

I rapporti tra fisco e contribuente: lo statuto del contribuente, l'adempimento collaborativo e le definizioni agevolate

29 maggio 2025

Nel corso della XIX legislatura diverse iniziative hanno riguardato, anche in attuazione della legge delega per la riforma fiscale (legge n.111 del 2023), la ridefinizione di **norme attinenti ai rapporti tra fisco e contribuente**.

Sono stati oggetto di modifica i principi dello **statuto del contribuente** e la disciplina dell'**adempimento collaborativo** e sono state adottate diverse misure per **definire con modalità agevolate**, e dunque in deroga alle regole ordinarie, la **pretesa tributaria ovvero il relativo contenzioso**.

In particolare la **legge di bilancio 2023** (legge n. 197 del 2022) ha introdotto uno **strumentario di norme** contiene diverse disposizioni attinenti a quest'ultimo profilo. Successivi interventi hanno modificato e chiarito la portata delle misure introdotte.

Le misure si riferiscono a un ampio ventaglio di fasi dell'adempimento fiscale, che va dall'accertamento alla cartella di pagamento, fino al contenzioso innanzi alle corti di merito e di legittimità. Tali norme consentono di usufruire di **dilazioni** dei pagamenti dovuti e dell'**abbattimento di alcune somme** dovute al fisco a titolo di **aggio**, di interessi, ovvero a titolo di **sconto sulle sanzioni**.

I primi chiarimenti sono stati forniti dall'Agenzia delle entrate-Riscossione sul proprio [sito internet](#), con riferimento alla definizione delle somme ad essa affidate.

Tali disposizioni si collocano nel solco di interventi intrapresi già nelle legislature precedenti (alcuni di quali anche in occasione dell'emergenza pandemica), per i quali si rinvia al tema web sulla [riscossione](#) dei tributi.

Per una panoramica degli interventi si rinvia altresì al [sito dell'Agenzia delle entrate - Riscossione](#).

La riforma dello statuto del contribuente

Con il [decreto legislativo n. 213 del 2023](#), in attuazione della legge n. 111 del 2023 contenente la delega al Governo per la riforma del sistema fiscale, sono state introdotte, diverse modifiche ai contenuti della legge n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente).

In massima parte si tratta di **disposizioni aggiuntive** che integrano e precisano i contenuti dello Statuto dei diritti del contribuente.

Fanno eccezione la norma che modifica integralmente **la disciplina degli interpellati** e quella che **sostituisce i garanti regionali del contribuente con un unico Garante nazionale**.

Modifiche puntuali sono state inoltre introdotte con il decreto-legge n. 145 del 2023 e con il decreto-legge n. 39 del 2024.

Lo statuto del contribuente, di cui alla legge n. 211 del 2000, contiene i **principi generali dell'ordinamento tributario**, stabilisce i principi di **chiarezza e trasparenza delle norme tributarie**, prevedendo che le disposizioni normative tributarie devono menzionare l'oggetto nel titolo, la rubrica delle partizioni interne e dei singoli articoli deve menzionare l'oggetto delle disposizioni ivi contenute e che gli atti normativi che non hanno un oggetto tributario non possano contenere disposizioni di carattere tributario, fatte salve quelle strettamente inerenti all'oggetto della legge medesima.

Viene stabilito il **divieto di retroattività delle norme tributarie**, il divieto di disporre con decreto-legge l'istituzione di nuovi tributi o l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di soggetti ed è precisato il **dovere dell'amministrazione finanziaria** di assumere le iniziative necessarie a **consentire al contribuente la**

completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti in materia tributaria, individuandone le modalità. Inoltre l'amministrazione finanziaria deve assicurare **l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati**. A tal fine essa provvede comunque a comunicarli nel luogo di effettivo domicilio del contribuente (ovvero nel luogo ove il contribuente ha eletto domicilio speciale) con modalità idonee a **garantire che il loro contenuto non sia conosciuto da soggetti diversi dal loro destinatario**.

Al contribuente residente all'estero sono assicurate le informazioni sulle modalità di applicazione delle imposte, la utilizzazione di moduli semplificati nonché agevolazioni relativamente all'attribuzione del codice fiscale e alle modalità di presentazione delle dichiarazioni e di pagamento delle imposte.

Inoltre si sancisce il **principio dell'once only** vietando di richiedere al contribuente documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente e quello dell'**obbligo di motivazione degli atti dell'amministrazione finanziaria**.

Un ulteriore principio a presidio dei rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuenti è quello secondo il quale tali **sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede**, prevedendo alcune fattispecie che ostano all'applicazione di sanzioni ed interessi, anche in ragione di errori del contribuente.

Tra i principi significativi dal punto di vista procedurale lo statuto dispone che **p prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni**, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria **deve invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni** dalla ricezione della richiesta. La disposizione si applica anche qualora, a seguito della liquidazione, emerga la spettanza di un minor rimborso di imposta rispetto a quello richiesto. La disposizione non si applica nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto. I provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni sopra indicate sono annullabili.

Si prevede la possibilità di **estinguere per compensazione l'obbligazione tributaria** e la **possibilità di accollo del debito d'imposta altrui** senza liberazione del contribuente originario e sono previsti limiti all'obbligo di conservazione di atti e documenti.

Lo statuto del contribuente disciplina inoltre:

- le fattispecie che **configurano abusi del diritto o elusione fiscale** (norma introdotta dall'articolo 1 del [decreto legislativo n. 128 del 2015](#));
- l'**interpello**;
- i **diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali**;

Con riguardo a questa ipotesi, con il [decreto-legge n.145 del 2023](#) è stato precisato che il contribuente possa farsi rappresentare presso gli uffici finanziari da un procuratore generale o speciale, secondo le previsioni dell'articolo 63 del TUIR.

- **la figura del Garante del contribuente**.

Come anticipato, il [decreto legislativo n. 213 del 2023](#), dà attuazione all'**articolo 4 della legge n. 111 del 2023**, avente specificamente ad oggetto la riforma dello statuto del contribuente, ma anche al comma 1, **lettera p)** dell'**articolo 16 della medesima disposizione**, in materia di sospensione dei termini di risposta all'interpello nel mese di agosto, **nonché all'articolo 17, comma 1, lettera b)** che delega il Governo ad applicare in via generalizzata il principio del contraddittorio, a pena di nullità, fuori dei casi dei controlli automatizzati e delle ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato, prevedendo inoltre una disposizione generale sul diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario, secondo le seguenti caratteristiche: 1) previsione di una disciplina omogenea indipendentemente dalle modalità con cui si svolge il controllo; 2) assegnazione di un termine non inferiore a sessanta giorni a favore del contribuente per formulare osservazioni sulla proposta di accertamento; 3) previsione dell'obbligo, a carico dell'ente impositore, di formulare espressa motivazione sulle osservazioni formulate dal contribuente; 4) estensione del livello di maggiore tutela previsto dall'articolo 12, comma 7, della citata legge n. 212 del 2000.

Sotto il profilo contenutistico:

- **Viene modificato l'articolo 1 dello Statuto del contribuente**, recante i principi generali, **precisando che le disposizioni dello Statuto del Contribuente** hanno portata generale in quanto **si applicano a tutti i soggetti del rapporto tributario** e, dunque, anche all'Amministrazione finanziaria. Le amministrazioni, statali e territoriali, **osservano le disposizioni dello Statuto del contribuente** concernenti la garanzia del contraddittorio e dell'accesso alla documentazione amministrativa tributaria, la tutela dell'affidamento, il divieto del *bis in idem*, il principio di proporzionalità e l'autotutela le

disposizioni concernenti la garanzia del contraddittorio e dell'accesso alla documentazione amministrativa tributaria.

