

*Studio Associato di Dottori Commercialisti  
Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi  
Dott. Mauro Bottega  
Dott. Alessandro Michetti  
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana  
Dott. Linda Gazzillo  
Dott. Piero Albani  
Dott. Giovanni Cottini

Bergamo, 14 gennaio 2019

AI SIGNORI CLIENTI

LORO SEDI

**CIRCOLARE DI AGGIORNAMENTO N. 2/2019**

**IL “DECRETO COLLEGATO ALLA LEGGE DI BILANCIO 2019”**

**PRIMA PARTE**

Il D.L. n. 119 del 23.10.2018 (cosiddetto “Decreto collegato alla legge di bilancio 2019”), in vigore dal 24.10.2018, è stato convertito nella Legge n. 136 del 17.12.2018, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 293 del 18.12.2018, in vigore dal 19.12.2018. La presente circolare di Studio riporta una panoramica generale delle principali disposizioni aventi rilevanza fiscale introdotte dal citato decreto.

**NOVITA’ IN MATERIA DI DEFINIZIONI FISCALI**

**1. SANATORIA DEGLI ERRORI FORMALI (art. 9)**

L’art. 9 del DL 119/2018, il cui testo è stato radicalmente mutato in sede di conversione del decreto, prevede una sanatoria degli errori formali commessi sino al 24.10.2018, che però allo stato attuale presenta ancora molti dubbi interpretativi.

La regolarizzazione avviene attraverso il versamento di un importo pari a 200 euro per ciascun periodo d’imposta. Il relativo versamento deve essere eseguito in 2 rate di pari importo entro il 31 maggio 2019 e il 2 marzo 2020. Oltre a ciò, è necessario rimuovere l’irregolarità o l’omissione.

Dalla regolarizzazione sono escluse le violazioni contenute in atti di contestazione o di irrogazione delle sanzioni divenuti definitivi (per mancata impugnazione o per formazione del giudicato) alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto.

Le modalità di attuazione della norma saranno dettate da un provvedimento dell’Agenzia delle Entrate.

*Studio Associato di Dottori Commercialisti  
Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi  
Dott. Mauro Bottega  
Dott. Alessandro Michetti  
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana  
Dott. Linda Gazzillo  
Dott. Piero Albani  
Dott. Giovanni Cottini

Nonostante sul punto sia lecito nutrire dubbi, l'ampia formulazione normativa indurrebbe ad affermare che possano essere sanate anche le violazioni di tributi diversi da quelli gestiti dall'Agenzia delle Entrate.

***Violazioni oggetto di sanatoria***

In base all'art. 9, comma 1, del D.L. 119/2018, sono sanabili le *“irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti di natura formale, che non rilevano sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, dell’IVA e dell’IRAP e sul pagamento di tributi”*.

Espressamente, al comma 5 si prevede che *“la procedura non può essere esperita dai contribuenti per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato”*.

Vista l'esclusione del comma 5, non possono essere sanate le irregolarità commesse in merito al quadro RW, inclusa la mancata compilazione dello stesso (art. 5 del D.L. 167/90). Inoltre, non possono essere definite le violazioni che incidono sulla determinazione della base imponibile o sul versamento del tributo, come ad esempio:

- l'omessa o infedele dichiarazione dei redditi, IVA o del sostituto d'imposta, e lo stesso dicasi per la dichiarazione infedele;
- le violazioni sulla fatturazione e sulla registrazione di operazioni imponibili ai fini IVA;
- le violazioni da tardivo oppure omesso versamento di tributi, o sull'indebita compensazione.

La portata del comma 1 induce a sostenere che tutte le altre violazioni possano essere oggetto di sanatoria, anche se in sede di provvedimento attuativo l'Agenzia delle Entrate potrebbe ritenere di specificare quali fattispecie sanzionatorie possano rientrarvi. Non dovrebbe essere messa in discussione la sanabilità di tutte le violazioni rientranti nell'art. 8 del D.Lgs. 471/97, relativo alle violazioni dichiarative che non hanno riflesso sull'imposta, punite con la pena fissa da 250,00 a 2.000,00 euro. Del pari, dovrebbero rientrare le sanzioni connesse ad obblighi comunicativi da assolvere all'interno della dichiarazione: si pensi alla comunicazione delle minusvalenze, ai costi *black list*, agli interpelli e così via. Lo stesso può dirsi per le violazioni dichiarative diverse dall'art. 8 del D.Lgs. 471/97 che non hanno riflessi sostanziali, come la dichiarazione omessa dalla quale non emergono imposte, punita in misura fissa e non proporzionale, o la dichiarazione tardiva/omessa imputabile all'intermediario abilitato.

In uguale misura, dovrebbero essere sanabili le violazioni inerenti ai vari obblighi comunicativi previsti

## *Studio Associato di Dottori Commercialisti Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi  
Dott. Mauro Bottega  
Dott. Alessandro Michetti  
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana  
Dott. Linda Gazzillo  
Dott. Piero Albani  
Dott. Giovanni Cottini

dalla legge tributaria, come la comunicazione delle liquidazioni IVA, dei dati delle fatture, le comunicazioni degli operatori finanziari e le dichiarazioni di inizio, variazione e fine attività ai fini IVA. Vista l'entità delle sanzioni applicabili nelle fattispecie di cui sopra, la definizione, al costo di 200,00 euro per periodo d'imposta, parrebbe molto conveniente.

