

# **Nuova rottamazione dei ruoli (c.d. “rottamazione-quater”) - Riepilogo della disciplina e dei chiarimenti**

## 1 PREMESSA

Con l'art. 1 co. 231 - 252 della L. 29.12.2022 n. 197 (legge di bilancio 2023) è stata introdotta una rottamazione delle cartelle di pagamento e degli accertamenti esecutivi/avvisi di addebito inerenti a carichi affidati dall'1.1.2000 al 30.6.2022 (c.d. "rottamazione-*quater*"), che comporta per chi ne fruisce lo stralcio degli interessi, degli aggi e delle sanzioni amministrative:

- previa domanda che va presentata entro il 30.4.2023<sup>1</sup>, utilizzando l'applicazione telematica istituita da Agenzia delle Entrate-Riscossione;
- fruibile altresì da chi, avendo presentato la domanda relativa a una delle precedenti rottamazioni dei ruoli (si pensi all'art. 6 del DL 193/2016 o all'art. 3 del DL 119/2018), non ha poi pagato le rate e, per questa ragione, è decaduto dalle rottamazioni stesse;
- pagando il dovuto in massimo 18 rate.

Rientrano nella definizione non solo i ruoli ma anche i carichi derivanti da accertamento esecutivo e avviso di addebito INPS.

Considerato che la rottamazione in esame è per molti aspetti simile alle precedenti, si possono richiamare i chiarimenti di prassi e gli interventi giurisprudenziali inerenti alle rottamazioni di cui agli artt. 6 del DL 193/2016 e 3 del DL 119/2018.

Anche i debitori che hanno pagato parzialmente il debito sono ammessi alla procedura.

A differenza di quanto era stato fatto in occasione dell'art. 5 del DL 119/2018, non è stata riproposta la rottamazione dei carichi riguardanti dazi doganali e IVA all'importazione. Né pare possibile, per coloro i quali sono decaduti da tale rottamazione, essere riammessi.

Termine	Adempimento	Soggetto	Indicazioni
1.1.2000 - 30.6.2022	Consegna del ruolo/affidamento del credito	Ente creditore	Non rileva la notifica dell'atto
30.4.2023	Presentazione dell'istanza	Contribuente	Termine da intendersi come decadenziale
30.6.2023	Liquidazione delle rate	Agenzia delle Entrate - Riscossione	-
31.7.2023	Pagamento in unica soluzione o della prima rata	Contribuente	Termine decadenziale
30.11.2023	Pagamento della seconda rata	Contribuente	Termine decadenziale
Rate di pari importo con scadenza 28.2, 31.5, 31.7 e 30.11 dal 2024		Contribuente	Termine decadenziale

### **Verifica preventiva dei carichi rottamabili**

L'art. 1 co. 234 della L. 197/2022 sancisce che l'Agente della Riscossione fornisce ai debitori tutti i dati necessari per individuare i carichi definibili, sia presso gli sportelli che nell'area riservata del proprio sito istituzionale.

Sul sito dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione è presente una funzionalità che consente di inoltrare richiesta per conoscere quali carichi sono rottamabili e il costo della rottamazione<sup>2</sup>.

Chiunque può fruire del servizio, anche se non è in possesso della c.d. identità digitale allegando in quest'ultimo caso copia di un documento di riconoscimento. È sufficiente, per chi è in possesso dell'identità digitale (SPID, CIE, ecc.) entrare nella propria area riservata e presentare richiesta inserendo il codice fiscale o la partita IVA. Di solito il prospetto è disponibile entro 24 ore.

<sup>1</sup> La domanda va presentata entro il 30.4.2023, anche se si tratta di un giorno festivo (cfr., da ultimo, comunicato stampa Agenzia delle Entrate-Riscossione 7.4.2023).

<sup>2</sup> Comunicato stampa Agenzia delle Entrate-Riscossione 16.2.2023.

Altresì gli intermediari abilitati possono accedere, inserendo le credenziali Entratel onde conoscere la situazione dei loro assistiti.

## 2 AMBITO APPLICATIVO

Al fine di beneficiare della sanatoria dei ruoli e degli accertamenti esecutivi/avvisi di addebito, sono necessarie le seguenti condizioni:

- si deve trattare di carichi definibili, quindi non rientranti nelle esclusioni previste dalla legge;
- i carichi devono essere stati affidati ad Agenzia delle Entrate-Riscossione dall'1.1.2000 al 30.6.2022;
- se ci sono contenziosi in corso in merito ai carichi definibili, occorre impegnarsi a rinunciare ai medesimi nella domanda di rottamazione.

Rileva il dato oggettivo consistente nell'affidamento del carico entro il 30.6.2022: non ha importanza che il carico derivante da accertamento esecutivo, magari su istanza del contribuente, "avrebbe dovuto/potuto" essere affidato entro tale data<sup>3</sup>, o che i ruoli, esistenti prima del 30.6.2022, siano stati sgravati a seguito di sentenza del giudice<sup>4</sup>. In via speculare, la rottamazione opera anche se i ruoli risultano consegnati entro il 30.6.2022 ma avrebbero dovuto essere sgravati o non avrebbero potuto essere formati, ad esempio per sospensiva giudiziale.

Anche i debitori che hanno pagato in parte il debito sono ammessi, senza però possibilità di ripetere il versato. È irrilevante che il pagamento parziale sia avvenuto a seguito di cartella o in fasi antecedenti, mediante autoliquidazione, in sede di registrazione del contratto o di avviso bonario.

### 2.1 CARICHI CONSEGNATI DALL'1.1.2000 AL 30.6.2022

Rientrano nella sanatoria tutti i carichi affidati agli Agenti della Riscossione nel lasso temporale compreso tra l'1.1.2000 e il 30.6.2022.

Occorre riferirsi non alla data di notifica/spedizione della cartella di pagamento o dell'accertamento esecutivo/avviso di addebito, ma alla data in cui è stato consegnato il ruolo ad Agenzia delle Entrate-Riscossione o è stato affidato il credito, informazione che, grazie al provv. Agenzia delle Entrate 17.1.2022 n. 14113 (di approvazione dell'ultimo modello di cartella di pagamento), emerge ora dalla cartella stessa. La data di consegna del ruolo è di norma concomitante o successiva alla data in cui questo è stato reso esecutivo<sup>5</sup>.

Se si tratta di accertamento esecutivo, l'informazione relativa alla consegna del carico potrebbe emergere dalla nota di presa in carico che viene comunicata da Agenzia delle Entrate-Riscossione al contribuente ex art. 29 del DL 78/2010 o dal relativo numero di identificazione interna.

Può accadere che una cartella notificata a settembre 2022 sia definibile, essendo il ruolo stato consegnato entro il 30.6.2022. In via speculare, se la cartella era stata notificata nei primi mesi del 2000, potrebbe risultare non definibile, nella misura in cui il ruolo sia stato consegnato prima dell'1.1.2000. Un ragionamento opposto va fatto per gli accertamenti esecutivi/avvisi di addebito, in cui la trasmissione del carico è successiva alla notifica dell'atto.

#### 2.1.1 Data di consegna dei ruoli (cartelle di pagamento)

Per i ruoli trasmessi al Consorzio nazionale tra i concessionari (CNC) fra il giorno 16 e l'ultimo giorno del mese, la consegna al concessionario si intende effettuata il giorno 10 del mese successivo<sup>6</sup>.

Equitalia, in risposta ai quesiti posti dall'ODCEC di Roma (prima parte, quesito 3, di gennaio 2017), ha specificato che, in ragione di ciò, "non dovrebbero essere oggetto di definizione agevolata i ruoli con data di consegna 10 gennaio 2017

<sup>3</sup> Interpello DRE Lombardia 30.1.2017 n. 904-91/2017.

<sup>4</sup> Risposta 24 di Equitalia all'ODCEC di Roma, seconda parte, del 3.3.2017. Vedasi anche il caso esaminato da C.T. Reg. Venezia 27.9.2018 n. 1028/8/18.

<sup>5</sup> Il giorno in cui il ruolo è stato reso esecutivo emerge dalla cartella di pagamento (art. 25 co. 2-bis del DPR 602/73). Alcuni giurisprudenza ha sostenuto che ai fini della rottamazione si deve avere riguardo alla data di esecutività (C.T. Prov. Milano 29.9.2021 n. 1605/8/21 e C.T. Reg. Abruzzo 11.5.2021 n. 363/6/21).

<sup>6</sup> Art. 4 del DM 3.9.99 n. 321.

[*rectius* 10 luglio 2022]”: sarebbero allora esclusi i ruoli consegnati dal 16.6.2022 al 30.6.2022. Di contro, l’Agenzia delle Entrate, nella circ. 8.3.2017 n. 2 (§ 2), si è espressa in senso opposto, specificando che rientrano nella definizione i ruoli consegnati dal 16.6.2022 al 30.6.2022<sup>7</sup>.

### 2.1.2 Data di affidamento del credito (accertamenti esecutivi, avvisi di addebito)

La riscossione delle somme derivanti da accertamento imposte sui redditi, IVA e IRAP<sup>8</sup> nonché la riscossione dei contributi INPS<sup>9</sup> avviene mediante accertamento esecutivo o avviso di addebito. Gli accertamenti esecutivi operano, dall’1.1.2020, anche per tributi locali ed entrate patrimoniali<sup>10</sup>.

In tal caso, non vi è il ruolo, in quanto lo stesso accertamento/avviso di addebito costituisce titolo esecutivo, ma l’affidamento del debito mediante flussi telematici, che avviene dopo il termine per il pagamento delle somme.

Per gli accertamenti esecutivi, “*l’affidamento formale della riscossione in carico all’agente, anche ai fini dell’esecuzione forzata, si intende effettuato alla data di trasmissione del flusso di carico*”<sup>11</sup>. Modalità simili sono previste per gli avvisi di addebito INPS<sup>12</sup>.

### 2.1.3 Carichi trasmessi entro il 30.6.2022 non ancora comunicati

Nella rottamazione dei ruoli da un lato, i carichi rottamabili sono quelli trasmessi dall’1.1.2000 al 30.6.2022, dall’altro, la domanda va presentata quasi un anno dopo, entro il 30.4.2023. Potrebbe succedere che il carico, benché rottamabile, non sia ancora stato notificato al contribuente<sup>13</sup>.

Nella L. 197/2022 non è stata riproposta una norma dal tenore analogo all’art. 6 co. 3-*ter* del DL 193/2016, che impone all’Agente della Riscossione di comunicare, anche per posta ordinaria, ai contribuenti eventuali carichi affidati ma non ancora notificati. Però, è previsto, al co. 234, che “*L’agente della riscossione rende disponibili ai debitori, nell’area riservata del proprio sito internet istituzionale, i dati necessari a individuare i carichi definibili*”.

In attuazione di ciò, i debitori possono richiedere un prospetto informativo all’Agente della Riscossione anche mediante l’apposito applicativo telematico.

## 2.2 DEFINIZIONE PARZIALE

Ai sensi dell’art. 6 co. 13-*bis* del DL 22.10.2016 n. 193, “*la definizione agevolata prevista dal presente articolo può riguardare il singolo carico iscritto a ruolo o affidato*”: era pertanto pacifica la possibilità di una definizione solo parziale dei carichi. La disposizione non è stata espressamente riproposta nell’art. 3 del DL 119/2018 né nella L. 197/2022<sup>14</sup>.

Agenzia delle Entrate-Riscossione ha tuttavia confermato che “*È possibile inserire anche i singoli carichi, contenuti nella cartella/avviso per i quali si intende aderire alla Definizione agevolata*”<sup>15</sup>.

Di conseguenza, a titolo esemplificativo:

- se un contribuente ha ricevuto una cartella di pagamento per mancato versamento di IVA da liquidazione periodica e un accertamento esecutivo, può continuare nel contenzioso in merito a quest’ultimo (o, comunque, non definirlo) e sanare la cartella di pagamento;

<sup>7</sup> È stato recepito quanto chiarito in merito all’art. 12 della L. 289/2002 (circ. Agenzia delle Entrate 28.4.2003 n. 22, § 9.1 e ris. Agenzia delle Entrate 19.10.2005 n. 150).

In questo senso anche la C.T. Prov. Torino 26.9.2018 n. 801/7/18.

<sup>8</sup> Art. 29 del DL 78/2010.

<sup>9</sup> Art. 30 del DL 78/2010.

<sup>10</sup> Art. 1 co. 792 - 804 della L. 160/2019.

<sup>11</sup> Art. 3 del provv. Agenzia delle Entrate 30.6.2011 n. 99696: “*ove il flusso di carico, in assenza di fondato pericolo per il positivo esito della riscossione, sia comunque trasmesso nel periodo intercorrente tra il termine ultimo per il pagamento e il trentesimo giorno successivo, l’affidamento formale della riscossione in carico all’agente, anche ai fini dell’esecuzione forzata, si intende effettuato al trentunesimo giorno successivo alla data ultima per il pagamento*”.

<sup>12</sup> Determinazione INPS 30.7.2010 n. 172, allegata alla circ. 30.12.2010 n. 168.

<sup>13</sup> Potrebbe succedere che il contribuente, se il tutto scaturisce dalla liquidazione della dichiarazione (art. 36-*bis* del DPR 600/73) non sia a conoscenza dei ruoli a suo carico, in quanto non ancora recepiti in una cartella di pagamento a lui notificata.

<sup>14</sup> L’art. 1 co. 231 della L. 197/2022 contempla la possibilità di rottamare i debiti che risultano dai “singoli” carichi affidati.

<sup>15</sup> Comunicato stampa Agenzia delle Entrate-Riscossione 20.1.2023.

- se un contribuente ha ricevuto una cartella di pagamento portante a riscossione ruoli di diversi enti impositori, ad esempio INPS e Agenzia delle Entrate (o riconducibili a diverse Direzioni provinciali), può definire solo quelli relativi all'Agenzia delle Entrate.

### 2.2.1 Debiti presenti nella singola partita di ruolo o accertamento esecutivo

Il contribuente non può definire solo alcuni debiti contenuti nello stesso accertamento esecutivo o ruolo: dunque, se a seguito di accertamento esecutivo il carico è affidato ad Agenzia delle Entrate-Riscossione, occorre definirlo per intero<sup>16</sup>. Lo stesso vale per gli avvisi di addebito INPS.

Quindi, se il contribuente ha omesso i versamenti relativi a otto liquidazioni periodiche IVA, non può sanarne solo cinque, in quanto se il ruolo è unico questo non può essere frazionato.

### 2.2.2 Ruoli non definiti

Per i carichi non rientranti nella sanatoria, l'eventuale dilazione ex art. 19 del DPR 602/73 rimane in essere e la decadenza resta soggetta alle regole ivi indicate. In relazione a questi, non dovrebbe operare l'art. 1 co. 240 lett. b) della L. 197/2022, che prevede, solo per i carichi definibili, la sospensione delle rate sino al 31.7.2023<sup>17</sup>.

L'impegno alla rinuncia al ricorso deve riguardare solo i carichi definibili. Ci potrà essere un impegno alla rinuncia parziale quando pende il contenzioso su un carico che si intende definire in parte.