- Sono introdotti inoltre i riferimenti ai principi legislativi europei, viene chiarito che **le norme dello Statuto costituiscono criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria**.
- Viene rafforzato e precisato il **ruolo degli enti locali** nella regolazione delle materie oggetto dello Statuto del contribuente **prevedendo che anche gli enti locali** (unitamente alle regioni), nell'ambito delle rispettive competenze, **regolano le materie disciplinate dallo Statuto**, precisando che ciò deve avvenire nel rispetto del sistema costituzionale e delle garanzie del cittadino nei riguardi dell'azione amministrativa, così come definite dai principi stabiliti dalla medesima legge n. 212 del 2000;
- Si introduce il **divieto di analogia nell'ambito tributario**, stabilendo che le norme tributarie impositive che recano la disciplina del presupposto tributario e dei soggetti passivi si applicano esclusivamente ai casi e ai tempi in esse considerati.
- Si specifica che l'applicazione **delle norme modificative a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data della rispettiva entrata in vigore riguarda** non solo i cosiddetti tributi periodici, ma **anche i tributi dovuti, determinati ovvero liquidati periodicamente**;
- Si stabilisce che i **provvedimenti emessi in violazione dell'obbligo di invitare a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti siano annullabili**.
- Viene disciplinata l'**applicazione del principio del contraddittorio**, introducendo un'apposita norma nello Statuto del contribuente (articolo 6-bis). In particolare si stabilisce che tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo e che non sussiste il diritto al contraddittorio per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.

Riguardo a questa disposizione l'articolo 7-bis del [decreto-legge n.39 del 2024](#) ha precisato che la prima disposizione si interpreta nel senso che l'obbligo di contraddittorio si applica esclusivamente agli atti recanti una pretesa impositiva, autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, ma non a quelli per i quali la normativa prevede specifiche forme di interlocuzione tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente né agli atti di recupero conseguenti al disconoscimento di crediti di imposta inesistenti. La seconda disposizione si interpreta nel senso che tra gli atti per i quali non sussiste il diritto al contraddittorio da individuare con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze rientrano altresì quelli di diniego di istanze di rimborso, in funzione anche del relativo valore.

Inoltre l'articolo 7 del medesimo decreto-legge dispone che le disposizioni relative all'obbligo di contraddittorio preventivo non si applicano agli atti emessi prima del 30 aprile 2024 e a quelli preceduti da un invito ai fini dell'adempimento collaborativo, emesso prima della medesima data.

- Viene **modificata la disciplina in materia di obbligo di motivazione**, che viene **ciroscritto ai soli provvedimenti tributari** e non riguarda più tutti gli atti e, come previsto dai principi di delega, prevedendosi inoltre che la motivazione rechi i **presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche** su cui si fonda la decisione. Sono poi previsti specifici principi in merito alla trasmissione degli atti richiamati nella motivazione, il **divieto di successiva modifica dei fatti e dei mezzi di prova a fondamento del provvedimento** ed il **contenuto minimo degli atti della riscossione** che costituiscono il primo atto con il quale è comunicata una pretesa per tributi, interessi, sanzioni o accessori.
- Si introducono nuove disposizioni in tema di **validità degli atti dell'amministrazione tributaria**: viene disciplinato il **regime generale di annullabilità, di nullità e irregolarità degli atti**; sono elencati i **vizi dell'attività istruttoria** (con particolare riferimento all'inutilizzabilità degli atti acquisiti nel corso di attività ispettiva presso il contribuente oltre i termini di permanenza previsti dalla legge) e i relativi effetti; infine, le disposizioni disciplinano altresì i **vizi delle notificazioni** (articoli da 7-bis a 7-sexies).
- Sono precisate le conseguenze del decorso dei **limiti temporali all'obbligo di conservazione di atti e documenti per i contribuenti**, prevedendo che esso **precluda definitivamente la possibilità per l'amministrazione finanziaria di fondare pretese su tale documentazione** precisando che **tali limiti concernano anche le scritture contabili**;
- Sono introdotte norme che disciplinano rispettivamente il **divieto di bis in idem** nell'ambito dell'accertamento tributario e il **divieto di divulgazione dei dati dei contribuenti** (articoli da 9-bis a 9-

ter).

- Si prevede una specifica disposizione **in materia di tutela dell'affidamento del contribuente con riguardo ai tributi unionali**.
- Vengono introdotte diverse disposizioni dirette a disciplinare: l'**introduzione del principio di proporzionalità** nel procedimento tributario (art. 10-ter), la **disciplina dell'autotutela obbligatoria e facoltativa** (10-quater e 10-quinques) nonché la **descrizione della documentazione di prassi ossia le circolari, la consulenza giuridica e la consultazione semplificata** (da 10-sexies a 10-nonies).
- Viene **integralmente riformata la disciplina dell'interpello**, prevedendo anche nuove misure volte a contenere l'elevato numero di interPELLI che pervengono all'Agenzia delle entrate, tra le quali la previsione del versamento di un contributo e l'impossibilità di interpello allorché l'amministrazione finanziaria abbia fornito, mediante documenti di prassi, la soluzione per fattispecie corrispondenti.
- Si prevede l'**istituzione del garante nazionale del contribuente in sostituzione dei garanti regionali** del contribuente originariamente previsti dallo Statuto.

Le modifiche alla disciplina dell'adempimento collaborativo

Nel corso della **XIX legislatura** sono state introdotte **alcune modifiche al regime dell'adempimento collaborativo**, in particolare, in attuazione della legge delega di riforma fiscale, dal [decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 221](#) e dal [decreto legislativo n. 108 del 2024](#) dirette ad estenderne l'applicazione e precisarne i requisiti e i contenuti.

Con il decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 221 è stato inoltre previsto **un regime opzionale anche per i contribuenti che non possiedono i requisiti per aderire al regime di adempimento collaborativo che adottino un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale**, analogo a quello previsto per i contribuenti legittimati ad aderire al regime di adempimento collaborativo.

Il regime dell'adempimento collaborativo

Il **regime di adempimento collaborativo** è stato istituito con il [decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128](#) (articoli da 3 a 7) e si pone l'obiettivo di promuovere l'adozione di **forme di comunicazione e di cooperazione rafforzate**, basate sul reciproco affidamento tra l'amministrazione finanziaria e le **società di maggiori dimensioni**, nonché di favorire nel comune interesse la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale.

Tale obiettivo è perseguito tramite l'**interlocazione costante e preventiva con il contribuente su elementi di fatto**, ivi inclusa l'anticipazione del controllo, finalizzata ad una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali.

In relazione al regime di adempimento collaborativo di ricorda che con il [provvedimento del 14 aprile 2016](#) l'Agenzia delle entrate ha approvato il modello da utilizzare per la richiesta di adesione al regime ed ha fornito le relative istruzioni. L'Agenzia ha inoltre stabilito **le condizioni e le modalità di accesso al nuovo regime**, definendo i requisiti essenziali che il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale deve possedere per consentire l'ammissibilità della società al programma di *cooperative compliance*.

Con [decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 15 giugno 2016](#) è stato disciplinato l'**interpello** per i contribuenti che aderiscono al regime dell'adempimento collaborativo.

I requisiti per l'accesso al regime di adempimento collaborativo

Requisiti soggettivi

Con riferimento ai **requisiti soggettivi**, il [decreto legislativo n. 221 del 2023](#) ha ridotto i limiti minimi di **ricavi richiesto per l'accesso al regime**.

A seguito delle modifiche intercorse il regime dell'adempimento collaborativo si applica ai soggetti residenti e non residenti (con stabile organizzazione in Italia) che realizzano un **volume di affari o di ricavi non inferiore a**:

- 750 milioni di euro per gli anni 2024 e 2025;**
- 500 milioni di euro per gli anni 2026 e 2027;**

iii. **100 milioni di euro**, a partire **dal 2028**.

Tali requisiti dimensionali sono valutati assumendo, quale parametro di riferimento, il valore più elevato tra i ricavi indicati, secondo corretti principi contabili, nel bilancio relativo all'esercizio precedente a quello in corso alla data di presentazione della domanda e ai due esercizi anteriori e il volume di affari indicato nella dichiarazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto relativa all'anno solare precedente e ai due anni solari anteriori.

