

Questioni aperte in materia di conciliazione agevolata

Dario AUGELLO *
Gabriella DE MATTIA **

Fino al 30 settembre 2023 è possibile conciliare in via agevolata le liti fiscali pendenti al 15 febbraio 2023 in cui è parte l'Agenzia delle Entrate (DL 34/2023). La conciliazione agevolata, che prevede la riduzione delle sanzioni a 1/18, è alternativa alla definizione agevolata delle liti pendenti e può essere conveniente quando il contribuente riesca a concordare una diminuzione dell'imposta tale da "compensare" il pagamento della sanzione, seppur ridotta a 1/18, e degli interessi. La conciliazione agevolata si applica solo agli "atti impositivi", tra cui rientrano, secondo la Cassazione (SS.UU. n. 18298/2021), anche le iscrizioni a ruolo per omesso pagamento di imposte dichiarate e non versate. Restano però altre questioni aperte in materia di conciliazione agevolata, che la prassi recente ha risolto in senso eccessivamente restrittivo.

1

Introduzione

L'art. 1 commi 206 - 212 della L. 197/2022 prevede, **in alternativa alla definizione agevolata delle liti pendenti**, di cui ai commi 186 - 205, la possibilità di definire, entro il 30 settembre 2023¹, le controversie **pendenti al 15 febbraio 2023**² aventi ad oggetto atti impositivi, in cui è parte l'Agenzia delle Entrate, con la sottoscrizione dell'accordo conciliativo di cui all'art. 48 del DLgs. 546/92³. La lite è pendente, ai fini della conciliazione agevolata, quando alla data del 15 febbraio

2023 sia stato notificato il ricorso alla controparte, mentre non è necessario che alla medesima data sia avvenuta la costituzione in giudizio, che potrà effettuarsi anche successivamente nei termini di legge.

Non è sufficiente, invece, perché possa configurarsi una lite pendente conciliabile, la mera pendenza al 1° gennaio 2023 del termine per impugnare la pronuncia di primo o secondo grado⁴. Poiché la definizione agevolata è applicabile alle liti pendenti al 1° gennaio 2023, per i ricorsi notificati tra il 2 gennaio 2023 e il 15 febbraio 2023 è quindi applicabile unicamente la conciliazione agevolata. L'alternativa tra definizione agevolata e concilia-

* *Avvocato tributarista - LAWP Studio Legale e Tributario*

** *Avvocato tributarista - LAWP Studio Legale e Tributario*

1 L'originario termine del 30 giugno 2023 è stato posticipato al 30 settembre 2023 per effetto del DL 34/2023.

2 Originariamente per la conciliazione agevolata era richiesta la pendenza della lite al 1° gennaio 2023, come per la definizione delle liti pendenti. Il termine è stato prorogato al 15 febbraio 2022 per effetto del DL 34/2023 (ma solo per la conciliazione agevolata).

3 La conciliazione agevolata può essere estesa anche alle liti su tributi locali, in cui sono parti gli enti territoriali, purché l'ente locale abbia adottato entro il 31 marzo 2023 uno specifico regolamento ex art. 52 del DLgs. 446/97 (art. 1 co. 221-bis della L. 197/2022).

4 Circ. Agenzia delle Entrate 19.4.2023 n. 9, § 2.

zione agevolata rimane, invece, per le liti pendenti al 1° gennaio 2023, tenendo presente che, se il ricorso ha ad oggetto **più atti impositivi** (i.e. ricorso cumulativo), uno o più atti possono essere conciliati e gli altri possono essere definiti. Lo stesso principio dovrebbe valere nel caso in cui i ricorsi, separati in origine, siano stati successivamente riuniti dal giudice ex art. 29 del DLgs. 546/92. La conciliazione agevolata è ammessa anche per una parte dell'atto impositivo (cd. **conciliazione parziale**), rimanendo però precluso l'accesso alla definizione agevolata per la parte di pretesa rimasta in contestazione. Tale soluzione deriva dall'alternatività, intesa per singolo atto, tra conciliazione agevolata e definizione agevolata⁵.

2

Le alternative possibili: conciliazione o definizione agevolata

Alla conciliazione agevolata si applica, in quanto compatibile, l'art. 48 del DLgs. 546/92 (cfr. art. 1 comma 211), con alcune **deroghe** espressamente previste:

- le sanzioni sono **ridotte a 1/18** del minimo previsto dalla legge (cfr. art. 1 comma 207), in luogo dell'ordinaria riduzione al 40% o 50%, a seconda che la lite penda, rispettivamente, in primo o secondo grado;
- il pagamento di quanto dovuto a seguito della sottoscrizione dell'accordo conciliativo può essere dilazionato in un massimo di **20 rate trimestrali** di pari importo (cfr. art. 1 comma 208), quindi in un numero di rate più esteso rispetto alla conciliazione ordinaria (8 o 16 rate trimestrali per importi superiori a 50.000 euro);
- è espressamente **esclusa la compensazione** di cui all'art. 17 del DLgs. 241/97;
- in caso di inadempimento, è prevista la **decadenza dal beneficio** della riduzione delle

sanzioni a un 1/18, con ripristino della sanzione ridotta al 40% o 50% in conciliazione. Poiché la conciliazione agevolata si perfeziona secondo le modalità della conciliazione fuori udienza, si potrebbe ritenere che nel periodo intercorrente **tra il 1° gennaio 2023 e il 30 settembre 2023 l'unica forma di conciliazione ammessa sia quella agevolata**, con la conseguenza che non sembra necessario chiedere all'ufficio che essa venga applicata in deroga a quella ordinaria disciplinata dall'art. 48 del DLgs. 546/92. Tanto più, come detto, che la riduzione delle sanzioni prevista dalla conciliazione agevolata è maggiore, con la conseguenza che essa deve ritenersi in linea generale **più favorevole** al contribuente.

D'altra parte, la conciliazione agevolata, contrariamente a quella ordinaria, non ammette la compensazione e quindi in certe situazioni si può avere interesse a ricorrervi ed in tal caso è opportuno farne richiesta espressa all'ufficio. Sebbene il legislatore preveda la conciliazione agevolata come "alternativa" alla definizione delle liti pendenti, i due istituti presentano notevoli differenze soprattutto sotto il profilo **sanzionatorio**, in quanto la definizione agevolata comporta l'esclusione *in toto* delle sanzioni e degli interessi oltre alla riduzione dell'imposta, a seconda dei casi, fino al 40%, al 15% o addirittura al 5%.

Pertanto, la conciliazione agevolata potrebbe essere conveniente nel caso in cui si riesca a concordare con l'Ufficio un forte abbattimento dell'imposta idoneo a "compensare" il pagamento della sanzione a 1/18 e degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo nella misura del 3,5%⁶. Tuttavia, nel caso in cui l'infondatezza della pretesa fiscale fosse di semplice riscontro, si potrebbe comunque ricorrere all'istanza di autotutela. A ciò si aggiunga che, mentre nella definizione agevolata l'Agenzia delle Entrate può notificare l'eventuale diniego solo nel caso in cui manchino i presupposti di legge, nella conciliazione giudiziale **il raggiungimento dell'ac-**

⁵ Circ. Agenzia delle Entrate 19.4.2023 n. 9, § 3.

⁶ Quelli previsti dall'art. 20 del DPR 602/73, che in conciliazione sono dovuti al 3,5 % ex art. 6 del DM 21.5.2009.

cordo è rimesso alla volontà delle parti e il contribuente non ha alcun potere coercitivo nei confronti dell'Agenzia delle Entrate.

Non soccorre in proposito la nuova conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria per le liti fino a 50.000 euro, prevista dall'art. 48-bis.1 del DLgs. 546/92.

Da un lato, infatti, il comma 206 richiama espressamente solo la conciliazione fuori udienza e non quella d'ufficio, che si perfeziona con la redazione del processo verbale in udienza, nel quale sono indicate le somme dovute e le modalità di pagamento.

Dall'altro lato, anche a voler ricomprendere nell'ambito della conciliazione agevolata quella proposta dalla Corte di giustizia tributaria, si evidenzia che, nella pratica, l'istituto è scarsamente utilizzato, vuoi perché il giudice solitamente non esercita il potere di iniziativa, vuoi perché gli uffici si dimostrano di regola poco inclini alle conciliazioni in udienza.

Infine, va rilevato che definizione e conciliazione agevolata differiscono anche sotto il profilo della **ripetizione delle somme pagate in eccesso** rispetto a quanto dovuto per la chiusura della pendenza.

Infatti, mentre in sede di definizione non spetta mai il rimborso di quanto pagato in eccesso rispetto al dovuto⁷, nell'ambito della conciliazione agevolata il contribuente ha sempre **diritto al rimborso** di eventuali somme pagate in eccesso rispetto all'accordo conciliativo.

Ciò è stato confermato dalla prassi fiscale, secondo cui, quando in pendenza di giudizio siano state versate somme in eccesso rispetto a quelle concordate, *"in assenza di una espressa preclusione normativa, si ritiene che possa essere riconosciuto il rimborso della differenza"*⁸. Va precisato che il rimborso della differenza spetta anche se le somme siano state versate in pendenza di giudizio nelle mani dell'**agente della riscossione**.

In particolare, quando si perfeziona la conciliazione, le somme versate in pendenza di giudizio all'agente della riscossione sono integralmente

rimborsate, poiché in conciliazione non si computano i versamenti fatti all'agente della riscossione, ma solo quelli fatti all'ente impositore. Sotto questo profilo, dunque, la conciliazione agevolata può essere più conveniente rispetto alla definizione agevolata.