### 2.2.3 Debiti prescritti

La valutazione circa la definizione parziale dei carichi può dipendere dal fatto che, su alcuni di essi, risulta maturata la prescrizione.

Si consideri la Cass. SS.UU. 17.11.2016 n. 23397<sup>18</sup>, secondo cui la prescrizione più breve dei 10 anni permane se il debitore non ha proposto ricorso contro la cartella di pagamento<sup>19</sup>.

Tra l'altro, mentre per la generalità delle entrate il debito prescritto, se pagato, non può essere domandato a rimborso, per i contributi previdenziali e assistenziali opera l'art. 3 co. 9 della L. 335/95, secondo cui, intervenuta la prescrizione, è estinto il debito e non solo l'azione per riscuoterlo, dunque non ne è ammesso il pagamento e spetta la restituzione.

Specie per quanto riguarda i ruoli tributari, in varie ipotesi non è facile individuare il termine di prescrizione. Ad esempio, per i tributi locali manca una norma specifica, dunque, la giurisprudenza, in via interpretativa, ritiene operante la prescrizione quinquennale ex art. 2948 co. 1 n. 4 c.c.<sup>20</sup>, tesi che viene sempre censurata nel contenzioso; se uno stesso ruolo riguarda imposte erariali e sanzioni secondo l'opinione maggioritaria solo per le sanzioni la prescrizione è quinquennale stante l'art. 20 del DLgs. 472/97 mentre rimane decennale per le imposte<sup>21</sup>; per alcune entrate tipo il canone RAI è dubbio se ci sia la prescrizione dei 5 o dei 10 anni<sup>22</sup>.

In ragione di quanto esposto, difficilmente il contribuente, come affermazione di massima, può scegliere di non fruire della rottamazione confidando nell'annullamento di un carico in quanto prescritto, men che meno nell'annullamento per autotutela. Detto diversamente, se non rottama si accolla il rischio di una eventuale sentenza che possa rigettare l'eccezione di prescrizione<sup>23</sup>.

<sup>16</sup> Nella circ. Agenzia delle Entrate 8.3.2017 n. 2, § 2, si sostiene: "per singolo carico deve intendersi la singola partita di ruolo. La partita costituisce dunque l'unità non frazionabile di riferimento per la definizione. Non è possibile, invece, definire parzialmente la partita, di norma composta da più articoli di ruolo, vale a dire i codici di ogni componente [tributi (ad esempio, imposte dirette, IVA ed IRAP contenuti nella stessa partita), sanzioni, interessi, ecc.] del credito recato dalla partita".

<sup>17</sup> Ove la dilazione sia riferita a carichi definibili e non, è necessario il ricalcolo delle rate per cui è opportuno recarsi presso gli uffici di Agenzia delle Entrate-Riscossione.

<sup>18</sup> Così anche Cass. 26.1.2018 n. 1997 e Cass. 25.8.2017 n. 20425.

<sup>19</sup> Si rammenta che opera la prescrizione quinquennale per i contributi previdenziali e assistenziali e relative sanzioni (art. 3 co. 9 della L. 335/95).

<sup>20</sup> Cass. 23.2.2010 n. 4283, Cass. 10.12.2014 n. 26013 e Cass. 25.3.2021 n. 8405.

<sup>21</sup> Cass. 1.10.2020 n. 20955 e Cass. 18.11.2022 n. 34007.

<sup>22</sup> Per i 5 anni, C.T. Reg. Roma 22.3.2018 n. 1815/8/20 e C.T. Prov. Savona 27.5.2016 n. 334/5/16. Per i 10 anni, C.T. Prov. Catania 24.1.2020 n. 701/14/20 e C.T. Prov. Torino 20.3.2017 n. 383/1/17.

<sup>23</sup> Prescrizione che, ovviamente, non si forma se entro il termine sono stati notificati atti interruttivi come l'intimazione di pagamento ex art. 50 del DPR 602/73.

Per non parlare dell'eventualità che operino cause di sospensione della prescrizione introdotte dal legislatore negli ultimi anni<sup>24</sup>.

### 2.3 CARICHI INERENTI A PRECEDENTI ROTTAMAZIONI E SALDO E STRALCIO

In base all'art. 1 co. 249 della L. 197/2022, possono beneficiare della rottamazione anche coloro i quali sono decaduti da una pregressa rottamazione dei ruoli, secondo le regole della stessa L. 197/2022. Questi debitori, pur essendo decaduti<sup>25</sup>, fruiscono di un trattamento migliore rispetto a quello contemplato per le rottamazioni alle quali avevano aderito, posto che si ha lo stralcio non solo degli interessi di mora ma di tutti gli interessi oltre che dei compensi di riscossione<sup>26</sup>.

Ciò vale quand'anche, presentata la domanda, alcuna rata sia stata pagata<sup>27</sup>.

In altri termini, *“È possibile presentare la richiesta di adesione anche per i carichi già ricompresi in un piano di «Rottamazione-ter» indipendentemente se tale piano sia ancora in essere o sia decaduto per il mancato, tardivo o insufficiente versamento di una delle relative rate”*<sup>28</sup>.

Precisamente, si tratta delle rottamazioni previste:

- dall'art. 6 co. 2 del DL 193/2016;
- dall'art. 1 co. 5 del DL 148/2017;
- dall'art. 3 co. 5 del DL 119/2018;
- dall'art. 16-bis co. 1 del DL 34/2019<sup>29</sup>.

Altresì coloro i quali hanno reso la dichiarazione di cui all'art. 1 co. 189 della L. 145/2018 possono essere riammessi, se decaduti. Tale dichiarazione riguarda il c.d. “saldo e stralcio” degli omessi versamenti, che, in base al reddito del richiedente, comportava anche un abbattimento dell'imposta. Considerato che la riammissione avviene secondo le regole dell'art. 1 co. 231 ss. della L. 197/2022, lo stralcio non dovrebbe permanere<sup>30</sup>.

Per quanto riguarda la procedura, non ci sono particolarità da segnalare: la domanda andrà presentata entro il 30.4.2023 indicando i carichi che si intendono nuovamente rottamare<sup>31</sup> ed entro il 30.6.2023 ci sarà la liquidazione degli importi, dai quali verrà detratto quanto già pagato<sup>32</sup>.

È quindi possibile omettere il pagamento delle rate, ad esempio quella che scadeva il 28.2.2023, onde presentare domanda entro il 30.4.2023<sup>33</sup>.

#### 2.3.1 Ruoli non definiti

Se la rottamazione includeva ruoli di Casse di previdenza che, entro il 31.1.2023, non hanno deliberato di voler fruire della rottamazione ex L. 197/2022, non è possibile presentare domanda<sup>34</sup>.

<sup>24</sup> L'art. 4 co. 4 - 10 del DL 22.3.2021 n. 41 ha previsto che siano automaticamente annullati i ruoli affidati agli Agenti della Riscossione nel periodo compreso tra l'1.1.2000 e il 31.12.2010 per un importo residuo fino a 5.000,00 euro al 23.3.2021. Il menzionato stralcio automatico è circoscritto a favore dei soggetti che, nel periodo d'imposta 2019, hanno conseguito un reddito sino a 30.000,00 euro. In virtù di ciò è stata introdotta una sospensione della prescrizione dal 23.3.2021 al 31.10.2021 che, per come è scritta la norma, sembra riguardare anche i ruoli non rottamabili. Per effetto dell'art. 1 co. 618 - 624 della L. 147/2013, i debitori avrebbero potuto pagare le somme contenute nei ruoli o negli accertamenti esecutivi/avvisi di addebito affidati in riscossione sino al 15.10.2013 con stralcio di interessi di mora e da ritardata iscrizione a ruolo. Dall'1.1.2014 al 15.6.2014 sono stati sospesi i termini di prescrizione.

In base all'art. 68 co. 4-bis del DL 18/2020, per i carichi affidati dall'8.3.2020 al 31.12.2021 i termini di prescrizione e decadenza sono prorogati di 24 mesi.

<sup>25</sup> Circostanza che avrebbe comportato il riemergere del debito a titolo di sanzioni e di interessi di mora, oltre, in base agli artt. 6 del DL 193/2016 e 3 del DL 119/2018, all'impossibilità di fruire di una ulteriore dilazione ex art. 19 del DPR 602/73.

<sup>26</sup> Comunicato Agenzia delle Entrate-Riscossione 10.2.2023.

<sup>27</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 20.3.2023 n. 6, § 8.3.

<sup>28</sup> Comunicato stampa Agenzia delle Entrate-Riscossione 20.1.2023.

<sup>29</sup> Considerando le varie proroghe si trattava dei carichi consegnati dal 2000 al 2017.

<sup>30</sup> I debitori in oggetto sono decaduti dal saldo e stralcio, quindi ad un primo esame sembra difficile affermare che permanga l'abbattimento dell'imposta.

<sup>31</sup> Nella domanda di rottamazione si indica il numero di cartella di pagamento che è stata oggetto della precedente rottamazione (circ. Agenzia delle Entrate 20.3.2023 n. 6, § 8.4).

<sup>32</sup> Non si verifica una riammissione d'ufficio con riliquidazione delle rate.

<sup>33</sup> FAQ Agenzia delle Entrate-Riscossione aggiornate al 16.2.2023.

<sup>34</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 20.3.2023 n. 6, § 8.2.

In sostanza, rimangono le scadenze della rottamazione originaria e, se questa è decaduta, non è possibile beneficiare della nuova rottamazione.

### 2.3.2 Dazi doganali/IVA all'importazione

Non sono riammessi i debitori decaduti dalla rottamazione ex art. 5 del DL 119/2018 (dazi doganali, IVA all'importazione). La L. 197/2022 non ha infatti previsto una rottamazione per i carichi inerenti a queste tipologie di entrate.

Fattispecie	Condizione	Precisazioni
Data di consegna del ruolo/affidamento del credito	1.1.2000 - 30.6.2022	La consegna del ruolo è antecedente alla notifica della cartella di pagamento La consegna del carico è successiva alla notifica dell'accertamento esecutivo/avviso di addebito
Pregresse rottamazioni <i>segue</i>	Ruoli 2000-2017	Rottamazioni precedenti: si viene riammessi con stralcio di interessi, sanzioni e aggi Rottamazioni dazi/IVA all'importazione: non si viene riammessi Saldo e stralcio: si viene riammessi con stralcio di interessi, sanzioni e aggi
Tipologia di ruoli	Escluse le casistiche del co. 246	

## 2.4 PROCEDURE CONCORSUALI

Nella rottamazione dei ruoli sono compresi carichi su cui è pendente una procedura concorsuale o di composizione negoziata della crisi; ad essi si applica la disciplina dei crediti prededucibili<sup>35</sup>.

Ove sia in essere una procedura di sovraindebitamento è possibile fruire della rottamazione con possibilità di pagare il debito falcidiato con modalità e tempi previsti dal decreto di omologazione<sup>36</sup>.

## 2.5 TRIBUTI DI COMPETENZA REGIONALE

La giurisprudenza costituzionale ha diverse volte dichiarato infondate le questioni di legittimità costituzionale relative al fatto che i carichi rottamati sono espressione di tributi regionali<sup>37</sup>.

Il problema si pone in ragione della potenziale violazione del principio costituzionale di autonomia finanziaria delle Regioni. La questione è ritenuta infondata, tra l'altro, sulla base del fatto che la rottamazione (nella specie) del DL 193/2016 si inseriva in una riforma della riscossione di ampia portata, il cui aspetto principale consisteva nella soppressione di Equitalia e nella sua sostituzione con il nuovo ente pubblico economico Agenzia delle Entrate-Riscossione; la *ratio legis* è rinvenibile nell'evitare che l'ente subentrante "si trovi già ad avere un pesante arretrato tale da condizionare l'avvio e l'attuazione della riforma strutturale".

Il problema si è però riproposto con l'art. 3 del DL 119/2018 e, ora, con la L. 197/2022.

Gran parte delle motivazioni che hanno indotto i giudici a respingere la questione di legittimità costituzionale riguardano come detto la fase di transizione dall'ex Equitalia ad Agenzia delle Entrate-Riscossione (che può ritenersi ormai cessata), per cui la questione può essere valutata diversamente. Tuttavia, per la successiva rottamazione ex DL 148/2017, la Corte, richiamando anche l'art. 3 del DL 119/2018, è pervenuta alle stesse conclusioni<sup>38</sup>.

<sup>35</sup> Art. 1 co. 248 della L. 197/2022.

<sup>36</sup> Art. 1 co. 245 della L. 197/2022.

<sup>37</sup> Con riferimento all'art. 6 del DL 193/2016, si vedano Corte Cost. 14.2.2018 n. 29 e Corte Cost. 10.7.2020 n. 147; con riferimento al DL 148/2017, si veda Corte Cost. 1.3.2019 n. 32.

<sup>38</sup> Corte Cost. 1.3.2019 n. 32.

### 3 ESCLUSIONI

L'art. 1 co. 246 della L. 197/2022 enuncia le tassative fattispecie escluse dalla sanatoria:

- risorse proprie tradizionali dell'UE (dazi e diritti doganali);
- IVA riscossa all'importazione<sup>39</sup>;
- somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili con il mercato comune, ex art. 16 del regolamento del Consiglio UE 13.7.2015 n. 1589;
- crediti derivanti da pronunce della Corte dei Conti;
- multe, ammende e sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna<sup>40</sup>.

Per le violazioni del DLgs. 285/92 (codice della strada), il co. 247 ammette la definizione, sempre che la riscossione sia stata affidata ad Agenzia delle Entrate-Riscossione. Tuttavia, la definizione non causa lo stralcio delle sanzioni ma dei soli interessi, inclusi quelli ex art. 27 co. 6 della L. 689/81.

#### 3.1 ACCISE

Non sono rottamabili i carichi su risorse proprie UE (dazi doganali) e IVA all'importazione.

In relazione agli altri carichi formati dall'Agenzia delle Dogane (si allude in special modo alle accise), non si rinvergono elementi ostativi alla definizione, non essendo compresi tra le esclusioni del co. 246.

Relativamente alle accise e in merito all'art. 6 del DL 193/2016, l'ex Equitalia aveva opposto talvolta il diniego alla rottamazione ritenendole parte delle risorse proprie dell'UE. Trattasi di interpretazione poco convincente in quanto questi tributi non vi rientrano.

#### 3.2 CARICHI DIVERSI DA QUELLI TRIBUTARI E CONTRIBUTIVI

L'art. 1 co. 247 della L. 197/2022 prevede: *“Per le sanzioni amministrative, comprese quelle per violazioni del codice della strada, di cui al decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti agli enti previdenziali, le disposizioni dei commi da 190 a 211 si applicano limitatamente agli interessi, comunque denominati, compresi quelli di cui all'articolo 27, sesto comma, della legge 24 novembre 1981, n. 689, e quelli di cui all'articolo 30, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, e alle somme maturate a titolo di aggio ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112”*.

Dunque, una cartella che porti a riscossione, anche o solo, sanzioni diverse da quelle tributarie o contributive (esempio, sanzioni irrogate per violazione della normativa in tema di sicurezza sul lavoro) è definibile ma il debitore potrà fruire, in breve, dello stralcio dei soli interessi e aggi.

