



Divisione Contribuenti

*Direzione Centrale Persone Fisiche,
Lavoratori Autonomi ed Enti non Commerciali*

Roma, 19 aprile 2023

OGGETTO: *Conciliazione agevolata delle controversie tributarie – Articolo 1, commi da 206 a 212, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023)*

INDICE

PREMESSA	3
1. Cenni sulla conciliazione “fuori udienza”	4
2. Presupposti ed ambito di applicazione della conciliazione agevolata	7
3. Oggetto e perfezionamento della conciliazione agevolata. Riduzione delle sanzioni.....	10
4. Modalità di pagamento e decadenza	13

Premessa

I commi da 206 a 212 dell'articolo 1, legge 29 dicembre 2022, n. 197 (di seguito: "*legge di bilancio 2023*"), prevedono, in alternativa alla definizione automatica di cui ai commi da 186 a 205, 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 e l'ulteriore vantaggio di un'ampia rateazione degli importi dovuti.

Ai sensi del comma 206, 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 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546»*.

Con il decreto legge 30 marzo 2023, n. 34, in vigore dal 31 marzo 2023, per il quale è iniziato l'*iter* di conversione, sono stati operati interventi nell'ambito delle misure riguardanti gli istituti definitori di cui alla legge di bilancio 2023.

Alcuni interventi interessano la disciplina della conciliazione agevolata di cui ai commi da 206 a 212 della *legge di bilancio 2023*.

In particolare, l'articolo 17, comma 2, del decreto legge n. 34 del 2023, prevede che *«Sono definibili ai sensi dell'articolo 1, commi da 206 a 211, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, 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.»* e il successivo articolo 20, comma 1, lett. f), sostituisce al comma 206 le parole *«30 giugno 2023»* con le parole *«30 settembre 2023»*.

Di seguito, pertanto, il riferimento sarà ai nuovi termini disposti con il decreto legge n. 34 del 2023, eventuali modifiche normative saranno prontamente portate a conoscenza degli uffici.

L'articolo 23 del decreto legge n. 34 del 2023, infine, in caso di adesione alle definizioni agevolate previste dalla *legge di bilancio 2023*, commi da 153 a 158 e da 166 a 252, 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, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74.

Con la circolare n. 2/E del 27 gennaio 2023 è stato fornito un quadro generale dell'istituto della conciliazione agevolata; con il presente documento di prassi si forniscono ulteriori chiarimenti in ordine all'ambito di applicazione nonché indicazioni relative ad alcuni profili procedurali.

1. Cenni sulla conciliazione “fuori udienza”

Il comma 206 prevede la possibilità di definire la controversia sottoscrivendo un accordo conciliativo ai sensi dell'articolo 48 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (di seguito: “*articolo 48*”).

L'*articolo 48* disciplina la conciliazione fuori udienza¹, istituto novellato dalla riforma del processo tributario di cui al decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, e per il quale sono state fornite indicazioni con la circolare n. 38/E del 29 dicembre 2015.

La norma dispone, al comma 1, che «*se in pendenza del giudizio le parti raggiungono un accordo conciliativo, presentano istanza congiunta sottoscritta personalmente o dai difensori per la definizione totale o parziale della controversia*».

¹ In particolare, ai sensi dell'*articolo 48*, «*1. Se in pendenza del giudizio le parti raggiungono un accordo conciliativo, presentano istanza congiunta sottoscritta personalmente o dai difensori per la definizione totale o parziale della controversia.*

2. Se la data di trattazione è già fissata e sussistono le condizioni di ammissibilità, la commissione pronuncia sentenza di cessazione della materia del contendere. Se l'accordo conciliativo è parziale, la commissione dichiara con ordinanza la cessazione parziale della materia del contendere e procede alla ulteriore trattazione della causa.

3. Se la data di trattazione non è fissata, provvede con decreto il presidente della sezione.

4. La conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo di cui al comma 1, nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. L'accordo costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente.».