Infine, vi sono altre irregolarità, infrazioni o inosservanze di obblighi che non hanno come conseguenza l'irrogazione di una sanzione, ma il mancato accesso ad un beneficio fiscale o la mancata erogazione di un rimborso. In tali casi, si ritiene che, data l'ampiezza della formulazione dell'art. 9 comma 1, dette violazioni potrebbero essere suscettibili di sanatoria, ancorché soggette alla *remissione in bonis* di cui all'art. 2 comma 1 del D.L. 16/2012.

Seguendo questa tesi, pagando 200,00 euro per periodo d'imposta, si potrebbe sanare la mancata indicazione in dichiarazione, nel quadro RU, dei crediti d'imposta istituiti dalla legislazione speciale, quand'anche la legge ne prescriva l'indicazione a pena di decadenza, o gli errori materiali commessi nella compilazione della dichiarazione, ad esempio l'aver barrato, per errore (non necessariamente per scelta poi soggetta a ripensamento) l'opzione per la compensazione in luogo di quella per il rimborso.

### **2. DEFINIZIONE DEI PROCESSI VERBALI DI CONSTATAZIONE (art. 1)**

Le verifiche fiscali poste in essere dall'Agenzia delle Entrate o dalla Guardia di Finanza terminano con la redazione di un processo verbale di constatazione, ove sono indicati i rilievi concernenti le potenziali violazioni, tributarie e non, che si ritengono commesse.

Il processo verbale di constatazione viene poi trasmesso al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate per l'emissione dell'avviso di accertamento.

#### ***Ambito applicativo e benefici***

Per effetto dell'art. 1 del D.L. 119/2018, è possibile aderire ai contenuti del processo verbale di constatazione, se consegnato o notificato entro il 24.10.2018, per il quale non sia stato, a tale data, ancora notificato l'avviso di accertamento.

In tal caso bisogna accettare per intero i rilievi, e il beneficio consiste nel solo stralcio delle sanzioni amministrative e degli interessi.

L'adesione riguarda le imposte sui redditi, le imposte sostitutive, addizionali, contributi previdenziali,

## *Studio Associato di Dottori Commercialisti Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi  
Dott. Mauro Bottega  
Dott. Alessandro Michetti  
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana  
Dott. Linda Gazzillo  
Dott. Piero Albani  
Dott. Giovanni Cottini

ritenute, IVA, IRAP, IVIE e IVAFE.

La particolarità di questa definizione consiste nel fatto che tutti i rilievi presenti nel verbale, anche quelli che il contribuente ritiene possano non essere recepiti nel successivo accertamento, devono essere accettati senza condizioni.

Vista la chiarezza del dato normativo, non pare precludere l'adesione l'eventuale notifica dell'avviso di accertamento dopo il 25.10.2018.

Nella sanatoria non rientrano gli atti emessi nell'ambito della procedura di *voluntary disclosure*.

### ***Redditi prodotti in forma associata***

Anche i soci di società di persone e di società di capitali che hanno esercitato l'opzione per la trasparenza fiscale possono fruire della definizione in oggetto.

L'art. 1 comma 4 del D.L. 119/2018 prevede infatti che in caso di verbale consegnato alla società, la dichiarazione integrativa può essere presentata "*anche dai soggetti partecipanti, ai quali si applicano le disposizioni del presente articolo per regolarizzare le imposte dovute sui maggiori redditi di partecipazione ad essi imputabili*". Pertanto:

- la società può definire i tributi suoi propri, come IVA e IRAP;
- i soci possono definire il reddito IRPEF imputato per trasparenza.

### ***Termini e adempimenti***

L'adesione avviene mediante dichiarazione da presentare entro il 31.5.2019, utilizzando i modelli che verranno approvati dall'Agenzia delle Entrate.

In sede di dichiarazione, i maggiori redditi non potranno essere, parzialmente o per intero, compensati mediante perdite fiscali.

E' possibile dilazionare il pagamento dell'importo dovuto in massimo venti rate trimestrali di pari importo. Il pagamento dell'intero importo dovuto o della prima rata deve essere eseguito entro il 31.5.2019.

È escluso il pagamento tramite compensazione con crediti disponibili ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/97.

Sull'importo delle rate successive alla prima, sono dovuti gli interessi al tasso legale.

Se le somme totali o la prima rata non vengono pagate, verrà emesso l'avviso di accertamento, che, in

*Studio Associato di Dottori Commercialisti  
Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi  
Dott. Mauro Bottega  
Dott. Alessandro Michetti  
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana  
Dott. Linda Gazzillo  
Dott. Piero Albani  
Dott. Giovanni Cottini

assenza di indicazioni contrarie, potrà essere contestato in sede giudiziale.

***Proroga dei termini di accertamento***

Per i processi verbali relativi alle annualità sino al 2015, si prevede una proroga di 2 anni dei termini di accertamento. Si deve però trattare di verbali suscettibili di definizione, quindi, in primo luogo, consegnati o notificati al contribuente entro il 24.10.2018.