Possono accedere al regime anche i **contribuenti che appartengono a un gruppo di imprese**, inteso quale insieme delle società, delle imprese e degli enti sottoposti a controllo comune, a condizione **che almeno un soggetto del gruppo possieda i requisiti dimensionali sopra indicati** e che il gruppo adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale certificato, nonché i contribuenti che danno esecuzione alla risposta all'istanza di interpello nuovi investimenti, indipendentemente dal loro volume d'affari, al ricorrere degli altri requisiti previsti dalla disciplina dell'adempimento collaborativo.

Requisiti oggettivi

Per quanto riguarda i **requisiti oggettivi**, i contribuenti che intendono aderire al regime di adempimento collaborativo devono essere in possesso, alla data di presentazione della domanda, di un **efficace sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali anche in ordine alla mappatura di quelli derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente** (inciso introdotto dal [decreto legislativo n. 221 del 2023](#)), inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno (cd. "*Tax Control Framework*"), **che sia certificato da parte di professionisti indipendenti qualificati** (anche l'obbligo di certificazione è stato previsto dal [decreto legislativo n. 221 del 2023](#)).

La certificazione ha la funzione di attestare che l'impresa sia dotata di un efficace TCF integrato con il sistema di controllo dell'informativa finanziaria/contabile in grado di assicurare la "solidità" del dato contabile su cui poggia l'obbligazione tributaria.

Il [decreto legislativo n. 108 del 2024](#) ha successivamente **introdotto una definizione di certificazione infedele**, ossia la certificazione resa in assenza dei requisiti di indipendenza, onorabilità e professionalità indicati nel [regolamento ministeriale](#), nonché in tutti i casi in cui non vi sia corrispondenza tra i dati contenuti nella certificazione e quelli esibiti dal contribuente o il certificatore attesti falsamente di aver eseguito i compiti e gli adempimenti previsti dal regolamento medesimo e una **specifico sanzione** nell'ipotesi di certificazione infedele del sistema integrato di rilevazione dei rischi fiscali.

I requisiti dei professionisti abilitati al rilascio della certificazione, nonché i loro compiti e adempimenti, sono disciplinati dal [decreto ministeriale n. 212 del 2024](#).

In dettaglio, fermo il fedele e tempestivo adempimento degli obblighi tributari, il sistema di **rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali** deve assicurare una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione dei contribuenti in relazione ai rischi fiscali; efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali; efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel suo funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive; una mappatura dei rischi fiscali relativi ai processi azienda.

Il [decreto legislativo n. 221 del 2023](#), modificando le disposizioni del [decreto legislativo n. 128 del 2015](#), ha rimesso ad un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate la definizione di linee guida per la predisposizione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale.

Con [Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 10 ottobre 2024](#) è stato istituito per tavolo tecnico l'aggiornamento nel continuo e all'integrazione delle linee guida per la predisposizione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale.

Con [Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 10 gennaio 2025](#) sono state definite le linee guida per la predisposizione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale.

Il regime dell'adempimento collaborativo comporta specifici impegni sia per l'Agenzia delle entrate che per i contribuenti diretti in massima parte a rafforzare la fiducia, la trasparenza e la collaborazione tra le parti. Tra queste l'Agenzia delle entrate è tenuta alla pubblicazione periodica sul proprio sito istituzionale dell'elenco aggiornato delle operazioni, strutture e schemi ritenuti di pianificazione fiscale aggressiva mentre il contribuente è tenuto all'istituzione e mantenimento del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale certificato ed all'attuazione delle modifiche del sistema adottato eventualmente ritenute necessarie dalla Agenzia delle entrate.

In relazione agli impegni sopra indicati, il [decreto legislativo n. 221 del 2023](#) ha previsto l'emanazione di un **codice di condotta finalizzato a indicare e definire gli impegni che reciprocamente assumono l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti aderenti** al regime di adempimento collaborativo. Il citato codice di condotta è stato emanato con il [decreto ministeriale 29 aprile 2024](#).

I benefici dell'adempimento collaborativo

Il [decreto legislativo n. 221 del 2023](#) e, successivamente, il [decreto legislativo n. 108 del 2024](#), hanno introdotto diverse modifiche al [decreto legislativo n. 128 del 2015](#), con riferimento ai benefici connessi all'adempimento collaborativo.

Con le citate disposizioni:

- Viene prevista una **procedura per la regolarizzazione della posizione del contribuente in caso di adesione a indicazioni dell'Agenzia delle entrate**.

Il [decreto legislativo n. 221 del 2023](#) ha disposto che con regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze sono disciplinate le procedure per la regolarizzazione della posizione del contribuente in caso di adesione a indicazioni dell'Agenzia delle entrate che comportano la necessità di effettuare ravvedimenti operosi, prevedendo un contraddittorio preventivo nonché modalità semplificate e termini ridotti per la definizione del procedimento.

- Viene introdotto un **invito al contraddittorio**: l'Agenzia delle entrate, **prima di notificare una risposta sfavorevole** a un'istanza di interpello, ovvero prima di formalizzare qualsiasi altra posizione contraria a una comunicazione di rischio **invita il contribuente a un contraddittorio** per illustrargli la propria posizione;
- Si prevede la **disapplicazione integrale delle sanzioni amministrative** per i **rischi fiscali comunicati in modo tempestivo ed esauriente**, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorrere delle relative scadenze fiscali. Il riconoscimento del beneficio viene subordinato al ricorrere di precise condizioni ([articolo 6, comma 3, del decreto legislativo n. 128 del 2015](#), come riformulato dal decreto legislativo n. 221 del 2023 e dal decreto legislativo n. 108 del 2024).

Ai sensi dell' [articolo 6, comma 3, del decreto legislativo n. 128 del 2015](#), **fuori dai casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente e tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente**, non si applicano sanzioni amministrative al contribuente che aderisce al regime e che, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali ovvero prima del decorso delle relative scadenze fiscali, comunica all'Agenzia delle entrate in modo tempestivo ed esauriente i rischi fiscali e sempre che il comportamento dallo stesso tenuto è esattamente corrispondente a quello rappresentato in occasione della comunicazione.

- Si dispone la **riduzione a metà delle sanzioni** per le condotte riconducibili ai rischi fiscali non significativi ricompresi nella mappa dei rischi (articolo 6, comma 3-bis).
- Si prevede una **causa di non punibilità** relativamente alle fattispecie di reato previste dall'[articolo 4 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74](#) (dichiarazione infedele). Il riconoscimento della causa di non punibilità viene subordinato al ricorrere di precise condizioni ([articolo 6, comma 4](#), come riformulato dal decreto legislativo n. 221 del 2023 e dal [decreto legislativo n. 108 del 2024](#)).

Ai sensi dell'articolo 6, comma 4, del decreto legislativo n.128 del 2015 non sono punibili le condotte di cui all' [articolo 4 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74](#), dipendenti da rischi di natura fiscale relativi a elementi attivi, comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle entrate, mediante l'interpello di cui al comma 2, ovvero ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera b), prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze fiscali. Ai sensi dell'articolo 4, comma 1, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in caso di dichiarazione infedele il contribuente è punito con la reclusione da due anni a quattro anni e sei mesi chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila e l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni.

- Si prevede la **possibilità di avviare interlocuzioni** in seno al regime anche relativamente a fattispecie che insistono su annualità antecedenti all'ammissione, entro 120 giorni dal provvedimento di

ammissione al regime, a condizione che siano contenute specifiche informazioni con gli effetti previsti dai commi 3 e 4 con riferimento all'irrogazione di sanzioni amministrative (articolo 6, comma 3-ter).

