazione/regione/prov./mese rif.", con il codice della Regione o con il codice catastale del Comune destinatario (codici ugualmente reperibili sul sito dell'AdE, nella "Tabella T0 - codici delle Regioni e delle Province autonome" e nella "Tabella T4 - Codici Catastali dei Comuni").

Per quanto concerne il campo "anno di riferimento", dovrà essere indicato l'anno d'imposta oggetto dell'atto impugnato ovvero, per le controversie in materia di imposte di registro, l'anno di registrazione.

Il documento di prassi precisa, infine, che:

✎ *"qualora il versamento venga eseguito da un soggetto diverso da colui che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio, nel campo "codice fiscale" della sezione "CONTRIBUENTE" del modello F24 è indicato il codice fiscale del soggetto che effettua il versamento. In tal caso, nel campo "codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare" è riportato il codice fiscale del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio, unitamente all'indicazione, nel campo "codice identificativo", del codice "71" (soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio)".*

Va, infine, precisato (secondo quanto espressamente previsto dal comma 8 dell'art. 6 in commento) che deve essere compilato un mod. F24 per ogni controversia autonoma (intesa con riferimento al singolo atto impugnato).

Collegamento con la “Rottamazione bis”

Nel caso in cui le somme interessate dalle controversie definibili siano oggetto di definizione dei carichi affidati all'Agente delle Riscossione ai sensi dell'art. 1, co. 4 del D.L. n. 148/2017, convertito dalla Legge n. 172/2017 (cd. rottamazione bis), il perfezionamento della controversia rimane subordinato, altresì, all'avvenuto **versamento entro il 07/12/2018 delle residue somme dovute a seguito di tale definizione, in scadenza nei mesi di luglio, settembre e ottobre 2018**.

La disposizione in commento trova la sua formalizzazione al settimo comma dell'art. 6 in esame, il quale richiama il precedente art. 3, co. 21, in tema di collegamento tra le cc.dd. “Rottamazione ter” e “Rottamazione bis”.



NORMATIVA - Il comma 21 da ultimo citato prevede una sensibile agevolazione per i contribuenti che al 24/10/2018 avevano in corso la rateazione prevista dalla “Rottamazione bis”; per essi, veniva stabilito il differimento automatico delle rate in scadenza a novembre 2018 e a febbraio 2019, purché avessero versato, **entro il 7 dicembre 2018**, le rate in scadenza nei mesi di luglio, settembre e ottobre 2018. Peraltro, per tali soggetti, il differimento delle due rate conclusive della “Rottamazione bis” avviene anche “a buon prezzo”, nel senso che si applica l'interesse dello 0,3% annuo, a partire dal 1° agosto 2019.

Il differimento è previsto in 10 rate consecutive di pari importo, con scadenza 31 luglio e 30 novembre di ciascun anno, a partire dal 2019 (ultima rata possibile: 30/11/2023), ferma restando la possibilità per il debitore di estinguere il debito in un'unica soluzione entro il 31/07/2019.

In assenza di estinzione del debito relativo in scadenza nei mesi di luglio, settembre e ottobre 2018, entro il 7 dicembre scorso, il comma 23 dell'art. 3 del D.L. n.119/2018 (nell'originaria formulazione), inibiva la possibilità di accedere alla “Rottamazione ter” per tali carichi, disponendo l'improcedibilità dell'eventuale dichiarazione di adesione alla “Rottamazione ter”, qualora presentata.



Tuttavia, sul collegamento tra la “Rottamazione ter” di cui all'art. 3 del D.L. n. 119/2018 e la “Rottamazione bis” di cui all'art. 1 del D.L. n. 148/2017, è più recentemente intervenuto il Decreto Semplificazioni (D.L. 14/12/2018), la cui legge di conversione (Legge 11/02/2019, n. 12) ha modificato in modo sostanziale il menzionato comma 23 dell'art. 3 in commento, aprendo di fatto la strada della rottamazione dei ruoli anche a coloro che non hanno estinto il debito delle tre rate menzionato entro il 7 dicembre 2018.

In tali circostanze, per effetto della novella normativa, il debitore "moroso" potrà definire comunque in via agevolata il debito proveniente dalla "Rottamazione bis", ma le somme dovranno essere versate:

- in un'unica soluzione entro il 31/07/2019;
- ovvero, nel numero massimo di 10 rate consecutive, ciascuna di pari importo, scadenti la prima il 31/07/2019 e le restanti il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre degli anni 2020 e 2021.



OSSERVA - In altri termini, anche i contribuenti che hanno ommesso di regolarizzare la propria posizione in seno alla "Rottamazione bis" entro il 7 dicembre 2018, sono ammessi alla nuova definizione dei ruoli, ancorché con una penalizzazione, atteso che dovranno estinguere il proprio debito rateale con lauto anticipo rispetto ai "debitori virtuosi".

Alla luce di quanto evidenziato, occorre tuttavia constatare il mancato coordinamento della disposizione introdotta dal Decreto Semplificazioni con le previsioni dell'art. 6 in commento, che non risultano affatto modificate o integrate.