Nella richiamata circolare n. 38/E del 2015, par. 1.11.2, si è precisato che si tratta di una «*proposta di conciliazione alla quale l'altra parte abbia previamente aderito*» che ciascuna delle parti è legittimata a depositare in giudizio, di primo o di secondo grado, ai fini della definizione della controversia.

È stato, altresì, chiarito che «*La nuova disposizione non fissa un termine per il deposito dell'accordo di conciliazione, che invece la pregressa disciplina individuava nella data di trattazione in camera di consiglio o di discussione in pubblica udienza del giudizio di primo grado. Ciononostante, si ritiene che un limite temporale sia comunque rappresentato dal momento in cui la causa è trattenuta in decisione, superato il quale apparirebbe vanificato lo scopo deflattivo del contenzioso a cui è preordinata la conciliazione. Pertanto, il deposito della proposta preconcordata deve avvenire non oltre l'ultima udienza di trattazione, in camera di consiglio o in pubblica udienza, del giudizio di primo o di secondo grado.*».

Ai sensi del comma 2 dell'articolo 48, se sussistono le condizioni di ammissibilità della conciliazione, il giudice dichiara la cessazione della materia del contendere, che può essere anche parziale ove l'accordo riguardi solo una parte della pretesa erariale e, in tal caso, si procederà alla trattazione della causa in ordine alle questioni ancora in contestazione².

² Come precisato nella circolare n. 38/E, «*La norma stabilisce nel dettaglio le modalità con cui è dichiarata la cessata materia del contendere, nel senso che:*

- *se non è stata ancora fissata la data dell'udienza di trattazione, provvede il presidente della sezione con decreto;*

- *se invece è già stata fissata l'udienza di trattazione, provvede la commissione tributaria, provinciale o regionale, con sentenza, se la conciliazione è totale, oppure con ordinanza, se la conciliazione è parziale (in quest'ultimo caso la sentenza sarà infatti adottata al termine del giudizio di merito per le questioni che non sono state oggetto di conciliazione).*

La locuzione "condizioni di ammissibilità" [...] allude al potere di sindacato di legittimità del giudice, che può accertare la regolarità della proposta conciliativa e l'assenza di cause di inammissibilità previste dalla legge (ad esempio, ammissibilità del ricorso introduttivo, imposte rientranti nella giurisdizione tributaria, sussistenza del potere di conciliare, ecc.).».

Il comma 4 dell'articolo 48, infine, dispone che «*La conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo di cui al comma 1, nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento*»³.

Ai sensi del successivo articolo 48-ter del d.lgs. n. 546 del 1992, rubricato «*Definizione e pagamento delle somme dovute*»⁴, la conciliazione comporta la riduzione delle sanzioni amministrative applicabili al quaranta, oppure al cinquanta per cento del minimo previsto dalla legge, a seconda che l'accordo si perfezioni nel corso del primo o del secondo grado di giudizio.

L'accordo raggiunto, avente efficacia novativa del precedente rapporto, può essere eseguito anche mediante versamenti in forma rateale, secondo le modalità stabilite per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del decreto legislativo 19

³ Come specificato nella circolare n. 38/E del 2015, par. 1.11.2, l'istanza deve contenere:

- «- l'indicazione della commissione tributaria adita;
- i dati identificativi della causa, anche con riferimento all'Ufficio dell'Agenzia e al contribuente parti in giudizio;
- la manifestazione della volontà di conciliare, con indicazione degli elementi oggetto della proposta conciliativa ed i relativi termini economici;
- la liquidazione delle somme dovute in base alla conciliazione (ovvero, per le conciliazioni intervenute nell'ambito di controversie aventi ad oggetto operazioni catastali, gli elementi che individuano esattamente i termini dell'accordo conciliativo, quali l'indicazione del classamento o della rendita catastale rideterminati);
- la motivazione delle ragioni che sorreggono la conciliazione;
- l'accettazione incondizionata del ricorrente di tutti gli elementi della proposta nonché delle somme liquidate;
- la data, la sottoscrizione del titolare dell'Ufficio e la sottoscrizione del contribuente o, nei casi in cui vi sia obbligo di assistenza tecnica, anche del difensore. Si precisa che, in presenza di difensore, deve essere espressamente conferito nella procura il potere di conciliare e transigere la controversia».