- Si dispone **la riduzione di due anni dei termini di decadenza per l'attività di accertamento** previsti dall'[articolo 43, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600](#), e dall'[articolo 57, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 6 ottobre 1972, n. 633](#), **nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sia certificato da professionisti qualificati**, anche in ordine alla loro conformità ai principi contabili, fatti salvi i casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente e **di un ulteriore anno** se al contribuente è rilasciata la certificazione tributaria in cui viene attestata la corretta applicazione delle norme tributarie sostanziali, nonché l'esecuzione degli adempimenti, dei controlli e delle attività indicati annualmente con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze (articolo 6, comma 6-bis e 6-ter), tranne nel caso in cui sia constatato che le violazioni sono realizzate mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente (articolo 6, comma 6-quater).
- Si prevede l'**esonero dal presentare garanzie per i rimborsi** delle imposte dirette ed indirette per tutto il periodo di permanenza nel regime (articolo 6, comma 6, come riformulato dal decreto legislativo n. 221 del 2023 e dal [decreto legislativo n. 108 del 2024](#)).

Un ulteriore beneficio -non modificato dalle citate disposizioni concerne l'applicazione di una **procedura abbreviata di interpello preventivo**: l'Agenzia delle entrate si impegna a rispondere ai quesiti delle imprese entro quarantacinque giorni decorrenti dal ricevimento dell'istanza o della eventuale documentazione integrativa richiesta.

La procedura di adesione al regime dell'adempimento collaborativo

I contribuenti che intendono aderire al regime di adempimento collaborativo inoltrano domanda in via telematica utilizzando il modello reso disponibile sul sito istituzionale della Agenzia delle entrate e l'Agenzia delle entrate, verificata la sussistenza dei requisiti comunica ai contribuenti l'ammissione al regime entro i successivi centoventi giorni. Il regime si applica al periodo d'imposta nel corso del quale la richiesta di adesione è trasmessa all'Agenzia e si intende tacitamente rinnovato qualora non sia espressamente comunicata dal contribuente la volontà di non permanere nel regime di adempimento collaborativo.

L'esclusione dal regime di adempimento collaborativo

L'Agenzia delle entrate può dichiarare l'esclusione dei contribuenti dal regime, per la perdita dei requisiti ovvero per l'inosservanza degli impegni assunti. In tale ultimo caso l'esclusione dal regime dell'adempimento collaborativo è preceduta da un periodo transitorio di osservazione, finalizzato a verificare l'adozione da parte del contribuente degli interventi ritenuti necessari per il conseguimento delle finalità dell'istituto e alla regolarizzazione delle connesse violazioni fiscali, al termine del quale si determina l'uscita o la permanenza nel regime. Il periodo transitorio di osservazione è pari a centoventi giorni ed è rinnovabile, al ricorrere di oggettive motivazioni, una sola volta per un periodo non superiore a ulteriori centoventi giorni. Il periodo di osservazione non si applica nei casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente.

Il regime opzionale per i contribuenti non assoggettabili al regime di adempimento collaborativo

Il decreto legislativo n.221 del 2023 ha introdotto un **regime opzionale per i contribuenti che non possiedono i requisiti per aderire al regime di adempimento collaborativo ma che decidano di adottare un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale certificato** dandone apposita comunicazione all'Agenzia delle entrate.

L'opzione ha una durata di due periodi d'imposta, è irrevocabile e si intende tacitamente rinnovata per altri due periodi d'imposta, salvo espressa revoca da esercitare secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione.

Gli effetti dell'esercizio dell'opzione concernono:

- **la disapplicazione integrale delle sanzioni amministrative per i rischi fiscali comunicati in modo tempestivo ed esauriente**, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorrere

delle relative scadenze fiscali comunicate mediante lo strumento dell'interpello e fuori dai casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente e sempre che il comportamento tenuto dal contribuente sia esattamente corrispondente a quello rappresentato in occasione della comunicazione;

- l'applicazione di una **causa di non punibilità** relativamente alle fattispecie di reato previste dall'[articolo 4 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74](#) (dichiarazione infedele), disponendo che le condotte rientranti nella citata fattispecie non costituiscano notizia di reato, con riferimento alle violazioni delle norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale comunicati all'Agenzia delle entrate mediante la presentazione di un'istanza di interpello, sempre che il comportamento tenuto dal contribuente sia esattamente corrispondente a quello rappresentato in occasione dell'interpello medesimo e che non si tratti di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente o dipendenti dall'indicazione nelle dichiarazioni annuali di elementi passivi inesistenti,

Le ultime misure di definizione agevolata

Definizione agevolata cartelle esattoriali (cd. rottamazione-quater)

Analogamente a quanto disposto in passato dai decreti-legge nn. 193 del 2016, 148 del 2017 e 119 del 2018, la legge di bilancio 2023 (**commi 231-252**) consente di **definire con modalità agevolate i carichi** affidati agli agenti della riscossione (cd. **rottamazione delle cartelle esattoriali**) nel periodo compreso **tra il 1° gennaio 2000 ed il 30 giugno 2022**.

Il debitore beneficia dell'**abbattimento** delle somme affidate all'agente della riscossione a titolo di **sanzioni e interessi**, nonché degli interessi di mora, delle sanzioni civili e delle somme aggiuntive.

Innovando rispetto alla disciplina precedente, con l'adesione alla definizione agevolata prevista dalle norme in esame **è abbattuto l'aggio in favore dell'agente della riscossione**.

La definizione agevolata richiede quindi il versamento delle sole somme:

- dovute a titolo di **capitale**;
- maturate a titolo di **rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notifica della cartella di pagamento**.

Il termine per la presentazione o l'integrazione della dichiarazione di adesione alla definizione agevolata è scaduto il 30 giugno 2023 (come previsto dal decreto-legge n. 51 del 2023, articolo 4).

Si può effettuare il **pagamento** in unica soluzione o **anche a rate**, con un **tasso di interesse al 2 per cento** dal **1° novembre 2023**. Con il versamento della prima o unica rata delle somme dovute **si estinguono le procedure esecutive** già avviate.

Il decreto-legge n. 51 del 2023 ha rimodulato le scadenze delle rate: i versamenti possono essere effettuati in unica soluzione, entro il 31 ottobre 2023, ovvero nel numero massimo di diciotto rate, la prima e la seconda delle quali, ciascuna di importo pari al 10 per cento delle somme complessivamente dovute ai fini della definizione, con scadenza rispettivamente il 31 ottobre e il 30 novembre 2023 e le restanti, di pari ammontare, con scadenza il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2024.

Il decreto-legge n. 145 del 2023 ha successivamente **rimesso in termini i contribuenti** che hanno aderito alla definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione, consentendo di effettuare i versamenti con scadenza il 31 ottobre 2023 e il 30 novembre 2023 **entro il 18 dicembre 2023**. Successivamente il decreto-legge n. 215 del 2023 **ha differito al 15 marzo 2024** il termine di pagamento della prima (o unica) e della seconda e terza rata della c.d. rottamazione-quater. A tale nuova scadenza si applica il termine di tolleranza di 5 giorni. Il decreto legislativo n.108 del 2024 ha poi differito **al 15 settembre 2024 il termine di pagamento della rata scadente il 31 luglio 2024**.

Accanto ad alcune novità, le norme riproducono in sostanza le procedure già utilizzate per le precedenti definizioni agevolate, disponendo che il contribuente presenti apposita dichiarazione all'agente della

riscossione. A seguito dell'accoglimento della domanda, l'agente della riscossione comunica al contribuente il *quantum* dovuto, nonché, in caso di scelta del pagamento dilazionato, il giorno e il mese di scadenza di ciascuna rata.

Rispetto alle precedenti rottamazioni, sono innovative anche le norme che:

- rimettono i termini, con riferimento alle precedenti istituti di pace fiscale (rottamazioni e saldo e stralcio) **i contribuenti che siano decaduti dai relativi benefici**, più precisamente nei confronti dei quali tali istituti non siano stati efficaci, purché la relativa dichiarazione sia stata presentata nei termini di legge;
- **estendono** la cd. **rottamazione** anche ai carichi relativi alle somme dovute a **enti di previdenza privati**;
- **escludono la definizione agevolata per le cd. risorse proprie UE.**

La definizione agevolata è estesa **alle sanzioni amministrative diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti agli enti previdenziali.**

Il decreto-legge n. 61 del 2023, all'articolo 1, ha posticipato di **tre mesi** anche i termini relativi alla **definizione agevolata** dei **carichi affidati agli agenti della riscossione** (c.d. **rottamazione** delle cartelle esattoriali) per i contribuenti dei territori colpiti dalle calamità naturali del maggio 2023. Una ulteriore proroga (al **15 marzo 2024**) è **stata prevista** con riferimento alla prima e seconda rata della rottamazione-*quater*. Per tali soggetti è previsto **l'azzeramento del tasso di interesse** sulle **somme dovute** in caso di pagamento rateale.