In sostanza, mentre i debitori "morosi" della "Rottamazione bis" sono riammessi *ex lege* alla "Rottamazione ter", lo stesso non può dirsi in relazione alle eventuali controversie tributarie connesse, in astratto definibili ex art. 6 in commento, rimanendo vincolante il presupposto del versamento entro il 7 dicembre 2018 delle tre rate più volte menzionate, come tuttora sancito dal comma 7 del medesimo art. 6.

Calcolo delle somme da versare

Ai fini del calcolo degli importi da versare a seguito della definizione agevolata delle liti pendenti, occorre fare riferimento allo stato del procedimento al 24/10/2018, essendo irrilevante quanto eventualmente accaduto in data successiva (salvo l'intervenuto giudicato prima della presentazione della domanda).

Dal combinato disposto dai commi 1, 1-bis, 2, 2-bis, 2-ter e 3 dell'art. 6 (come modificati dalla legge di conversione), emergono le somme da versare per la definizione delle controversie tributarie pendenti, secondo le misure indicate nella seguente tabella.

Casistica	Somma da pagare (%) sul valore della controversia
Ricorso pendente, iscritto nel primo grado (costituzione in giudizio avvenuta entro il 24/10/2018)	90%
Ricorso notificato a controparte (nelle more della costituzione in giudizio del ricorrente)	100%
Contribuente soccombente in qualsiasi grado	100%
Agenzia delle entrate soccombente in primo grado	40%
Agenzia delle entrate soccombente in secondo grado	15%
AdE soccombente in entrambi i gradi di merito e giudizio pendente in Cassazione al 19/12/2018	5%
Pendenza dei termini per la riassunzione o pendenza del giudizio di rinvio	90%
Accoglimento parziale del ricorso (soccombenza ripartita)	100% per la parte di atto confermata + 40% (o 15% in Ctr) per la parte di atto annullata
Sanzioni non collegate al tributo (in via generale)	40%
Sanzioni non collegate al tributo con soccombenza dell'AdE nell'ultima o unica pronuncia di merito depositata	15%
Sanzioni collegate al tributo (qualora il tributo sia stato definito, anche con modalità diverse dall'art. 6)	Nessun importo
Sanzioni collegate al tributo (qualora il tributo non sia stato in alcun modo definito)	40% (in via generale) 15% (in caso di soccombenza dell'AdE nell'ultima o unica pronuncia di merito depositata)

Per le controversie per le quali si è formato un giudicato interno sfavorevole all'Ufficio, ovvero al contribuente, entro la data di osservazione del 24/10/2018, a seguito di:

- mediazione;
- conciliazione giudiziale;
- mancata impugnazione di una parte della precedente sentenza,

il valore della lite (sul quale calcolare la somma da versare per la definizione agevolata) va determinato al netto della parte sulla quale si è formato il giudicato interno in quanto, per tale porzione dell'atto

impositivo originario, la lite deve considerarsi non più pendente al 24/10/2018 (cfr Circolare n. 12/E/2003, par. 11.8, in relazione alla definizione delle liti pendenti prevista dall'art. 16 della Legge n. 289/2002).



OSSERVA - Va da sé che, in tal caso, per la parte sulla quale si è formato il giudicato interno sfavorevole al contribuente, entro il 24/10/2018, questi dovrà corrispondere le somme dovute al lordo di interessi e sanzioni; in caso contrario per le medesime somme si attiveranno (o proseguiranno) le procedure di riscossione, secondo le ordinarie modalità.

A diverse conclusioni, di contro, sembra doversi pervenire con riferimento all'annullamento parziale dell'atto impositivo, intervenuto in sede di **autotutela** da parte dell'Ufficio, in quanto, in tal caso, la rettifica avviene con effetto *ex tunc*; in altri termini, il valore della lite sul quale agire per la determinazione degli importi da versare in sede di definizione agevolata dovrebbe essere computato al netto della parte annullata in autotutela, ancorché quest'ultima sia intervenuta nello iato temporale compreso tra il 24/10/2018 e la data di presentazione della domanda di definizione⁵.

Riscossione frazionata

Dagli importi dovuti per la definizione, si scomputano quelli già versati a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio. La definizione non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate, ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione.

Sul punto, le istruzioni alla compilazione del Mod. DCT/2018 precisano che, nel computo delle somme già versate in pendenza di giudizio (da stornare dagli importi dovuti a seguito della definizione) vanno ricomprese solo quelle di spettanza dell'Ente impositore; non vanno pertanto computate le somme già versate, di spettanza dell'agente della riscossione (aggi, spese per le procedure esecutive, spese di notifica, etc.).

Coobbligati

Per quanto sancito al co. 14 dell'art. 6, la definizione perfezionata dal coobbligato giova in favore degli altri, inclusi quelli per i quali la controversia non sia più pendente.

⁵ Nessun effetto ai fini del calcolo potrà avere, di contro, l'annullamento parziale in autotutela intervenuto dopo la presentazione della domanda, anche perché, nella redazione di quest'ultima, il contribuente dovrà inserire il valore della lite (non ancora influenzata dall'autotutela) e gli estremi del versamento del tutto o della prima rata.