3

La nozione di atto impositivo dopo le Sezioni Unite del 2021

Per previsione espressa la conciliazione agevolata si applica solo alle controversie aventi ad oggetto **atti impositivi in cui è parte l'Agenzia delle Entrate**.

In ciò la conciliazione agevolata si differenzia dalla definizione agevolata, che si applica invece alle controversie tributarie (in senso ampio, compresi gli atti sanzionatori) in cui è parte l'Agenzia delle Entrate o l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

Per comprendere la nozione di atto impositivo, ai fini della conciliazione agevolata, si può richiamare la prassi relativa alla precedente "pace fiscale" del 2018: l'art. 6 del DL 119/2018 limitava infatti la definizione delle liti pendenti agli atti impositivi.

Con circ. 6/2019 l'Agenzia delle Entrate ha specificato che per atti impositivi devono intendersi gli avvisi di accertamento, gli atti di recupero dei crediti d'imposta non spettanti ed ogni altro atto di imposizione che rechi **una pretesa tributaria determinata, con esclusione quindi delle liti aventi ad oggetto dinieghi espressi o taciti di rimborso**.

L'Agenzia delle Entrate ha quindi precisato che rileva la natura sostanziale dell'atto impositivo, a prescindere dal *nomen iuris* utilizzato: sulla base di tale principio è stato considerato atto impositivo anche l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro. Ha inoltre espressamente incluso tra gli atti impugnati anche le

⁷ Pur potendosi scomputare dall'importo dovuto le somme pagate a ogni titolo in pendenza di giudizio.

⁸ Circ. Agenzia delle Entrate 19.4.2023 n. 9, § 4.

iscrizioni a ruolo derivanti da controllo automatizzato e da controllo formale quando il controllo abbia evidenziato maggiori imposte a debito rispetto a quelle dichiarate dal contribuente, negando invece la possibilità di definire in via agevolata ex art. 6 del DL 119/2018 **le iscrizioni a ruolo derivanti da meri omessi versamenti di imposte** dichiarate dal contribuente. In questo caso, secondo l'Agenzia, l'iscrizione a ruolo sarebbe un atto di mera riscossione, come tale non rientrante tra gli atti impositivi. Sul tema è successivamente intervenuta la Cassazione, chiarendo con pronuncia a Sezioni Unite⁹ che l'impugnazione della cartella di pagamento **dà origine a controversia definibile** ex art. 6 del DL 119/2018 anche quando il ruolo deriva da omesso versamento, ossia quando l'Amministrazione finanziaria liquida, in sede di controllo automatizzato ex art. 36-bis del DPR 600/73 e art. 54-bis del DPR 633/72, le imposte calcolate sui dati forniti dallo stesso contribuente.

Infatti, secondo la Cassazione, anche in caso di omesso versamento la cartella di pagamento rappresenta un **atto lesivo**, che la parte potrebbe avere interesse a impugnare ove, per esempio, intendesse **emendare direttamente in contenzioso** la dichiarazione dei redditi, quale dichiarazione di scienza.

L'Agenzia delle Entrate ha, quindi, rivisto la propria posizione ed ha espressamente aderito alla tesi della Cassazione, autorizzando gli uffici a conciliare anche le controversie relative a omessi versamenti¹⁰.

La questione si complica, però, se si considera che, secondo la Cassazione, la definizione della cartella sarebbe ammessa *"quando detta cartella rappresenti il primo ed unico atto col*

quale la pretesa fiscale è comunicata al contribuente, essendo, come tale, impugnabile, ai sensi dell'art. 19 del DLgs. n. 546/1992, non solo per vizi propri, ma anche per motivi attinenti al merito della pretesa impositiva". In caso di controllo automatizzato, però, la cartella di pagamento potrebbe essere stata preceduta da una **comunicazione di irregolarità**, nel qual caso si potrebbe dubitare della possibilità di definire la lite relativa alla cartella di pagamento.

In questa ipotesi, infatti, la cartella potrebbe non essere considerata il primo e unico atto con cui la pretesa fiscale è portata a conoscenza del debitore, con la conseguenza che l'unica lite definibile sarebbe quella eventualmente intentata avverso l'avviso bonario.

Tale scenario, però, non convince, se si considera che gli avvisi bonari non sono atti autonomamente impugnabili e pertanto, in caso di omessa impugnazione, non possono derivare preclusioni per il contribuente¹¹.

Né appare rilevante il fatto che la Cassazione, con orientamento ormai consolidato, abbia riconosciuto che il contribuente ha facoltà di impugnare le *"comunicazioni d'irregolarità rese ai sensi dell'art. 36-bis, terzo comma, che rendano quindi il contribuente destinatario di una pretesa tributaria ben individuata nei termini sopra indicati"*.

