

Edizione di venerdì 19 Maggio 2023

CASI OPERATIVI

Scissione e corretta valutazione ai fini della rideterminazione del valore
di Euroconference Centro Studi Tributari

ADEMPIMENTO IN PRATICA

La formazione 4.0 in dichiarazione dei redditi
di Clara Pollet, Simone Dimitri

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Gli obblighi informativi delle fusioni LBO e le conseguenze della loro omissione
di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

CONTENZIOSO

Processo tributario: la motivazione dell'atto non sopperisce alla carenza di prove
di Angelo Ginex

ISTITUTI DEFLATTIVI

Nella conciliazione giudiziale a regime è utilizzabile la compensazione
di Gianfranco Antico

CASI OPERATIVI

Scissione e corretta valutazione ai fini della rideterminazione del valore

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



Domanda

Una persona fisica intende avvalersi entro l'attuale scadenza del 15 novembre 2022 della rideterminazione del valore delle quote possedute in una Spa al 1° gennaio 2022, con le modalità previste dalle norme in vigore.

La stessa Spa nel corso del 2022 ha approvato un progetto di scissione rispetto al quale il relativo atto dovrebbe essere formalizzato tra la fine del 2022 e l'inizio del 2023.

Il progetto di scissione non contiene la relazione degli amministratori di cui all'articolo 2506-ter, cod. civ. in virtù dell'esonero dalla stessa concesso dai soci.

Nel progetto di scissione non viene di conseguenza esplicitato il "*valore effettivo*" del patrimonio netto trasferito e di quello rimasto alla scissa.

La quota detenuta nella società scissa potrebbe essere oggetto di cessione nell'anno 2023.

Tenuto conto che, anche ai sensi della risoluzione n. 52/E/2015, per la ripartizione del costo fiscale delle partecipazioni in caso di scissione, occorre fare riferimento alla suddivisione del valore effettivo del patrimonio netto delle società scissa tra le società partecipanti alla scissione si chiede, al fine di tutelarsi rispetto all'eventualità che venga contestato il valore corrente attribuito alla partecipazione nell'ipotesi di successiva cessione della quota precedentemente rivalutata post scissione, quali azioni possa intraprendere il contribuente, ipotizzando, ad esempio, la rappresentazione nella perizia di stima finalizzata alla rivalutazione dei valori effettivi dei comparti oggetto di scissione "*in itinere*" al momento della perizia stessa oppure redazione di apposita separata perizia al momento dell'atto di scissione

in modo da ottenere documento “*ufficiale*” opponibile all’Amministrazione Finanziaria.

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...](#)



ADEMPIMENTO IN PRATICA

La formazione 4.0 in dichiarazione dei redditi

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**



Il **credito di imposta per le spese di formazione** del personale dipendente finalizzate all'acquisizione o al consolidamento delle competenze nelle tecnologie rilevanti per la trasformazione tecnologica e digitale previste dal Piano nazionale Impresa 4.0 **non concorre alla formazione del reddito** né della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Il credito, previsto dall'[articolo 1, commi da 46 a 56, L. 205/2017](#), genera un contributo che è indicato tra le **variazioni in diminuzione del reddito imponibile** in dichiarazione dei redditi e come tutti gli altri crediti di imposta derivanti da agevolazioni concesse alle imprese è riportato nel **quadro RU**, fino a quando non se ne completa l'utilizzo.

L'utilizzo avviene esclusivamente in compensazione con modello F24 (codice tributo 6897) dall'esercizio successivo a quello in cui le spese sono state sostenute, subordinatamente all'avvenuto adempimento dei relativi obblighi di certificazione.

Il contribuente dovrà indicare nel quadro RU del modello di dichiarazione dei redditi relativo al periodo di imposta a cui si riferisce il credito di imposta "principale" (anno N), l'importo del credito di imposta corrispondente alle spese di **certificazione contabile** (sostenute nell'anno N+1) unitamente all'importo del credito di imposta "principale".