Evoluzione della fase contenziosa

Per quanto disposto dal comma 10 dell'art. 6 in commento, le controversie definibili non sono sospese d'ufficio; per ottenere la sospensione, il contribuente deve presentare apposita richiesta al giudice, dichiarando di volersi avvalere della definizione agevolata.



NOTA BENE - In presenza di tale richiesta, il processo rimane sospeso fino al 10 giugno 2019. Se entro tale data il contribuente deposita presso l'organo giurisdizionale innanzi al quale pende la controversia copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata, il processo resta sospeso fino al 31 dicembre 2020.

Dalla lettera del comma 10 in commento, in attesa di eventuali chiarimenti di prassi, è possibile affermare che la richiesta di sospensione del processo tributario possa essere richiesta al giudice prima di aver proposto domanda di definizione all'AdE (in tal senso depongono i chiarimenti formulata dalla stessa AdE con la circolare n. 22/E del 28/07/2017, in relazione alla precedente versione della definizione agevolata delle liti pendenti, di cui al D.L. n. 50/2017).

Inoltre, la presentazione della richiesta di sospensione non pare assumere natura vincolante per il contribuente che potrebbe anche non proporre mai domanda di definizione della lite pendente: in tal caso, il giudizio riprenderà il suo corso dopo il 10 giugno 2019, con la fissazione dell'udienza di trattazione.



OSSERVA - Ora, laddove il contribuente abbia effettivamente posto in essere gli adempimenti necessari per la definizione, nei termini normativi, sarà suo onere e interesse depositare la relativa documentazione probatoria agli atti del processo entro il 10/06/2019, richiedendo la sospensione del giudizio fino a tutto il 31/12/2020; per quanto stabilito al comma 13 dell'art. 6 in esame, se entro il 31/12/2020 nessuna delle parti presenterà istanza di trattazione, si produrrà l'effetto giuridico dell'estinzione del processo, dichiarata con decreto del Presidente.

Ai sensi del medesimo comma 13, le spese del processo estinto rimangono a carico della parte che le ha anticipate.

Sospensione dei termini di impugnazione

Per quanto disposto dal comma 11 dell'art. 6, per le controversie definibili sono sospesi per nove mesi i termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione, nonché per la proposizione del controricorso in Cassazione che scadono tra il 24/10/2018 e il 31 luglio 2019.

Va in merito precisato che i termini di impugnazione, decorrenti dalla data di pubblicazione della sentenza:

- sono pari a 60 giorni, nel caso in cui venga notificata a controparte la sentenza in copia autentica (art. 51 D.Lgs 546/1992);
- sono pari a 6 mesi, in caso contrario (art. 38, co. 3 del D.Lgs 546/1992 che richiama l'art. 327 c.p.c.).



ATTENZIONE! - Se il termine di impugnazione ricade all'interno del predetto lasso temporale, per l'impugnazione si aggiunge un ulteriore periodo di 9 mesi (senza computare il periodo di sospensione feriale, previsto dal 1° al 31 agosto⁶).

In base a questa disposizione:

- per le sentenze non notificate, depositate entro il 31 gennaio 2019, i termini di impugnazione slittano al 2020 (per effetto della sospensione legale di 9 mesi);
- per le sentenze non notificate, depositate dal 1° febbraio 2019, ritornano gli ordinari termini di impugnazione di sei mesi (più l'eventuale sospensione feriale);
- per le sentenze notificate fino al 1° giugno 2019 i termini di impugnazione slittano al 2020 (per effetto della sospensione legale di 9 mesi);
- per le sentenze notificate dal 2 giugno 2019, ritornano gli ordinari termini di impugnazione di 60 giorni (più l'eventuale sospensione feriale).

Attesa la lettera del comma 11 dell'art. 6, che parla di "controversie definibili", la sospensione di 9 mesi si applica solo alle controversie oggetto della definizione agevolata di cui al medesimo art. 6 e non anche a quelle escluse (quali, ad esempio, quelle aventi ad oggetto cartelle di pagamento emesse a seguito della liquidazione delle dichiarazioni ex art. 36-bis del DPR n. 600/1973).

⁶ Precisazione fornita dall'AdE in occasione di Telefisco 2019.

Estinzione del processo

Come già accennato, essendo il processo sospeso fino al 31/12/2020 (per effetto dell'istanza presentata dal contribuente), se entro tale data non viene presentata istanza di trattazione dalla parte interessata, il processo è dichiarato estinto con decreto del Presidente (le spese del processo estinto restano a carico della parte che le ha anticipate).

Diniego della definizione

L'eventuale diniego della definizione dovrà essere notificato al contribuente dall'AdE entro il 31/07/2020 (nel frattempo il processo è sospeso, se il medesimo contribuente ne ha fatto richiesta al Giudice).



NOTA BENE - Il diniego è impugnabile entro 60 giorni dalla sua notifica, dinanzi all'Organo giurisdizionale ove pende la controversia.