⁴ In dettaglio, il citato articolo 48-ter del d.lgs. n. 546 del 1992, dispone che «1. Le sanzioni amministrative si applicano nella misura del quaranta per cento del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento della conciliazione nel corso del primo grado di giudizio e nella misura del cinquanta per cento del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento nel corso del secondo grado di giudizio.

2. Il versamento delle somme dovute ovvero, in caso di rateizzazione, della prima rata deve essere effettuato entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo conciliativo di cui all'articolo 48 o di redazione del processo verbale di cui agli articoli 48-bis e 48-bis.1.

3. 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.

4. Per il versamento rateale delle somme dovute si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218».

giugno 1997, n. 218⁵, e costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore. Il mancato pagamento delle somme dovute dal contribuente legittima l'ufficio al recupero dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni, e all'applicazione della sanzione, maggiorata, prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

2. Presupposti ed ambito di applicazione della conciliazione agevolata

La conciliazione agevolata, ai sensi del comma 206, è applicabile, in alternativa alla definizione agevolata delle controversie tributarie di cui ai commi da 186 a 205, alle liti pendenti al 1° gennaio 2023 (data di entrata in vigore della *legge di bilancio 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. Come anticipato, l'articolo 17, comma 2, del decreto legge n. 34 del 2023, in corso di conversione, ha esteso l'applicabilità della conciliazione agevolata alle controversie pendenti al 15 febbraio 2023 innanzi alle corti di giustizia tributaria di primo e di secondo grado.

Di conseguenza, alle liti instaurate con ricorsi notificati tra il 2 gennaio 2023 e il 15 febbraio 2023, aventi ad oggetto atti impositivi, in cui è parte l'Agenzia delle entrate, è applicabile unicamente la definizione agevolata mediante conciliazione agevolata e non anche la definizione automatica di cui ai commi da 186 a 205.

Con riferimento alla pendenza della lite si ritiene sufficiente che, alla data indicata dal legislatore, sia stata effettuata la notifica del ricorso a controparte. Per la definizione della lite mediante conciliazione agevolata, pertanto, non è richiesto che al 15 febbraio 2023 ricorra anche l'ulteriore presupposto della costituzione in giudizio, che dovrà comunque essere effettuata nei termini di legge.

⁵ In particolare, ai sensi dell'articolo 8, comma 2, del d.lgs. n. 218 del 1997, il pagamento rateale è ammesso «in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di sedici rate trimestrali se le somme dovute superano i cinquantamila euro».

Con riferimento alle controversie aventi ad oggetto atti impositivi che al 15 febbraio 2023 risultino in fase di reclamo/mediazione, decorsi i novanta giorni previsti dal comma 2 dell'articolo 17-*bis*, d.lgs. n. 546 del 1992, al ricorrente costituitosi in giudizio non è preclusa la possibilità di effettuare una proposta di conciliazione agevolata della lite ai sensi del comma 206 e seguenti della *legge di bilancio 2023*.

Si precisa, inoltre, che, ai fini della pendenza della lite innanzi alle corti di giustizia tributaria di secondo grado, è necessario che l'appello al 15 febbraio 2023 sia stato notificato alla controparte, non essendo sufficiente la mera pendenza del termine per impugnare la pronuncia di primo grado.

Con riferimento alla possibilità di sottoscrivere la conciliazione agevolata, non rileva, invece, la circostanza che la proposta conciliativa sia stata presentata prima dell'entrata in vigore della legge di bilancio 2023, sempreché l'accordo venga sottoscritto successivamente e, comunque, entro il 30 settembre 2023⁶.