Considerato che l'adesione ai verbali riguarda le annualità non ancora decadute, la proroga, in termini generali, concerne le annualità d'imposta 2013, 2014 e 2015.

Quindi, se il verbale riguarda ad esempio l'anno 2014, il termine di accertamento non coincide con il 31.12.2019, ma con il 31.12.2021.

Dalla lettura del testo normativo sembra emergere che la proroga possa essere destinata ad operare per tutti i contribuenti, a prescindere dal fatto che abbiano o meno aderito al processo verbale ai sensi del D.L. 119/2018.

**3. DEFINIZIONE DELLE LITI PENDENTI (art. 6)**

La definizione delle liti pendenti, ai sensi dell'art. 6 del D.L. 119/2018, concerne solo le entrate rientranti nella giurisdizione tributaria in cui è parte l'Agenzia delle Entrate.

Sono di conseguenza escluse tutte le liti in cui sono parti diversi enti impositori, ancorché di natura tributaria. Del pari, sono esclusi i processi su atti di recupero di aiuti di Stato e su risorse proprie dell'Unione europea, inclusa l'IVA all'importazione.

Per la richiesta di definizione è necessario presentare apposita istanza entro il 31.5.2019 ed i benefici dipendono dalle sentenze che sono state depositate alla data del 24.10.2018.

Ove ci si avvalga della definizione e l'Agenzia delle Entrate non opponga alcun diniego, il processo si estinguerà a spese compensate.

***Requisiti per la definizione***

Per poter definire la lite, occorre:

- che, entro il 24.10.2018, il contribuente abbia notificato il ricorso introduttivo di primo grado all'Agenzia delle Entrate (si fa riferimento alla data di consegna o di spedizione del ricorso, e non al momento, successivo, della costituzione in giudizio presso la Commissione Tributaria Provinciale);

## *Studio Associato di Dottori Commercialisti Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi  
Dott. Mauro Bottega  
Dott. Alessandro Michetti  
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana  
Dott. Linda Gazzillo  
Dott. Piero Albani  
Dott. Giovanni Cottini

- che, al momento di presentazione della domanda, non si sia ancora formato il giudicato (occorre quindi che non sia stata depositata la sentenza di Cassazione senza rinvio e che non siano spirati i termini per l'impugnazione della sentenza o per la riassunzione del processo).

Rientrano le liti pendenti in qualsiasi grado del giudizio, anche in Cassazione o in rinvio.

La lite deve riguardare “atti impositivi”: pertanto, se si adotta la tesi che è stata fatta propria dall’Agenzia delle Entrate (circ. 24.10.2011 n. 48) e dalla giurisprudenza in merito alle pregresse definizioni, ripresa anche dalla Relazione illustrativa al D.L. 119/2018, sono esclusi gli atti meramente liquidatori. Il caso classico è la cartella di pagamento emessa a seguito di liquidazione automatica che riscuote importi dichiarati dal contribuente ma poi non versati o derivanti da accertamenti definitivi, oppure l’avviso di liquidazione dell’imposta di successione, così come emergente dalla dichiarazione di successione presentata dal contribuente.

Non ci sono dubbi, invece, sulla natura impositiva (quindi definibile) delle cartelle di pagamento emergenti, ad esempio, a seguito di controllo formale *ex art. 36-ter* del D.P.R. 600/1973 o derivanti da tassazione separata, così come degli atti che, sebbene siano denominati come di liquidazione, abbiano valenza impositiva, come quelli emessi per il recupero dell’agevolazione prima casa o di altre agevolazioni.

### ***Benefici***

In merito ai benefici della definizione:

- se l’Agenzia delle Entrate è rimasta soccombente in primo grado, si paga il 40% delle imposte, con stralcio di sanzioni e interessi;
- se l’Agenzia delle Entrate è rimasta soccombente in secondo grado (a prescindere dal fatto che in primo grado abbia vinto o perso), si paga il 15% delle imposte con stralcio di sanzioni e interessi.

Se, invece, il contribuente, in primo o in secondo grado, oppure in tutti e due i gradi, è risultato soccombente, occorre pagare per intero le imposte, fruendo dello stralcio di sole sanzioni e interessi.

Il comma 1-*bis* dell’art. 6 del D.L. 119/2018, introdotto in sede di conversione del decreto, sancisce che se il ricorso è “pendente iscritto nel primo grado”, spetta anche lo sconto del 10% dell’imposta.

Se al 19.12.2018 il processo è pendente in Cassazione ed in tutti i pregressi gradi di merito l’Agenzia delle Entrate è stata soccombente, ai fini della definizione occorre pagare solo il 5% delle imposte.

## *Studio Associato di Dottori Commercialisti Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi  
Dott. Mauro Bottega  
Dott. Alessandro Michetti  
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana  
Dott. Linda Gazzillo  
Dott. Piero Albani  
Dott. Giovanni Cottini

Nella “soccombenza ripartita” (si pensi ad un ricorso contro un avviso di accertamento la cui pretesa sia stata ridotta dal giudice), occorre distinguere la quota di atto annullata da quella confermata.