Adottando una interpretazione strumentale a consentire ampio accesso alla rottamazione, lo stesso potrebbe valere per la riscossione di somme a titolo di capitale diverse da tributi o contributi, come le spese processuali.

#### 3.3 CONTRIBUTI DOVUTI ALLE CASSE PROFESSIONALI

I ruoli delle Casse di previdenza private di cui al DLgs. 509/94 e al DLgs. 103/96 (Cassa dei dottori commercialisti, dei ragionieri, dei consulenti del lavoro, Cassa forense, ENPAV, ENASARCO, ecc.) non rientrano automaticamente nella rottamazione. Come prevede l'art. 1 co. 251 della L. 197/2022, occorre una delibera entro il 31.1.2023 pubblicata nei siti Internet e comunicata entro il 31.1.2023 all'Agente della Riscossione mediante PEC.

Le Casse che si sono avvalse della rottamazione sono le seguenti:

- la Cassa forense (CNPA FORENSE);

<sup>39</sup> Il legislatore non ha ritenuto di introdurre una rottamazione specifica per dazi doganali e IVA all'importazione, come avvenuto per l'art. 5 del DL 119/2018.

<sup>40</sup> Potrebbero essere le sanzioni che, nonostante abbiano natura amministrativa, sono di competenza dell'autorità penale, dunque derivano da sentenze penali di condanna (si pensi a quelle sulla responsabilità delle persone giuridiche ex DLgs. 231/2001 o al caso dell'art. 24 della L. 689/81).



- l'ente di previdenza dei biologi (ENPAB);
- la Cassa dei ragionieri (CNPR);
- l'ente di previdenza dei veterinari (ENPAV);
- l'istituto di previdenza dei giornalisti (INPGI "GIOVANNI AMENDOLA").

### 3.4 RUOLI 2000-2015 SINO A 1.000,00 EURO (ANNULLAMENTO AUTOMATICO)

L'art. 1 co. 222 - 230 della L. 197/2022 ha previsto che siano automaticamente annullati al 30.4.2023 i carichi affidati agli Agenti della riscossione, nel periodo compreso tra l'1.1.2000 e il 31.12.2015, dalle amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali di importo residuo fino a 1.000,00 euro, determinato in relazione al singolo carico<sup>41</sup>, comprensivo di capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni.

Dall'1.1.2023 al 30.4.2023 è sospesa la riscossione di tali debiti.

Questi carichi come intuibile non entrano a far parte della rottamazione dei ruoli essendo annullati in automatico, quand'anche siano indicati nella relativa domanda.

#### 3.4.1 Ruoli compresi in precedenti rottamazioni

Rientrano nell'annullamento automatico anche i ruoli compresi nelle precedenti definizioni agevolate. Precisamente, si tratta delle rottamazioni previste:

- dall'art. 3 del DL 119/2018 per i carichi affidati all'Agente della riscossione nel periodo compreso tra l'1.1.2000 e il 31.12.2017;
- dall'art. 1 co. 184 - 198 della L. 145/2018, c.d. "saldo e stralcio" degli omessi pagamenti, sempre riguardante i carichi affidati tra l'1.1.2000 e il 31.12.2017;
- dall'art. 16-bis del DL 34/2019 che ha riaperto i termini per aderire alle definizioni indicate.

#### 3.4.2 Ruoli di enti non statali

Per i carichi di enti diversi "dalle amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali", si pensi ai Comuni e alle Casse di previdenza, come regola generale l'annullamento opera per interessi da ritardata iscrizione a ruolo, sanzioni e interessi di mora<sup>42</sup>.

Gli enti indicati possono, con provvedimento da emanare entro il 31.3.2023:

- deliberare di non applicare le disposizioni in esame;
- deliberare di applicare per intero le disposizioni dello stralcio automatico<sup>43</sup>.

Per le sanzioni amministrative, incluse le violazioni del DLgs. 285/92 (codice della strada), diverse da quelle tributarie o per violazioni di obblighi previdenziali per premi e contributi, lo stralcio opera solo per gli interessi compresi quelli dell'art. 27 co. 6 della L. 689/81 e gli interessi di mora<sup>44</sup>.

### 3.5 SOMME RISCOSE DA ENTI LOCALI O DA CONCESSIONARI LOCALI

L'art. 1 co. 231 della L. 197/2022 circoscrive la rottamazione ai carichi affidati agli "Agenti della Riscossione" ex artt. 3 del DL 203/2005 e 1 del DL 193/2016, escludendo sia gli enti locali che riscuotono le entrate in proprio ex art. 52 del DLgs. 446/97 sia i concessionari locali. Di contro, quando l'ente creditore si sia avvalso di Agenzia delle Entrate-Riscossione per la riscossione, non ci sono dubbi sulla possibilità di sanatoria<sup>45</sup>.

<sup>41</sup> Per singolo carico si intende la partita di ruolo, come somma delle voci per capitale (imposta, contributo o altra entrata), sanzioni e interessi.

<sup>42</sup> "Tale annullamento non opera con riferimento al capitale e alle somme maturate alla predetta data a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notificazione della cartella di pagamento, che restano integralmente dovuti" (art. 1 co. 227 della L. 197/2022).

<sup>43</sup> Art. 1 co. 229-bis della L. 197/2022.

<sup>44</sup> Art. 1 co. 228 della L. 197/2022.

<sup>45</sup> Dall'1.10.2021 Riscossione Sicilia S.p.A. è estinta senza liquidazione e ad essa subentra a livello universale Agenzia delle Entrate-Riscossione (art. 76 del DL 73/2021). La natura di Agente della Riscossione era attribuita anche alla società Riscossione Sicilia S.p.A. (art. 3 co. 29-bis del DL 203/2005).

Sono di conseguenza esclusi i carichi riscossi mediante ingiunzione fiscale, in quanto Agenzia delle Entrate-Riscossione riscuote solo mediante ruolo.

Il legislatore non ha previsto la possibilità, per gli enti territoriali, di deliberare con regolamento l'accesso alla rottamazione, come è stato fatto nell'art. 6-ter del DL 193/2016.

### 3.6 RUOLI GIÀ SGRAVATI

Potrebbe succedere che, negli anni, alcuni importi siano stati iscritti a ruolo, poi oggetto di sgravio ad opera dell'ente impositore, ad esempio su autotutela del contribuente.

In tal caso, dovrebbe essere naturale che i menzionati ruoli, per effetto dello sgravio, non esistano più, dunque non vanno compresi nelle somme da corrispondere per effetto della sanatoria, sia a titolo di imposta che di sanzioni e interessi. Ciò quand'anche lo sgravio o l'annullamento sia disposto dopo la presentazione della domanda di rottamazione o dopo il pagamento delle somme liquidate.

Si veda pure quanto detto da Equitalia in risposta ai quesiti dell'ODCEC di Roma (seconda parte, risposta 24, del 3.3.2017), sull'impossibilità di definire ruoli sgravati in conseguenza di una sentenza<sup>46</sup>.

Fattispecie	Definizione
Imposte e tributi di ogni genere	Sì
IVA	Sì
IVA all'importazione	No
Contributi INPS e INAIL	Sì
Contributi dovuti alle Casse professionali private	Cassa forense
	Ente di previdenza dei biologi
	Cassa dei ragionieri
	Ente di previdenza dei veterinari
	Istituto di previdenza dei giornalisti
Recupero aiuti di Stato	No
Dazi doganali	No
Accise	Sì (a nostro avviso)
Tributi ed entrate locali (riscossi da Agenzia delle Entrate-Riscossione)	Sì
Tributi ed entrate locali (riscossi in proprio o tramite concessionari locali)	No
Sanzioni diverse da quelle tributarie e contributive	Solo per interessi e aggi
Sanzioni codice della strada	Solo per interessi e aggi

## 4 BENEFICI DELLA ROTTAMAZIONE

I benefici della rottamazione consistono nello stralcio delle sanzioni e degli interessi. A differenza delle rottamazioni precedenti, l'art. 1 co. 231 della L. 197/2022 prevede lo stralcio di qualsiasi interesse e non solo degli interessi di mora ex art. 30 del DPR 602/73, oltre che dei compensi di riscossione. Vanno pagate le spese di notifica della cartella di pagamento e quelle inerenti al rimborso spese delle procedure esecutive.

Le somme relative al capitale devono essere pagate per intero, quindi non si fruisce di nessuno stralcio delle imposte e/o dei contributi.

<sup>46</sup> In questo caso, la situazione è più delicata, siccome il contribuente, in ragione della soccombenza nel successivo grado del processo, potrebbe avere interesse a definire, ma ciò è inibito dallo sgravio.

Solo mediante il perfezionamento della rottamazione si ha diritto allo stralcio di sanzioni e interessi, quindi è importante che il pagamento delle somme o di tutte le rate sia puntuale e tempestivo.

#### 4.1 STRALCIO DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE<sup>47</sup>

Il primo effetto della rottamazione riguarda lo stralcio di ogni sanzione amministrativa: l'art. 1 co. 231 della L. 197/2022, da un lato, sancisce che il debitore fruisce della definizione dei ruoli senza corrispondere le sanzioni comprese in detti carichi, dall'altro, che occorre corrispondere per intero le somme affidate a titolo di capitale.

È univoca la volontà del legislatore di prevedere la non debenza di tutte le sanzioni amministrative, a prescindere dalla ragione per cui in origine sono state irrogate, dall'imposta o dal contributo a cui sono collegate e dall'ente che le ha irrogate, sempre che siano fiscali o contributive.

Rientrano nella definizione, come confermato nella circ. Agenzia delle Entrate 8.3.2017 n. 2 (§ 2.1), le sanzioni tributarie non connesse ad un tributo (si pensi alle violazioni da quadro RW ex art. 5 del DL 167/90, o a quelle sulle comunicazioni ex artt. 8 e 11 del DLgs. 471/97, o a quelle sulla trasmissione telematica delle dichiarazioni ex art. 7-bis del DLgs. 241/97) o irrogate unitamente all'imposta. Può anche trattarsi di sanzioni connesse al tributo, irrogate in via separata in quanto derivanti da una mera tardività nel pagamento<sup>48</sup>.

Del pari, vengono meno le sanzioni (o somme aggiuntive) connesse ai contributi previdenziali, derivanti sia da evasioni che da omessi versamenti ex art. 116 della L. 388/2000 se relative a contributi gestiti dall'INPS e da premi INAIL<sup>49, 50</sup>.

La convenienza alla definizione può essere notevole. Se l'Agenzia delle Entrate ha irrogato, unitamente all'accertamento ex art. 17 del DLgs. 472/97, le sanzioni in misura massima, queste vengono meno e lo sconto sarà maggiore rispetto ad un qualsiasi istituto deflativo del contenzioso.

Ove i carichi di ruolo siano formati solo da sanzioni amministrative la rottamazione non ha di fatto costi ma bisogna ugualmente presentare domanda entro il 30.4.2023<sup>51</sup>.

##### 4.1.1 Errata classificazione del debito ad opera dell'ente creditore

La qualificazione di un certo debito, "agli occhi" dell'Agente della Riscossione, come a titolo di capitale, di interesse o di sanzione dipende dalla classificazione eseguita dall'ente creditore.

Ciò avviene sulla base di appositi codici tributo ad uso interno degli enti, cosa diversa dai comuni codici da indicare nel modello F24 o F23.

Può succedere che, per una qualsivoglia ragione, un debito a titolo di sanzione sia per errore denominato come somma a titolo di capitale, e che, di conseguenza, non venga stralciato in occasione della rottamazione. In tal caso è possibile, ricevuta la comunicazione di liquidazione degli importi, presentare all'ente creditore istanza di correzione, onde classificare correttamente la voce di debito.

Ove la richiesta rimanga inevasa, il rimedio non può che consistere nel ricorso contro il diniego di rottamazione, da presentarsi nei 60 giorni ex art. 21 del DLgs. 546/92, citando in giudizio sia l'Agente della Riscossione che l'ente creditore.

##### 4.1.2 Sanzioni accessorie

Il diritto oggettivo, unitamente all'irrogazione delle sanzioni amministrative pecuniarie, può prevedere determinate sanzioni accessorie. Nel sistema tributario, ciò succede nei casi dell'art. 21 del DLgs. 472/97, oppure come conseguenza

<sup>47</sup> Quanto esposto nel presente paragrafo non riguarda i ruoli inerenti a sanzioni diverse da quelle tributarie o relative a obblighi previdenziali, per i quali il beneficio consiste nello stralcio degli interessi, degli aggi di riscossione e delle maggiorazioni ex art. 27 co. 6 della L. 689/81 (art. 1 co. 247 della L. 197/2022).

<sup>48</sup> Si pensi al contribuente che ha versato tardivamente gli importi derivanti dalla dichiarazione.

<sup>49</sup> Il legislatore fa infatti riferimento alle somme aggiuntive dell'art. 27 co. 1 del DLgs. 46/99.

<sup>50</sup> Rammentiamo che, per le Casse di previdenza professionale, la rottamazione opera solo per le Casse che hanno approvato una delibera in questo senso entro il 31.1.2023.

<sup>51</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 20.3.2023 n. 6, § 8.1.

della violazione di norme in tema di rilascio dello scontrino fiscale<sup>52</sup>, di comunicazioni finanziarie<sup>53</sup> e di visto di conformità<sup>54</sup>.

Si potrebbe ritenere che la definizione dei ruoli, che ha come effetto lo stralcio delle sanzioni, non faccia venire meno le sanzioni accessorie, in quanto la legge, in merito allo stralcio, parla di quelle derivanti da carichi inclusi in ruoli, cosa non ravvisabile in detta fattispecie.

Vero è che, per effetto dell'art. 16 del DLgs. 472/97, la definizione al terzo della sanzione principale comporta il venir meno di quella accessoria, ma l'estensione del principio alla sanatoria di cui alla L. 197/2022 significherebbe ampliarne gli effetti oltre a quanto voluto espressamente dal legislatore, e ciò potrebbe essere sottoposto a critiche<sup>55</sup>.

#### 4.1.3 Maggiorazioni previste da specifici testi normativi

Talvolta la legge prevede che, a seguito di una certa inadempienza, il debitore sia tenuto a pagare somme aggiuntive, sempre da riscuotere a mezzo ruolo, a titolo di "maggiorazione".

L'assenza di indicazioni nella L. 197/2022 induce a far propria un'interpretazione secondo l'intenzione del legislatore.

Se la *ratio legis* è quella di prevedere lo stralcio delle sanzioni amministrative, la maggiorazione dovrebbe essere annullata se ha sostanziale natura sanzionatoria.

Un esempio potrebbe essere la maggiorazione della metà del contributo unificato ex art. 13 del DPR 115/2002 dovuta a seguito di indicazioni mancanti nel ricorso<sup>56</sup>.

## 4.2 STRALCIO DEGLI INTERESSI

Per effetto dell'art. 1 co. 231 della L. 197/2022, la rottamazione causa l'abbattimento degli interessi compresi nei carichi affidati e degli interessi di mora di cui all'art. 30 del DPR 602/73.