OSSERVA - Se la definizione è richiesta in pendenza del termine per impugnare (ad es: con sentenza sfavorevole di primo grado depositata entro il 24/10/2018), la pronuncia può essere impugnata dal contribuente unitamente al diniego della definizione, entro 60 giorni dalla notificazione di quest'ultimo.

In caso di sentenza favorevole e diniego di definizione, l'Ufficio può impugnare la sentenza entro lo stesso termine di 60 giorni dalla notifica del diniego.

Enti territoriali

Il comma 16 dell'art. 6 in commento, estende, su base opzionale, l'istituto della definizione delle liti pendenti anche agli enti territoriali.



NOTA BENE - Ciascuno di tali enti, in particolare, può stabilire, **entro il 31 marzo 2019**, mediante l'adozione di propri atti, l'applicazione delle disposizioni sancite dal medesimo art. 6, alle controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte il medesimo ente, ovvero un suo ente strumentale.

Nelle more delle decisioni dell'Ente locale interessato, il contribuente può presentare istanza di sospensione al giudice, fino alla data limite prevista per le determinazioni di ogni Ente impositore, motivata dalla volontà di accedere alla definizione agevolata, nel caso in cui l'Ente interessato aderisca all'istituto dell'art. 6 in commento (cfr Ordinanza Cass. Rgr 10111/2013, discussa nell'udienza del 07/03/2019, in materia di ICI, che ammette la concessione della sospensione, ancorché il Comune interessato abbia dichiarato di non volersi avvalere dell'opzione di cui al comma 16 dell'art. 6 del D.L. n. 119/2018).

Definizione delle liti per gli enti sportivi dilettantistici

L'art. 7 del D.L. n. 119/2018, convertito con modificazioni dalla Legge n. 136/2018, introduce disposizioni di maggior favore (in tema di definizione delle liti pendenti) per le società e le associazioni sportive dilettantistiche che alla data del 31 dicembre 2017 risultavano iscritte nel registro del CONI.

La lettera della norma porta a ritenere si tratti di un requisito oggettivo;

in altri termini, ai fini dell'accesso alla definizione in commento, si dovrebbe indagare sul solo *status* dell'ente al 31/12/2017 (in tema di registrazione nel registro del CONI), essendo irrilevante l'annualità oggetto della vertenza, nella quale lo stesso ente poteva anche non essere iscritto al medesimo registro.

Ai sensi della lett. b) del secondo comma, tali soggetti possono accedere alla definizione agevolata delle liti pendenti dinanzi alle commissioni tributarie, concernenti l'Iva, l'Ires e l'Irap, beneficiando di un più generoso sconto sugli importi dovuti a seguito del perfezionamento della procedura, come riportato nella seguente tabella (ove sono indicate le varie situazioni in essere al 24/10/2018).

Casistica	Somma da pagare (%) sul valore della controversia
Ricorso pendente, iscritto nel primo grado (costituzione in giudizio avvenuta entro il 24/10/2018)	40% (valore lite) + 5% (sanzioni e interessi)
Contribuente soccombente nell'ultima o unica pronuncia di merito depositata (non definitiva)	50% (valore lite) + 10% (sanzioni e interessi)
Agenzia delle entrate soccombente nell'ultima o unica pronuncia di merito depositata (non definitiva)	10% (valore lite) + 5% (sanzioni e interessi)
Accoglimento parziale del ricorso (soccombenza ripartita)	10% valore lite + 5% sanzioni e interessi (per la parte <i>pro</i> contribuente); 50% valore lite + 10% sanzioni e interessi (per la parte <i>pro</i> AdE)

Trattasi di una definizione *ultra* agevolata che richiede, tuttavia, un'ulteriore condizione per accedervi; a mente del terzo comma dell'art. 7 in commento l'ente sportivo dilettantistico potrà definire la propria controversia in via ulteriormente agevolata, qualora l'ammontare delle sole imposte in contestazione, relativamente a ciascun periodo d'imposta, per il quale è pendente reclamo o ricorso, sia non superiore ad euro 30 mila per ciascuna imposta, IRES o IRAP, accertata o contestata (non rileva, di contro, l'ammontare dell'Iva in contestazione che può essere superiore a 30.000 euro senza per ciò inibire l'accesso all'istituto di cui all'art. 7 in esame).

In assenza della predetta condizione, l'ente potrà comunque avvalersi della definizione della lite tributaria con le regole previste dal precedente art. 6 applicabili, in ogni caso, per le situazioni non comprese nel predetto prospetto (es: giudizi pendenti in Cassazione, giudizi concernenti esclusivamente sanzioni tributarie, etc.).

Le ulteriori regole per l'accesso all'istituto sono contenute nel medesimo art. 6; le disposizioni applicative dell'art. 7 in commento, per quanto concerne la definizione delle liti pendenti, sono analogamente contenute nel Provvedimento AdE n. 39209/2019 del 18/02/2019 e nella Risoluzione AdE n. 29/E del 21/02/2019.