Devono essere considerate le pronunce depositate entro il 24.10.2018. Quindi, se per esempio ad inizio ottobre 2018 si è tenuta l’udienza di primo grado ma alla data del 24.10.2018 non è stata depositata alcuna sentenza, la definizione comporta il solo stralcio di sanzioni e interessi e del 10% dell’imposta. Non sembra rilevare l’eventuale deposito della sentenza favorevole al contribuente dopo il 24.10.2018. Del pari, se il contribuente ha ottenuto negli anni passati una sentenza favorevole in appello (avendo diritto quindi allo stralcio dell’85% delle imposte), non ha rilevanza l’eventuale sentenza di Cassazione con rinvio (che farebbe riemergere il debito d’imposta) depositata dopo il 24.10.2018.

### ***Liti su atti relativi solo a sanzioni fiscali***

Se la lite riguarda “esclusivamente” sanzioni non collegate al tributo (esempio, sanzioni sul monitoraggio fiscale *ex art. 5 del D.L. 167/90*, o agli intermediari abilitati *ex art. 7-bis del D.Lgs. 241/97*), si paga:

- il 15% delle sanzioni in caso di vittoria del contribuente (senza distinzione tra primo e secondo grado);
- il 40% negli altri casi (anche quando il contribuente è risultato soccombente in giudizio, e non si è formato il giudicato).

Il dato normativo induce ad affermare che quando la sanzione, benché possa ritenersi non collegata al tributo, sia comunque stata contestata unitamente all’accertamento, viene stralciata per intero.

Ciò parrebbe introdurre un elemento di disparità tra contribuenti, posto che lo stralcio di una sanzione, anche ingente, dipenderebbe dalla modalità di contestazione utilizzata in concreto dall’Agenzia delle Entrate.

### ***Liti avverso atti di riscossione***

La definizione delle liti è circoscritta ai processi rientranti nella giurisdizione tributaria in cui è parte l’Agenzia delle Entrate, locuzione identica a quella contenuta nell’art. 11 del D.L. 50/2017.

Nella circolare Agenzia delle Entrate 28.7.2017 n. 22 (§ 1.1), era stato affermato che occorre considerare la parte processuale in senso formale. Pertanto, se l’Agenzia delle Entrate, a seguito di notifica del ricorso, di chiamata in causa o di intervento volontario, è parte del processo, la lite è definibile.

*Studio Associato di Dottori Commercialisti  
Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi  
Dott. Mauro Bottega  
Dott. Alessandro Michetti  
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana  
Dott. Linda Gazzillo  
Dott. Piero Albani  
Dott. Giovanni Cottini

In sostanza, se il contribuente, anche per errore, ha notificato il ricorso contro la cartella di pagamento (o altro atto di riscossione) all'Agenzia delle Entrate per vizi imputabili all'Agente della Riscossione (esempio, decadenza dalla notifica della cartella), la lite è definibile.

Specularmente, la definizione pare esclusa se il ricorso è stato notificato all'Agente della Riscossione per vizi di merito, essendo irrilevante la circostanza che esso debba chiamare in causa l'ufficio *ex art.* 39 del D.Lgs. 112/99, ma non lo abbia fatto.

***Contributi previdenziali e assistenziali***

La definizione non riguarda i processi sui contributi dovuti all'INPS o ad altri enti di previdenza (devolute comunque al giudice ordinario), ancorché la base imponibile sia la stessa delle imposte sui redditi.

Quindi, l'INPS, come indicato nella circolare 2.8.2016 n. 140 in relazione alle pregresse definizioni, potrebbe continuare a richiedere i contributi derivanti dai maggiori imponibili così come accertati dall'Agenzia delle Entrate, nonostante l'accertamento stesso sia stato oggetto di definizione.

***Enti territoriali***

Gli enti territoriali (es. Comuni, Regioni, Camere di commercio) possono, con proprio regolamento, deliberare l'accesso alla definizione per le proprie entrate tributarie, entro il 31.3.2019.

***Termini e adempimenti***

Per definire la lite occorre presentare apposita domanda entro il 31.5.2019, mediante modello che verrà approvato dall'Agenzia delle Entrate.

Entro la medesima data del 31.5.2019 bisogna corrispondere tutte le somme dovute o la prima rata, e la liquidazione, presumibilmente, avverrà ad opera del contribuente.

È escluso il pagamento tramite compensazione con crediti disponibili, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97.

La dilazione (ammessa per i debiti di importo superiore a 1.000,00 euro) può avvenire in un massimo di venti rate trimestrali di pari importo. Si applicano gli interessi legali calcolati dall'1.6.2019.

Per ogni controversia (quindi per ogni atto impugnato, a prescindere dal fatto che i ricorsi avverso distinti atti siano stati riuniti, o dal fatto che il contribuente, con unico ricorso, abbia impugnato più atti) va presentata una domanda autonoma.

## *Studio Associato di Dottori Commercialisti Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi  
Dott. Mauro Bottega  
Dott. Alessandro Michetti  
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana  
Dott. Linda Gazzillo  
Dott. Piero Albani  
Dott. Giovanni Cottini

Dalle somme da versare per effetto della definizione si scomputano quelle già corrisposte per effetto della riscossione frazionata, ma, in nessun caso, si ha diritto al rimborso.

Ove non ci siano importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda.

### ***Obbligazioni solidali***

L'art. 6 comma 13 del D.L. 193/2016 stabilisce: *“la definizione perfezionata dal coobbligato giova in favore degli altri, inclusi quelli per i quali la controversia non sia più pendente, fatte salve le disposizioni del secondo periodo del comma 8”*.