Trattandosi, infatti, di **impugnazione facoltativa**, non possono comunque derivare preclusioni per il contribuente in caso di mancata impugnazione, anche se la pretesa contenuta nell'avviso bonario è ben determinata nei confronti del destinatario.

In conclusione, **per definire la lite sulla cartella, sembra irrilevante che la parte abbia ricevuto e impugnato la comunicazione di irregolarità**¹².

⁹ Cass. SS.UU. 25.6.2021 n. 18298, in *Sistema Integrato Eutekne*, commentata da Cissello A. "Definibili le liti su cartelle di pagamento da liquidazione automatica", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 26.6.2021 e Iavagnilio M. "Censurabili vizi di merito per cartelle di pagamento da liquidazione automatica", *ivi*, 6.7.2021.

¹⁰ Circ. Agenzia delle Entrate 19.4.2023 n. 9, § 2.

¹¹ Nonostante la Cassazione, con orientamento ormai consolidato, abbia riconosciuto che il contribuente ha facoltà di impugnare le *"comunicazioni d'irregolarità rese ai sensi dell'art. 36-bis, terzo comma, che rendano quindi il contribuente destinatario di una pretesa tributaria ben individuata nei termini sopra indicati"* (Cass. n. 18298/2021 cit.).

¹² Può accadere che il contribuente abbia impugnato l'avviso di irregolarità e, ricevuta successivamente la cartella di pagamento, abbia presentato ricorso anche avverso quest'ultima, al fine di evitare che essa divenga definitiva. In questo caso, la soluzione di quale sia delle due la lite conciliabile, al di là del rapporto intercorrente dei due giudizi, che non tro-

Ciò che conta, in effetti, è che nel ricorso avverso la cartella di pagamento sia contestata, come chiarito dalla Suprema Corte con altra successiva sentenza¹³, l'iscrizione a ruolo per motivi attinenti alla pretesa fiscale (cd. **vizi di merito**), in aggiunta a eventuali motivi proposti contro la cartella per vizi propri della riscossione¹⁴. Per completezza si evidenzia che anche la lite proposta contro il **solo avviso bonario** rientra tra le liti **conciliabili** in via agevolata, con riduzione a 1/18 della sanzione del 30%¹⁵.

Altro tema è quello degli **atti di riscossione non preceduti**, per un errore della procedura amministrativa, **dall'avviso di accertamento o da altro atto impositivo**.

Si pensi al preavviso di fermo o alla comunicazione di iscrizione ipotecaria non preceduti dalla valida notifica dell'avviso di accertamento. In questo caso, come noto, l'atto della riscossione è invalido: la Cassazione ha infatti affermato che *"l'omissione della notifica di un atto presupposto costituisce un vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato"*¹⁶.

Per far valere la nullità il contribuente ha però l'onere di impugnare l'atto della riscossione

deducendo proprio l'omessa notifica dell'atto presupposto. In questa ipotesi il giudice adito si limita ad accertare la regolare notifica dell'atto presupposto, senza entrare nel merito della pretesa tributaria.

Una lite siffatta appare però difficilmente conciliabile per due motivi: da un lato, il vizio di notifica dell'atto presupposto potrebbe non essere ritenuto un vizio di merito e ciò impedirebbe di accedere alla conciliazione agevolata, dall'altro lato, se in giudizio fosse effettivamente provata l'illegittimità della notifica dell'atto presupposto, la procedura più corretta da seguire per l'ufficio sarebbe quella dell'autotutela¹⁷.

Va poi considerato che, secondo la Cassazione¹⁸, quando il contribuente impugna l'atto della riscossione deducendo l'omessa notifica dell'atto presupposto, il ricorrente ha comunque facoltà di eccepire **motivi di merito**, sanando il vizio di notifica, quando ha interesse a una pronuncia sulla pretesa fiscale.

L'interesse a entrare nel merito, a fronte di un atto nullo, si può configurare, ad esempio, quando l'ente impositore non sia ancora decaduto dal potere di accertamento.

va una soluzione univoca, dovrebbe essere rimessa alla volontà delle parti. Pertanto, a fronte di un accordo che molto probabilmente coinvolgerà il giudizio ad oggetto la cartella di pagamento, il giudizio avverso l'avviso di irregolarità potrebbe essere dichiarato estinto per cessata materia del contendere.

13 Cass. 18.11.2021 n. 35136 in *Sistema Integrato Eutekne*, commentata da Cissello A. "Definizione delle liti esclusa solo con vizi propri della cartella", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 13.12.2021.

14 Sono vizi della cartella, tra l'altro, quelli attinenti alla notifica, sottoscrizione, motivazione della cartella, nonché quelli relativi alla decadenza dell'azione esecutiva ex art. 25 del DPR 602/73 o alla prescrizione del debito.

