

## ISTITUTI DEFLATTIVI

---

### **Un vuoto da colmare nel D.d.L. di Bilancio 2023**

di **Domenico Santoro, Gianluca Cristofori**



Come noto, il **disegno di Legge di Bilancio 2023**, nella versione bollinata dalla Ragioneria Generale dello Stato, contiene talune misure di sostegno in favore dei contribuenti volte anche ad **agevolare la definizione delle controversie tributarie**, già insorte o anche solo potenzialmente insorgenti.

Per quanto di interesse in questa sede, l'**articolo 40** introduce la disciplina del cd. "**ravvedimento speciale**", prevedendo che, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, le violazioni riguardanti le **dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021** e precedenti possano essere **regolarizzate con il pagamento dell'imposta e degli interessi dovuti**, nonché di un diciottesimo del minimo edittale delle sanzioni irrogabili. Tralasciando gli altri aspetti tecnici, merita segnalare che, affinché la regolarizzazione produca la propria efficacia, occorre che, entro il prossimo **31 marzo 2023**, sia **versato quanto dovuto** (o almeno la prima rata) e sia **rimossa l'irregolarità o l'omissione da cui deriva la violazione commessa dal contribuente**.

Il citato articolo 40 del DDL di Bilancio 2023 precisa, tuttavia, che *"La regolarizzazione di cui al presente articolo è consentita **sempreché le violazioni non siano state già contestate**, alla data del versamento di quanto dovuto o della prima rata, con atto di liquidazione, di accertamento o di recupero, di contestazione e di irrogazione delle sanzioni, comprese le comunicazioni di cui all'articolo 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600"*.

Per quanto riguarda gli atti di contestazione e di irrogazione delle sanzioni ciò sta a significare, da un punto di vista operativo, che **l'accesso alla regolarizzazione sarà limitato alle sole fattispecie per le quali, alla data della regolarizzazione, non sia già stato notificato un atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni**, a norma di quanto previsto dagli [articoli 16 e 17 D.Lgs. 472/1997](#).

Per i contribuenti che, invece, prima del perfezionamento del cd. "ravvedimento speciale"

ricevessero la **notifica di un atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni**, tale modalità di regolarizzazione della violazione resta **preclusa**, potendo al più valutare le altre fattispecie previste dalle norme di definizione agevolata delle controversie tributarie.

Tra queste, una prima valutazione merita la disciplina contenuta nell'articolo 41 del D.d.L. di Bilancio 2023, che introduce la possibilità di definire in modo agevolato i **procedimenti di accertamento con adesione**, ovvero gli atti del procedimento di accertamento.

In relazione a tale ultimo istituto, il citato articolo 41, ricalcando la disciplina in precedenza già prevista dall'[articolo 2, comma 1, D.L. 119/2018](#), prevede che *“Gli **avvisi di accertamento, gli avvisi di rettifica e di liquidazione, non impugnati e ancora impugnabili** alla data di entrata in vigore della presente disposizione e quelli notificati dall'Agenzia delle entrate successivamente, fino al 31 marzo 2023, sono **definibili in acquiescenza** ai sensi dell'articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, entro il termine ivi previsto con la riduzione ad un diciottesimo delle sanzioni irrogate”*.

La **tassativa elencazione degli atti definibili** (avvisi di accertamento, avvisi di rettifica e di liquidazione), così come il richiamo del solo [articolo 15 D.Lgs. 218/1997](#), senza alcun cenno all'omologa disciplina prevista dall'[articolo 16, comma 3, D.Lgs. 472/1997](#), portano ad **escludere la possibilità di prestare “acquiescenza agevolata” alle risultanze degli atti di contestazione e di irrogazione delle sanzioni**.

La conseguenza appare, per un verso, scontata, e per altro verso, **di difficile giustificazione** sul piano logico: i contribuenti che avessero ricevuto nelle scorse settimane o che ricevessero entro il 31 dicembre 2022 la notifica di un **atto di contestazione** delle sanzioni avranno tutta la convenienza a ricorrere alle **Corti di Giustizia Tributarie**, in modo anche solo pretestuoso, così da **precostituirsi il “titolo” per poter accedere all'ulteriore norma di definizione agevolata** prevista dall'articolo 42 del D.d.L. di Bilancio 2023.

Tale ultima disciplina regola la **definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti** alla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2023, sulla falsariga di quanto in passato previsto dall'[articolo 6 D.L. 119/2018](#) e dall'[articolo 11 D.L. 50/2017](#).

Per quanto di interesse in questa sede, l'articolo 42 prevede che *“Le controversie relative esclusivamente alle sanzioni non collegate al tributo possono essere **definite con il pagamento del 15 per cento del valore della controversia in caso di soccombenza dell'Agenzia delle entrate** nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare, sul merito o sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, depositata alla data di entrata in vigore della presente disposizione, e con il pagamento del **40 per cento negli altri casi**. In caso di controversia relativa esclusivamente alle **sanzioni** collegate ai tributi cui si riferiscono, **per la definizione non è dovuto alcun importo relativo alle sanzioni** qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla presente definizione”*.

Ciò sta a significare che, **se la controversia riguarda esclusivamente sanzioni** collegate ai

tributi, nel caso in cui il tributo sia già stato corrisposto, **la domanda di definizione agevolata porta con sé la non debenza delle sanzioni**, finendo per discriminare così, senza motivo, il contribuente che avesse ricevuto l'atto di contestazione e di irrogazione delle sanzioni e non avesse provveduto alla relativa impugnazione entro il 1° gennaio 2023, rispetto a colui che, invece, avesse provveduto alla relativa impugnazione entro la medesima data.

Appare, quindi, **irrazionale** che, a beneficio di coloro che non avessero eseguito la relativa impugnazione entro il 1° gennaio 2023, **non sia quantomeno consentito l'accesso alla disciplina di definizione agevolata con riduzione a 1/18 della sanzione**.

Sul punto, si segnala, peraltro, la recente presa di posizione di Assonime che, con la Consultazione n.14 del 5 dicembre 2022, nell'ambito dell'attività conoscitiva preliminare all'esame del Disegno di Legge di Bilancio 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025 (AC 643/bis), ha osservato che, **per evitare ingiustificate discriminazioni**, *"... sarebbe opportuno ampliare l'ambito oggettivo di applicazione dell'articolo 42 in modo da consentire l'accesso ai meccanismi di tregua fiscale anche ai contribuenti che siano destinatari di meri atti di irrogazione di sanzioni (non ancora impugnati), pur avendo nel frattempo versato il tributo e gli interessi dovuti. Occorre infatti evitare che, a parità di fattispecie, un contribuente che abbia già versato il tributo cui è collegata la sanzione irrogata possa subire un trattamento più sfavorevole rispetto a quello di un contribuente che non lo abbia ancora corrisposto. D'altra parte, un intervento del genere sarebbe coerente anche con quanto già previsto dall'articolo 42 (comma 6) della bozza della legge di bilancio che, in caso di impugnativa, già consente di accedere alla definizione agevolata anche per le controversie relative alle sole sanzioni"*.

Per tali ragioni sarebbe pertanto **auspicabile una modifica dell'articolo 41 e/o dell'articolo 42** in esito ai lavori parlamentari volti all'approvazione della Legge di Bilancio 2023, così da **fornire una più ampia e generale tutela a beneficio anche dei contribuenti che avessero ricevuto o fossero in procinto di ricevere la notifica di un atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni**.