Con riguardo all'ambito di applicazione, a differenza della definizione agevolata delle liti di cui ai commi da 186 a 205, come espressamente disposto dal comma 206 l'istituto interessa le controversie relative ad atti impositivi in cui è parte l'Agenzia delle entrate⁷.

In occasione di precedenti definizioni aventi ad oggetto controversie relative ad atti impositivi, nei documenti di prassi⁸, si è precisato che il riferimento

⁶ L'articolo 20, comma 1, lett. f), del decreto legge n. 34 del 2023, in corso di conversione, ha sostituito il termine del 30 giugno 2023, contenuto nel comma 206, con il termine del 30 settembre 2023.

⁷ Con circolare n. 2/E del 2023, è stato specificato che «*La disposizione non riguarda invece le liti concernenti il recupero di crediti tributari sorti in uno Stato estero, in applicazione della direttiva 2010/24/UE o degli accordi o convenzioni bilaterali o multilaterali ratificati dall'Italia che prevedono assistenza reciproca alla riscossione, in quanto trattasi di tributi amministrati da un altro Stato, rispetto ai quali l'Agenzia delle entrate non è ente creditore.*

Per espressa previsione normativa il comma 210 stabilisce che sono escluse le controversie concernenti, anche solo in parte, le risorse proprie tradizionali dell'Unione europea, l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione e quelle concernenti le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato.».

⁸ Si fa riferimento, in particolare, alla circolare n. 6/E del 1° aprile 2019 e alla circolare n. 10/E del 15 maggio 2019 relative alla definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti di cui all'articolo 6 del decreto legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136. In particolare, nella circolare n. 6/E del 2019 si è rilevato che, ad esempio, «*una vertenza che riguardi esclusivamente la spettanza di un'agevolazione non può essere definita, in quanto in essa non si fa questione di una somma pretesa dall'Agenzia delle entrate, in base alla quale determinare il quantum*

è ad avvisi di accertamento, atti di recupero dei crediti d'imposta non spettanti e ogni altro atto di imposizione che rechi una pretesa tributaria qualificata.

Devono, pertanto, considerarsi escluse dalla conciliazione agevolata sia le liti vertenti sui dinieghi espressi o taciti di rimborso sia quelle aventi ad oggetto atti che non recano una pretesa tributaria qualificata o che risultano essere atti di mera riscossione.

Come precisato con circolare n. 6/E del 2019, *«Occorre tuttavia evidenziare che, ai fini della definizione, rileva la natura sostanziale dell'atto impugnato, che prescinde dal "nomen iuris" utilizzato nella specie. In tal senso si è espressa la Corte di cassazione con riferimento all'avviso di liquidazione dell'imposta di registro, volto a far valere "per la prima volta nei confronti del contribuente una pretesa fiscale maggiore di quella applicata al momento della richiesta di registrazione" (Cass. 6 ottobre 2010, n. 20731)».*

Con particolare riferimento ai giudizi aventi ad oggetto la cartella con cui viene comunicato al contribuente l'esito del controllo automatizzato della dichiarazione ai sensi dell'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e dell'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in base alle indicazioni della prassi e ad un consolidato orientamento della Corte di cassazione⁹ tali atti erano qualificati come di mera riscossione quando ricognitivi di quanto indicato dal contribuente nella dichiarazione.

dovuto per la definizione agevolata.»; con la conseguenza che «le controversie aventi ad oggetto le agevolazioni sono definibili soltanto allorché l'Agenzia delle entrate, con l'atto impugnato, non si sia limitata a negare o a revocare il beneficio, ma abbia contestualmente accertato e richiesto anche il tributo o il maggior tributo dovuto. Ovviamente la definizione riguarderà solo la pretesa e non l'agevolazione in astratto.».