Definizione agevolata delle irregolarità formali

A cura di Marco Brugnolo

Riferimenti normativi

L'art. 9, commi da 1 a 8 del DL 119/2018, così come riformulato dalla legge di conversione (Legge 17/12/2018 n. 136), ha introdotto l'istituto della definizione delle irregolarità formali.



INFORMA - Il **Provvedimento n. 62274/2019 del 15/03/2019** del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (AdE), che delinea le regole per la definizione in commento, non contiene l'elenco delle fattispecie definibili, ma reca i criteri generali che dovrebbero consentire di individuarle.

Con Risoluzione n. 37/E del 21/03/2019 dell'AdE, è stato istituito il codice tributo per il versamento, tramite modello F24, delle somme dovute per il perfezionamento della medesima definizione.

La definizione delle irregolarità formali presenta rilevanti profili di interesse, in quanto la regolarizzazione delle violazioni rientranti nella specifica categoria può essere eseguita ad un costo estremamente contenuto, pari a 200 euro per ciascun periodo di imposta.

Peraltro, detto versamento può essere eseguito in due rate di pari importo, entro il 31 maggio 2019, e il 2 marzo 2020.

Ambito di applicazione

In ossequio al dettato normativo, sono definibili le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti:

- di natura formale, irrogabili (o irrogate) da parte dell'AdE,
- che non rilevano sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, dell'IVA e dell'IRAP e sul pagamento dei tributi,
- commesse fino al 24 ottobre 2018,
- purché non già contestate in atti divenuti definitivi al 19/12/2018 (data di entrata in vigore della legge di conversione n. 136/2018).

Fermi i presupposti di cui sopra, possono essere definite:

- sia le infrazioni già formalizzate in p.v.c., o in provvedimenti sanzionatori (non divenuti definitivi al 19/12/2018);
- sia le violazioni formali per le quali il contribuente non ha ricevuto alcun atto istruttorio, provvedimento impositivo, o sanzionatorio (per cui si potrebbe parlare anche di "sanatoria preventiva").

Il Provvedimento n. 62274/2019 specifica i soggetti che possono accedere a tale tipologia di definizione:

- contribuente;
- sostituto d'imposta;
- intermediario;
- altri soggetti tenuti ad adempimenti fiscalmente rilevanti.

Concetto di violazione formale (definibile)

Non è agevole dare una definizione di “violazione formale” rilevante ai fini della definizione di cui all’art. 9; nel nostro ordinamento sono presenti due disposizioni che richiamano questa tipologia di irregolarità.

In particolare, ai sensi dell’art. 10, co. 3 della Legge 212/2000:



✎ *“Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione (...) si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta”.*

In attuazione a detta disposizione, l’art. 6, co. 5-bis del D.Lgs n. 472/1997 (inserito dal D.Lgs n. 32/2001), sancisce:



✎ *“Non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all’esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell’imposta e sul versamento del tributo”.*



ATTENZIONE! - Le violazioni di cui alla norma da ultimo citata, definite anche “**meramente formali**”, non possono essere sanzionate; di conseguenza, in assenza dei due presupposti ivi indicati, il contribuente non avrebbe interesse a procederne alla definizione ai sensi dell’art. 9 in commento (per tali violazioni, peraltro, non avrebbe nemmeno senso avvalersi del ravvedimento operoso).

Rimangono, invece, sanzionabili (con sanzioni generalmente indicate in misura fissa), quelle che, pur non essendo “sostanziali”, possono recare pregiudizio all’azione di controllo. Tuttavia, il confine tra violazioni formali sanzionabili e *violazioni meramente formali* non appare sempre così nitido.

Un ausilio interpretativo possiamo ricavarlo dal contenuto della Circolare n. 77/2001 (cfr. par. 3), ove l’AdE ha precisato che:

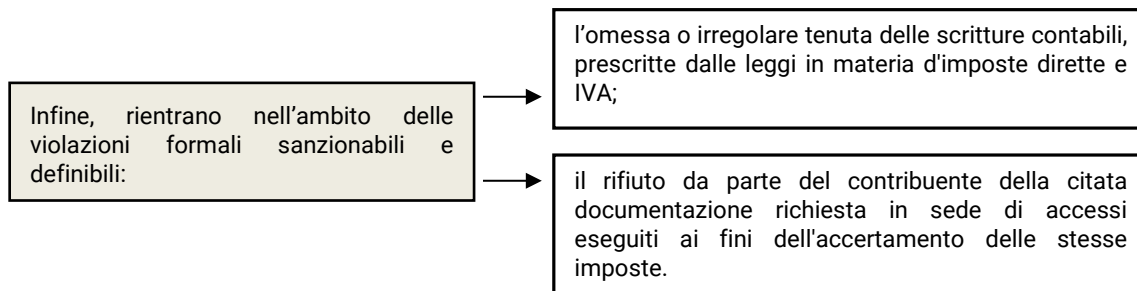
✎ *“l’esimente della non sanzionabilità non trova applicazione per tutte quelle violazioni formali aventi ad oggetto la presentazione, entro termini predeterminati, di atti che, per definizione, sono soggetti a controllo”.*

Rimanendo al chiarimento di prassi, potrebbero essere definite ex art. 9, le seguenti irregolarità:

- omessa dichiarazione dei redditi, senza imposte dovute;
- omessa dichiarazione dei sostituti d’imposta, in presenza di ritenute versate;
- omessa dichiarazione annuale Iva, se il contribuente effettua esclusivamente operazioni per le quali non è dovuta l’imposta.