Nel **riga RU1**, il codice da indicare per identificare il credito formazione 4.0 è **F7**. Nella sezione I, del quadro RU possono essere compilati i righe RU2, RU3, RU5 colonna 3, RU6, RU8, RU10 e RU12.

Per effetto di quanto disposto dall'articolo 6, comma 4, D.M. 04.05.2018, vanno indicati nella dichiarazione dei redditi i dati relativi al **numero di ore e dei lavoratori** che prendono parte alla formazione.

I dati sono riportati nel riga **RU110** insieme ad altre informazioni.

In particolare, nel rigo va riportato:

- nella colonna 1, il **numero totale delle ore impiegate** dai lavoratori dipendenti nelle attività di formazione agevolabili, in qualità di discenti e di docenti;
- nella colonna 2, il **numero complessivo dei lavoratori dipendenti** che hanno preso parte alle attività di formazione agevolabili, in qualità di discenti e di docenti;
- nella colonna 3, l'**importo totale delle spese sostenute per attività di formazione**, pari alla somma delle colonne da 4 a 7;
- nella colonna 4, l'importo relativo alle **spese di personale relative ai formatori** per le ore di partecipazione alla formazione, di cui alla lettera a) dall'**articolo 31, paragrafo 3, del Regolamento (UE) n. 651/2014** della Commissione, del 17.06.2014;
- nella colonna 5, l'importo relativo **costi di esercizio** relativi a formatori e partecipanti alla formazione direttamente connessi al progetto di formazione, quali le spese di viaggio, i materiali e le forniture con attinenza diretta al progetto, l'ammortamento degli strumenti e delle attrezzature per la quota da riferire al loro uso esclusivo per il progetto di formazione, di cui alla lettera b) dell'articolo 31, paragrafo 3, del Regolamento (UE) n. 651/ 2014 della Commissione, del 17.06.2014. Sono escluse le spese di alloggio, ad eccezione delle spese di alloggio minime necessarie per i partecipanti che sono lavoratori con disabilità di cui alla lettera a) dall'articolo 31, paragrafo 3, del Regolamento (UE) n. 651/ 2014 della Commissione, del 17.06.2014;
- nella colonna 6, l'importo relativo ai costi dei servizi di consulenza connessi al progetto di formazione, di cui alla lettera c) dall'articolo 31, paragrafo 3, del Regolamento (UE) n. 651/ 2014 della Commissione, del 17.06.2014;
- nella colonna 7, l'importo relativo alle spese di personale relative ai **partecipanti alla formazione** e le spese generali indirette (spese amministrative, locazione, spese generali) per le ore durante le quali i partecipanti hanno seguito la formazione, di cui alla lettera d) dell'articolo 31, paragrafo 3, del Regolamento (UE) n. 651/ 2014 della Commissione, del 17.06.2014;
- nella colonna 8, se le attività di formazione sono state erogate da **soggetti interni (codice 1) o esterni (codice 2)** all'impresa oppure da entrambi i soggetti (codice 3);
- nella colonna 9, la **tecnologia abilitante individuata dalle lettere da a) a m)** dell'articolo 3 del D.M. 04.05.2018. Nel caso in cui l'impresa le attività di formazione abbiano riguardato più tecnologie di cui al citato articolo 3, inserire la tecnologia **maggiormente rilevante in termini di ore di formazione**.

Le tecnologie abilitanti sono:

- a) big data e analisi dei dati;
- b) cloud e fog computing;
- c) cyber security;
- d) simulazione e sistemi cyber-fisici;

- e) prototipazione rapida;
- f) sistemi di visualizzazione, realtà virtuale (RV) e realtà aumentata (RA);
- g) robotica avanzata e collaborativa;
- h) interfaccia uomo macchina;
- i) manifattura additiva (o stampa tridimensionale);
- l) internet delle cose e delle macchine;
- m) integrazione digitale dei processi aziendali.

I soggetti che hanno sostenuto **le spese di formazione 4.0 nell'anno 2021** sono tenuti ad indicare nel rigo da **RU156** della dichiarazione dei Redditi SC2023 **i dati riferiti all'anno 2021**.