⁹ In tal senso la circolare n. 6/E del 2019, par. 2.3.4. La medesima posizione era stata assunta, con riguardo ad analoghi istituti definitivi, ad esempio, con la circolare n. 12/E del 21 febbraio 2003, par. 11.3.4 e 11.3.5, relativa alla definizione agevolata delle liti fiscali di cui all'articolo 16 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, e con la circolare n. 48/E del 24 ottobre 2011, di commento alla chiusura delle liti fiscali minori di cui all'articolo 39 del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111. Tra le pronunce del giudice di legittimità si cita l'ordinanza 24 dicembre 2020, n. 29552.

Al riguardo, tuttavia, si ritiene che si debba tener conto del principio di diritto affermato dalle sezioni unite nella sentenza 25 giugno 2021, n. 18298.

Con tale sentenza le sezioni unite della Corte di cassazione, pronunciando sull'articolo 6 del decreto legge n. 119 del 2018, hanno condiviso il diverso orientamento della giurisprudenza di legittimità che, ai fini della definizione agevolata delle controversie, riteneva più estesa la nozione di atto impositivo.

La Suprema Corte ha statuito che *«l'impugnazione della cartella di pagamento, con la quale l'Amministrazione finanziaria liquida, in sede di controllo automatizzato, ex art. 36 bis del d.P.R. n. 600/1973, le imposte calcolate sui dati forniti dallo stesso contribuente, dà origine a controversia definibile in forma agevolata, ai sensi dell'art. 6 del d.l. n. 119/2018, come convertito, con modificazioni, dalla l. n. 136/2018, 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 d. lgs. n. 546/1992, non solo per vizi propri, ma anche per motivi attinenti al merito della pretesa impositiva»*¹⁰.

Il principio affermato dalle sezioni unite è stato confermato dalle successive pronunce della Suprema Corte (tra le altre, Cass. 16 febbraio 2023, n. 4997; 8 febbraio 2023, n. 3805; 15 marzo 2022, n. 8290; 27 gennaio 2022, n. 2372; 1° dicembre 2021, n. 37691; 17 novembre 2021, n. 34932; 29 ottobre 2021, n. 30704).

3. Oggetto e perfezionamento della conciliazione agevolata. Riduzione delle sanzioni

Il comma 211 precisa che alla conciliazione agevolata si applica, in quanto compatibile, l'articolo 48 relativo alla conciliazione fuori udienza.

Tale richiamo consente di valorizzare le esperienze maturate e le indicazioni di prassi relative alla disciplina ordinaria della conciliazione.

¹⁰ Benché la controversia oggetto del giudizio si riferisse all'articolo 6, del d.l. n. 119 del 2018, le sezioni unite hanno espressamente rilevato, tra l'altro, che la definizione delle liti tributarie pendenti di cui all'articolo 6 si pone *«in termini di sostanziale continuità con le precedenti disposizioni di cui: all'art. 2-quinquies del d.l. 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, dalla l. 30 novembre 1994, n. 656; all'art. 16 della l. 27 dicembre 2002, n. 289; all'art. 39, comma 12, del d.l. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla l. 15 luglio 2011, n. 111»*.

Gli uffici, come di consueto, sono chiamati a una valutazione attenta della sussistenza dei presupposti per addivenire alla conciliazione in base alla situazione di fatto e di diritto propria di ciascuna fattispecie, tenendo conto del grado di sostenibilità della pretesa e degli effetti ulteriori che la definizione conciliativa è idonea a produrre¹¹.

Come anticipato, ciascuna delle parti può depositare innanzi alle corti di giustizia tributaria, non oltre l'ultima udienza di trattazione, una proposta di conciliazione alla quale l'altra parte abbia previamente aderito al fine di ottenere la declaratoria di estinzione del giudizio, totale o parziale, per cessazione della materia del contendere.