Si può dunque sostenere che venga meno qualsiasi tipologia di interesse. Quanto indicato rappresenta una importante differenza rispetto alle precedenti rottamazioni, in cui non era previsto lo stralcio di interessi diversi da quelli di mora. In altre parole, nelle definizioni precedenti rimanevano gli interessi spettanti agli enti creditori, inclusi nei carichi trasmessi all'Agente della riscossione.

Anche coloro i quali sono decaduti da una precedente rottamazione, accedono a quella di cui alla L. 197/2022 beneficiando dello stralcio di qualsiasi tipo di interesse<sup>57</sup>.

Ove i carichi di ruolo siano formati solo da interessi la rottamazione non ha costi ma bisogna ugualmente presentare domanda entro il 30.4.2023.

### 4.2.1 Interessi da ritardata iscrizione a ruolo

La tipologia di interesse che di norma risulta inclusa nei carichi trasmessi all'Agente della riscossione è l'interesse da ritardata iscrizione a ruolo ex art. 20 del DPR 602/73, contestato nell'accertamento o nella cartella di pagamento in conseguenza del mancato o tardivo pagamento di tributi<sup>58</sup>. Esso viene di diritto applicato ogniqualvolta si sia in presenza di un recupero di una maggiore imposta, essendo irrilevante che si tratti tecnicamente di omesso versamento.

---

<sup>52</sup> Art. 12 del DLgs. 471/97.

<sup>53</sup> Art. 10 del DLgs. 471/97.

<sup>54</sup> Art. 39 del DLgs. 241/97.

<sup>55</sup> Si segnala però che la C.M. 25.1.99 n. 23 aveva esteso il venir meno delle sanzioni accessorie alla definizione a seguito di acquiescenza (art. 15 del DLgs. 218/97).

<sup>56</sup> Se la si intende come avente natura sanzionatoria, nemmeno la parte di ruolo ex art. 15 del DLgs. 546/92 riconducibile alla condanna da responsabilità aggravata andrebbe corrisposta (art. 96 co. 1 e 3 c.p.c.).

<sup>57</sup> Comunicato Agenzia delle Entrate-Riscossione 10.2.2023.

<sup>58</sup> Ai sensi dell'art. 2 co. 1 del DM 21.5.2009, spettano nella misura del 4% annuo. Sono conteggiati dalla data in cui il pagamento sarebbe dovuto avvenire alla data di consegna del ruolo, o alla data di notifica dell'atto per gli accertamenti esecutivi (nota Agenzia delle Entrate 30.9.2011 prot. n. 2011/141776).

Sono del pari stralciati gli altri interessi, testualmente diversi da quelli da ritardata iscrizione a ruolo ma che hanno una funzione analoga e che, dunque, sono compresi nei carichi.

Trattasi in generale degli interessi disciplinati dal DM 21.5.2009, come ad esempio gli interessi relativi all'imposta sulle successioni non versata entro il termine di 60 giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione, ai sensi dell'art. 37 co. 2 del DLgs. 346/90.

Uguali considerazioni valgono, come già detto, per qualsiasi altro interesse iscritto a ruolo come ad esempio l'interesse stabilito dal Comune con proprio regolamento ex art. 1 co. 165 della L. 296/2006 o ancora l'interesse legale ex art. 1284 c.c.

#### 4.2.2 Interessi di mora

Gli interessi di mora sono disciplinati dall'art. 30 del DPR 602/73, secondo cui, decorso il termine dell'art. 25 co. 2 del DPR 602/73 (60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento), *“sulle somme iscritte a ruolo, esclusi le sanzioni pecuniarie tributarie e gli interessi, si applicano, a partire dalla data della notifica della cartella e fino alla data del pagamento, gli interessi di mora al tasso determinato annualmente con decreto del Ministero delle finanze con riguardo alla media dei tassi bancari attivi”*<sup>59</sup>.

L'art. 29 del DL 78/2010, in tema di accertamenti esecutivi, si limita a specificare che ove il contribuente versi le somme in ritardo (decorso il termine per il ricorso) saranno dovuti gli interessi di mora calcolati dal giorno successivo alla notifica a quello in cui è avvenuto il versamento. Regole simili sono previste per gli accertamenti in tema di tributi locali e per gli avvisi di addebito INPS.

Trattasi di interessi che hanno natura diversa rispetto a quelli da ritardata iscrizione a ruolo (si veda il precedente § 4.2.1): non sono compresi nei carichi maturando in un momento successivo alla loro trasmissione e spettano all'Agente della riscossione come penalità scaturente dal pagamento tardivo dell'accertamento esecutivo o della cartella di pagamento.

#### 4.2.3 Interessi da sospensione giudiziale/amministrativa

In caso di sospensione giudiziale dell'atto impugnato ex art. 47 co. 8-bis del DLgs. 546/92 o di sospensione amministrativa ex art. 39 del DPR 602/73 sono dovuti gli interessi da sospensione, calcolati al tasso del 4,5% annuo<sup>60</sup>.

Se i menzionati interessi sono compresi nei carichi consegnati entro il 30.6.2022, non vi sono dubbi che essi debbano venire annullati per intero.

Il problema si pone quando tali interessi sono iscritti a ruolo (o comunque richiesti) in un momento successivo ma risultano essere collegati ai carichi che sono stati rottamati<sup>61</sup>.

Si può sostenere che vengano meno come effetto indiretto della rottamazione<sup>62</sup>. Diverse volte la giurisprudenza ha sostenuto questa tesi, vuoi sulla base dell'assimilazione tra gli interessi in oggetto e quelli di mora<sup>63</sup>, vuoi in quanto *“in caso contrario verrebbe ingiustificatamente favorito colui che accede alla procedura agevolativa della «rottamazione» senza essersi mai opposto alla pretesa erariale e senza avere pagato somme definitivamente dovute, rispetto a chi ha ottenuto una sospensione del pagamento giustificata da un giudizio di prognosi favorevole da parte del giudice tributario o dello stesso Ufficio erariale”*<sup>64</sup>.

### 4.3 COMPENSI DI RISCOSSIONE E ALTRE SPESE

L'art. 1 co. 231 della L. 197/2022 stabilisce che la rottamazione avviene senza corrispondere quanto sarebbe stato dovuto a titolo di compenso di riscossione ex art. 17 del DLgs. 112/99.

<sup>59</sup> L'ultimo tasso approvato è del 2,68% annuale (prov. Agenzia delle Entrate 23.5.2019 n. 148038).

<sup>60</sup> Art. 4 co. 1 del DM 21.5.2009.

<sup>61</sup> Si pensi ad un ruolo consegnato entro il 30.6.2022 che, magari l'anno scorso, è stato sospeso. Una volta perfezionata la rottamazione, l'ente creditore potrebbe iscrivere a ruolo gli interessi da sospensione, che sarebbero connessi ad un carico ormai rottamato.

<sup>62</sup> Le considerazioni esposte presuppongono ovviamente che si perfezioni la rottamazione, quindi che il debitore paghi tutte le rate nei termini.

<sup>63</sup> C.T. Prov. Milano 23.9.2019 n. 5928/14/19, C.T. Prov. Milano 29.9.2021 n. 1605/8/21 e C.T. Reg. Milano 7.6.2022 n. 2402/2/22.

<sup>64</sup> C.T. Reg. Milano sez. Brescia 20.7.2022 n. 3112/25/22.

In occasione delle precedenti rottamazioni, invece, il debitore non avrebbe dovuto corrispondere la quota di compenso parametrata agli importi che sarebbero stati stralciati. In sintesi, rimaneva l'aggio computato sulla quota a titolo di capitale e interessi diversi da quelli di mora.

La L. 30.12.2021 n. 234 ha riformato l'art. 17 del DLgs. 112/99 disponendo l'abrogazione degli aggi di riscossione dall'1.1.2022. Prima di ciò, l'aggio era pari al 6% delle somme iscritte a ruolo, ridotto al 3% se gli importi venivano onorati entro i 60 giorni dalla notifica della cartella. Negli accertamenti esecutivi e avvisi di addebito ex artt. 29 e 30 del DL 78/2010, gli aggi erano dovuti per l'intero se il debitore non pagava le somme entro il termine<sup>65</sup>.

Rimangono dovute le spese per la notifica della cartella di pagamento così come i rimborsi spese delle procedure esecutive.

Fattispecie	Stralcio
Imposte	No
Contributi previdenziali e assistenziali	No
Somme a titolo di capitale	No
Sanzioni tributarie e contributive	Sì
Sanzioni pecuniarie penali	No
Sanzioni codice della strada	No
Interessi codice della strada	Sì
Interessi di mora	Sì
Interessi da ritardata iscrizione a ruolo	Sì
Aggi di riscossione	Sì
Spese di esecuzione	No
Spese di notifica della cartella di pagamento	No

#### 4.4 EFFETTI PENALI

La rottamazione dei ruoli può avere effetti penali, sempre che le somme derivanti dalla dilazione ex L. 197/2022 siano pagate per intero e nei termini.

Ai fini penali valgono, in generale, le definizioni previste dalla legge tributaria o come attenuante o addirittura come causa di non punibilità, sempre che si perfezionino secondo la legge fiscale. Quindi, in ogni caso deve esserci l'integrale e tempestivo pagamento di tutte le rate.

Gli effetti penali della rottamazione dipendono dal tipo di reato che si è configurato.

Bisogna considerare che, astrattamente, qualsiasi reato può "rientrare" nella rottamazione, riguardando la stessa i carichi di ruolo, quindi somme che si pongono comunque "a valle" dell'avviso di accertamento o di altri atti impositivi<sup>66</sup>.

<sup>65</sup> L'art. 17 del DLgs. 112/99 è una norma che, negli anni, è stata oggetto di diversi mutamenti, anche in merito all'entità dell'aggio. Infatti, prima delle modifiche del DLgs. 24.9.2015 n. 159, l'aggio era dovuto nella misura, rispettivamente, dell'8% e del 3,65% e prima ancora del 9% e del 4,65%.

<sup>66</sup> I ruoli possono riguardare sia fattispecie suscettibili di dare luogo a reati dichiarativi (si pensi all'indicazione in dichiarazione di costi inesistenti, ipotesi che integra la dichiarazione fraudolenta ex art. 2 del DLgs. 74/2000: se le intere somme contestate nell'accertamento sono state iscritte a ruolo, vuoi per mancata impugnazione, vuoi a seguito di ruolo straordinario, il pagamento delle rate della rottamazione rileva a tal fine), sia fattispecie suscettibili di integrare delitti di versamento (si pensi all'omesso versamento di IVA superiore alla soglia di punibilità dell'art. 10-ter del DLgs. 74/2000, ipotesi penalmente rilevante: le intere somme sono iscritte a ruolo ai sensi dell'art. 14 del DPR 602/73 quindi il pagamento delle rate da rottamazione rileva anche in questo caso).

#### 4.4.1 Delitti di omesso versamento IVA, di ritenute e indebita compensazione di crediti non spettanti

Per i reati di omesso versamento IVA<sup>67</sup>, di omesso versamento di ritenute<sup>68</sup> e di indebita compensazione di crediti non spettanti<sup>69</sup>, l'art. 23 del DL 30.3.2023 n. 34 ha previsto una causa di non punibilità derivante dal perfezionamento, unito all'integrale versamento degli importi, di una qualsiasi delle definizioni previste dalla L. 197/2022 (inclusa quindi la rottamazione dei ruoli).

Occorre non solo il pagamento integrale delle rate o della totalità delle somme ma anche il rispetto delle regole che disciplinano la singola definizione.

Dal punto di vista operativo:

- il contribuente che intende beneficiare della non punibilità comunica all'autorità giudiziaria il pagamento di tutte le somme o della prima rata e all'Agenzia delle Entrate la pendenza del processo penale indicandone gli estremi;
- a questo punto il processo penale rimane sospeso sino a quando l'Agenzia delle Entrate comunica la corretta esecuzione della definizione e l'intero e puntuale pagamento delle rate o di tutte le somme.

Se le somme non sono pagate, se c'è la decadenza dalla rateazione o se gli adempimenti caratterizzanti la definizione non sono corretti, l'Agenzia delle Entrate lo comunica al giudice penale e il processo prosegue.

Il pagamento delle rate deve comunque terminare prima della sentenza di appello.

#### 4.4.2 Altri reati

In virtù degli artt. 13 e 13-bis del DLgs. 74/2000, il pagamento del debito derivante dall'art. 1 co. 231 della L. 197/2022 può rappresentare non solo una circostanza attenuante, ma anche una causa di non punibilità del reato.

Ai sensi dell'art. 13 co. 1 del DLgs. 74/2000, i delitti di omesso versamento IVA, di ritenute fiscali e di compensazione di crediti non spettanti non sono punibili se il pagamento degli importi, compresi interessi e sanzioni, avviene prima del dibattimento di primo grado.

Questa causa di non punibilità è nei fatti "assorbita" dall'art. 23 del DL 30.3.2023 n. 34, esaminato nel precedente § 4.4.1.

Per gli altri reati del DLgs. 74/2000, la rottamazione, sempre che il pagamento avvenga entro il dibattimento di primo grado, ha effetto di attenuante e la pena può essere diminuita sino alla metà. L'attenuante è inoltre presupposto per il "patteggiamento" ex art. 444 c.p.p.<sup>70</sup>.

La dilazione della L. 197/2022 può non essere compatibile con le tempistiche del processo penale, nel senso che può terminare dopo l'inizio del dibattimento di primo grado. Per effetto dell'art. 13 co. 3 del DLgs. 74/2000, tuttavia, "qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini di cui all'art. 13-bis, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo".

### 4.5 OBBLIGAZIONI SOLIDALI

In base alle regole generali, l'estinzione dell'obbligazione eseguita da un coobbligato solidale fa venire meno la pretesa nei confronti degli altri. Se sono pendenti giudizi, questi sono estinti per cessata materia del contendere per entrambi i coobbligati.

Ciò vale anche per la rottamazione dei ruoli, nella misura in cui siano pagate tutte le somme o le rate, per intero e tempestivamente<sup>71</sup>.

<sup>67</sup> Art. 10-ter del DLgs. 74/2000, soglia di punibilità pari a 250.000,00 euro.

<sup>68</sup> Art. 10-bis del DLgs. 74/2000, soglia di punibilità pari a 150.000,00 euro.

<sup>69</sup> Art. 10-quater co. 1 del DLgs. 74/2000, soglia di punibilità pari a 50.000,00 euro.

<sup>70</sup> La non punibilità e/o l'attenuante sussistono quand'anche, come nel caso della rottamazione, non sia necessario pagare sanzioni e interessi (proprio con riferimento alla rottamazione dei ruoli, Cass. pen. 14.3.2023 n. 10730 e Cass. pen. 9.12.2020 n.34940). Non è dirimente quanto presente negli artt. 13 e 13-bis del DLgs. 74/2000, secondo cui il debito deve essere estinto pure per sanzioni e interessi: tali articoli sanciscono che l'estinzione può avvenire anche a seguito di procedure conciliative di istituzione presente o futura, e, laddove queste procedure conciliative prevedano l'abbattimento di interessi e sanzioni, va da sé che tali poste non debbano essere pagate nemmeno ai fini penali. A maggior ragione laddove sia necessario accettare l'intera imposta, come nel caso della rottamazione dei ruoli.