Pertanto, la definizione posta in essere da uno dei coobbligati esplica effetto nei confronti degli altri anche se, nei loro confronti, la lite non sia più pendente, quindi anche ove si fosse già formato il giudicato.

### ***Sospensione dei processi***

La sospensione del processo si verifica se il contribuente ne fa richiesta, dichiarando di volersi avvalere della definizione. In tal caso:

- il processo rimane sospeso sino al 10.6.2019;
- se, entro il 10.6.2019, il contribuente deposita in giudizio la copia della domanda di definizione e dell'attestato di pagamento della prima rata o di tutte le somme, la sospensione permane sino al 31.12.2020.

Per ottenere la sospensione, la legge richiede espressamente di dichiarare, in udienza o mediante atto depositato in segreteria, di volersi avvalere della definizione, sicché la sospensione non potrebbe essere concessa ove il difensore, in via generale, dichiara di valutare la possibilità di fruire dell'art. 6 del D.L. 119/2018.

Il diniego di definizione, atto impugnabile dal contribuente, va notificato entro il 31.7.2020.

### ***Sospensione dei termini processuali***

I termini di impugnazione delle sentenze (quindi i termini per l'appello e il ricorso per Cassazione, sia principali che incidentali) e per il controricorso in Cassazione, nonché per le riassunzioni (si allude alla riassunzione in rinvio dopo la sentenza della Cassazione *ex art. 63 del D.Lgs. 546/92*) sono sospesi per 9 mesi, se spirano nel lasso temporale compreso tra il 24.10.2018 e il 31.7.2019.

*Studio Associato di Dottori Commercialisti  
Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi  
Dott. Mauro Bottega  
Dott. Alessandro Michetti  
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana  
Dott. Linda Gazzillo  
Dott. Piero Albani  
Dott. Giovanni Cottini

La sospensione riguarda solo le controversie definibili.

***Spese processuali ed estinzione del processo***

Ove la definizione si perfezioni (con la presentazione della domanda e il pagamento della totalità delle somme o della prima rata entro il 31.5.2019) e l’Agenzia delle Entrate non opponga il diniego, il processo si estingue a spese compensate.

La sentenza di estinzione, eventualmente pronunciata, non ha valore di giudicato, siccome si limita a prendere atto del fatto che il processo, a causa del condono, è stato “annullato”.

**4. “ROTTAMAZIONE” DEI RUOLI (art. 3 e 5)**

Con la “rottamazione” dei ruoli il contribuente può definire in maniera agevolata i carichi derivanti da ruoli, accertamenti esecutivi e avvisi di addebito consegnati agli Agenti della Riscossione dall’1.1.2000 al 31.12.2017.

L’agevolazione consiste nello sgravio degli interessi di mora e delle sanzioni amministrative, principalmente di natura contributiva e tributaria.

Il contribuente deve presentare apposita domanda entro il 30.4.2019 e procedere al pagamento, entro il 31.7.2019, di quanto dovuto in unica soluzione ovvero della prima rata.

La rottamazione è fruibile:

- dai debitori che non hanno presentato domanda per le precedenti rottamazioni;
- dai debitori che avendo aderito alla rottamazione inizialmente prevista dall’art. 6 del D.L. 193/2016, inviando la domanda entro il 21.4.2017, non hanno poi pagato una o più rate;
- dai debitori che, dopo esser stati riammessi alla rottamazione con domanda da presentare entro il 15.5.2018, non hanno, entro il 31.7.2018, pagato in unica soluzione le rate dei pregressi piani di dilazione dei ruoli *ex art. 19 del DPR 602/1973*, e, per questa ragione, in sostanza non hanno potuto riaccedere alla rottamazione.

***Nozione di carichi affidati dall’1.1.2000 al 31.12.2017***

Rientrano nella rottamazione, con le esclusioni di cui si dirà più avanti, tutti i carichi affidati agli Agenti della Riscossione nel lasso temporale compreso tra l’1.1.2000 e il 31.12.2017; siccome la norma fa riferimento all’affidamento del carico, non bisogna considerare la data di notifica della cartella di

*Studio Associato di Dottori Commercialisti  
Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi  
Dott. Mauro Bottega  
Dott. Alessandro Michetti  
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana  
Dott. Linda Gazzillo  
Dott. Piero Albani  
Dott. Giovanni Cottini

pagamento ma la data, antecedente, di consegna del ruolo, che non necessariamente coincide con il giorno in cui questo è stato reso esecutivo.

Nel caso degli accertamenti esecutivi e degli avvisi di addebito (artt. 29 e 30 del D.L. 78/2010), invece, occorre considerare la data, successiva alla notifica, di trasmissione del flusso di carico.

***Rottamazione parziale***

Il debitore potrà decidere quali carichi definire, anche in relazione al singolo atto, dunque alla singola cartella di pagamento, avviso di accertamento esecutivo o avviso di addebito.

Quindi, se per esempio una cartella di pagamento riporta la riscossione di ruoli INPS e dell’Agenzia delle Entrate, è possibile sanare i soli ruoli INPS.