Secondo quanto chiarito nel documento di prassi richiamato sono, inoltre, sanzionabili (e quindi definibili ex art. 9 del D.L. n. 119/2018) "tutte le violazioni per le quali l'esistenza del pregiudizio all'attività di controllo è palese per essere quest'ultima già iniziata", ossia, a titolo esemplificativo:

- mancata o tardiva restituzione di questionari;
- inottemperanza all'invito a comparire.



Nelle "Motivazioni" accluse al **Provvedimento n. 62274/2019**, si registra, tuttavia, un **inatteso cambio di orientamento dell'Amministrazione finanziaria** in relazione alle menzionate violazioni dichiarative di natura omissiva.

In particolare, il Direttore dell'Ade afferma:

✎ "non rientra nell'ambito di applicazione della regolarizzazione l'omessa presentazione delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi, IRAP o IVA, in quanto l'omissione rileva ai fini della determinazione della base imponibile anche qualora non dovesse risultare un'imposta dovuta".

Nel medesimo documento di prassi si evidenzia, altresì, l'esclusione dall'agevolazione in commento della violazione prevista dall'art. 8, co. 2 del D.L. n. 16/2012.



NOTA BENE - La violazione da ultimo citata riguarda la circostanza in cui un soggetto, a fronte di acquisti documentati da fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, emette anche fatture attive afferenti i medesimi elementi fittizi: in tal caso l'Ufficio accerta l'indeducibilità dei costi fittizi ma non fa concorrere alla formazione del reddito i componenti positivi fino alla capienza dei costi non ammessi in deduzione. In aggiunta, tuttavia, l'Ufficio applica una sanzione amministrativa dal 25% al 50% calcolata sull'ammontare dei costi fittizi indicati in dichiarazione, senza possibilità per il trasgressore di beneficiare del cumulo giuridico di cui all'art. 12 del D.Lgs n. 472/1997.



OSSERVA - Per tali tipologie di violazioni, la cui esclusione dalla procedura di regolarizzazione di cui all'art. 9 del D.L. n. 119/2018 sembra riconnettersi alla loro qualificazione di "**violazioni sostanziali**", ci si chiede se, in caso di formalizzazione in un p.v.c., possano beneficiare della definizione relativa allo stesso documento, ai sensi del precedente art. 1.

Violazioni formali definibili

In attesa degli opportuni chiarimenti di prassi, nell'ambito delle irregolarità formali regolarizzabili mediante l'istituto della "Pace Fiscale", dovrebbero annoverarsi, a titolo esemplificativo, le violazioni di cui:
- agli artt. 1, 2 e 5 D.Lgs n. 471/1997, in tema di dichiarazioni, quando non si tratti di infedeltà dichiarative;
- all'art. 5, co. 6 D.Lgs n. 471/1997: omessa comunicazione di inizio o variazione attività;
- all'art. 6, co. 6 D.Lgs n. 471/1997, concernente l'erronea applicazione dell'Iva in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore (fuori dei casi di frode);
- all'art. 6, co. 8 D.Lgs n. 471/1997, concernente l'omessa regolarizzazione, da parte del cessionario o committente, dell'acquisto di beni o servizi senza fattura;
- art. 6, co. 9-bis, 9-bis1, 9-bis2, 9-bis3 D.Lgs n. 471/1997, contenenti violazioni connesse all'omessa o irregolare inversione contabile;
- all'art. 7, co. 4-bis D.Lgs n. 471/1997, concernente il comportamento del cedente o prestatore che effettua cessioni o prestazioni, di cui all'articolo 8, comma 1, lettera c), del DPR n. 633/1972, prima di aver ricevuto da parte del cessionario o committente la dichiarazione di intento e riscontrato telematicamente l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate;
- all'art. 8 del D.Lgs n. 471/1997, relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni, punite con sanzione fissa (es: dichiarazioni irregolari, omessa o irregolare presentazione dei dati afferenti l'applicazione degli studi di settore);
- all'art. 11, co. 1 del D.Lgs n. 471/1997, concernente l'omissione di ogni comunicazione prescritta dalla legge tributaria, la mancata restituzione di questionari o la loro restituzione con risposte incomplete o non veritiere, l'inottemperanza all'invito a comparire;
- all'art. 11, co. 2-bis e 2-ter D.Lgs n. 471/1997: omissioni e irregolarità relative alla comunicazione delle liquidazioni Iva e spesometri;
- all'art. 11, co. 4 D.Lgs n. 471/1997: omessa, inesatta o incompleta presentazione degli elenchi intrastat;
- all'art. 9, co. 1 D.Lgs n. 471/1997: irregolare tenuta della contabilità;
- all'art. 15, co. 2-bis D.Lgs n. 471/1997: omessa presentazione del mod. F24 a zero.