L'eventuale cumulo con altre agevolazioni deve essere evidenziato in apposito rigo. Occorre infine compilare il rigo RS401 degli aiuti di stato con il codice aiuto 54 "Credito d'imposta formazione 4.0".

Formuliamo l'esempio della società Alfa Srl (piccola impresa) che ha maturato un credito di formazione 4.0 nell'anno 2022 pari a 10.000 euro.

Dieci dipendenti hanno partecipato a 1.500 ore complessive di formazione con docente interno sul tema **integrazione digitale dei processi aziendali**.

Alfa dovrà compilare i seguenti campi della dichiarazione dei Redditi SC2023.

SEZIONE I		Dati identificativi del credito d'imposta spettante				Codice credito			
Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU1	FORMAZIONE 4.0 2022				1 F 7			
	RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione						,00	
	RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)						,00	
	RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui 1 ,00 2 ,00 B2 ,00 C2 ,00 D2 ,00 E2 ,00) 3						10.000 ,00	
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24						,00	
	RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute 1 ,00	IVA (Periodici e acconto) 2 ,00	IVA (Saldo) 3 ,00	IRES (Acconti) 4 ,00	IRES (Saldo) 5 ,00	Imposta sostitutiva 6 ,00	IRAP 7 ,00
	RU8	Credito d'imposta riversato						,00	
	RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)				Art. 1260 c.c. 1 ,00	Art. 43-ter D.P.R. 602/73 2	,00	
	RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)						,00	
	RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso						,00	
	RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)				Vedere istruzioni 1	2	10.000 ,00	

RU110 "Formazione 4.0"	Numero ore di formazione	Numero lavoratori	Totale spese per attività di formazione	Spese di personale relative ai formatori per le ore di partecipazione alla formazione	Costi di esercizio relativi a formatori e partecipanti alla formazione
	1	2	3	4	5
	1.500	10	20.000 ,00	2.000 ,00	,00
		Costi dei servizi di consulenza connessi al progetto di formazione	Spese di personale relative ai partecipanti alla formazione e spese generali indirette	Soggetti formatori	Tecnologie abilitanti
		6	7	8	9
		,00	18.000 ,00	1	M

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Gli obblighi informativi delle fusioni LBO e le conseguenze della loro omissione

di **Paolo Meneghetti** - Comitato Scientifico Master Breve 365



La **fusione a seguito di acquisizione con indebitamento** è una operazione assolutamente lecita nel nostro ordinamento e non deve essere confusa con il divieto di prestare assistenza finanziaria all'acquisto di azioni proprie, divieto sancito dall'[articolo 2358 cod. civ.](#)

Tale divieto risponde all'esigenza di evitare che gli amministratori di una società possano **agire a danno dei soci**, per sollecitare terzi all'acquisto delle azioni della società favorendo tale acquisto con la prestazione di garanzia.

Quest'ultimo divieto può essere superato solo **coinvolgendo l'assemblea dei soci nella operazione**. Questo coinvolgimento dei soci che rende legittima l'assistenza finanziaria all'acquisto di azioni proprie, spiega perché la fusione LBO non può essere messa sullo stesso piano.

Infatti, in questa operazione la premessa essenziale è che i soci della società target **cedano le partecipazioni alla società che si indebita per acquistarle**: siamo pertanto di fronte ad una operazione che in prima persona coinvolge i **soci della stessa società target e non può essere eseguita "a loro insaputa"**.

Ciò non di meno la fusione LBO può risultare una **operazione pericolosa** in assoluto, potendo danneggiare i terzi creditori ed è per questo motivo che l'[articolo 2501 bis cod. civ.](#) impone una serie di **informazioni aggiuntive con le quali va attestata la fattibilità e la ragionevolezza del disegno societario**.

Il primo obbligo informativo previsto dall'[articolo 2501 bis, comma 2, cod. civ.](#) è inserito nel **progetto di fusione**, il quale deve indicare le **risorse finanziarie previste per il soddisfacimento delle obbligazioni della società risultante dalla fusione**.