<sup>71</sup> Cass. 5.5.2022 n. 14265.

## 5 DOMANDA DI ROTTAMAZIONE

Il procedimento inizia con la presentazione della domanda all'Agente della Riscossione, con cui si indica la volontà di pagare ratealmente e ci si impegna a rinunciare ai contenziosi.

Agenzia delle Entrate-Riscossione comunica, in un momento successivo, l'importo delle somme o delle rate da versare. Non è prevista l'autoliquidazione ad opera del contribuente.

A questo punto, se la totalità delle somme è versata per intero nel termine, o se le rate sono pagate nei termini e per l'esatto importo la procedura si perfeziona. In presenza anche di un solo inadempimento, invece, la sanatoria non può ritenersi conclusa, e, salvo quanto si esporrà, riemerge il debito a titolo di sanzioni amministrative, di interessi (inclusi quelli di mora) e di aggi.

Non si può attribuire alla domanda valore di riconoscimento del debito né interruttivo della prescrizione, avendo semmai effetto sospensivo della stessa.

Entro il 30.4.2023 si può integrare una domanda già inviata<sup>72</sup>.

Quand'anche non ci siano importi da versare (si pensi ai carichi riguardanti solo sanzioni, solo interessi, oppure solo sanzioni e interessi) è imprescindibile trasmettere la domanda entro il 30.4.2023. Pure coloro i quali sono decaduti o hanno in essere una precedente rottamazione devono trasmettere la domanda entro il 30.4.2023<sup>73</sup>.

Occorre impegnarsi a rinunciare ad eventuali giudizi pendenti e indicare il numero di rate.

### 5.1 TRASMISSIONE DELLA DOMANDA

La domanda va presentata entro il termine del 30.4.2023 da intendersi come perentorio.

La relativa trasmissione può avvenire solo in via telematica, utilizzando l'applicativo presente sul sito di Agenzia delle Entrate-Riscossione, fruibile anche da coloro i quali non sono in possesso della c.d. identità digitale<sup>74</sup>. Il modello, a differenza di quanto accaduto per le precedenti rottamazioni, non va quindi trasmesso per posta elettronica essendo ciò previsto solo per i debitori soggetti a procedura di sovraindebitamento<sup>75</sup>.

Occorre in primo luogo indicare i carichi che si vogliono definire (numero della cartella, dell'avviso di addebito o di identificazione interna della nota di presa in carico).

È poi necessario specificare i recapiti (indirizzo o PEC) e allegare copia di un documento di identità unitamente alla dichiarazione sostitutiva se si accede senza passare dall'area riservata.

Sono previsti campi per la domiciliazione, all'interno dei quali è possibile indicare ad esempio la PEC o il telefono del professionista che assiste il contribuente (a cui sarà inviata la comunicazione di liquidazione degli importi).

Non è prevista la possibilità, per gli intermediari, di trasmettere la domanda per conto dei loro assistiti accedendo mediante Entratel.

#### **Verifica preventiva dei carichi rottamabili**

Sul sito dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione è presente una funzionalità che consente di inoltrare richiesta per conoscere quali carichi sono rottamabili e il costo della rottamazione, prima di inviare la domanda di rottamazione<sup>76</sup>.

<sup>72</sup> Art. 1 co. 237 della L. 197/2022. Ciò può essere strumentale, ad esempio, ad inserire ulteriori carichi oppure a modificare le opzioni di pagamento da rateale ad in unica soluzione.

<sup>73</sup> "Il debitore, se, per effetto di precedenti pagamenti parziali, ha già integralmente corrisposto quanto dovuto ai sensi del comma 231, per beneficiare degli effetti della definizione deve comunque manifestare la sua volontà di aderirvi con le modalità previste dal comma 235" (art. 1 co. 238 della L. 197/2022).

<sup>74</sup> Comunicato stampa Agenzia delle Entrate-Riscossione 20.1.2023.

<sup>75</sup> In questo caso, la domanda deve essere presentata esclusivamente tramite PEC, inviando il modello DA-LS-2023 alla casella PEC indicata nello stesso modello.

<sup>76</sup> Comunicato stampa Agenzia delle Entrate-Riscossione 16.2.2023.



Altresì gli intermediari abilitati possono accedere, inserendo le credenziali Entratel, onde conoscere la situazione dei propri assistiti.

### 5.1.1 Modalità<sup>77</sup>

L'iter di trasmissione della domanda è alquanto semplice: se si è in possesso della c.d. identità digitale<sup>78</sup>, semplicemente si accede all'area riservata, si indicano le proprie generalità e i carichi che si intendono definire.

Terminato questo passaggio, il contribuente riceverà una prima *e-mail* all'indirizzo indicato, con un *link* da convalidare entro le successive 72 ore. Decorso tale termine, il *link* non sarà più valido e la richiesta sarà automaticamente annullata.

A seguito della convalida della richiesta, il sistema invierà una seconda *e-mail* di presa in carico della domanda, con il numero identificativo della pratica e il riepilogo dei dati inseriti.

Se la documentazione allegata è corretta, verrà inviata una ulteriore *e-mail* con la ricevuta di presentazione della domanda di adesione.

### 5.1.2 Soggetto diverso dall'intestatario dei carichi di ruolo (eredi, curatori, amministratori)

La domanda va di norma presentata dal soggetto intestatario dei carichi di ruolo.

Possono verificarsi tuttavia situazioni in cui il soggetto che, formalmente, risulta intestatario dei carichi di ruolo è diverso da colui il quale trasmette la domanda. Si pensi:

- al contribuente deceduto, caso in cui la domanda per carichi intestati al *de cuius* va trasmessa dall'erede<sup>79, 80</sup>;
- alla fusione per incorporazione, caso in cui la domanda per carichi della società incorporata va trasmessa dalla società incorporante<sup>81</sup>;
- al fallimento, ove la domanda deve essere presentata dal curatore fallimentare, previa autorizzazione del giudice delegato e con il parere favorevole del Comitato dei creditori<sup>82</sup>;
- in generale, ai contribuenti soggetti a tutela, curatela o amministrazione di sostegno, in cui la domanda può dover essere presentata dal rappresentante/amministratore di sostegno.

In queste ipotesi, sia la richiesta di verifica dei carichi rottamabili (c.d. prospetto informativo) sia la domanda di rottamazione devono avvenire accedendo alla c.d. area pubblica, non nell'area riservata in cui, per entrare, occorre essere in possesso della c.d. identità digitale.

Nella c.d. area pubblica è possibile presentare la domanda per conto di altri soggetti: oltre alle casistiche prima indicate, figura il comune caso del rappresentante legale di società di capitali o di persone, del rappresentante fiscale di soggetti non residenti, dell'amministratore di condominio.

Generalmente occorre allegare, quindi caricare a sistema dal proprio computer, una dichiarazione sostitutiva, copia di un documento di identità e talvolta i documenti del caso (esempio, delibera condominiale di nomina, certificato di esistenza del soggetto estero).

### **Soci/amministratori/liquidatori di società estinta**

Nella casistica presente sul sito dell'Agente della riscossione non figura, almeno testualmente, il caso dell'ex socio/amministratore/liquidatore della società ormai cancellata dal Registro imprese<sup>83</sup>.

<sup>77</sup> Si riportano le indicazioni del comunicato stampa Agenzia delle Entrate-Riscossione 20.1.2023.

<sup>78</sup> Se non si è in possesso di identità digitale, si compila un *form* in "area pubblica" allegando un documento di riconoscimento, onde poter comunque trasmettere la domanda senza prima dover acquisire l'identità digitale (ad esempio lo SPID).

<sup>79</sup> Risposta 9 all'ODCEC di Roma, prima parte, di gennaio 2017.

<sup>80</sup> Se il contribuente decede, le sanzioni tributarie, come prevede l'art. 2 del DLgs. 472/97, non si trasmettono agli eredi quindi sono di diritto annullate. Dunque, l'erede, in merito ai debiti del *de cuius*, può fruire della definizione ottenendo lo stralcio degli interessi.

<sup>81</sup> Risposta 19 all'ODCEC di Roma, seconda parte, del 3.3.2017.

<sup>82</sup> Risposte Equitalia ai quesiti 10 e 19, prima parte, posti dall'ODCEC di Roma, di gennaio 2017.

<sup>83</sup> Tali soggetti possono essere potenzialmente responsabili ai sensi dell'art. 2495 c.c. o dell'art. 36 del DPR 602/73, quindi possono avere interesse a rottamare i carichi.

Sembra possibile presentare, formalmente, la domanda barrando la casella *“in qualità di titolare/rappresentante legale/tutore/curatore/erede”*, allegando una memoria esplicativa in cui si illustrano le ragioni per cui si intende beneficiare della rottamazione.

La casistica più coerente con quella di specie sembra essere il rappresentante legale di società di capitali, sebbene tecnicamente la società non esista più e così il suo legale rappresentante. Può essere opportuno allegare la visura camerale, da cui emerge la data di cancellazione della società. In questo modo, se non emergono criticità, l'ex socio/amministratore/liquidatore della società potrà ricevere la comunicazione di liquidazione delle somme ed effettuare i pagamenti<sup>84</sup>.

## 5.2 COMPILAZIONE DELLA DOMANDA

La compilazione della domanda avviene nell'area riservata del sito dell'Agente della riscossione<sup>85</sup>.

Si tratta di adempimento che, quantomeno nella maggioranza delle ipotesi, non pone particolari problemi, specie per coloro i quali, avendo già richiesto in via preventiva l'elenco dei carichi rottamabili, sanno già quali carichi indicare nella domanda.

Dalle istruzioni presenti sul sito dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione emerge che, per individuare i carichi che si vogliono definire, bisogna indicare:

- il numero identificativo della cartella di pagamento, emergente dall'atto stesso;
- il numero di identificazione interna dell'accertamento esecutivo (emergente dalla nota di presa in carico ex art. 29 del DL 78/2010, che Agenzia delle Entrate-Riscossione notifica al contribuente, e non dall'accertamento esecutivo);
- il numero identificativo dell'avviso di addebito INPS, presente nell'atto stesso.

Non ha rilevanza il numero identificativo degli atti presupposti (avvisi di accertamento, avvisi di liquidazione, solleciti, avvisi bonari) o successivi (intimazioni di pagamento ex art. 50 del DPR 602/73, preavvisi di fermo, comunicazioni di ipoteca)<sup>86</sup>.

### 5.2.1 Rottamazione parziale

Spetta al debitore decidere quali carichi definire anche per la singola cartella di pagamento.

Ove si intenda definire uno o più carichi relativi ad una singola cartella di pagamento, bisogna specificare quali indicando il numero di ruolo. Nell'applicativo telematico strumentale alla trasmissione della domanda è presente una funzione che consente di puntualizzare ciò.

Il contribuente non può definire solo alcuni debiti contenuti nello stesso accertamento esecutivo o ruolo: dunque, se a seguito di accertamento esecutivo il carico è affidato ad Agenzia delle Entrate-Riscossione, occorre definirlo per intero<sup>87</sup>. Lo stesso vale per gli avvisi di addebito INPS.

### 5.2.2 Ruoli 2000-2015 sino a 1.000,00 euro (annullamento automatico)

L'art. 1 co. 222-230 della L. 197/2022 ha previsto che siano automaticamente annullati al 30.4.2023 i carichi affidati agli Agenti della riscossione, nel periodo compreso tra l'1.1.2000 e il 31.12.2015, dalle amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali di importo residuo fino a 1.000,00 euro, determinato in relazione al singolo carico, comprensivo di capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni.

<sup>84</sup> Altresì l'obbligato solidale (socio di società di persone, cessionario di azienda) potrebbe avere interesse ad estinguere carichi di ruolo intestati all'obbligato principale. Pure in questo caso è bene corredare la richiesta da una memoria esplicativa.

<sup>85</sup> Nell'area pubblica per coloro i quali non sono in possesso della c.d. identità digitale.

<sup>86</sup> In caso di errore (ad esempio indicazione del numero di intimazione di pagamento o dell'avviso bonario, o ancora dell'avviso di liquidazione, in luogo del numero di cartella di pagamento), si ritiene che la definizione sia comunque valida, in ragione dell'art. 10 della L. 212/2000, sulla buona fede tra le parti. Tuttavia, se venisse indicato il numero identificativo dell'intimazione ex art. 50 del DPR 602/73, e questa si riferisse a plurime cartelle di pagamento, l'Agente della Riscossione potrebbe essere indotto a pensare che l'intenzione di sanare i carichi si riferisca a tutti i ruoli oggetto dell'intimazione. Ad ogni modo, in presenza di un errore di compilazione di questo tenore, il funzionario, prima della comunicazione di liquidazione degli importi, potrebbe valutare di contattare il debitore.

<sup>87</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 8.3.2017 n. 2.

Detti carichi non devono quindi essere compresi, anche se, specie quando non si è certi del loro valore, può essere opportuno indicarli ugualmente.

La comunicazione di liquidazione degli importi tiene conto del menzionato annullamento automatico e, se i carichi fossero indicati nella domanda non verranno comunque compresi<sup>88</sup>.

Domanda	Aspetti salienti
Termine	Entro il 30.4.2023
Modalità di presentazione	Applicazione telematica disponibile sul sito dell'Agente della riscossione
Integrazione della domanda	Entro il 30.4.2023
Indicazione dei carichi	Cartella di pagamento: numero di cartella
	Accertamento esecutivo: numero di identificazione interna (nota di presa in carico)
	Avviso di addebito INPS: numero di avviso
Rottamazione solo di alcuni ruoli	Possibile
Presentazione di diverse domande	Ogni domanda genera un piano di dilazione distinto
	La decadenza da un piano non compromette gli altri

### 5.3 PRESENTAZIONE DI DIVERSE DOMANDE

Il debitore può presentare diverse domande di rottamazione che dal punto di vista tecnico-operativo vengono considerate come distinte.

In un primo momento, era stato specificato che, trasmessa una prima domanda, sarebbe stato possibile presentare più domande di rottamazione: queste ultime, *“se riferite ad altri carichi, saranno considerate integrative della precedente, mentre se riferite agli stessi carichi già inseriti nella domanda presentata, saranno considerate sostitutive della precedente”*<sup>89</sup>.

L'Agente della riscossione ha poi chiarito il concetto: *“Il contribuente può presentare in tempi diversi, ma sempre entro il 30 aprile 2023, anche ulteriori dichiarazioni di adesione che potranno essere riferite ad altri carichi (in questo caso andranno a integrare la precedente e ciascuna domanda genererà un proprio piano di definizione agevolata) oppure riferite agli stessi carichi già inseriti nella domanda presentata (e perciò saranno considerate sostitutive della precedente)”*<sup>90</sup>.

I menzionati chiarimenti sono alquanto importanti: la presentazione di diverse domande consente di ridurre il rischio di una eventuale decadenza dalla rottamazione. In ragione di quanto chiarito, se il debitore decade da un singolo piano di dilazione la rottamazione viene meno solo per esso e non anche per gli altri, relativamente ai quali si stanno pagando le rate per intero e nei termini.