15 La sanzione da ridurre a 1/18 è quella prevista dall'art. 13 del DLgs. 471/97, mentre non si tiene conto della riduzione a un terzo (in caso di controllo automatizzato) o due terzi (in caso di controllo formale), che spettano solo in caso di acquiescenza all'avviso bonario con pagamento da effettuare entro 30 giorni (art. 2 co. 2 e art. 3 del DLgs. 462/97).

16 Cass. 21.10.2022 n. 31172, in *Sistema Integrato Eutekne*.

17 La lite sulla notifica dell'atto presupposto è comunque definibile in via agevolata secondo le percentuali di legge (100%, 90%, 40%, 15%, 5%), trattandosi di controversia tributaria in cui è parte anche l'ente impositore (convenuto in giudizio per l'accertamento della notifica dell'atto presupposto).

18 Da ultimo Cass. n. 31172/2022 cit.: *"In materia di riscossione delle imposte, atteso che la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza procedimentale di determinati atti, con le relative notificazioni, allo scopo di rendere possibile un efficace esercizio del diritto di difesa del destinatario, l'omissione della notifica di un atto presupposto costituisce un vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato. Poiché tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta, consentita dall'art. 19, comma 3, del DLgs. 31.12.1992 n. 546, di impugnare solo l'atto consequenziale notificatogli (avviso di mora, cartella di pagamento, avviso di liquidazione), facendo valere il vizio derivante dall'omessa notifica dell'atto presupposto, o di impugnare cumulativamente anche quello presupposto (nell'ordine, cartella di pagamento, avviso di accertamento o avviso di liquidazione) non notificato, facendo valere i vizi che inficiano quest'ultimo, per contestare radicalmente la pretesa tributaria spetterà al giudice di merito, interpretando la domanda, verificare la scelta compiuta dal contribuente, con la conseguenza che, nel primo caso, dovrà verificare solo la sussistenza o meno del difetto di notifica al fine di pronunciarsi sulla nullità dell'atto consequenziale (con eventuale estinzione della pretesa tributaria a seconda se i termini di decadenza siano o meno decorsi), nel secondo la pronuncia dovrà riguardare l'esistenza, o no, di tale pretesa"*.

In questo caso si ritiene che la lite sia **conciliabile**, in quanto risultano proposti motivi di merito avverso l'atto impositivo.

4

L'Agenzia delle Entrate deve essere parte in causa entro il 15 febbraio?

Come detto in premessa, la conciliazione agevolata richiede che l'Agenzia delle Entrate sia parte in causa.

Diregola questo avviene quando il ricorso sia stato proposto avverso l'atto impositivo, in quanto il relativo ricorso è presentato contro l'ufficio dell'ente impositore che ha emesso l'atto. Potrebbero sorgere problemi, invece, quando **la controversia concerna un atto della riscossione e, sebbene siano stati sollevati vizi di merito** che rendono la lite conciliabile (per esempio relativi all'iscrizione a ruolo ex art. 36-bis del DPR 600/73 e art. 54-bis del DPR 633/72), il ricorrente proponga il ricorso **solo contro l'agente della riscossione**.

Potrebbe accadere che l'Agenzia delle Entrate intervenga in giudizio, e quindi diventi parte, solo a seguito di chiamata in causa da parte del giudice o su richiesta dello stesso agente della riscossione o per intervento volontario. In tale situazione ci si chiede se, essendo comunque **la lite pendente al 15 febbraio**, sia anche necessario che alla medesima data l'Agenzia delle Entrate sia già parte del giudizio o possa diventarlo successivamente, purché ovviamente la conciliazione con l'ufficio impositore venga sottoscritta entro il 30 settembre. In occasione di altro condono, precisamente quello previsto dall'art. 39 comma 12 del DL 98/2011, la prassi aveva dato rilievo alla na-

tura dei motivi di ricorso proposti dal ricorrente, che dovevano essere di **merito**, facendo quindi riferimento all'ente impositore quale legittimato passivo in linea teorica e non quale parte effettiva del giudizio¹⁹.

La prassi più recente, pronunciandosi specificatamente sulla sola definizione agevolata ex L. 197/2022, ha invece dato importanza alla **qualità formale di parte**²⁰, giungendo ad affermare che l'Agenzia delle Entrate deve essere parte in causa al 1° gennaio 2023²¹.

Ne deriva che **un eventuale intervento in giudizio dell'Agenzia dopo il 1° gennaio 2023 non sarebbe comunque sufficiente per rendere la lite definibile**.