Al riguardo va messo in evidenza che la richiesta informativa non è limitata alla individuazione delle **risorse necessarie a restituire il debito contratto** per acquisire le partecipazioni, bensì è una informazione estesa a tutte le obbligazioni sociali, comprendendo passività che non necessariamente hanno a che fare con l'operazione di fusione LBO.

Ciò attesta che l'interesse tutelato è anzitutto quello dei **terzi creditori**, i quali non possono essere danneggiati per effetto di una operazione azzardata nella quale il rimborso del debito contratto per l'acquisto delle partecipazioni potrebbe compromettere la possibilità di adempiere alle "ordinarie" passività.

L'accento sulle "risorse finanziarie" conferma che la preoccupazione del legislatore è **assicurare il rimborso del debito**; altre valutazioni sulla opportunità strategico industriale di portare a compimento l'acquisizione con indebitamento sono lasciate ad altri supporti informativi.

Già nel secondo obbligo informativo, la **relazione degli amministratori**, emergono informazioni più ampie rispetto alla mera indicazione delle risorse finanziarie per il rimborso del debito: detta relazione deve contenere le **ragioni che giustificano l'operazione e contenere un vero e proprio piano economico finanziario**, quindi in pratica un *business plan* economico finanziario che **descriva anche gli obiettivi che si vogliono raggiungere**.

Sulle possibili **sovrapposizioni** nelle informazioni di cui al progetto di fusione e alla relazione degli amministratori, considerato anche il fatto che l'autore di tali documenti è il medesimo, cioè l'organo amministrativo, si è segnalato che il piano economico finanziario della relazione di cui all'[articolo 2501 quinquies cod. civ.](#) è documento maggiormente analitico in merito alle informazioni ivi contenute (Cfr. Documento 50/2005 di Aristeia, *La fusione a seguito di acquisizione con indebitamento*).

Il fatto che l'autore del progetto di fusione e della relazione degli amministratori sia il medesimo pone il tema delle **conseguenze in caso di informazioni non veritiere o comunque ingannevoli**. Dal momento che il piano economico finanziario, così come le indicazioni delle risorse finanziarie nel progetto di fusione, assumono un evidente contenuto prognostico, è del tutto pacifico che esse a consuntivo possono rivelarsi non coerenti con il dato reale e di ciò nessun potrà essere ritenuto responsabile.

Altro è se le informazioni inserite nei documenti succitati poggiano su **dati coscientemente falsi o su giudizi valutativi palesemente esagerati**.

Sul punto si è affermato: "*E invero se l'indicazione in esame contenuta nel progetto è relativa ad **elementi patrimoniali della società risultante dalla fusione** ed essa non risulti veritiera relativamente all'esistenza di tali elementi patrimoniali, essa non potrà non coinvolgere, almeno di norma, la **responsabilità degli amministratori che tale progetto abbiano redatto ed approvato**. Se invece detti elementi patrimoniali sussistano, ma ne risulti esagerata la valutazione in relazione a quella dell'ammontare dei debiti da soddisfare, la **responsabilità degli amministratori sussisterà se***

detta valutazione risulti colposamente o dolosamente non conforme al vero, in base a criteri di ragionevolezza (F. Magliulo, *La fusione post acquisizione con indebitamento nella disciplina del nuovo diritto societario*, in quaderni della Fondazione del Notariato).

Un **giudizio di ragionevolezza sulla operazione complessiva** è invece richiesto agli esperti indipendenti nella relazione di cui all'[articolo 2501 sexies cod. civ.](#), in cui sembra emergere **l'obbligo di una valutazione che attesti**, in qualche modo, la **non temerarietà della operazione**, quindi una valutazione meno stringente rispetto a quella richiesta agli amministratori.

Infine la relazione del soggetto incaricato alla revisione legale, per la quale il comma 5 dell'[articolo 2501 bis cod. civ.](#) non fornisce indicazioni quanto al contenuto: la valutazione in parola dovrà ritenersi limitata alla revisione dei dati contabili posti a base di tali valutazioni finanziarie, stante il ruolo della società di revisione e l'esigenza di **evitare duplicazioni con l'attestazione degli esperti prevista dall'articolo 2501-bis, comma 4.**

Sulla possibilità che con l'accordo unanime dei soci si possa **rinunziare agli specifici contenuti informativi dell'articolo 2501 bis cod. civ.** non vi è unanimità di vedute.