***Contenziosi in corso***

La presenza di un contenzioso non osta alla rottamazione, ma è necessario che nella domanda ci si impegni a rinunciare ai giudizi in corso, o a non presentare impugnazione avverso la sentenza.

Su istanza di parte, i processi sono sospesi sino al definitivo perfezionamento della rottamazione (circostanza che avviene producendo in giudizio i bollettini di pagamento delle rate).

In caso di udienze già fissate, può essere opportuno chiedere un rinvio ad un termine successivo al 30.4.2019, al fine di poter depositare la domanda di definizione necessaria per ottenere la sospensione del giudizio.

Nel caso in cui il giudizio sia sospeso ma la rottamazione non si perfezioni (si pensi al mancato pagamento degli importi), la parte che vi ha interesse deve presentare istanza di revoca della sospensione e di riattivazione del processo.

***Esclusioni dalla rottamazione***

Alcune fattispecie non sono incluse nella rottamazione. Si tratta dei seguenti casi:

- somme dovute a seguito di recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili con la normativa dell’Unione europea;
- crediti derivanti da pronunce della Corte dei Conti;
- multe, ammende e sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna;
- sanzioni diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie e/o contributive e/o relative ai premi

## *Studio Associato di Dottori Commercialisti Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi  
Dott. Mauro Bottega  
Dott. Alessandro Michetti  
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana  
Dott. Linda Gazzillo  
Dott. Piero Albani  
Dott. Giovanni Cottini

dovuti agli enti previdenziali (si pensi alle sanzioni Antitrust, CONSOB, Banca d'Italia, al "lavoro nero", al riciclaggio, alle sanzioni valutarie e così via);

- sanzioni amministrative per violazioni del Codice della strada. Per queste ultime violazioni, la norma precisa che la rottamazione è possibile limitatamente agli interessi, quindi le sanzioni rimangono dovute.

### ***Ambito applicativo***

In presenza dei menzionati requisiti, tutti i ruoli consegnati agli Agenti della Riscossione, con le tassative esclusioni elencate in precedenza, possono rientrare nella rottamazione. Non si tratta solo di qualsiasi imposta (IRPEF, IRES, IVA, addizionali, canone RAI, ecc.), dei contributi INPS e dei premi INAIL, ma di ogni entrata riscossa a mezzo ruolo.

Anche i contributi dovuti alle Casse professionali rientrano nella rottamazione, nella misura in cui la riscossione sia affidata all'Agenzia delle Entrate-Riscossione o a Riscossione Sicilia S.p.A..

Non rientrano nella rottamazione le entrate locali (IMU, TASI, TARSU, ecc.) e le altre entrate (ad esempio, contributi previdenziali) se riscosse in proprio dagli enti creditori, o tramite affidamento ai propri concessionari locali.

### ***Benefici***

Il beneficio della rottamazione consiste nello sgravio:

- di qualsiasi sanzione amministrativa di natura tributaria o contributiva;
- degli interessi di mora *ex art. 30 del DPR 602/73*, quindi solo degli interessi applicati dall'Agente della Riscossione se il debitore non onora il debito a seguito di accertamento esecutivo, avviso di addebito o cartella di pagamento.

Sono pertanto dovute le somme a titolo di capitale e di interesse diverso da quello di mora, come per esempio gli interessi da ritardata iscrizione a ruolo (art. 20 del DPR 602/1973), irrogati negli avvisi di accertamento. Del pari, rimangono dovuti per intero gli aggi o compensi di riscossione, calcolati però sugli importi effettivamente da corrispondere (quindi non sulle sanzioni amministrative).

### ***Procedura***

Il procedimento di rottamazione inizia con la domanda all'Agenzia delle Entrate-Riscossione, da inviare a pena di decadenza entro il 30.4.2019, con cui si indica la volontà di definire i ruoli indicati, di pagare

*Studio Associato di Dottori Commercialisti  
Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi  
Dott. Mauro Bottega  
Dott. Alessandro Michetti  
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana  
Dott. Linda Gazzillo  
Dott. Piero Albani  
Dott. Giovanni Cottini

in unica soluzione o a rate e ci si impegna a rinunciare ai contenziosi in corso.

A questo punto, se la totalità delle somme è versata per intero nel termine, oppure se le rate sono pagate nei termini e per l'esatto importo, la procedura si perfeziona.

In sede di conversione del D.L. 119/2018, è stato previsto che il tardivo versamento delle rate, contenuto nei 5 giorni, non ha effetti pregiudizievoli.

***Effetti della domanda***

Una volta presentata la domanda, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione non può avviare azioni esecutive né disporre fermi amministrativi e ipoteche (artt. 77 e 86 del DPR 602/1973).

Rimangono però i fermi e le ipoteche già adottati alla data di presentazione della domanda; pertanto, se fosse già stata iscritta l'ipoteca esattoriale prima della presentazione della domanda, questa mantiene i suoi effetti e il titolo di prelazione.

Verosimilmente, dopo il pagamento della prima rata sarà possibile ottenere la sospensione del fermo, mediante richiesta all'esattore, come avvenuto per le pregresse rottamazioni.

Non possono proseguire le procedure esecutive immobiliari già avviate, salvo ci sia stato un incanto con esito positivo.