Inoltre, così facendo si può optare per la dilazione solo per alcuni carichi, pagando per i restanti gli importi in unica soluzione<sup>91</sup>.

### 5.4 EFFETTI DELLA DOMANDA

Vari effetti sono collegati alla domanda di rottamazione, specie sul versante della riscossione e delle attività cautelari ex art. 1 co. 240 della L. 197/2022.

<sup>88</sup> FAQ Agenzia delle Entrate-Riscossione aggiornate al 28.2.2023.

<sup>89</sup> Comunicato stampa Agenzia delle Entrate-Riscossione 20.1.2023.

<sup>90</sup> Comunicato stampa Agenzia delle Entrate-Riscossione 16.2.2023.

<sup>91</sup> La necessità di pagare tutto in unica soluzione potrebbe essere connessa all'esigenza di ottenere celermente il DURC e di essere certi che, in relazione ai carichi rottamati, non possa essere revocato (cosa che invece potrebbe avvenire se una delle rate successive alla prima venisse pagata tardivamente o non venisse proprio onorata per mancanza di fondi).

Dalla presentazione della domanda, infatti, per i carichi definibili sono sospese le azioni esecutive, salvo quelle irreversibili, mentre non possono essere adottati nuovi fermi e ipoteche<sup>92</sup>. In linea generale, sotto diversi aspetti il debitore non è più considerato “inadempiente”. Non a caso, per effetto della presentazione della domanda si è considerati adempienti:

- nell’ambito dell’art. 28-ter del DPR 602/73. In tal modo, il contribuente potrà accedere ai rimborsi senza che si attivi il meccanismo previsto della norma, contemplante una proposta di compensazione con i ruoli<sup>93</sup>;
- ai fini dell’art. 48-bis del DPR 602/73; quindi, si potranno riscuotere i crediti vantati nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni<sup>94</sup>.

Inoltre, sempre come effetto della domanda:

- è possibile l’ottenimento del DURC, operando l’art. 54 del DL 50/2017 (inerente alle pregresse rottamazioni)<sup>95</sup>. Detto documento potrà essere annullato in caso di tardivo, insufficiente oppure omesso pagamento della totalità delle somme o di una rata<sup>96</sup>;
- per effetto dell’art. 1-quater del DL 50/2017, la domanda sembra 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<sup>97</sup>. Nonostante non ribadito, si ritiene ciò valga ai fini della L. 197/2022 vista la similitudine di questa rottamazione con le precedenti;
- non sembra operi il divieto di compensazione per ruoli scaduti ex art. 31 del DL 78/2010<sup>98</sup>.

#### 5.4.1 Dilazioni dei ruoli in essere

La domanda causa la sospensione dei termini di pagamento delle rate da dilazione dei ruoli ex art. 19 del DPR 602/73 sino al termine di pagamento delle somme o della prima rata (31.7.2023)<sup>99</sup>.

L’effetto sospensivo delle rate si ha non in via automatica dall’entrata in vigore della L. 197/2022, ma dal momento in cui si presenta la domanda in merito a carichi suscettibili di definizione.

Se ci fosse il diniego di definizione dovrebbe essere possibile riprendere il pagamento delle rate<sup>100</sup>, salvo intervenuta decadenza<sup>101</sup>.

#### **Definizione parziale dei ruoli**

Quando il debitore intende avvalersi della rottamazione in maniera parziale, difficilmente può scindere l’importo della rata onorando la sola porzione non oggetto di rottamazione che non beneficia della sospensione sino al 31.7.2023.

Agenzia delle Entrate-Riscossione aveva specificato che per i carichi non definiti bisogna continuare a pagare le rate, senza, però, utilizzare i bollettini in origine predisposti<sup>102</sup>. Può essere necessario recarsi presso gli sportelli per conoscere l’importo delle rate ricalcolate.

<sup>92</sup> Gli effetti si producono anche per il coobbligato solidale in conseguenza della domanda dell’altro coobbligato (quesiti posti dall’ODCEC di Roma, terza parte, dell’8.3.2017).

<sup>93</sup> L’art. 28-ter del DPR 602/73 disciplina una modalità di pagamento delle somme iscritte a ruolo tramite compensazione con quelle chieste a rimborso dal contribuente.

<sup>94</sup> Ai sensi dell’art. 48-bis del DPR 602/73, gli enti e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare pagamenti di importo superiore a 5.000,00 euro, devono verificare presso Agenzia delle Entrate-Riscossione se il creditore risulta moroso. In caso affermativo, l’ente pubblico deve sospendere il pagamento sino a concorrenza della morosità e l’Agente della Riscossione deve notificare un atto di pignoramento presso terzi.

<sup>95</sup> FAQ Agenzia delle Entrate-Riscossione aggiornate al 28.2.2023.

<sup>96</sup> A seguito di scambio di informazioni con l’Agente della Riscossione, gli enti preposti alla verifica indicano nel servizio “Durc On Line” i DURC annullati.

<sup>97</sup> Ove il debitore decada dalla rottamazione, il certificato sarà revocato e potrà essere disposto il fermo dei rimborsi ai sensi dell’art. 23 del DLgs. 472/97.

<sup>98</sup> Vedasi in generale la circ. Agenzia delle Entrate 11.3.2011 n. 13, § 3: “la preclusione non opera neanche in presenza di ruoli per i quali sia in atto concessa una sospensione”.

<sup>99</sup> Se, nonostante la sospensione, il debitore comunque versasse le rate, ciò di certo non pregiudica la rottamazione, ma non si ha diritto al rimborso di quanto pagato a titolo di sanzione, interessi e compensi di riscossione (art. 1 co. 239 della L. 197/2022).

<sup>100</sup> FAQ Agenzia delle Entrate-Riscossione aggiornate al 28.2.2023.

<sup>101</sup> Per le domande di dilazione presentate prima del 16.7.2022, in caso di decadenza il carico può essere nuovamente rateizzato se le rate scadute sono state pagate (art. 15-bis co. 3 del DL 50/2022). Invece, dal 17.7.2022, se si decade il carico non può più essere dilazionato, valendo ciò, tuttavia, solo per le dilazioni in riferimento alle quali si è verificata la decadenza (art. 19 co. 3 lett. c) del DPR 602/73 post DL 50/2022).

<sup>102</sup> Risposta n. 2 fornita nel corso di Telefisco 2.2.2017.

Lo stesso, cioè la necessità di recarsi presso gli sportelli dell'Agente della Riscossione, si potrebbe affermare per le rate relative anche a carichi non definibili (esempio, crediti da sentenza penale).

#### 5.4.2 Misure cautelari (fermi, ipoteche)<sup>103</sup>

Ai sensi dell'art. 1 co. 240 della L. 197/2022, sui carichi definibili l'Agente della Riscossione, per effetto della domanda, non può avviare azioni esecutive né disporre fermi e ipoteche.

Rimangono i fermi e le ipoteche adottati alla data di presentazione dell'istanza: allora, se fosse stata iscritta l'ipoteca prima della domanda, questa mantiene il titolo di prelazione.

L'inibizione di nuove azioni non riguarda tutti i carichi ma solo quelli definibili. Pertanto, se il debitore intendesse definire una parte dei ruoli, o se fossero presenti ruoli concernenti aiuti di Stato recuperati (non definibili), le misure cautelari, con riferimento a questi, potrebbero essere adottate<sup>104</sup>.

Il legislatore, quale effetto della domanda, inibisce la "iscrizione" di fermi e ipoteche, quindi se l'Agente della Riscossione avesse già comunicato l'intenzione di iscrivere ipoteca o il fermo, la domanda osterebbe all'iscrizione nei pubblici registri, ancorché la procedura sia stata iniziata, non avendo rilievo il mancato pagamento del debito entro il termine intimato<sup>105</sup>.

#### **Richiesta di sospensione del fermo**

Relativamente al fermo dei beni mobili registrati ex art. 86 del DPR 602/73 già adottato, il debitore, in relazione alle pregresse rottamazioni poteva, onde circolare con il veicolo, chiederne la sospensione dopo il pagamento della prima rata<sup>106</sup>. La cancellazione sarebbe stata disposta a seguito del pagamento dell'ultima rata, sempre che tutti i pagamenti fossero eseguiti per l'intero e tempestivamente (ferma la tolleranza dei 5 giorni).

#### **Pagamento delle somme o della prima rata entro il 31.7.2023**

L'art. 1 co. 243 lett. b) della L. 197/2022 stabilisce che se, entro i termini di legge, la prima rata o la totalità delle somme vengono pagate per intero, ciò "determina l'estinzione delle procedure esecutive precedentemente avviate, salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo".

Si potrebbe dunque sostenere che, se le procedure esecutive sono estinte di diritto con il pagamento, entro il 31.7.2023, della prima rata, a maggior ragione dovrebbero venire meno le misure cautelari. Tuttavia, la peculiare natura del fermo e dell'ipoteca potrebbe indurre ad una diversa conclusione. Essi, più che un mezzo di conservazione della garanzia patrimoniale, rappresentano un metodo legale per stimolare il pagamento, tant'è che, entrambi, non sono strumentali al pignoramento. Anzi, nel caso dell'ipoteca, l'art. 77 del DPR 602/73 sancisce che questa può essere adottata quand'anche l'immobile non possa essere espropriato.

Valorizzando questo aspetto, si potrebbe affermare che per queste misure cautelari l'estinzione coincida con il perfezionamento della rottamazione.

#### 5.4.3 Azioni esecutive

Una volta presentata la domanda, ai sensi dell'art. 1 co. 240 lett. d) ed e) della L. 197/2022:

- non possono essere avviate nuove procedure esecutive;
- non possono essere proseguite procedure esecutive precedentemente avviate, salvo si sia tenuto il primo incanto con esito positivo.

<sup>103</sup> Equitalia, in risposta ai quesiti posti dall'ODCEC di Roma (terza parte, dell'8.3.2017), ha specificato che la domanda non preclude altre azioni conservative (esempio, revocatorie).

Vedasi Trib. Lecco 13.2.2017, secondo cui la domanda non causa il venir meno delle cautele esistenti, come il sequestro del conto bancario. Ove gli importi utili per pagare le somme siano presenti sul conto sequestrato, occorre, magari su autorizzazione del giudice dell'esecuzione, trovare un accordo con l'Agente della Riscossione.

<sup>104</sup> Il limite dei 20.000,00 euro, al di sotto del quale l'ipoteca ex art. 77 del DPR 602/73 non può essere adottata, andrà computato sui soli ruoli che non rientrano nella sanatoria.

<sup>105</sup> Cfr. ad esempio l'art. 77 del DPR 602/73, secondo cui prima di adottare l'ipoteca occorre una comunicazione al contribuente, ove si intima il pagamento nei 30 giorni.

<sup>106</sup> Chiarimenti di Agenzia delle Entrate-Riscossione in occasione di Telefisco 2018.

Se fosse stato disposto un pignoramento immobiliare, quindi, non si può né proseguire con l'esecuzione né disporre altri pignoramenti.

Non sono sospesi gli interventi in procedure espropriative immobiliari instaurate da terzi il cui immobile sia oggetto di ipoteca esattoriale<sup>107</sup>.

A seguito del pagamento, entro il 31.7.2023 della totalità delle somme o della prima rata, ai sensi dell'art. 1 co. 243 lett. b) della L. 197/2022, si verifica *"l'estinzione delle procedure esecutive precedentemente avviate, salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo"*.

#### **Pignoramento presso terzi**

Nella procedura *ex art. 72-bis* del DPR 602/73, il terzo, su ordine di Agenzia delle Entrate-Riscossione, procede al pagamento delle somme nelle sue mani, senza intervento del giudice dell'esecuzione. Detta procedura, presentata la domanda di definizione, dovrebbe bloccarsi<sup>108</sup>.

Per l'art. 6 del DL 193/2016 e per il pignoramento presso terzi in cui non sia utilizzato l'art. 72-bis del DPR 602/73, era stato sostenuto che la domanda blocca la procedura e che il debitore deve informare il terzo pignorato<sup>109</sup>.

#### **5.4.4 Sospensione dei termini di decadenza e prescrizione**

Nel momento in cui viene presentata la domanda, sono sospesi i termini di prescrizione e di decadenza relativi ai carichi definibili<sup>110</sup>.

Ove il termine sia prescrizione (fatto che avviene per molte entrate non tributarie e, in merito a queste ultime, per la fase successiva alla cartella), non si pongono problemi di sorta.

Ove invece il termine sia decadenza emergono questioni applicative.

Il legislatore si è riferito ai termini sul recupero dei carichi oggetto di definizione, dunque la sospensione opera in merito al termine per la cartella di pagamento *ex art. 25* del DPR 602/73, o al diverso termine previsto si pensi all'art. 1 co. 163 della L. 296/2006 per i tributi locali.

L'art. 1 co. 244 della L. 197/2022 stabilisce che in caso di mancato, insufficiente o tardivo pagamento delle rate o delle somme i termini di prescrizione o di decadenza riprendono a decorrere.

Ipotizziamo un ruolo formato a seguito di liquidazione automatica della dichiarazione *ex art. 36-bis* del DPR 600/73, in cui la cartella, *ex art. 25* co. 1 lett. a) del DPR 602/73, va notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione. Se si tratta di ruoli relativi all'anno 2020 (modello REDDITI 2021, in scadenza al 31.12.2024) già trasmessi per i quali la cartella non è ancora stata notificata e il contribuente presenta domanda, il termine è sospeso dal giorno in cui è presentata la stessa a quello in cui si verifica l'inadempienza, fatto che comporta la cessazione della sospensione. Ove non venga pagata una rata, termina la sospensione e al termine del 31.12.2024 dovrebbero aggiungersi i giorni di sospensione, entro cui, a pena di decadenza, la cartella va notificata.

#### **Definizione parziale dei ruoli**

La rottamazione dei ruoli può essere parziale, non dovendo concernere la totalità dei carichi.

In tal caso, la sospensione del termine decadenza *ex art. 25* del DPR 602/73 non potrà che riguardare i soli ruoli oggetto di definizione<sup>111</sup>.

<sup>107</sup> Risposta ai quesiti posti dall'ODCEC di Roma, terza parte, dell'8.3.2017.

<sup>108</sup> Il debitore che paga la prima o unica rata beneficia dell'estinzione del pignoramento presso terzi, anche se l'istanza viene presentata dopo il provvedimento del giudice che assegna le somme al creditore, in quanto l'ordinanza di assegnazione delle somme non ha natura soddisfattiva essendo sottoposta alla condizione sospensiva che il terzo paghi (risposta a interpello Agenzia delle Entrate 12.5.2020 n. 128).

<sup>109</sup> Risposta Equitalia n. 4, fornita nel corso di Telefisco 2.2.2017. Si può trattare del caso in cui l'affittuario di azienda (terzo pignorato) riceve il pignoramento dei canoni ad opera di Equitalia, in relazione a carichi per i quali l'affittante (contribuente esecutato) ha presentato domanda di definizione. L'affittante deve informare l'affittuario della definizione, in quanto il pignoramento potrebbe essere oggetto di sospensione.