Ciò che sembra ragionevole ritenere è che **non sia possibile omettere le relazioni dei soggetti esterni** (esperti e revisore contabile) il cui obiettivo è **tutelare non solo i soci ma anche i terzi.**

Non sembrano invece sussistere dubbi circa la **possibilità di fruire dell'esonero dei termini per il deposito del progetto**, con l'accordo di tutti i soci, così come non sembrano sussistere dubbi sulla possibilità di fruire della **riduzione dei termini di cui all'articolo 2505 quater** (tra cui opposizione dei creditori), se alla fusione partecipano solo Srl.

Infine occorre sottolineare che, laddove la **fusione sia eseguita senza rispettare le previsioni informative di cui all'articolo 2501 bis cod. civ.**, deve ritenersi che essa comunque sia valida e **suscettibile di spiegare ogni effetto giudico economico.**

Ciò non di meno il problema si pone a livello risarcitorio.

La responsabilità dei soggetti coinvolti è comunque regolata in modo diverso a seconda dei **ruoli ricoperti e del tipo di società.**

Per gli amministratori la responsabilità può essere **contrattuale ed extracontrattuale a seconda dei casi**: l'omessa predisposizione dei documenti richiesti dall'[articolo 2501-bis cod. civ.](#) è **responsabilità da inadempimento di un'obbligazione** (il cui contenuto è la predisposizione di tali documenti ed il loro tempestivo deposito).

Per i **sindaci** resta il rischio di una responsabilità che deriva da un ragionamento ipotetico negativo ([articolo 2407, comma 2, cod. civ.](#): "essi sono **responsabili solidalmente con gli amministratori per i fatti o le omissioni di questi**, quando il danno non si sarebbe prodotto se essi avessero vigilato in conformità degli obblighi della carica").

Di certo i sindaci rispondono in caso di **omessa predisposizione dei documenti di cui all'[articolo 2501-bis](#) cod. civ. o di manifesta insufficienza, illogicità o incompletezza delle informazioni dovute.**

Tuttavia, il fatto che i sindaci rispondano per il “*rispetto dei principi di corretta amministrazione*” può far pensare ad un **maggior coinvolgimento dei componenti del collegio sindacale** anche nella verifica dell’opportunità dell’operazione e della **ragionevolezza delle valutazioni degli amministratori.**

CONTENZIOSO

Processo tributario: la motivazione dell'atto non sopperisce alla carenza di prove

di Angelo Ginex



Come noto, la **L. 130/2022** ha introdotto il nuovo [comma 5-bis dell'articolo 7 D.Lgs. 546/1992](#), che nel delineare il nuovo assetto della giustizia tributaria, almeno in via generale, pone **l'onere della prova a carico dell'Amministrazione finanziaria**.

Infatti, la disposizione citata stabilisce che **l'Amministrazione finanziaria è tenuta a provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato**.

Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e **annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni**.

Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati.

La novella consente di ritornare su un tema da sempre oggetto di dibattito, e cioè sulla **distinzione tra prova e motivazione**, atteso che sovente accade che **l'Ufficio tenti di far "passare" come prova quella che è la motivazione dell'atto**.

Non c'è dubbio che il tema dell'onere della prova sia strettamente correlato a quello dell'attività accertativa, dal momento che è proprio in tale fase che l'Amministrazione finanziaria raccoglie le prove a fondamento della maggiore pretesa impositiva.

Tuttavia, occorre tenere bene presente che per **fondamento** dell'atto si intendono i **presupposti di fatto e di diritto** su cui si fonda l'atto impositivo; per **motivazione** dell'atto si intendono le **ragioni** del provvedimento che, enunciando il fondamento dell'atto, lo

giustificano; per **prova** del fondamento si intendono gli **strumenti** che consentono di ritenere sussistenti i presupposti di fatto e di diritto.