Per quanto concerne le irregolarità formali imputabili agli intermediari abilitati, si ritengono regolarizzabili ai sensi dell'art. 9 in commento le violazioni di cui:

- all'art. 7-bis D.Lgs n. 241/1997: omessa o tardiva trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali da parte degli intermediari abilitati;
- all'art. 39, co. 1, lett. a) D.Lgs n. 241/1997: rilascio del visto di conformità o asseverazione dei dati ai fini degli studi di settore infedele;
- all'art. 39, co. 1, lett. b) D.Lgs n. 241/1997: rilascio della certificazione tributaria infedele.

Violazioni formali escluse

Per quanto chiarito nel Provvedimento n. 62274/2019, non possono invece essere regolarizzate:

- le violazioni formali di norme tributarie concernenti ambiti impositivi diversi dai seguenti: Iva, Irap, Imposte sui redditi e relative addizionali, imposte sostitutive, ritenute alla fonte, crediti d'imposta (ad esempio, sono fuori dalla sanatoria le violazioni formali in materia di imposta di registro, ipocatastali, successioni e donazioni);
- le violazioni formali oggetto di rapporto esaurito, intendendosi per tale il procedimento concluso in modo definitivo al 19 dicembre 2018;
- le violazioni formali oggetto di rapporto pendente al 19 dicembre 2018, ma in riferimento al quale sia intervenuta pronuncia giurisdizionale definitiva oppure altre forme di definizione agevolata (ad esempio, ai sensi dell'art. 16, co. 3 o 17, co. 2 del D.Lgs n. 472/1997) antecedentemente al versamento della prima rata della somma dovuta per la regolarizzazione;
- le violazioni formalizzate in atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni emessi nell'ambito della "voluntary disclosure", di cui all'articolo 5-quater del D.L. n. 167/1990, convertito dalla Legge n. 227/1990, compresi gli atti emessi a seguito del mancato perfezionamento della medesima procedura.

Infine, la regolarizzazione non è nemmeno ammessa per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato. Per quanto chiarito nel provvedimento in commento, l'esclusione rileva sia con riferimento alle violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale di cui all'articolo 4, comma 1, del DL 167/1990, sia con riferimento alle violazioni inerenti all'ivafe e all'ivie (artt. 18 e 19 del DL 201/2011).

Definizione violazioni formali con lite pendente

Condizione necessaria (e sufficiente) affinché una violazione formale non collegata al tributo, già contestata dall'AdE, possa essere definita in via agevolata ai sensi dell'art. 9 in commento, è che l'atto di contestazione non sia divenuto definitivo entro il 19/12/2018 (data di entrata in vigore della legge di conversione n. 136/2018), anche per effetto di una sentenza passata in giudicato.



Tale circostanza è certo presente nel momento in cui l'atto di contestazione sia stato efficacemente impugnato dal trasgressore (o dall'obbligato in solito) e la vertenza sia ancora pendente alla medesima data di osservazione.

Trattasi di un caso in cui il soggetto interessato dispone di una duplice alternativa definitoria (ovviamente, deve trattarsi di violazioni concernenti tributi gestiti dall'Agenzia delle Entrate):

- procedere alla definizione agevolata della controversia tributaria, ex art. 6 del D.L. n. 119/2018 (versando il 15% o il 40% del valore della controversia, a seconda dello stato della vertenza alla data del 24/10/2018);
- procedere alla definizione della violazione formale (*rectius*, di tutte le violazioni formali non collegate al tributo, commesse nel medesimo anno d'imposta) ai sensi del successivo art. 9, con conseguente estinzione del processo.

E' evidente come, nella quasi totalità dei casi, la seconda opzione possa risultare più conveniente per il trasgressore, che sarà tenuto a versare la modica somma di 200 euro, ancorché per il perfezionamento della definizione sia richiesto l'*ulteriore* adempimento della regolarizzazione della violazione.



INFORMA - Come chiarito al par. 1.3.3. del Provvedimento n. 62274/2019, occorre tener presente che nei casi sopra indicati, la definizione ex art. 9 potrà essere effettuata se, nelle more del versamento della prima rata (o dell'intero importo dovuto), in scadenza al 31/05/2019, l'atto di contestazione non diventi definitivo.

Qualora il trasgressore opti per la definizione ex art. 9, la controversia non sarà sospesa; di conseguenza, una volta perfezionata la definizione della violazione formale, dovrà attivarsi presso il giudice ove è pendente la controversia per far dichiarare la cessazione della materia del contendere, ex art. 46 del D.Lgs n. 546/1992 (in tal caso, a mente del terzo comma, le spese del giudizio estinto dovrebbero essere compensate).