<sup>110</sup> Quindi la sospensione opera solo in merito ad essi, e non anche, ad esempio, per i ruoli trasmessi dall'1.7.2022 (ipotesi esclusa dalla sanatoria).

<sup>111</sup> Adottando questa tesi, Agenzia delle Entrate-Riscossione è costretta, per evitare la decadenza, a notificare la cartella per la parte di debito non oggetto di rottamazione.

Fattispecie	Effetti della domanda
Dilazioni dei ruoli scadenti dalla presentazione della domanda	Sospensione sino al 31.7.2023
Termini di prescrizione e decadenza	Sospensione
Fermo dei beni mobili registrati	Inibizione (rimangono quelli in essere)
Ipoteca esattoriale	Inibizione (rimangono quelle in essere)
Pignoramenti	Inibizione (rimangono quelli in essere)
Pignoramenti presso terzi	Si bloccano
Blocco pagamenti delle P.A.	Non possibile
Rilascio del DURC	Possibile

## 6 COMUNICAZIONE DI LIQUIDAZIONE DEGLI IMPORTI

Entro il 30.6.2023, Agenzia delle Entrate-Riscossione comunica al debitore l'ammontare delle somme da pagare, nonché quello delle singole rate, unitamente al giorno di scadenza delle stesse.

La comunicazione è resa disponibile anche sul relativo sito Internet.

Ai sensi dell'art. 1 co. 238 della L. 197/2022, *"Ai fini della determinazione dell'ammontare delle somme da versare ai sensi del comma 231, si tiene conto esclusivamente degli importi già versati a titolo di capitale compreso nei carichi affidati e a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notificazione della cartella di pagamento"*.

Nessuna conseguenza, quantomeno nei confronti del contribuente, scaturisce dall'eventuale tardiva comunicazione di Agenzia delle Entrate-Riscossione, nel senso che la possibilità di definizione rimane impregiudicata.

Ove il debitore ritenga la comunicazione errata o qualora mediante la stessa sia espresso un diniego parziale o totale alla rottamazione, può presentare ricorso nei successivi 60 giorni ex art. 21 del DLgs. 546/92<sup>112</sup>, o, se si tratta di carichi non tributari, nelle forme previste dalla giurisdizione competente. Un caso in cui può essere fondato il ricorso si ha se alcune sanzioni non sono state stralciate per un'errata classificazione della voce di debito ad opera dell'ente creditore.

Naturalmente, se il contribuente impugna il diniego di rottamazione, dall'accoglimento del ricorso acquisisce il diritto alla definizione<sup>113</sup>. Dunque, se avesse già pagato le rate da dilazione dei ruoli, avrebbe diritto al rimborso della quota relativa a sanzioni, interessi e aggi. Vero è che la legge prevede la non ripetibilità del versato, ma si tratta degli importi pagati prima della sanatoria: se il contribuente, a causa del diniego, è costretto a continuare ad onorare le rate, ciò è dovuto alla condotta, a questo punto illegittima, dell'Agente della Riscossione, che ha negato l'accesso al beneficio<sup>114</sup>. Se, di contro, non vi fosse stata alcuna rateazione in essere, per effetto del giudicato il contribuente dovrebbe versare gli importi da sanatoria, e il problema, a questo punto, riguarderebbe il termine per l'adempimento. Al riguardo, la soluzione non può che provenire dal legislatore, ma in caso ciò non avvenga, i termini potrebbero essere indicati dal giudice.

## 7 VERSAMENTO DEGLI IMPORTI

I versamenti possono essere effettuati in unica soluzione o a rate, in seguito alla comunicazione degli importi. Il pagamento delle somme o della prima rata deve avvenire entro il 31.7.2023.

La rottamazione si perfeziona solo con il pagamento per intero e nei termini delle somme. Opera comunque una tolleranza, per quanto riguarda i tardivi versamenti, di 5 giorni.

<sup>112</sup> Il diniego rappresenta un atto impugnabile nei 60 giorni ai sensi dell'art. 19 co. 1 lett. h) del DLgs. 546/92, concernente, in generale, *"il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari"*.

<sup>113</sup> Occorre una particolare attenzione nel formulare le conclusioni del ricorso. Non ci si deve limitare a chiedere l'annullamento del diniego, in quanto, se il ricorso viene accolto, spetterà poi all'Agente della Riscossione il compito di liquidazione degli importi, e ciò potrebbe dare luogo a nuovi contenziosi. Il contribuente dovrebbe indicare gli importi da pagare per effetto della rottamazione dando evidenza dello stralcio delle sanzioni e degli interessi e le rate in cui dilazionare il debito, in armonia con le scadenze di legge.

<sup>114</sup> Il rimborso sarebbe circoscritto alla quota di sanzioni, interessi e aggi riferita a pagamenti posteriori al 31.7.2023, momento a partire dal quale sarebbe stato necessario pagare non le rate ex art. 19 del DPR 602/73 ma gli importi ex L. 197/2022 che non comprendono le poste indicate, di diritto stralciate.

Per ciò che concerne le modalità di pagamento, è tra l'altro possibile:

- utilizzare i bollettini precompilati allegati alla comunicazione;
- utilizzare i servizi di *home banking*;
- recarsi presso gli uffici postali e le ricevitorie autorizzate;
- la domiciliazione bancaria, compilando il modulo che sarà allegato alla comunicazione di liquidazione degli importi;
- recarsi presso gli sportelli dell'Agente della Riscossione<sup>115</sup>.

È esclusa ogni forma di compensazione *ex art. 17* del DLgs. 241/97.

Si riportano i termini caratterizzanti i versamenti<sup>116</sup>.

Termine	Adempimento
30.4.2023	Presentazione dell'istanza
30.6.2023	Liquidazione delle rate
31.7.2023	Pagamento in unica soluzione o della prima rata
30.11.2023	Pagamento della seconda rata
Rate di pari importo con scadenza 28.2, 31.5, 31.7 e 30.11 dal 2024	

## 7.1 PAGAMENTO RATEALE

Il pagamento può avvenire in forma rateale, previa opzione da esercitare nella domanda. È possibile, entro il limite massimo delle 18 rate, indicare in quante rate si intende estinguere il debito.

Sugli importi dilazionati sono dovuti, dall'1.8.2023, gli interessi al tasso del 2% annuo. La dilazione è regolata dall'art. 1 co. 233 della L. 197/2022 senza che possa operare l'art. 19 del DPR 602/73.

Il debitore, in base ad una sua scelta, può presentare separate istanze, ad esempio ciascuna per carico definibile. Così, potrebbe ad esempio avvalersi della dilazione solo per alcuni carichi.

## 7.2 INADEMPIMENTI NEI VERSAMENTI

La definizione si perfeziona con il tempestivo e integrale pagamento, nei termini, della totalità degli importi dovuti o di tutte le rate.

Ove si verifichi un inadempimento nel versamento di una qualsiasi delle rate (inclusa l'ultima), anche per esigui importi o di tutte le somme, la rottamazione non ha effetto e riemerge il debito a titolo di sanzioni, interessi e aggi. Opera una tolleranza di 5 giorni per i tardivi versamenti.

Il debitore decade in automatico senza necessità di un provvedimento.

Riemerge la possibilità, in costanza dei requisiti di legge, di adottare sia misure cautelari (fermi e ipoteche) sia azioni esecutive (pignoramenti), così come la prosecuzione di quelle eventualmente in essere. Del pari, i termini di decadenza e di prescrizione per il recupero dei carichi di ruolo, che erano rimasti sospesi, riprendono a decorrere<sup>117</sup>.

Tutto il carico residuo, detratto quanto già versato, può essere escusso.

A differenza di quanto contemplato per le precedenti rottamazioni, l'art. 1 co. 231 della L. 197/2022 non prevede che, una volta che il debitore decada, non sia più possibile dilazionare il debito. Pertanto, si può ancora presentare domanda di dilazione *ex art. 19* del DPR 602/73<sup>118</sup>.

<sup>115</sup> Art. 1 co. 242 della L. 197/2022.

<sup>116</sup> Ove il termine scada di sabato o in un giorno festivo, sussiste la proroga al primo giorno lavorativo successivo (art. 6 co. 8 del DL 330/94).

<sup>117</sup> "Le somme relative ai debiti definibili, versate a qualsiasi titolo, anche anteriormente alla definizione, restano definitivamente acquisite e non sono rimborsabili" (art. 1 co. 239 della L. 197/2022).

<sup>118</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 20.3.2023 n. 6, § 8.5.



Alla data del 31.7.2023 la dilazione che era eventualmente in essere è revocata di diritto.

### 7.3 PRESENTAZIONE DI DIVERSE DOMANDE

Il debitore può presentare separate istanze nel rispetto del termine del 30.4.2023<sup>119</sup>.

Considerato che ogni domanda di rottamazione è autonoma, l'inadempimento nel versamento delle rate inerente a carichi oggetto di una specifica domanda non compromette la validità delle altre, nella misura in cui, naturalmente, le rate siano pagate per intero e nei termini.

Effetti della decadenza	
Sanzioni	Dovute per intero
Interessi (di mora e di tipo diverso)	Dovuti per intero
Aggi di riscossione	Dovuti per intero
Somme già pagate	Valgono come acconto
Termini di prescrizione e decadenza	Riprendono a decorrere
Misure cautelari	Possono essere disposte
Procedure esecutive	Possono essere iniziate
Debito residuo	Possibile dilazione ex art. 19 del DPR 602/73

## 8 CONTENZIOSI PENDENTI SUI CARICHI OGGETTO DI DEFINIZIONE

I carichi che si intende rottamare possono essere oggetto di contenzioso: a livello generale, questo si estinguerà per cessata materia del contendere.

Se si tratta di giudizio tributario la fattispecie rientra nell'art. 46 del DLgs. 546/92 e l'estinzione avviene a spese compensate.

In giurisprudenza, si registrano pronunce in cui è stata valorizzata la ragione peculiare alla base della rinuncia "contenuta" nella domanda di rottamazione dei ruoli<sup>120</sup> e sentenze che, espressamente, hanno optato per la cessazione della materia del contendere<sup>121</sup>.

Ai sensi dell'art. 1 co. 236 della L. 197/2022, *"Nella dichiarazione di cui al comma 235 il debitore indica l'eventuale pendenza di giudizi aventi ad oggetto i carichi in essa ricompresi e assume l'impegno a rinunciare agli stessi giudizi, che, dietro presentazione di copia della dichiarazione e nelle more del pagamento delle somme dovute, sono sospesi dal giudice. L'estinzione del giudizio è subordinata all'effettivo perfezionamento della definizione e alla produzione, nello stesso giudizio, della documentazione attestante i pagamenti effettuati; in caso contrario, il giudice revoca la sospensione su istanza di una delle parti"*.

### 8.1 SOSPENSIONE DEL PROCESSO

Nel momento in cui il contribuente produce in giudizio la copia della domanda di rottamazione dei ruoli e la prova della relativa trasmissione all'Agente della Riscossione, il giudice è tenuto a sospendere il processo ai sensi dell'art. 1 co. 236 della L. 197/2022.

L'eventuale sospensione impropria (c.d. "rinvio a nuovo ruolo") o il rinvio dell'udienza strumentale al calcolo di convenienza circa la presentazione dell'istanza di rottamazione non è espressamente previsto, quindi ciò è lasciato alla discrezionalità del giudice, che è libero di rifiutare la richiesta.

<sup>119</sup> Comunicato stampa Agenzia delle Entrate-Riscossione 16.2.2023.

<sup>120</sup> Cass. 2.11.2021 n. 30990, Cass. 27.4.2018 n. 10198, Cass. 19.2.2018 n. 3974, Cass. 17.5.2017 n. 12279, Cass. 27.4.2017 n. 10474 e Cass. 3.3.2017 n. 5497.

<sup>121</sup> Cass. 30.11.2018 n. 31021, Cass. 9.2.2018 n. 3218 e Cass. 13.12.2017 n. 29875.

### 8.1.1 Durata della sospensione

Il legislatore, in merito alla sospensione, ha adottato una confezione normativa abbastanza chiara: *“L’estinzione del giudizio è subordinata all’effettivo perfezionamento della definizione e alla produzione, nello stesso giudizio, della documentazione attestante i pagamenti effettuati; in caso contrario, il giudice revoca la sospensione su istanza di una delle parti”*.

È dunque evidente che la sospensione rimane sino ad un momento posteriore al termine di versamento dell’ultima rata.

Nel momento in cui è perfezionata la rottamazione, può essere dichiarata l’estinzione. Ciò presuppone la produzione dei certificati di pagamento delle rate, in cui si evince che il versamento è avvenuto puntualmente (ferma la tolleranza dei 5 giorni) e per l’esatto ammontare.

### 8.1.2 Ripresa del processo sospeso (inadempimenti nelle rate o diniego)

L’insufficiente o tardivo versamento anche di una sola rata determina il mancato perfezionamento della rottamazione, dunque entrambe le parti possono presentare istanza di ripresa del processo. Il giudice revoca con ordinanza la sospensione e procede all’esame nel merito della causa.

Sebbene la sospensione *ex art. 1 co. 236 della L. 197/2022* non sembri prevedere, tecnicamente, la necessità di una istanza di ripresa del processo, i potenziali effetti negativi di una eventuale estinzione inducono a porre in essere la condotta processuale più prudente possibile<sup>122</sup>.

Per questa ragione, il contribuente, se il processo pende in primo grado o in sede di rinvio, dovrebbe riassumere il processo notificando l’istanza di riassunzione e depositandola *ex art. 43 del DLgs. 546/92* entro 6 mesi da quando cessa la causa di sospensione, decorrenti dal giorno dell’inadempimento (fatto che inibisce la rottamazione) o da quando è stato notificato il diniego<sup>123, 124</sup>.

Se il processo, invece, pende in appello, non sempre può essere opportuno che il contribuente presenti istanza di ripresa del processo sospeso. L’effetto, in tal caso, non è la definitività dell’atto impugnato bensì il passaggio in giudicato della sentenza di primo grado<sup>125</sup>.

### 8.1.3 Mancata sospensione del processo

Ove il processo non venga sospeso, bisogna considerare diversi aspetti.

Qualora il giudice nonostante la produzione dell’istanza non sospenda il processo ed emani ugualmente la sentenza, per far sì che venga dichiarata l’estinzione (o la sospensione seguita dall’estinzione) non si può che impugnare la sentenza stessa. Infatti, ove, da un lato, il giudice avesse accolto il ricorso, e, dall’altro, il contribuente avesse già pagato le somme, la mancata sospensione entrerebbe a far parte del giudicato. In altri termini, l’implicito o esplicito diniego di sospensione è indice del fatto che secondo il collegio il processo prevale sulla rottamazione. Dunque, nell’esempio esposto la parte pubblica ha interesse all’appello, posto che in ipotesi contraria dovrebbe restituire le somme che il contribuente ha pagato.

Di contro, se il contribuente non ha chiesto la sospensione o ha presentato istanza di sospensione senza depositare la domanda di rottamazione, la decisione di non sospendere sarebbe corretta.