La tesi espressa dalla prassi non sembra però convincente, in quanto, se è vero che la L. 197/2022 richiede che l'Agenzia delle Entrate sia parte in causa ai fini della definizione agevolata, nulla vieta che tale presupposto si verifichi dopo il 1° gennaio 2023, purché l'Agenzia sia parte in causa quando si perfeziona la definizione. A ciò si aggiunga che la tesi fiscale è stata espressa solo ai fini della definizione agevolata e **potrebbe non estendersi alla conciliazione agevolata**, il che potrebbe legittimare il pagamento di sanzioni ridotte a 1/18 anche in esito a una conciliazione perfezionata entro il 30 settembre, con l'Agenzia delle Entrate divenuta parte in causa dopo 15 febbraio 2023. In proposito va considerato che nella conciliazione agevolata non occorre che l'ufficio presti formale assenso alla riduzione delle sanzioni a 1/18, che deriva automaticamente dalla L. 197/2022, in presenza dei presupposti di legge. Il contribuente potrebbe, dunque, valutare di versare la sanzione agevolata in esito alla conciliazione, assumendo il rischio che l'ufficio contesti l'insufficiente pagamento, ma sapendo che l'ipotetica censura non comporta

¹⁹ Circ. Agenzia delle Entrate 24.10.2011 n. 48, § 1.

²⁰ Circ. Agenzia delle Entrate 1.4.2019 n. 6, § 2.2 e circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2, § 4.

²¹ Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 24.4.2023 n. 306, ove è stato affermato che *"Nel caso di specie, ricordato che il ricorso introduttivo della lite che l'istante intende definire è stato notificato al solo agente della riscossione e che, al 1° gennaio 2023, l'Agenzia delle entrate non era parte del conseguente giudizio, né ivi evocata - intervenendovi ai sensi dell'articolo 14 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 solo successivamente - le disposizioni di cui all'articolo 1, commi da 186 a 205, della legge n. 197 del 2022 non possono trovare applicazione"*.

comunque il venir meno della conciliazione, in quanto la sottoscrizione dell'accordo ha efficacia novativa del precedente rapporto, a prescindere dal pagamento delle somme dovute. Pertanto, nell'eventualità in cui l'Agenzia delle Entrate dovesse ritenere che, non essendo parte al 15 febbraio 2023, non si applichi la conciliazione agevolata, **in ogni caso l'accordo sarebbe valido ai fini della conciliazione ordinaria** e il pagamento delle sanzioni nella misura di 1/18 (in luogo del 40% o del 50%) non comporterebbe il venir meno dell'accordo stesso²². Eventualmente, quindi, in caso di pagamento insufficiente, l'ufficio potrebbe irrogare della sanzione del 45% prevista dall'art. 48-ter del DLgs. 546/92²³, che il contribuente potrebbe **impugnare rivendicando il diritto a usufruire della conciliazione agevolata** nei termini della L. 197/2022 e dunque con sanzioni ridotte a 1/18 e pagamento fino a 20 rate.

5

Gli atti con sole sanzioni esclusi dalla conciliazione agevolata

Come detto in esordio, la conciliazione agevolata si applica agli **atti impositivi** in cui è parte in causa l'Agenzia delle Entrate.

I commi da 206 a 212 non regolano espressamente le liti relative ad atti di contestazione o di irrogazione della sanzione, ma ciò non significa che dette liti debbano essere escluse dalla conciliazione agevolata.

Nel silenzio della legge, infatti, quanto meno gli atti che irrogano **sanzioni non collegate al tributo** potrebbero essere definiti in conciliazione con riduzione della sanzione a

1/18, rientrando tra gli atti che contengono una pretesa impositiva.

La prassi fiscale si è però espressa in modo contrario, così argomentando: *"I commi da 206 a 212, diversamente dalla definizione automatica delle liti pendenti, non disciplinano espressamente l'ipotesi di controversia relativa esclusivamente alle sanzioni. Al riguardo, si ritiene che la conciliazione agevolata non sia applicabile alle controversie con oggetto le sole sanzioni in quanto, in tali fattispecie, il beneficio della riduzione delle sanzioni a un diciottesimo del minimo, previsto dal comma 207, rappresenterebbe un abbattimento automatico della sanzione, contrario alla ratio legis"*²⁴.

La posizione fiscale appare però arbitraria: l'abbattimento automatico delle sanzioni è infatti coerente con tutti gli istituti della tregua fiscale. Si consideri, ad esempio, la rottamazione dei ruoli prevista dall'art. 1 commi 231 ss. nell'ambito della quale gli atti sanzionatori sono definibili a zero, con abbattimento integrale della sanzione, come ammesso espressamente dalla stessa prassi amministrativa²⁵.

In realtà sembra più corretto estendere la conciliazione anche agli atti sanzionatori, riconoscendo che detti atti esprimono comunque una pretesa fiscale nei confronti del contribuente e pertanto rientrano nella nozione di atti impositivi, non assumendo alcuna rilevanza la tipologia di atto e l'oggetto della pretesa, purché essa abbia natura fiscale.

D'altra parte, la stessa Agenzia delle Entrate si era soffermata sul tema in occasione dell'introduzione della mediazione tributaria, osservando che l'art. 17-bis comma 1 del DLgs. 546/92 dispone l'applicazione del nuovo istituto alle controversie aventi ad oggetto gli *"atti emessi dall'Agenzia delle entrate"*, quindi con una for-

22 Come chiarito anche dalla prassi, l'intervenuto accordo conciliativo ha efficacia novativa del precedente rapporto (circ. Agenzia delle Entrate 19.4.2023 n. 9, § 4).