Quindi il **fondamento** dell'atto è un fatto, la **motivazione** dell'atto è un ragionamento e la **prova** del fondamento è un mezzo.

Occorre prestare particolare attenzione alla distinzione non appena evidenziata e, soprattutto, alla **diversa funzione** assolta dalla **motivazione** e dalla **prova** in quanto l'Ufficio, soprattutto nei casi in cui è consapevolmente **carente in punto di prova**, tenta di sostenere che **l'esistenza di un'adequata motivazione "sopperisce" alla carenza di prove contro il contribuente**.

Niente di più sbagliato, soprattutto alla luce del suesposto **principio recentemente codificato** dal Legislatore, sebbene, a nostro avviso, tale principio avrebbe già dovuto essere considerato la **regola generale** in materia di **processo tributario**.

Il fatto che **l'esistenza di un'adequata motivazione dell'atto impositivo**, certamente possibile anche in caso di motivazione *per relationem*, **non implichi necessariamente che l'Amministrazione finanziaria abbia anche fornito la prova della maggiore pretesa impositiva**, è stato più volte sottolineato anche dalla stessa Corte di Cassazione, che recentemente è tornata ad occuparsi della questione.

Ad esempio, in una recente pronuncia (cfr., [Cass. ordinanza 02.03.2023, n. 6325](#)), i Giudici di Vertice hanno affermato che: *"la **motivazione** dell'avviso di accertamento o di rettifica, presidiata dalla L. 27 luglio 2002, n. 212, articolo 7, ha la **funzione di delimitare l'ambito delle contestazioni** proponibili dall'Ufficio nel successivo giudizio di merito e di mettere il contribuente in grado di **conoscere l'an ed il quantum della pretesa tributaria** al fine di approntare una idonea difesa, sicché il corrispondente obbligo deve ritenersi assolto con l'enunciazione dei presupposti adottati e delle relative; invece, **la prova attiene al diverso piano del fondamento sostanziale della pretesa tributaria ed al suo accertamento in giudizio in presenza di specifiche contestazioni dello stesso**, sicché in definitiva tra l'una e l'altra corre la stessa differenza concettuale che vi è tra allegazione di un fatto costitutivo della pretesa fatta valere in giudizio e prova del fatto medesimo»*.

Ciò significa che, se, da un lato, la motivazione individua la pretesa impositiva, dall'altro, **la prova ne documenta la fondatezza necessaria ai fini della legittimità dell'atto**.

Pertanto, il difensore tributario, in sede di contenzioso, deve prestare **attenzione alla questione prospettata** onde evitare che "passi" la tesi dell'Ufficio, puntualmente sconfessata dalla Suprema Corte. Ovviamente questi deve aver cura di **contestualizzare** quanto rilevato (vedi, ad esempio, richieste di **rimborso**).

Da ultimo si rileva che bisogna altresì **censurare un'eventuale sanatoria** della carenza di prove mediante l'esercizio dei **poteri istruttori** riconosciuti al **giudice tributario** dallo stesso [articolo 7](#).

Sul punto, nella medesima pronuncia citata, facendo riferimento a quanto sancito dall'[articolo 7 D.Lgs. 546/1992](#), è stato precisato che: «*la suddetta previsione attribuisce al giudice tributario il potere di disporre l'acquisizione d'ufficio di mezzi di prova **non per sopperire alle carenze istruttorie delle parti, sovvertendo i rispettivi oneri probatori**, ma soltanto in funzione integrativa degli elementi di giudizio, il cui esercizio è consentito ove sussista una situazione obiettiva di incertezza e laddove la parte non possa provvedere per essere i documenti nella disponibilità della controparte o di terzi*».