### 8.1.4 Pendenza del termine per l’impugnazione o per la riassunzione in rinvio

Il mancato appello avverso la sentenza comporta la formazione del giudicato pertanto, quand’anche il contribuente si sia impegnato a rinunciare nella domanda di rottamazione, è imprescindibile, in ogni situazione dubbia (ove non sia certo di

<sup>122</sup> Nel processo di primo grado o nel giudizio di rinvio *ex art. 63 del DLgs. 546/92*, l’estinzione per inattività delle parti conduce alla definitività dell’atto. Ciò si verifica, ai sensi dell’art. 45 del DLgs. 546/92, anche se non si riprende il processo sospeso.

<sup>123</sup> Ipotizzando che un contribuente versi le prime due rate e, per carenza di liquidità, ometta la terza, la rottamazione, nel momento in cui scade questo ultimo termine, è inibita, ed emerge la necessità della riassunzione e della prosecuzione del processo.

<sup>124</sup> Se la rottamazione si perfezionasse e non si provvedesse alla riassunzione o a comparire dinanzi al giudice, la pretesa sarebbe estinta, senza necessità di una dichiarazione giudiziale in questo senso (è opportuno, specie per importi elevati, comparire e/o riassumere onde ottenere la pronuncia estintiva).

<sup>125</sup> Cass. 2.11.2015 n. 22368 e Cass. 18.6.2014 n. 13808.

poter pagare per intero e nei termini le rate), appellare ex art. 38 del DLgs. 546/92 o riassumere in rinvio ex art. 63 del DLgs. 546/92.

Lo stesso dicasi se pende il termine per ricorrere contro l'atto ex art. 21 del DLgs. 546/92, sia questo di riscossione o presupposto.

	Adempimento del contribuente	Adempimenti del giudice
Richiesta di sospensione	Produzione domanda di rottamazione	Sospensione del processo
Richiesta di estinzione	Dimostrazione dell'intero pagamento	Estinzione
Spese processuali	Richiesta di estinzione per cessazione della materia del contendere	Compensazione spese

## 8.2 VALORE DEL C.D. "IMPEGNO ALLA RINUNCIA"

Nella domanda di rottamazione dei ruoli il debitore deve impegnarsi a rinunciare ai giudizi pendenti. Se si è in pendenza del termine per l'impugnazione della sentenza, ciò si concretizza nell'impegno a rinunciare alla stessa, o a riassumere in rinvio.

Trattasi di prescrizione che, sebbene introdotta anche in occasione delle precedenti rottamazioni, è inopportuna. Non a caso, l'art. 1 co. 236 della L. 197/2022 come il precedente art. 3 co. 6 del DL 119/2018 sono chiari nello stabilire che il processo è estinto quando vengono pagate le rate<sup>126, 127</sup>.

Alcuna giurisprudenza adotta un'interpretazione che potrebbe apparire contrastante con il dato normativo. Viene attribuito valore alla rinuncia contenuta nella domanda di rottamazione giungendo alla conclusione che se le rate non sono state pagate il ricorso è inammissibile<sup>128</sup>; altre sentenze hanno effettuato un singolare distinguo, sancendo che l'estinzione per cessata materia del contendere va dichiarata solo con il pagamento di tutte le rate, in caso contrario può comunque esserci ma per intervenuta rinuncia<sup>129</sup>.

Nel momento in cui, con la notifica del ricorso e la costituzione in giudizio, si è instaurato il rapporto processuale, la rinuncia dovrebbe invece rimanere soggetta alle forme e alle condizioni previste. Dunque, si deve concretizzare in un atto formale sottoscritto dal difensore munito di procura speciale o dalla parte e accettato dalle controparti ex art. 44 del DLgs. 546/92<sup>130</sup>.

Prendendo atto dei menzionati orientamenti giurisprudenziali, il debitore deve essere conscio del fatto che l'impegno alla rinuncia può avere effetti irreversibili ove non si riescano a pagare tempestivamente e per intero tutte le rate, inclusa, per ipotesi, l'ultima.

## 8.3 DEFINIZIONE DELLE LITI PENDENTI

L'art. 1 co. 236 della L. 197/2022 non prevede raccordi rispetto alla definizione delle liti pendenti.

Nella misura in cui i benefici della definizione delle liti e della rottamazione siano i medesimi conviene optare per la seconda, più snella e di norma priva di profili valutativi o critici<sup>131</sup>.

Basti pensare alle seguenti circostanze:

<sup>126</sup> Ciò è coerente con la struttura della rottamazione che si perfeziona non con la domanda o il pagamento della prima rata, ma con il pagamento di tutte le rate.

<sup>127</sup> L'art. 6 del DL 193/2016 si limitava a prevedere la necessità di un impegno alla rinuncia nella domanda di rottamazione, non disciplinando l'eventualità di una sospensione in attesa che il debitore dimostrasse il pagamento di tutte le somme.

<sup>128</sup> Cass. 20.10.2022 n. 31087.

<sup>129</sup> Cass. 16.3.2022 n. 8541, Cass. 8.3.2022 n. 7439 e Cass. 21.9.2020 n. 19651.

<sup>130</sup> Vedasi la circ. Agenzia delle Entrate 8.3.2017 n. 2, che distingue la rinuncia ex art. 44 del DLgs. 546/92 dall'impegno contenuto nella domanda di definizione, affermando: "ciò che assume rilevanza sostanziale ed oggettiva è il perfezionamento della definizione agevolata mediante il tempestivo ed integrale versamento del complessivo importo dovuto".

<sup>131</sup> A differenza di quanto prevedeva l'art. 11 del DL 50/2017, non è necessario definire la lite insieme alla rottamazione. Né, per definire la lite, occorre pagare le rate derivanti dalla rottamazione, come era previsto dall'art. 6 co. 7 del DL 119/2018.

- nella rottamazione dei ruoli la liquidazione degli importi avviene d'ufficio, dunque a livello generale si scongiura il rischio del disconoscimento della definizione per errori del contribuente nella quantificazione delle somme;
- perfezionata la rottamazione (quindi pagate tutte le rate) il giudice dichiara estinto il giudizio, mentre per la definizione l'estinzione avviene immediatamente previa dimostrazione del pagamento della prima rata, ma sino al 31.7.2024 potrà essere notificato il diniego, il che presupporrebbe un ulteriore ricorso e una domanda di revocazione del decreto di estinzione, onde censurare l'atto impugnato qualora il diniego si rivelasse per il giudice fondato<sup>132</sup>.

### 8.3.1 Comparazione con la rottamazione dei ruoli

Nel momento in cui si valuta se fruire della definizione delle liti piuttosto che della rottamazione dei ruoli, bisogna considerare che il termine per presentare domanda di rottamazione scade il 30.4.2023, mentre quello per definire la lite il 30.9.2023<sup>133</sup>.

Tuttavia, per sapere quale potrà essere il costo della rottamazione è possibile inoltrare richiesta utilizzando l'apposita funzione presente nel sito dell'Agente della riscossione<sup>134</sup>, che fornisce una risposta di norma entro le 24 ore quindi in tempi molto veloci.

Si riepilogano in forma tabellare le principali differenze tra i due istituti.

	Rottamazione dei ruoli	Definizione delle liti
Ambito applicativo	Carichi tributari e contributivi	Liti fiscali in cui è controparte l'Agenzia delle Entrate
Condizioni	Consegna del carico dall'1.1.2000 al 30.6.2022	Notifica del ricorso introduttivo entro l'1.1.2023
Benefici	Stralcio di sanzioni, interessi e aggi	Stralcio di sanzioni e interessi; stralcio dell'imposta a seconda delle sentenze depositate all'1.1.2023
Domanda	Entro il 30.4.2023	Entro il 30.9.2023
Liquidazione	Ad opera dell'Agente della Riscossione entro il 30.6.2023	Ad opera del contribuente entro il 30.9.2023
Versamenti	31.7.2023	30.9.2023
Versamento rateale	Massimo 18 rate	Massimo 20 rate
Compensazione	No	No
Perfezionamento	Pagamento di tutte le somme	Pagamento della prima rata <sup>135</sup>

### 8.3.2 Definizione della lite con stralcio di soli sanzioni e interessi

Da quanto indicato nel precedente § 8.3 emerge come, a parità di benefici, sia opportuno per diversi motivi optare per la rottamazione dei ruoli.

I benefici devono però essere i medesimi, quindi la definizione della lite deve causare la necessità di pagare tutte le imposte, con stralcio di soli sanzioni e interessi.

Ciò avviene quando all'1.1.2023 il contribuente ha:

- ottenuto una sentenza che ha per intero respinto il ricorso, di primo o di secondo grado<sup>136</sup>;
- notificato alla controparte il ricorso introduttivo senza averlo ancora depositato<sup>137</sup>.

<sup>132</sup> Art. 1 co. 197 della L. 197/2022.

<sup>133</sup> A seguito della proroga disposta con l'art. 20 co. 1 del DL 30.3.2023 n. 34, rispetto all'originaria scadenza del 30.6.2023.

<sup>134</sup> Comunicato stampa Agenzia delle Entrate-Riscossione 16.2.2023.

<sup>135</sup> Opera, per gli inadempimenti relativi alle rate successive alla prima, l'art. 8 del DLgs. 218/97 (art. 1 co. 194 della L. 197/2022), richiamato dall'art. 15-ter del DPR 602/73 (può quindi esserci la sanzione del 45% degli importi ancora dovuti a titolo di imposta).

<sup>136</sup> Art. 1 co. 186 della L. 197/2022.

<sup>137</sup> Ove lo avesse anche depositato, ci sarebbe lo stralcio del 10% dell'imposta (art. 1 co. 187 della L. 197/2022). Lo stesso se all'1.1.2023 pende il processo di rinvio o i termini per la relativa riassunzione.

Nelle altre situazioni, di norma è più conveniente la definizione della lite: infatti, se il contribuente ha ottenuto una sentenza favorevole in primo grado paga solo il 40% delle imposte, se in secondo grado solo il 15% e, se ha sempre vinto e il processo pende in Cassazione all'1.1.2023 addirittura solo il 5%<sup>138</sup>. In caso di soccombenza ripartita, vanno applicate le menzionate percentuali dividendo la porzione di sentenza favorevole da quella sfavorevole<sup>139</sup>.

Bisogna però essere ragionevolmente certi che la lite potrà essere definita senza rischiare il diniego, che potrà essere notificato sino al 31.7.2024<sup>140</sup>. Nel caso dell'art. 1 co. 186 della L. 197/2022 non emergono, a livello generale, particolari problematiche: a differenza di quanto poteva dirsi ad esempio per l'art. 6 del DL 119/2018, la definizione non deve riguardare "atti impositivi" pertanto possono essere definite le liti su atti aventi funzione liquidatoria, come la cartella di pagamento che riscuote somme sulla base di un previo accertamento o della dichiarazione<sup>141</sup>.

### 8.3.3 Definizione su atti relativi a sole sanzioni

Considerazioni ulteriori vanno fatte per le liti su atti irrogativi di sole sanzioni non collegate al tributo, oppure su sanzioni collegate al tributo con tributo non definito<sup>142</sup>.

In questo caso, la definizione causa lo stralcio della sanzione al 60% (se non c'è sentenza o c'è sentenza negativa, sempre alla data dell'1.1.2023) oppure all'85% se c'è sentenza positiva, di primo o di secondo grado, sempre all'1.1.2023<sup>143</sup>.

Per quanto appena indicato, se la lite è relativa a sanzioni non collegate al tributo o collegate al tributo con tributo non definito, è sempre più conveniente la rottamazione, che causa l'abbattimento di tutte le sanzioni<sup>144</sup>.

## 8.4 RISCOSSIONE IN PENDENZA DI GIUDIZIO

Ove i carichi oggetto di rottamazione siano stati impugnati, emerge la necessità di un raccordo con la riscossione in pendenza di giudizio.

In diverse ipotesi prima fra tutte l'accertamento di imposte sui redditi e IVA<sup>145</sup>, la riscossione, per effetto del ricorso, non può avvenire per l'intero ma in via frazionata. Inoltre, e ciò può rendere meno conveniente la sanatoria, le sanzioni, in quasi tutte le fattispecie, possono essere rimosse, ai sensi del combinato disposto degli artt. 68 del DLgs. 546/92 e 19 del DLgs. 472/97, solo dopo la sentenza di primo grado sfavorevole e nella misura dei due terzi.

In altre fattispecie, si pensi alla liquidazione automatica, gli importi anche per le sanzioni possono essere esatti per la totalità pure in caso di ricorso<sup>146</sup>.

Il presupposto per la rottamazione è la consegna del carico ad Agenzia delle Entrate-Riscossione dall'1.1.2000 al 30.6.2022; pertanto, è astrattamente irrilevante che il carico sia stato oggetto ad esempio di sospensione giudiziale. Laddove i carichi, a seguito di sentenza non definitiva, siano stati sgravati, la rottamazione non è ammessa<sup>147</sup>. Occorre, quindi, sempre appurare se i carichi sono ancora presenti e se sono stati consegnati entro il 30.6.2022.

Se la lite ha per oggetto anche una parte della pretesa in base alla quale è stato formato il ruolo (è il caso della riscossione frazionata), la controversia prosegue il suo *iter* nei modi ordinari e, ai fini della liquidazione delle somme dovute all'esito del processo, gli importi iscritti nei ruoli definiti con la rottamazione sono considerati interamente versati<sup>148</sup>.

Pertanto, il debitore non ha titolo per chiedere il rimborso delle somme pagate a seguito della definizione in caso di sentenza favorevole.

<sup>138</sup> Art. 1 co. 188 della L. 197/2022.

<sup>139</sup> Art. 1 co. 189 della L. 197/2022.

<sup>140</sup> Ove sussistano incertezze, potrebbe comunque convenire la rottamazione dei ruoli.

<sup>141</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2.

<sup>142</sup> Se il tributo è definito in qualsiasi modo le sanzioni sono stralciate per intero di diritto. Se invece non è definito, in via interpretativa la lite è trattata come se si fosse in presenza di una lite sul tributo (prov. Agenzia delle Entrate 1.2.2023 n. 30294).

<sup>143</sup> Art. 1 co. 191 della L. 197/2022.

<sup>144</sup> Se la lite ha ad oggetto solo sanzioni e il contribuente fruisce della rottamazione, il processo si estingue per la totalità (vedasi la circ. Agenzia delle Entrate 8.3.2017 n. 2, § 6).

<sup>145</sup> Art. 15 del DPR 602/73.

<sup>146</sup> Art. 14 del DPR 602/73.

<sup>147</sup> Risposta 24 Equitalia all'ODCEC di Roma, seconda parte, del 3.3.2017.

<sup>148</sup> Circ. Agenzia delle Entrate 8.3.2017 n. 2, § 6.

È quindi palese come l'interesse alla definizione a volte non sussista, se non nei casi in cui la soccombenza sia quasi scontata.

Per di più, come accennato, in ragione della riscossione frazionata che non ammette ancora l'iscrizione a ruolo delle sanzioni nel corso del primo grado, di fatto queste non vengono stralciate. Salvo, ovviamente si tratti di riscossione avvenuta dopo la sentenza del giudice di appello o di sistemi in cui è prevista la riscossione anche delle sanzioni.