Il decreto-legge n. 65 del 2025 ha **prorogato di tre mesi** i termini di versamento delle rate della Rottamazione-*quater* **in scadenza** nel periodo compreso **tra il 13 marzo 2025 e il 31 agosto 2025** per i soggetti che, alla data del 13 marzo 2025, avevano la **residenza** ovvero la **sede legale** o la **sede operativa**, dichiarata alla competente camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura, in immobili:

- danneggiati e sgomberati per inagibilità in esecuzione di provvedimenti adottati, entro la data dell'8 maggio 2025, dalle competenti autorità in conseguenza degli eventi sismici del 13 e del 15 marzo 2025, verificatisi nell'ambito della crisi bradisismica in atto nella zona dei Campi Flegrei;
- danneggiati per i quali, alla data medesima, sia stata chiesta la verifica di agibilità in conseguenza dei predetti eventi sismici, all'esito della quale, sia stato disposto lo sgombero per inagibilità in esecuzione di provvedimenti adottati dalle competenti autorità.

Da ultimo, il decreto-legge n. 202 del 2024 ([articolo 3-bis](#)) (per cui si rinvia al relativo [dossier](#)) ha previsto la **riammissione alla c.d. Rottamazione-*quater*** per i debitori che, **al 31 dicembre 2024**, siano incorsi nell'**inefficacia della definizione** per omesso, insufficiente o tardivo versamento, alle relative scadenze, delle somme da corrispondere per effetto dell'adesione alla procedura medesima. La riammissione opera limitatamente ai debiti compresi nelle dichiarazioni rese ai fini della predetta adesione.

È possibile beneficiare della riammissione presentando, **entro il 30 aprile 2025**, la dichiarazione di adesione alla procedura in oggetto con modalità esclusivamente telematiche, pubblicate dall'agente della riscossione nel proprio sito *internet* entro venti giorni dall'entrata in vigore della legge di conversione del decreto-legge. Peraltro, nella medesima dichiarazione, il debitore è tenuto a indicare il numero di rate scelto ai fini del pagamento, entro il limite massimo di dieci.

A tal fine, è fatta salva l'applicazione dell'articolo 1, commi da 231 a 233 e da 236 a 252, della legge n. 197 del 2022, con le seguenti deroghe:

- la **dichiarazione può essere integrata**, relativamente ai soli debiti sopra citati, **entro il 30 aprile 2025**;
- il **pagamento delle somme dovute**, alle quali sono applicati gli interessi al tasso del 2 per cento annuo a decorrere dal 1° novembre 2023, è effettuato alternativamente:
 - in unica soluzione, **entro il 31 luglio 2025**;
 - nel **numero massimo di dieci rate consecutive**, di pari importo, con scadenza, rispettivamente, le prime due, il 31 luglio e il 30 novembre 2025 e le successive, il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre degli anni 2026 e 2027;

- l'agente della riscossione comunica al debitore entro il 30 giugno 2025 l'ammontare complessivo delle somme dovute ai fini della definizione, ivi incluso quello delle singole rate, nonché il giorno e il mese di scadenza di ciascuna di esse;
- le **dilazioni di pagamento sospese** a seguito della presentazione della suddetta dichiarazione saranno **revocate** alla data del **31 luglio 2025**.

Il decreto-legge n. 65 del 2025, sempre con riferimento ai soggetti colpiti dagli eventi sismici verificatisi il 13 e il 15 marzo 2025 nei Campi Flegrei, ha **prorogato di tre mesi** anche i termini degli adempimenti e dei versamenti concernenti la procedura di riammissione alla Rottamazione-*quater* **in scadenza nel periodo dal 13 marzo 2025 e il 31 agosto 2025**.

Rateizzazione con modalità semplificata e compensazione dei crediti nei confronti della PA con somme iscritte a ruolo

Il decreto-legge n. 50 del 2022 ([articolo 15-bis](#)) ha **elevato a 120 mila euro** (in luogo di 60 mila euro) la soglia per ottenere la **rateizzazione con modalità semplificata**, per ogni singola cartella, del pagamento delle somme iscritte a ruolo. La norma prevede, inoltre, che **chi non paga otto rate (in luogo di cinque) decada dal beneficio** e che il carico non possa essere nuovamente rateizzato. La disposizione precisa, altresì, che la decadenza dal beneficio della rateazione di uno o più carichi non preclude al debitore la possibilità di ottenere la dilazione del pagamento di carichi diversi da quelli per i quali è intervenuta la decadenza. In pratica, con la norma introdotta, a regime, si può presentare **richiesta di rateazione senza documentare la temporanea obiettiva difficoltà**, per importi iscritti a ruolo che siano pari o inferiori a 120 mila euro.

L'[articolo 20-ter](#) del medesimo decreto, **estende**, inoltre,, la **platea dei soggetti** che possono **compensare crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, maturati nei confronti delle amministrazioni pubbliche** con le **somme dovute a seguito di iscrizione a ruolo**. Con la norma in esame tale possibilità viene riconosciuta anche per i crediti derivanti da prestazioni professionali.

Regolarizzazione avvisi bonari

Con riferimento alla **fase prodromica**, le disposizioni della legge di bilancio 2023 (articolo 1, **commi 153-159** della legge n. 197 del 2022) consentono di **definire** con modalità **agevolate** le **somme dovute a seguito del controllo automatizzato** (cd. **avvisi bonari**), relative ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, al 31 dicembre 2020 e al 31 dicembre 2021, per le quali il termine di pagamento non sia ancora scaduto al 1° gennaio 2023, ovvero i cui avvisi siano stati recapitati successivamente a tale data.

Tali importi possono essere definiti con il pagamento:

- delle imposte e dei contributi previdenziali;
- degli interessi e delle somme aggiuntive;
- delle sanzioni nella misura ridotta del 3% (in luogo del 30% ridotto a un terzo), senza riduzione sulle imposte non versate o versate in ritardo.

È prevista poi la definizione agevolata delle somme derivanti da controlli automatizzati **le cui rateazioni sono ancora in corso** al 1° gennaio 2023 (data di entrata in vigore della norma), mediante pagamento del debito residuo a titolo di imposte e contributi previdenziali, interessi e somme aggiuntive. Anche in tal caso le sanzioni sono dovute nella misura del 3%.

Si ricorda che il decreto-legge n. 61 del 2023 (c.d. decreto alluvioni), all'articolo 1, comma 9, ha sospeso i termini dei versamenti in scadenza nel periodo dal 1° maggio 2023 al 31 agosto 2023 per la regolarizzazione degli avvisi bonari, nei confronti dei soggetti che, alla data del 1° maggio 2023, avevano la residenza ovvero la sede legale o la sede operativa nei territori colpiti dagli eventi alluvionali in Emilia Romagna e nelle Marche.

Riapertura termini per rateazioni di enti sportivi

Sono poi **riaperti (commi 160-165) i termini per il versamento delle ritenute alla fonte**, ivi comprese quelle dovute per addizionali regionali e comunali e per IVA, già sospese da precedenti provvedimenti, nei confronti di **federazioni sportive nazionali**, enti di promozione sportiva e associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche, in scadenza il 22 dicembre 2022.

