

ISTITUTI DEFLATTIVI

Tregua fiscale: adesione e conciliazione giudiziale con regime sanzionatorio diverso

di **Gianfranco Antico**



Come è noto, i [commi da 179 a 185, dell'articolo 1 L. 197/2022](#) hanno previsto – temporaneamente – una forma di adesione e definizione agevolata degli **atti del procedimento di accertamento**.

In particolare, il [comma 179, dell'articolo 1 L. 197/2022](#), dispone che, limitatamente ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, per gli accertamenti con adesione relativi a **processi verbali di constatazione** redatti ai sensi dell'[articolo 24 L. 4/1929](#), e consegnati entro la data del 31 marzo 2023, nonché relativi ad **avvisi di accertamento e avvisi di rettifica e liquidazione** non impugnati e ancora impugnabili al 1° gennaio 2023 e quelli notificati successivamente, **entro il 31 marzo 2023**, le sanzioni si applicano nella **misura di 1/18** del minimo previsto dalla legge.

Dette previsioni normative trovano applicazione anche agli atti di accertamento con adesione relativi agli inviti di cui all'[articolo 5-ter D.Lgs. 218/1997](#), notificati entro il 31 marzo 2023.

Inoltre, l'[articolo 17, comma 1, D.L. 34/2023](#), in vigore dal 31 marzo 2023, ha previsto che gli avvisi di accertamento, gli avvisi di rettifica e di liquidazione e gli atti di recupero **non impugnati e ancora impugnabili al 1° gennaio 2023**, divenuti definitivi per mancata impugnazione nel periodo compreso tra il 2 gennaio ed il 15 febbraio 2023, sono definibili ai sensi dell'[articolo 1, commi 180 e 181, L. 197/2022](#), entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore di tale disposizione.

Per effetto di quanto disposto dal [comma 182, dell'articolo 1 L. 197/2022](#), le somme dovute possono essere versate **integralmente ovvero anche ratealmente** in un massimo di venti rate trimestrali di pari importo entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo al pagamento della prima rata.

Lo stesso [comma 182, dell'articolo 1 L. 197/2022](#), con **norma di chiusura**, prevede che resta ferma l'applicazione delle **disposizioni di cui al D.Lgs. 218/1997**.

Questo significa – in ordine agli accertamenti – che l'adesione si perfeziona con il pagamento dell'intero ovvero della prima rata, entro venti giorni dalla sottoscrizione dell'atto.

Il comma 4, dell'articolo 8, del D.Lgs. 218/1997, prevede che in caso di inadempimento nei pagamenti rateali si applicano le disposizioni di cui all'[articolo 15-ter D.P.R. 602/1973](#).

In particolare, il comma 2, del citato articolo 15-ter, dispone che, il mancato pagamento di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione di cui all'[articolo 13 D.Lgs. 218/1997](#), **aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta**.

Sul versante della conciliazione giudiziale, i [commi da 206 a 212 dell'articolo 1 L. 197/2022](#), prevedono 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 [comma 206, dell'articolo 1 L. 197/2022](#), l'istituto definitorio interessa le controversie pendenti al 1° gennaio 2023 *“innanzi alle corti di giustizia tributaria di primo e di secondo grado aventi ad oggetto atti impositivi, in cui è parte l'Agenzia delle entrate”*, per le quali le parti provvedono, entro il 30 giugno 2023, alla sottoscrizione dell'accordo conciliativo di cui all'[articolo 48 D.Lgs. 546/1992](#), **con il D.L. 34/2023 – articolo 17, comma 2** – sono definibili in conciliazione *“anche le controversie pendenti al 15 febbraio 2023 innanzi alle corti di giustizia tributaria di primo e di secondo grado aventi ad oggetto atti impositivi, in cui è parte l'Agenzia delle entrate”*.

Inoltre, il successivo [articolo 20, comma 1, lett. f\), del D.L. 34/2023](#), ha spostato in avanti i termini di chiusura della conciliazione giudiziale agevolata (**30 settembre 2023**) e l'[articolo 23, dello stesso D.L. 34/2023](#), 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](#), introduce 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](#).

Dopo le indicazioni offerte dalle Entrate con la [circolare 2/E/2023](#), **con la circolare 9/E/2023** è stato ribadito che la conciliazione agevolata si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo.

Il [comma 208, dell'articolo 1, della L. 197/2022](#), attraverso un richiamo espresso, in analogia con l'[articolo 48-ter D.Lgs. 546/1992](#) e con l'[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.**

Il [comma 209, dell'articolo 1 L. 197/2022](#), prevede che, *“In caso di mancato pagamento delle somme dovute o di una delle rate, compresa la prima, entro il termine di pagamento della rata successiva”,* **il contribuente decade dal beneficio della riduzione delle sanzioni** e avendo l'intervenuto accordo conciliativo efficacia novativa del precedente rapporto, il mancato pagamento conduce all'iscrizione a ruolo del nuovo credito derivante dall'accordo stesso e all'applicazione del conseguente regime sanzionatorio per l'omesso versamento.

La decadenza dal beneficio della riduzione delle sanzioni ad un diciottesimo del minimo comporta, altresì, nella fase di recupero delle residue somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, **l'applicazione delle sanzioni nella misura ordinariamente prevista dal citato articolo 48-ter D.Lgs. 546/1992**, 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, nonché della sanzione di cui all'[articolo 13 D.Lgs. 471/1997](#), aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.

In pratica, una volta **una volta perfezionata la conciliazione, in caso di mancato pagamento, il vantaggio sanzionatorio viene meno.**

Diversamente, perfezionata l'adesione, il vantaggio sanzionatorio permane.