A seguito di presentazione della domanda il pignoramento presso terzi non sembra poter proseguire.

Nel momento in cui si presenta la domanda, sono anche sospesi i termini di prescrizione e di decadenza relativi ai carichi definibili.

Sotto altro profilo, per effetto della domanda si è considerati adempienti, tra l'altro, ai fini del c.d. "blocco dei pagamenti delle Pubbliche Amministrazioni" (art. 48-bis del DPR 602/1973). In conseguenza di ciò, si potranno riscuotere i crediti vantati nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni, che, ordinariamente, sono bloccati in presenza di ruoli e se di importo pari o superiore a 5.000,00 euro.

***DURC, certificati di regolarità fiscale e rimborsi***

In sede di conversione del decreto, si è espressamente previsto che la presentazione della domanda di rottamazione determina il rilascio del DURC ex art. 54 del D.L. 50/2017. Tale documento potrà essere annullato in caso di tardivo, insufficiente oppure omesso pagamento della totalità delle somme o di una rata del piano di dilazione.

*Studio Associato di Dottori Commercialisti  
Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi  
Dott. Mauro Bottega  
Dott. Alessandro Michetti  
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana  
Dott. Linda Gazzillo  
Dott. Piero Albani  
Dott. Giovanni Cottini

Inoltre, sebbene ciò non sia stato esplicitamente previsto nell'art. 3 del D.L. 119/2018, si ritiene che la domanda di rottamazione sia condizione sufficiente sia per l'erogazione dei rimborsi (che non possono essere oggetto di fermo) sia per l'ottenimento dei certificati di regolarità fiscale, ai fini della partecipazione a gare di appalto (art. 1-*quater* del D.L. 50/2017).

***Comunicazione dell'Agente della Riscossione***

Entro il 30.6.2019, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione comunica al debitore l'ammontare complessivo delle somme da pagare, nonché quello delle singole rate, unitamente al giorno di scadenza.

***Versamento degli importi***

Il versamento degli importi dovuti per la rottamazione può avvenire sia in unica soluzione entro il 31.7.2019, sia in forma rateale. L'importo dovuto potrà infatti essere dilazionato in massimo 5 anni, mediante un numero massimo di diciotto rate scadenti:

- le prime due, per un importo pari, ciascuna, al 10% delle somme dovute, il 31.7.2019 e il 30.11.2019;
- le altre, il 28.2, il 31.5, il 31.7 e il 30.11 di ogni anno.

Il pagamento della prima o unica rata delle somme dovute per la rottamazione determina l'estinzione delle procedure esecutive precedentemente avviate.

I versamenti possono avvenire:

- mediante i bollettini precompilati allegati alla comunicazione dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione;
- oppure presso gli uffici dell'Agente della Riscossione, anche mediante compensazione dei crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili vantati nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni.

È in ogni caso esclusa la compensazione nel modello F24, mediante crediti disponibili *ex art.* 17 del D.Lgs. 241/97.

Sugli importi dilazionati sono dovuti gli interessi in misura pari al 2% annuo, a decorrere dall'1.8.2019.

***Somme già pagate in precedenza***

La presenza di pagamenti parziali non osta alla rottamazione. In nessun caso, però, il contribuente ha diritto al rimborso delle somme già pagate.

Quanto corrisposto a titolo di capitale e di interesse diverso da quello di mora e da dilazione dei ruoli, nonché a titolo di aggio e di rimborso delle spese di esecuzione, va invece scomputato dalle somme

*Studio Associato di Dottori Commercialisti  
Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi  
Dott. Mauro Bottega  
Dott. Alessandro Michetti  
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana  
Dott. Linda Gazzillo  
Dott. Piero Albani  
Dott. Giovanni Cottini

dovute per la rottamazione.

***Mancato perfezionamento della rottamazione***

La rottamazione si perfeziona con il tempestivo e integrale pagamento, nei termini, della totalità degli importi dovuti o di tutte le rate. Pertanto, in caso di inadempimento viene meno lo stralcio delle sanzioni, degli interessi di mora e della relativa quota di aggi.

In presenza di inadempimenti nei versamenti, tutto il carico residuo, detratto quanto già versato, può essere escusso, ed è inibita una ulteriore dilazione dei ruoli.

Del pari, i termini di decadenza e di prescrizione per il recupero dei carichi di ruolo, che erano rimasti sospesi, riprendono a decorrere.

***Risorse proprie dell'Unione europea e IVA all'importazione***

Ai sensi dell'art. 5 del D.L. 119/2018, è possibile estinguere i debiti relativi ai carichi affidati agli Agenti della Riscossione, dall'1.1.2000 al 31.12.2017, a titolo di:

- risorse proprie tradizionali di cui all'art. 2 par. 1 lett. a) delle decisioni comunitarie 2007/436/CE e 2014/335/UE (tra cui i dazi della tariffa doganale comune);
- IVA riscossa all'importazione.

Anche per questi ruoli, il beneficio della rottamazione è rappresentato dallo stralcio delle sanzioni e degli interessi di mora. Resta fermo l'obbligo del pagamento integrale dei tributi.

Per questi ruoli, il debitore deve inoltre corrispondere:

- dall'1.5.2016 al 31.7.2019, gli interessi di mora di cui all'art. 114 par. 1 del regolamento comunitario 952/2013;
- dall'1.8.2019, gli interessi al tasso del 2% annuo.