Tali pagamenti possono essere dilazionati in sessanta rate di pari importo, con scadenza delle prime tre rate entro il 29 dicembre 2022 e delle successive rate mensili entro l'ultimo giorno di ciascun mese, a decorrere dal mese di gennaio 2023. In caso di pagamento rateale è dovuta una maggiorazione nella misura del 3 per cento sulle somme complessivamente dovute, da versare, per intero, contestualmente alla prima rata. Tali disposizioni sono entrate in vigore il 29 dicembre 2022.

Sanatoria irregolarità formali

Si consente inoltre (**commi 166-173**) di **sanare le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti, di natura formale**, non rilevanti sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, ai fini dell'IVA e dell'IRAP e sul pagamento di tali tributi, se commesse fino al 31 ottobre 2022, mediante la loro **rimozione** e il **versamento** di una somma pari a 200 euro per ciascun periodo d'imposta cui si riferiscono le violazioni, eseguito in due rate di pari importo, la prima originariamente dovuta entro il 31 marzo 2023 e la seconda entro il 31 marzo 2024. Il [provvedimento del 30/01/2023](#) dell'Agenzia delle entrate reca la disposizioni di attuazione dell'istituto in esame.

Il decreto-legge n. 34 del 2023 (articolo 19, comma 1, lettera a)) ha posticipato il termine per il pagamento della prima rata utile prevista per la definizione delle violazioni di natura formale, portandola al **31 ottobre 2023**. La seconda rata resta dovuta entro il 31 marzo 2024.

Inoltre, il citato decreto-legge n. 61 del 2023 ha sospeso di termini dei versamenti in scadenza nel periodo dal 1° maggio 2023 al 31 agosto 2023 anche per la sanatoria in parola, a favore dei contribuenti dei territori colpiti dagli eventi alluvionali in Emilia Romagna e nelle Marche del maggio 2023.

Ravvedimento speciale

In deroga all'ordinaria disciplina del ravvedimento operoso, la legge di bilancio (**commi 174-178**) ha introdotto la possibilità di **regolarizzare le dichiarazioni - purché validamente presentate - relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021** e a quelli precedenti, purché le relative violazioni non siano state già contestate alla data del versamento del dovuto (in unica soluzione o alla prima rata), mediante la rimozione dell'irregolarità o dell'omissione e il pagamento dell'imposta, degli interessi e delle sanzioni, queste ultime ridotte a un diciottesimo del minimo edittale irrogabile.

Con il decreto-legge n. 215 del 2023 l'applicazione del c.d. **ravvedimento speciale** (disciplinato dalla legge di bilancio 2023) è stata estesa anche alle **violazioni** riguardanti le dichiarazioni validamente presentate **relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022**.

Gli effetti della regolarizzazione sono circoscritti alle **sole dichiarazioni validamente presentate**.

Il versamento può avvenire in un'unica soluzione o a rate.

La disciplina del ravvedimento speciale è stata più volte modificata da successivi provvedimenti.

In particolare, per effetto dell'articolo 19 del **decreto-legge n. 34 del 2023**:

- si consente il versamento delle somme dovute mediante versamento della prima rata entro il 30 settembre 2023, anziché entro il 31 marzo 2023, e quelle successive entro il 31 ottobre 2023, il 30 novembre 2023, il 20 dicembre 2023, il 31 marzo 2024, il 30 giugno 2024, il 30 settembre 2024 e il 20 dicembre 2024, sulle quali sono dovuti gli interessi del 2 per cento annuo (identica percentuale è dovuta anche per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022);

- la regolarizzazione deve essere perfezionata con il versamento di quanto dovuto ovvero della prima rata, in luogo del 31 marzo 2023, entro la data del 30 settembre 2023 e che, in ragione di ciò, in caso di mancato versamento si verifica la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo degli importi.

Il medesimo provvedimento, all'articolo 21, con norme di interpretazione autentica precisa l'ambito di applicazione dell'istituto, ovvero indica alcune violazioni escluse dalla normativa e altre, invece, ricomprese

nella regolarizzazione; consente che possano essere regolarizzate, mediante ravvedimento speciale, le violazioni relative ai redditi di fonte estera, all'IVIE ed all'IVAFE non rilevabili in sede di liquidazione della dichiarazione, mentre esclude dalla regolarizzazione le violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale, vale a dire l'omessa o incompleta compilazione del Quadro RW della dichiarazione.

L'articolo 3-*bis* del **decreto-legge n. 132 del 2023** ha poi rimesso in termini i contribuenti che, entro il termine del 30 settembre 2023, non avessero perfezionato la procedura di regolarizzazione, consentendo ai medesimi di versare le somme dovute in un'unica soluzione entro il 20 dicembre 2023 rimuovendo irregolarità od omissioni entro la medesima data.

Opera, anche per il ravvedimento speciale, la citata sospensione disposta dal decreto-legge n. 61 del 2023, in favore dei contribuenti residenti nei territori colpiti dagli eventi alluvionali in Emilia Romagna e nelle Marche del maggio 2023.

L'articolo 3, comma 12-*undecies*, del **decreto-legge n. 215 del 2023** ha esteso l'applicazione del c.d. ravvedimento speciale anche alle violazioni riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al **periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022**. A tale fine, il versamento delle somme dovute può essere effettuato in un'unica soluzione **entro il 31 maggio 2024** (il termine originario era il 31 marzo 2024, prorogato dall'articolo 7, comma 6, del **decreto-legge n. 39 del 2024**), ovvero in quattro rate di pari importo, in quest'ultimo caso con interessi nella misura del 2 per cento annuo.

Con il comma 7 dell'articolo 7 del suddetto decreto-legge n. 39 del 2024 viene consentito ai soggetti che, entro il termine del 30 settembre 2023, **non abbiano perfezionato il ravvedimento speciale** riguardante le dichiarazioni validamente presentate relative al **periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021** e ai periodi d'imposta precedenti, **di procedere alla regolarizzazione versando le somme dovute** in un'unica soluzione **entro il 31 maggio 2024** oppure in rate successive.

Ravvedimento operoso per le violazioni in materia di certificazione dei corrispettivi

L'**articolo 4**, comma 1, del decreto-legge n. 131 del 2023 ha concesso la facoltà di avvalersi del **ravvedimento operoso** ai contribuenti che, dal 1° gennaio 2022 al 30 giugno 2023, hanno commesso **una o più violazioni in materia di certificazione dei corrispettivi, anche se le predette violazioni siano state già constatate** non oltre la data del 31 ottobre 2023, a condizione che non siano state già oggetto di contestazione alla data del perfezionamento del ravvedimento e che tale perfezionamento avvenga entro la data del 15 dicembre 2023. Il comma 2 precisa che le violazioni regolarizzate **non rilevano ai fini** del computo per l'irrogazione della **sanzione accessoria**.

Definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento

Un altro gruppo di norme (**commi 179-185**) ha introdotto la possibilità di **definire con modalità agevolate gli atti di accertamento** adottati dall'Agenzia delle entrate, purché non impugnati e per i quali non siano decorsi i termini per presentare ricorso, nonché quelli notificati dall'Agenzia delle entrate entro la data del 31 marzo 2023.

Più in dettaglio sono previste **sanzioni ridotte**, da un terzo a **un diciottesimo del minimo previsto dalla legge**, per gli **accertamenti con adesione relativi a**:

- **processi verbali di constatazione** consegnati entro la data del **31 marzo 2023**;
- **avvisi di accertamento, rettifica e liquidazione**, non impugnati e ancora impugnabili, nonché avvisi notificati entro il **31 marzo 2023**.

La medesima riduzione sanzionatoria a un diciottesimo è applicata anche agli atti di accertamento con adesione relativi agli **inviti a comparire per l'avvio del procedimento di definizione** dell'accertamento.

Le norme consentono di definire in **acquiescenza** avvisi di accertamento, di rettifica e quelli di liquidazione, non impugnati e ancora impugnabili, nonché quelli notificati fino al 31 marzo 2023, con analogo **riduzione sanzionatoria a un diciottesimo** delle **sanzioni irrogate**. La medesima riduzione delle sanzioni è applicata nel caso di acquiescenza agli **atti di recupero non impugnati e ancora impugnabili**, in tal caso con pagamento degli interessi.