23 Dispone l'art. 48-ter: *"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 competente ufficio provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta"*.

24 Circ. Agenzia delle Entrate 19.4.2023 n. 9, § 3.

25 Circ. Agenzia delle Entrate 20.3.2023 n. 6, § 8.1.

mulazione del tutto simile a quella utilizzata dal legislatore per la conciliazione agevolata²⁶. L'Agenzia delle Entrate aveva quindi enucleato tra gli atti che potevano essere oggetto di mediazione anche "il provvedimento che irroga le sanzioni".

Ad ogni modo, stante la prassi fiscale, per la conciliazione delle sanzioni non collegate al tributo valgono le considerazioni esposte nel paragrafo precedente: posto che nella conciliazione agevolata non occorre che l'ufficio presti formale assenso alla riduzione delle sanzioni a 1/18, il contribuente potrebbe formalizzare l'accordo conciliativo entro il 30 settembre e valutare successivamente di versare la sanzione ridotta a 1/18, accettando il rischio che l'ufficio irroghi la sanzione del 45% prevista dall'art. 48-ter del DLgs. 546/92 per inadempimento²⁷. In alternativa, il contribuente potrebbe optare per la definizione agevolata, che si applica pacificamente anche agli atti sanzionatori e prevede l'abbattimento automatico della sanzione non collegata al tributo fino al 15% in caso di soccombenza dell'Agenzia delle Entrate nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale²⁸. Infine, con riferimento agli atti contenenti **sanzioni collegate al tributo**, va considerato anzitutto che esse sono definibili in via agevolata a zero se il tributo è già stato versato o definito anche con modalità diverse dalla definizione agevolata.

Se invece il tributo cui si riferisce la sanzione pecuniaria non fosse già stato versato, ma fosse oggetto di conciliazione, la sanzione (commisurata

all'imposta conciliata) sarebbe ridotta a 1/18. Qualora invece il tributo non fosse stato definito, né fosse conciliato, la prassi fiscale ritiene che le sanzioni collegate al tributo si possano definire in via agevolata come se si trattasse di una lite sul tributo, applicando le percentuali previste dalla legge (100%, 90%, 40%, 15% o 5% della sola imposta, a seconda dei casi)²⁹.

6

Il divieto di conciliazione agevolata su crediti inesistenti

Ulteriore questione aperta è la possibilità di ricorrere alla conciliazione agevolata in caso di controversia relativa ad un **atto di recupero di credito inesistente**³⁰, esclusa dall'Agenzia delle Entrate con chiarimenti forniti in occasione del Telefisco 2021.

Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, infatti, **la conciliazione agevolata non si applicherebbe**, in quanto la preclusione deriverebbe direttamente dall'art. 13 del DLgs 471/97, secondo cui nelle ipotesi di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti "in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472".

La prassi fiscale però è criticabile, in quanto la conciliazione non è paragonabile a una forma di definizione agevolata, anche se gli uffici solitamente riconoscono la possibilità di con-

26 Circ. Agenzia delle Entrate 19.3.2012 n. 9.

27 Sanzione che il contribuente potrebbe impugnare rivendicando il diritto a usufruire della conciliazione agevolata nei termini della L. 197/2022.

28 40% negli altri casi. Se il contribuente ha sempre vinto nei pregressi gradi di giudizio e il processo pende in Cassazione all'1.1.2023, si definisce pagando il 15% delle sanzioni e non il 5% (la definizione al 5% secondo la prassi – circ. Agenzia delle Entrate 20.3.2023 n. 6, § 5.4 – è riservata ai processi in cui si controverte sull'imposta).

29 Gli atti che contengono sanzioni collegate al tributo potrebbero anche essere oggetto anche di autonomia conciliazione agevolata, se vi fosse spazio di discussione tra le parti sull'entità e la tipologia di sanzione applicabile.

30 L'art. 13 co. 5 del DLgs. 471/97 stabilisce che per credito inesistente si intende "il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633".

cludere conciliazioni "a zero"³¹. Pertanto, non si ravvisano ragioni per escludere la conciliazione su crediti inesistenti, dal momento che né l'art. 48 del DLgs. 546/92, né l'art. 1 commi 206 - 212 della L. 197/2022 prevedono limitazioni di sorta per il ricorso alla conciliazione, neanche in caso di frode³².

7

Decadenza dalla conciliazione agevolata e lieve inadempimento

Secondo la regola generale, la **conciliazione giudiziale** si perfeziona con la **sottoscrizione** dell'accordo tra le parti e il **mancato pagamento delle somme** dovute non fa venire meno gli imponibili conciliati, poiché l'intervenuto accordo conciliativo ha efficacia novativa del precedente rapporto.