ISTITUTI DEFLATTIVI

Nella conciliazione giudiziale a regime è utilizzabile la compensazione

di **Gianfranco Antico**



L'[articolo 1, commi da 206 a 212, L. 197/2022](#), prevede la possibilità di definire le controversie tributarie mediante la sottoscrizione di un **accordo conciliativo fuori udienza**, con il beneficio di una riduzione delle sanzioni **ad un diciottesimo** del minimo previsto dalla legge (indipendentemente dallo stato del contenzioso) e l'ulteriore vantaggio di un'ampia rateazione degli importi dovuti (venti rate trimestrali di pari importo).

Se ai sensi del [dell'articolo 1, comma 206, L. 197/2022](#), l'istituto definitorio interessa le controversie relative ad atti impositivi, pendenti al 1° gennaio 2023 in primo e secondo grado, **con l'[articolo 17, comma 2, D.L. 34/2023](#)** sono definibili in conciliazione anche le controversie **pendenti al 15 febbraio 2023**, per le quali le parti provvedono, **entro il 30 settembre 2023**, alla sottoscrizione dell'accordo conciliativo di cui all'articolo 48 D.Lgs. 546/1992, giusta la proroga disposta dall'[articolo 20, comma 1, lett. f\), D.L. 34/2023](#).

Lo stesso D.L. 34/2023 – articolo 23 – ha previsto, in caso di adesione alle definizioni agevolate previste dai commi da [153 a 158](#) e da [166 a 252](#), dell'articolo 1 L. 197/2022, una **causa speciale di non punibilità dei reati tributari**, in relazione ai reati di cui agli [articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater](#), comma 1, D.Lgs. 74/2000.

Il [comma 208](#), dell'articolo 1 L. 197/2022, attraverso il richiamo all'[articolo 48-ter D.Lgs. 546/1992](#) e all'[articolo 8 D.Lgs. 218/1997](#), prevede l'obbligo di versare le somme dovute per la conciliazione agevolata, per intero o limitatamente alla prima rata, **entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo**.

È espressamente esclusa la compensazione di cui all'[articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#).

Pur se è **vietata la compensazione** – in analogia con quanto dettato dall'Agenzia delle entrate con la circolare [2/E/2023](#) e con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate

prot.n. 27663 del 30.01.2023 (punto 3.1.), in ordine all'adesione e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento, di cui ai commi da [179](#) a [185, dell'articolo 1 L. 197/2022](#) – **è da ritenere consentita la definizione degli atti in conciliazione, secondo le regole ordinarie vigenti, attraverso la compensazione** di cui all'[articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#), **ma a sanzioni ordinarie** (ovvero il **quaranta per cento** del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento della conciliazione nel corso del **primo grado di giudizio**, e il **cinquanta per cento** del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento nel corso del **secondo grado di giudizio**).

Infatti, la conciliazione a regime non è andata in *soffitta*, atteso che può continuare ad essere utilizzata.

Questo significa che **il contribuente può scegliere** e decidere di definire l'atto in conciliazione, secondo le regole ordinarie, utilizzando le regole di cui all'[articolo 48 ter D.Lgs. 546/1992](#).

E in questo caso le somme sono compensabili, sia ex [articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#) sia ex [articolo 28-quinquies, D.P.R. 602/1973](#), che ha previsto che i crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, nei confronti delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, D.Lgs. 65/2001, per somministrazioni, forniture e appalti, possano essere compensati, solo su specifica richiesta del creditore ed esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, con le somme dovute a seguito di conciliazione giudiziale.

A tal fine è necessario che il credito sia certificato ai sensi dell'[articolo 9, comma 3-bis, D.L. 185/2008](#), conv. con modif., dalla L. 2/2009 o ai sensi dell'articolo 9, comma 3-ter, lettera b), ultimo periodo, del medesimo decreto e che la relativa certificazione rechi l'indicazione della data prevista per il pagamento.

La compensazione è trasmessa immediatamente con flussi telematici dall'Agenzia delle entrate alla piattaforma elettronica per la gestione telematica del rilascio delle certificazioni, predisposta dal MEF – Dipartimento della ragioneria generale dello Stato, con modalità idonee a garantire l'utilizzo univoco del credito certificato (cfr. D.M. 14.01.2014 di attuazione della norma e circolare n. 36/2012 del MEF).