Le somme dovute possono essere anche **dilazionate** in un massimo di **20 rate trimestrali** di pari importo, con applicazione degli interessi al saggio legale per le rate successive alla prima.

L'articolo 17 del **decreto-legge n. 34 del 2023** ha previsto la possibilità di definire in acquiescenza entro il termine di trenta giorni dalla data di entrata in vigore del predetto decreto (31 marzo 2023) gli avvisi di accertamento, di rettifica e di liquidazione, nonché gli atti di recupero **non impugnati e ancora impugnabili al 1° gennaio 2023, divenuti definitivi** per mancata impugnazione nel periodo compreso **tra il 2 gennaio ed il 15 febbraio 2023**.

L'articolo 21, comma 3, del decreto medesimo, con norma di interpretazione autentica, ha disposto che, relativamente ai processi verbali di constatazione consegnati entro il 31 marzo 2023, **la definizione agevolata si applica anche all'accertamento con adesione relativo ai provvedimenti impositivi notificati dopo tale data** ed emessi sulla base delle risultanze dei predetti processi verbali.

Il [provvedimento del 30 gennaio 2023](#) dell'Agenzia delle entrate reca le disposizioni di attuazione dell'istituto in esame.

Anche per tale istituto valgono le sospensioni disposte dal citato decreto-legge n. 61 del 2023, per i contribuenti dei territori colpiti dagli eventi alluvionali in Emilia Romagna e nelle Marche del maggio 2023.

Definizione agevolata delle controversie pendenti

I **commi 186-205** della legge di bilancio 2023 consentono di **definire** con modalità **agevolate** le **controversie tributarie pendenti al 1° gennaio 2023** (data di entrata in vigore della norma), anche in Cassazione e a seguito di rinvio, in cui sono parte l'Agenzia delle entrate e l'Agenzia delle dogane (tale estensione è stata **operata durante l'esame parlamentare**), aventi ad oggetto atti impositivi (avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione), mediante il pagamento di un importo pari al valore della controversia.

Se il **ricorso pendente è iscritto in primo grado**, la controversia può essere definita con il pagamento del 90 per cento del valore.

Se vi è soccombenza dell'Agenzia fiscale, le controversie pendenti possono essere definite con il **pagamento del 40%** del valore della controversia, in caso di **soccombenza** dell'Agenzia nella pronuncia di **primo grado** e **del 15%** del valore, in caso di soccombenza della medesima Agenzia nella pronuncia di **secondo grado**.

Con riferimento agli **effetti della definizione agevolata** delle controversie **sul processo tributario**, si prevede la **sospensione della controversia**, condizionata alla presentazione di apposita richiesta del contribuente di avvalersi della definizione agevolata, ponendo in **capo al contribuente l'obbligo di depositare, perentoriamente entro la medesima data**, la domanda di definizione e il versamento degli importi dovuti o della prima rata. **Al deposito della documentazione richiesta** dalle norme il processo è dichiarato **estinto** (con decreto del presidente della sezione o con ordinanza in camera di consiglio se è stata fissata la data della decisione) e le spese del processo restano a carico della parte che le ha anticipate, in relazione alle controversie pendenti in ogni stato e grado.

Si prevede inoltre che l'eventuale **diniego della definizione** sia **impugnabile** dinanzi all'organo giurisdizionale che ha dichiarato l'estinzione; che il predetto **diniego** sia motivo di **revocazione** del provvedimento di estinzione per adesione alla definizione agevolata; che la **revocazione** sia chiesta **congiuntamente all'impugnazione del diniego**.

L'articolo 20 del decreto-legge n. 34 del 2023 ha **riaperto i termini** per la definizione agevolata delle controversie tributarie.

In sintesi, è stato posticipato dal 30 giugno al **30 settembre 2023** il termine per perfezionare la definizione agevolata attraverso la presentazione della domanda e il pagamento dei dovuti importi. Sono stati, altresì, rimodulati i termini per il versamento rateale del *quantum* dovuto. Nel caso di versamento rateale, è posticipato dal 30 giugno al 30 settembre 2023 il termine per presentare domanda e versare la prima rata. Con le modifiche apportate, è stata rimodulata la tempistica dei pagamenti rateali, con riferimento alle rate successive alle prime tre. È stato posticipato dal 10 luglio al 10 ottobre 2023 il termine finale di sospensione del processo conseguente alla presentazione dell'istanza di definizione agevolata; viene esteso da nove a undici mesi il periodo di sospensione dei termini di impugnazione delle pronunce; è, altresì, posticipato dal 31 luglio al 30 settembre 2024 il termine per la notifica dell'eventuale diniego della definizione agevolata.

Per la definizione agevolata delle controversie tributarie in cui è parte l'Agenzia delle entrate, l'Agenzia si è espressa con in il [Provvedimento 1 febbraio 2023](#) e il [Provvedimento 5 luglio 2023](#). Per la definizione agevolata delle controversie tributarie in cui è parte l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, quest'ultima ha emanato la [Determinazione 14 marzo 2023, n. 141685/RU](#).

Anche per tale istituto si applicano le sospensioni di cui al citato decreto-legge n. 61 del 2023.

Conciliazione agevolata

In alternativa alla definizione agevolata delle controversie, è consentito **definire** con un **accordo conciliativo fuori udienza (commi 206-212)** le controversie tributarie pendenti al 1° gennaio 2023, aventi ad oggetto atti impositivi in cui è parte l'Agenzia delle entrate.

Si prevede la sottoscrizione di un accordo tra le parti nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. All'accordo conciliativo si applicano le sanzioni ridotte ad un diciottesimo del minimo previsto dalla legge (in luogo di quaranta o cinquanta per cento del minimo, ordinariamente previsto secondo il grado di giudizio in cui interviene la conciliazione), gli interessi e gli eventuali accessori.

L'articolo 20 del decreto-legge n. 34 del 2023 ha **riaperto i termini** per usufruire della conciliazione agevolata delle liti tributarie pendenti in primo e secondo grado, estendendoli dal 30 giugno **al 30 settembre 2023**.

L'articolo 17 del medesimo decreto consente di definire con accordo conciliativo fuori udienza anche le controversie tributarie **pendenti al 15 febbraio 2023**, aventi ad oggetto atti impositivi in cui è parte l'Agenzia delle entrate.

Anche a tale istituto si applicano le sospensioni di cui al decreto-legge n. 61 del 2023.

Rinuncia agevolata alle controversie

La legge (**commi 213-218**) introduce e disciplina, in alternativa alla citata definizione agevolata delle controversie, la **rinuncia agevolata**, alle **controversie** tributarie in cui è parte l'Agenzia delle entrate e che sono **pendenti in Corte di Cassazione**. La rinuncia avviene mediante definizione transattiva con la controparte di tutte le pretese azionate in giudizio. Con la rinuncia agevolata si dispone il pagamento delle somme dovute per le imposte, gli interessi e gli accessori, ma con sanzioni ridotte ad un diciottesimo del minimo previsto dalla legge.

L'articolo 20 del decreto-legge n. 34 del 2023 ha **riaperto i termini** per usufruire della rinuncia agevolata, estendendoli dal 30 giugno **al 30 settembre 2023**.

Anche per tale istituto si applicano le sospensioni di cui al decreto-legge n. 61 del 2023.

Regolarizzazione versamenti

Si consente, inoltre, (**commi 219- 221-bis**) di **regolarizzare l'omesso o carente versamento** di alcune **somme riferite a tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate e, in particolare:**

- delle **rate**, successive alla prima, relative alle somme dovute a **seguito di accertamento con adesione** o di **acquiescenza agli avvisi di accertamento**, degli **avvisi di rettifica e liquidazione**, nonché a seguito di **reclamo o mediazione**;
- degli **importi**, anche **rateali**, relativi alle **conciliazioni giudiziali**.

La regolarizzazione si perfeziona con l'integrale **versamento** di quanto dovuto entro il **31 marzo 2023**, **ovvero in un massimo di venti rate di pari importo**, e consente al contribuente di corrispondere la sola **imposta senza sanzioni e interessi**.