Tuttavia, ai sensi dell'art. 48-ter del DLgs. 546/92, in caso di mancato pagamento delle somme dovute o di una delle rate, compresa la prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, l'ufficio provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché irroga una **sanzione del 45%** sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.

Le stesse regole si applicano anche alla conciliazione agevolata, con la differenza che il contribuente **decade** dal beneficio della sanzione ridotta a 1/18, in caso di mancato paga-

mento delle somme dovute o di una delle rate, compresa la prima, entro il termine di pagamento della rata successiva (comma 209).

Pertanto, come confermato dalla prassi, in caso di inadempimento tornerebbe applicabile la sanzione al 40% o al 50% del minimo³³.

In conclusione, se il contribuente nella **conciliazione agevolata** non rispetta la scadenza per il pagamento in unica soluzione oppure, in caso di rateazione, non versa la rata entro il termine di pagamento della rata successiva, tornano applicabili le regole ordinarie, il che significa:

- riduzione della sanzione al 40% o 50%, a seconda del grado di giudizio,
- decadenza dal beneficio della rateazione,
- irrogazione della sanzione del 45% sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.

Le conseguenze della violazione sono però temperate dalla disciplina del lieve inadempimento prevista dall'art. 15-ter del DPR 602/73, che si applica alla conciliazione giudiziale per effetto del rinvio disposto dall'art. 48-ter comma 4 del DLgs. 218/97 all'art. 8 del DLgs. 218/97³⁴.

Pertanto, in caso di pagamento in **unica soluzione**, il versamento è comunque valido³⁵ se è effettuato entro 90 giorni dal termine³⁶ o se è effettuato in misura carente, purché per una frazione non superiore al 3% e comunque per un importo non superiore a 10.000 euro. La violazione comporta però l'iscrizione a ruolo della sanzione del 30% per omesso versamento commisurata all'importo non versato o versato in ritardo, a meno che il contribuente, pagando entro 90 giorni, ravveda la violazione.

31 C.M. 18.12.1996 n. 291. Si ritiene inoltre che nella conciliazione agevolata sia sempre applicabile la conciliazione "a zero" (non rileva, trattandosi di istituto speciale, quanto affermato da circ. Agenzia delle Entrate 3.8.2012 n. 33, § 1.4. per la conciliazione ordinaria). Si veda Cissello. A. "Conciliazione giudiziale agevolata (L. 197/2022)", *Schede di Aggiornamento*, 6, 2023, §. 4.4.

32 Si veda Boano A. "Conciliazione preclusa per i crediti inesistenti", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 1.2.2021.

33 Circ. Agenzia delle Entrate 19.4.2023 n. 9, § 4.

34 Circ. Agenzia delle Entrate 29.4.2016 n. 17.

35 E pertanto il contribuente non decade dalla riduzione della sanzione.

36 Circ. Agenzia delle Entrate 29.4.2016 n. 17, § 3.2.2. Nessuna norma prevede che il pagamento di quanto dovuto in unica soluzione o dell'ultima rata debba essere fatto entro 90 giorni. Lo afferma però la prassi: "Con riguardo al versamento delle somme dovute in unica soluzione, non potendosi configurare una scadenza successiva, si precisa che il termine entro cui tale versamento potrebbe essere effettuato senza dar luogo all'iscrizione a ruolo è quello di 90 giorni dalla scadenza. Ciò si desume dalla previsione contenuta nell'art. 15-ter, comma 6, del d.P.R. n. 602 del 1973 relativamente al termine per il pagamento del ravvedimento operoso".

Allo stesso modo, in caso di **pagamento rateale**, non si decade dal beneficio della rateazione e non è irrogata la sanzione del 45%, qualora il pagamento di una rata, compresa la prima, venga eseguito entro il termine di pagamento della rata successiva o sia effettuato in misura carente³⁷.

Anche in questo caso, però, occorre ravvedere la violazione entro il termine della rata successiva, pena l'iscrizione a ruolo della sanzione del 30%. La disciplina del lieve inadempimento, pacifi-

camente applicabile alla conciliazione ordinaria, in assenza di disposizioni incompatibili con L. 197/2022, **sembra applicabile anche alla conciliazione agevolata**.

Pertanto, se il contribuente versa gli importi dovuti in unica soluzione entro 90 giorni dal termine, non decade dal beneficio della sanzione ridotta a 1/18, né dal beneficio della rateazione, fermo restando che il ritardo nel versamento deve essere ravveduto, pena l'iscrizione a ruolo della sanzione del 30%³⁸.

37 Anche in questo caso il contribuente non decade dalla riduzione della sanzione ad 1/18, purché il pagamento carente avvenga per una frazione non superiore al 3% e comunque non superiore a 10.000 euro.

38 Analoghe conclusioni valgono per il caso di pagamento rateale.