Si è, inoltre, ammessa la possibilità di sottoscrivere conciliazioni agevolate sulla base di proposte presentate prima della entrata in vigore della legge di bilancio 2023. Con riferimento, invece, alle controversie non ancora interessate da un procedimento conciliativo, è opportuno che la proposta sia formulata in tempo

¹¹ Si precisa che l'articolo 23 del decreto legge n. 34 del 2023, in corso di conversione, in caso di adesione alle definizioni agevolate previste dalla legge di bilancio 2023, tra le quali è compresa la conciliazione agevolata, ha introdotto una "*Causa speciale di non punibilità dei reati tributari*" in relazione ai seguenti reati tributari:

- 1) omesso versamento di ritenute dovute o certificate di cui all'art. 10-bis, del d.lgs. n. 74 del 2000;
- 2) omesso versamento dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila di cui all'art. 10-ter, del d.lgs. n. 74 del 2000;
- 3) indebita compensazione di crediti non spettanti per un importo annuo superiore a cinquantamila euro di cui all'art. 10-quater, comma 1, del d.lgs. n. 74 del 2000.

Si riporta il testo del suddetto articolo 23, in corso di conversione: *«1. I reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, non sono punibili quando le relative violazioni sono correttamente definite e le somme dovute sono versate integralmente dal contribuente secondo le modalità e nei termini previsti dall'articolo 1, commi da 153 a 158 e da 166 a 252, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, purché le relative procedure siano definite prima della pronuncia della sentenza di appello.*

2. Il contribuente dà immediata comunicazione, all'Autorità giudiziaria che procede, dell'avvenuto versamento delle somme dovute o, in caso di pagamento rateale, del versamento della prima rata e, contestualmente, informa l'Agenzia delle entrate dell'invio della predetta comunicazione, indicando i riferimenti del relativo procedimento penale.

3. Il processo di merito è sospeso dalla ricezione delle comunicazioni di cui al comma 2, sino al momento in cui il giudice è informato dall'Agenzia delle entrate della corretta definizione della procedura e dell'integrale versamento delle somme dovute ovvero della mancata definizione della procedura o della decadenza del contribuente dal beneficio della rateazione.

4. Durante il periodo di cui al comma 3 possono essere assunte le prove nei casi previsti dall'articolo 392 del codice di procedura penale.».

utile per consentire l'espletamento dell'istruttoria e addivenire alla conclusione dell'eventuale accordo entro il termine fissato dalla legge.

Come chiarito con circolare 2/E del 2023, è ammessa la conciliazione parziale della controversia allorché l'accordo interessi una parte dell'atto impositivo impugnato.

In ipotesi di sottoscrizione di un accordo di conciliazione parziale, si ritiene preclusa la possibilità di una successiva adesione alla definizione automatica di cui ai commi da 186 a 205 in relazione alla parte di pretesa tributaria rimasta in contestazione. Ciò in ragione della formulazione testuale del comma 206, che prevede la possibilità di definire le liti mediante la sottoscrizione di un accordo conciliativo agevolato *«In alternativa alla definizione agevolata di cui ai commi da 186 a 205»*.

Tale alternatività opera soltanto con riferimento a ciascun atto impositivo impugnato, pertanto, in ipotesi di ricorso avente ad oggetto più atti si ritiene consentito definire in conciliazione uno o più atti impositivi della causa e mediante la definizione di cui ai commi da 186 a 205 gli altri atti¹².

La conciliazione agevolata si perfeziona, come di consueto, con la sottoscrizione dell'accordo, momento in cui si formalizza l'incontro di volontà tra Amministrazione e contribuente, e comporta uno speciale abbattimento delle sanzioni, atteso che, ai sensi del comma 207, *«In deroga a quanto previsto dall'articolo 48-ter, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, all'accordo conciliativo di cui al comma 206 del presente articolo si applicano le sanzioni ridotte a un diciottesimo del minimo previsto dalla legge, gli interessi e gli eventuali accessori.»*.

I commi da 206 a 212, diversamente dalla definizione automatica delle liti pendenti, non disciplinano espressamente l'ipotesi di controversia relativa

¹² Si ricorda che l'articolo 17, comma 2, del decreto legge n. 34 del 2023, in corso di conversione, consente di definire con l'accordo conciliativo di cui al comma 206, e non anche con la definizione agevolata di cui ai commi da 186 a 202, le liti instaurate con ricorsi notificati tra il 2 gennaio 2023 e il 15 febbraio 2023, aventi ad oggetto atti impositivi, in cui è parte l'Agenzia delle entrate.