Sempre per questi tributi, non è possibile avvalersi della compensazione con crediti vantati nei confronti di Pubbliche Amministrazioni.

La comunicazione di liquidazione degli importi, da parte dell'Agente della Riscossione, avviene entro il 31.7.2019.

Il pagamento della prima o unica rata scade il 30.9.2019, la seconda il 30.11.2019, e le restanti il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno successivo, fino al 2023.

*Studio Associato di Dottori Commercialisti  
Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi  
Dott. Mauro Bottega  
Dott. Alessandro Michetti  
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana  
Dott. Linda Gazzillo  
Dott. Piero Albani  
Dott. Giovanni Cottini

**5. STRALCIO DEI RUOLI FINO A EURO 1.000,00 (art. 4)**

Con l'art. 4 del D.L. 119/2018 è stato previsto l'annullamento automatico dei ruoli affidati agli Agenti della Riscossione nel periodo compreso tra l'1.1.2000 e il 31.12.2010, di importo residuo fino a 1.000,00 euro. Per il perfezionamento dell'annullamento:

- non è richiesta nessuna manifestazione di volontà da parte del beneficiario;
- l'Agente della Riscossione avrà tempo fino al 31.12.2018 per annullare i ruoli, ma gli effetti dell'annullamento si producono dal 24.10.2018, data di entrata in vigore della norma.

Considerato che la norma si riferisce specificamente agli "Agenti della Riscossione", si ritiene che riguardi solo i debiti in carico all'Agenzia delle Entrate-Riscossione (ex Equitalia) e a Riscossione Sicilia S.p.A.. Sono quindi esclusi i debiti riscossi in proprio dai vari enti creditori (esempio, dai Comuni) e quelli affidati ai concessionari locali iscritti all'albo dell'art. 53 del D.Lgs. 446/97.

***Ambito applicativo***

Rientrano nell'annullamento automatico i debiti risultanti dai carichi affidati agli Agenti della Riscossione nel periodo 1.1.2000 - 31.12.2010, che risultino non pagati al 24.10.2018.

Siccome la norma fa riferimento all'affidamento del carico, non bisogna considerare la data di notifica della cartella di pagamento ma la data, antecedente, di consegna del ruolo, che non necessariamente coincide con il giorno in cui questo è stato reso esecutivo.

L'importo del debito residuo al 24.10.2018 fino a 1.000,00 euro deve essere determinato in relazione al singolo carico comprensivo di capitale, interessi da ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni, determinato al 24.10.2018.

Con le eccezioni di cui si dirà, rientrano nell'annullamento automatico tutte le tipologie di debiti, anche non di natura tributaria o contributiva.

La norma parla di debito residuo, quindi rientrano anche ruoli originariamente di importo maggiore se, al 24.10.2018, si rispetta il limite di 1.000,00 euro (si pensi, ad esempio, ad una intervenuta autotutela, o a sgravi derivanti da sentenze).

***Nozione di singolo carico***

Il limite di 1.000,00 euro deve essere determinato in relazione al singolo carico, dove per singolo carico si intende la partita di ruolo, come somma delle voci per capitale (esempio, imposta, contributo o altra

*Studio Associato di Dottori Commercialisti  
Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi  
Dott. Mauro Bottega  
Dott. Alessandro Michetti  
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana  
Dott. Linda Gazzillo  
Dott. Piero Albani  
Dott. Giovanni Cottini

entrata), sanzioni e interessi.

Ne consegue che ai fini dell'annullamento non sembra rilevare l'importo complessivo della cartella di pagamento, ma, in caso di pluralità di carichi iscritti a ruolo, l'importo di ciascuno.

***Rilevanza del pagamento***

Se il debitore ha pagato entro il 23.10.2018 il debito relativo ad un ruolo che rientra nell'ambito applicativo della norma, non avrà diritto al rimborso delle somme versate.

Ove, invece, il pagamento sia avvenuto dal 24.10.2018 in poi, avrà diritto al rimborso. In relazione a ciò:

- se il beneficiario ha altri debiti, gli importi pagati e non dovuti verranno imputati al pagamento degli altri debiti;
- se il beneficiario non ha altri debiti avrà diritto al rimborso di tali importi. In tal caso, dovrebbe ricevere una comunicazione inviata dall'Agenzia delle Entrate-Riscossione con l'invito a ritirare il rimborso allo sportello o a comunicare le coordinate bancarie per riceverlo tramite bonifico.

***Esclusioni***

Sono esclusi dall'annullamento automatico:

- le somme dovute a seguito di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'art. 16 del regolamento del Consiglio UE 13.7.2015 n. 1589;
- i crediti derivanti da pronunce della Corte dei Conti;
- le multe, ammende e sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna;
- le risorse proprie tradizionali di cui all'art. 2 par. 1 lett. a) delle decisioni comunitarie 2007/436/CE e 2014/335/UE (tra cui i dazi della tariffa doganale comune);
- l'IVA riscossa all'importazione.

\*\*\*\*\*

Restando a disposizione per ogni eventuale chiarimento, si coglie l'occasione per porgere distinti saluti.

Dott. Alessandro Michetti