OSSERVA - Va, infine, precisato come non sussista la doppia opzione in relazione agli atti di contestazione oggetto di vertenze pendenti al 19/12/2018, in materia di violazioni relative al monitoraggio fiscale (omessa presentazione del quadro RW), trattandosi di fattispecie escluse dalla definizione agevolata di cui all'art. 9 del D.L. n. 119/2018 (cfr comma 5); in tali casi, l'unico istituto invocabile da parte del trasgressore sarà la definizione della lite pendente.

Perfezionamento

La regolarizzazione disciplinata all'art. 9 in commento, si perfeziona mediante versamento di una somma pari ad euro 200 **complessivamente** per ciascun periodo d'imposta cui si riferiscono le violazioni, in due rate di pari importo, di cui:

- la prima entro il 31/05/2019;
- la seconda entro il 02/03/2020.

Il contribuente è comunque libero di eseguire l'intero versamento dovuto entro il 31/05/2019. In ogni caso, non è possibile procedere alla compensazione in F24, ex art. 17 del D.Lgs n. 241/1997.

Per il perfezionamento della definizione, oltre all'esecuzione tempestiva dei predetti versamenti, occorre altresì rimuovere le irregolarità o le omissioni.



INFORMA - Nel Provvedimento n. 62274/2019 viene precisato che la rimozione deve essere effettuata entro il 2 marzo 2020.

Se il soggetto interessato non esegue, per un giustificato motivo, la rimozione di tutte le violazioni formali dei periodi d'imposta oggetto di regolarizzazione, la stessa comunque produce effetto **se la rimozione avviene entro un termine fissato dall'ufficio dell'Agenzia delle entrate, che non può essere inferiore a trenta giorni**.



OSSERVA - Viene ulteriormente precisato che la rimozione dovrà essere in ogni caso effettuata entro il predetto termine del 2 marzo 2020 *"in ipotesi di violazione formale constatata o per la quale sia stata irrogata la sanzione o comunque fatta presente all'interessato"*. L'eventuale mancata rimozione di tutte le violazioni formali non pregiudica comunque gli effetti della regolarizzazione sulle violazioni formali correttamente rimosse.

Viene infine precisata la non obbligatorietà della rimozione della violazione, qualora non sia possibile o necessaria avuto riguardo ai profili della violazione formale (il Provv. n. 62274/2109 porta l'esempio delle violazioni riguardanti l'errata applicazione dell'inversione contabile).

La delega unificata

Con **Risoluzione n. 37/E del 21/03/2019** dell'AdE, è stato istituito il codice tributo **"PF99"** denominato **"VIOLAZIONI FORMALI – definizione agevolata – art. 9 del DL n. 119/2018"**, per il versamento, tramite modello F24, delle somme dovute per il perfezionamento della medesima definizione.



OSSERVA - La risoluzione ribadisce la possibilità di effettuare il versamento di 200 euro previsto dalla norma in un'unica soluzione entro il 31/05/2019, ovvero in due rate di pari importo, di cui la prima entro il 31/05/2018 e la seconda entro il 02/03/2020.

Se il trasgressore opta per la rateazione, dovrà valorizzare il campo "rateazione/regione/prov./mese rif." del mod. F24, indicando il numero della rata nel formato "NNRR", dove "NN" rappresenta il numero della rata in pagamento e "RR" indica il numero complessivo delle rate trimestrali (ad esempio: "0102", nel caso del pagamento della prima entro il 31/05/2019).



Nel campo "anno di riferimento" va invece indicato l'anno d'imposta a cui si riferisce la violazione constatata, nel formato "AAAA".



Il predetto codice tributo andrà esposto nella sezione "ERARIO", esclusivamente in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a debito versati", con l'indicazione nel campo "anno di riferimento" del periodo d'imposta a cui si riferisce la violazione, nel formato "AAAA".

Se le violazioni formali non si riferiscono a un determinato periodo d'imposta, nel campo "anno di riferimento" è indicato l'anno solare in cui sono state commesse le violazioni stesse.

Per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, nel campo "anno di riferimento" è indicato l'anno in cui termina il periodo d'imposta per il quale sono regolarizzate le violazioni formali.

Proroga dei termini

Ai sensi del comma 6 dell'art. 9 in commento:



➤ *“in deroga all'articolo 3, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, con riferimento alle violazioni commesse fino al 31 dicembre 2015, **oggetto del processo verbale di constatazione**, i termini di cui all'articolo 20, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, sono prorogati di due anni”.*

Atteso il contenuto “generico” della disposizione da ultimo citata, il Provv. n. 62274/2109 precisa che la proroga biennale si applica per tutte le annualità d'imposta le cui violazioni formali (comunque commesse entro il 31/12/2015) siano oggetto di pvc, ancorché redatto in data successiva al 24 ottobre 2018.

Ai sensi dell'art. 20, co. 1, le violazioni formali non collegate al tributo devono essere *ordinariamente* contestate dall'Ufficio entro il 31 dicembre del 5° anno successivo a quello in cui è stata commessa l'infrazione.

I NOSTRI ESPERTI



Dr. Giuseppe Avanzato



Dr. Antonio Gigliotti



Dr. Marco Brugnolo