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*.

Con riferimento alla regolazione delle spese di giudizio, si richiama il disposto dall'articolo 15, comma 2-*octies*, del d.lgs. n. 546 del 1992, che prevede che «*Se è intervenuta conciliazione le spese si intendono compensate, salvo che le parti stesse abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione*».

Infine, come precisato al paragrafo 1, ai sensi del comma 2 dell'*articolo 48*, se ricorrono le condizioni di ammissibilità della conciliazione fuori udienza, il giudice dichiara la cessazione, totale o parziale, della materia del contendere.

4. Modalità di pagamento e decadenza

Il comma 208, attraverso un richiamo espresso, in analogia con l'articolo 48-*ter* del d.lgs. n. 546 del 1992 e con l'articolo 8 del d.lgs. n. 218 del 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, nonché l'obbligo di versare le rate successive alla prima «*entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo al pagamento della prima rata. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi legali calcolati dal giorno successivo al termine per il versamento della prima rata*».

Il pagamento rateale, secondo le previsioni del medesimo comma 208, può essere effettuato in un numero di rate più esteso, atteso che è consentita la dilazione in un massimo di venti rate trimestrali di pari importo. È espressamente esclusa la compensazione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Si ricorda che dagli importi dovuti a titolo di conciliazione vanno computate in diminuzione le eventuali somme versate dal contribuente a titolo di iscrizione

provvisoria. Al riguardo, si precisa che, qualora le somme già versate in pendenza del giudizio siano di ammontare superiore rispetto a quanto dovuto per la conciliazione agevolata, in assenza di una espressa preclusione normativa¹³, si ritiene che possa essere riconosciuto il rimborso della differenza¹⁴.

Il successivo comma 209 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 di cui al comma 207, e dispone che, al ricorrere di tale ipotesi, l'ufficio competente provveda *«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»*¹⁵.

Più specificamente, l'intervenuto accordo conciliativo ha efficacia novativa del precedente rapporto, con la conseguenza che il mancato pagamento delle somme dovute dal contribuente conduce alla iscrizione a ruolo del nuovo credito derivante dall'accordo stesso e all'applicazione del conseguente regime sanzionatorio per l'omesso versamento.

La decadenza, prevista dal comma 209, 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 del d.lgs. n. 546 del 1992, ovvero il quaranta per cento del minimo previsto dalla legge,

¹³ La definizione automatica delle controversie tributarie di cui commi da 186 a 205, nonché la rinuncia agevolata dei giudizi pendenti in Cassazione di cui ai commi da 213 a 218, prevedono espressamente che non si dà luogo alla restituzione delle somme già versate, ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione stessa.

¹⁴ Con circolare del Ministero finanze n. 235 dell'8 agosto 1997, par. 4, rubricato *«Restituzione di somme già versate»*, è stato evidenziato che, per effetto della novella di cui all'articolo 14, comma 1, del d.lgs. n. 218 del 1997, *«Il testo del riformulato art. 48 non contiene più la disposizione secondo la quale la conciliazione non dà, comunque, luogo alla restituzione delle somme già versate all'ente impositore»*.

¹⁵ Come precisato nella circolare n. 38/E del 2015, *«Con riferimento alle controversie aventi ad oggetto avvisi di accertamento esecutivi, emessi ai sensi dell'articolo 29 del DL n. 78 del 2010 [...] il recupero delle somme non versate a seguito della conciliazione va effettuato mediante l'intimazione ad adempiere al pagamento, prevista dalla medesima norma»*.

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 del d.lgs. n. 471 del 1997, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.

Le direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle direzioni provinciali e dagli uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Ernesto Maria Ruffini

(firmato digitalmente)