Nel caso di **mancato perfezionamento della regolarizzazione**, il competente ufficio procede **all'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione prevista per ritardati ovvero omessi versamenti, pari al 30 per cento** delle somme dovute.

L'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti sull'istituto in documenti di prassi ([Circolare n. 2 del 2023](#) e [Circolare n. 6 del 2023](#)).

L'articolo 18 del **decreto-legge n. 34 del 2023** ha precisato l'ambito applicativo della disciplina dell'annullamento automatico, chiarendo che la **regolarizzazione riguarda le somme per cui non sia stata notificata una cartella di pagamento o un atto di intimazione al 1° gennaio 2023**.

Si applicano le sospensioni di cui al decreto-legge n. 61 del 2023.

Si ricorda che l'articolo 3-*bis* decreto-legge n. 198 del 2022 ha consentito agli enti territoriali di stabilire, entro il 31 marzo 2023, con le forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione dei propri atti, l'applicazione delle disposizioni in materia di definizione agevolata delle controversie (di cui ai commi da 206 a 221) alle liti in cui è parte il medesimo ente o un suo ente strumentale, in alternativa alla definizione agevolata delle liti pendenti, di cui ai commi da 186 a 204.

Annullamento automatico debiti fino a mille euro

Le disposizioni introdotte (**commi 222-230**) prevedono l'**annullamento automatico** (c.d. Stralcio), alla data del **30 aprile 2023** (in origine 31 marzo 2023, prorogato dall'articolo 3-*bis*, comma 1, lettera *d*), del **decreto-legge n. 198 del 2022**, dei **debiti tributari fino a mille euro** (comprensivi di capitale, interessi e sanzioni) risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015 dalle amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali, ancorché ricompresi in precedenti definizioni agevolate relative ai debiti affidati all'agente della riscossione (dunque, tra gli altri, anche dagli enti territoriali e dagli enti di previdenza privati).

Si tratta di un **annullamento automatico di tipo parziale**, riferito alle somme dovute a titolo di:

- interessi per ritardata iscrizione a ruolo;
- sanzioni e interessi di mora.

L'annullamento automatico di tipo "parziale" non riguarda invece le somme dovute a titolo di:

- capitale;
- rimborso spese per procedure esecutive;
- diritti di notifica.

Viene prevista, inoltre, una **specifico disciplina** per le altre sanzioni amministrative, incluse quelle per violazioni del codice della strada, in relazione alle quali l'annullamento opera solo per gli interessi comunque denominati e non, invece, per le sanzioni e le somme maturate a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notificazione, le quali restano integralmente dovute.

Dal 1° gennaio al 30 aprile 2023 (originariamente 31 marzo 2023) è comunque sospesa la riscossione dell'intero ammontare.

Anche per questo istituto trovano applicazione le sospensioni di cui al citato decreto-legge n. 61 del 2023.

Comunicazioni di inesigibilità

Conseguentemente alle misure agevolative introdotte, si prevede infine (**commi 253-254**) la rimodulazione dei **termini per la comunicazione di inesigibilità** relative alle quote affidate agli agenti della

riscossione, non prevedendo solamente un **differimento delle scadenze** attualmente previste **per adeguarle ai tempi di chiusura della nuova misura di definizione agevolata**, ma introducendo **anche una contrazione del calendario complessivo** dei termini di invio delle comunicazioni. Si riconosce, inoltre, la possibilità per **l'agente della riscossione di presentare** le predette comunicazioni di inesigibilità **anche anteriormente** alle scadenze fissate al verificarsi di alcuni specifici casi di **palese inesigibilità**.

Le definizioni agevolate per gli enti territoriali

Il **decreto-legge n. 198 del 2022** (articolo 3-*bis*) ha dato facoltà agli **enti territoriali** di estendere alcuni **istituti deflativi del contenzioso** disciplinati dalla legge di bilancio 2023 (conciliazione agevolata delle controversie, rinuncia agevolata dei giudizi pendenti in Cassazione e regolarizzazione agevolata degli omessi pagamenti di rate dovute a seguito di acquiescenza, accertamento con adesione, reclamo/mediazione e conciliazione giudiziale) alle **controversie in cui è parte il medesimo ente o un suo ente strumentale**, in alternativa alla definizione agevolata delle controversie.

E' stato poi esteso il ventaglio di opzioni praticabili in ordine all'**annullamento automatico dei carichi fino a mille euro** per gli enti diversi dalle amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali (dunque, tra gli altri, gli enti territoriali e gli enti di previdenza privati). In sostanza, per effetto delle norme in esame, gli enti diversi dalle amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali (dunque, tra gli altri, gli enti territoriali e gli enti di previdenza privati):

- se alla data del 31 gennaio 2023 non hanno adottato il provvedimento con il quale stabiliscono di non applicare l'annullamento automatico (secondo le disposizioni dello stesso comma 227), sono rimessi in termini e possono adottarlo entro il 31 marzo 2023;
- in alternativa, possono aderire all'integrale applicazione dell'annullamento automatico, secondo le norme e per gli importi valevoli per agenzie fiscali, amministrazioni statali ed enti pubblici previdenziali, con provvedimento da adottare entro la stessa data del 31 marzo 2023.

Di conseguenza, gli enti predetti sono stati posti in condizione di applicare parzialmente il saldo e stralcio direttamente *ex lege*, di disapplicarlo del tutto (con rimessione in termini al 31 marzo 2023 per l'adozione di provvedimenti in tal senso) ovvero di optare per l'applicazione integrale, entro il medesimo termine del 31 marzo 2023.

Successivamente, il decreto-legge n. 34 del 2023 (articolo 17-*bis*) ha consentito agli enti territoriali, anche ove si avvalgano della riscossione diretta delle proprie entrate o affidino tale servizio a soggetti privati, di applicare alcuni istituti deflativi del contenzioso disciplinati dalla legge di bilancio 2023, e cioè lo stralcio dei debiti fino a mille euro e la definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione (cd. *Rottamazione-quater*).

Il riversamento del credito d'imposta per ricerca e sviluppo indebitamente fruito

Diverse disposizioni normative sono intervenute al fine di prorogare i termini **per il riversamento spontaneo, senza applicazione di sanzioni e interessi, di crediti d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo** (di cui all'articolo all'articolo 3 del decreto-legge n. 145 del 2013) da parte di **soggetti che li hanno indebitamente utilizzati** (esclusi i casi di condotte fraudolente o di crediti non documentati), introdotta dal decreto-legge n. 146 del 2021.

Il decreto-legge n. 144 del 2022 ha chiarito che, ai fini **dell'attestazione della qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo** necessaria per avvalersi dell'agevolazione fiscale le imprese possono ottenere **una certificazione che attesti la corretta qualificazione degli investimenti effettuati o da effettuare**. la legge di bilancio 2023 ha precisato che le certificazioni possono essere richieste a condizione che le violazioni relative all'utilizzo dei crediti d'imposta citati non siano state già constatate con processo verbale di constatazione.

Il decreto-legge n. 144 del 2022 (articolo 38), e, successivamente, la legge di bilancio 2023 (commi 271-272) ed il decreto-legge n. 145 del 2023 (art. 5) hanno inoltre **prorogato** dal termine originario del 30 settembre 2022 **al 30 luglio 2024 i termini** previsti per **regolarizzare**, senza addebito di sanzioni ed

interessi, **gli indebiti utilizzati** in compensazione del credito d'imposta previsto per **investimenti in attività di ricerca e sviluppo**.

Il decreto-legge n. 145 del 2023 (art. 5) ha, inoltre, previsto che i soggetti che possono avvalersi della procedura di riversamento spontaneo del credito d'imposta e che hanno già presentato richiesta telematica di accesso alla procedura di riversamento del credito d'imposta ricerca e sviluppo e non hanno ancora effettuato il versamento dell'unica soluzione o della prima rata possono **revocare integralmente la richiesta entro la scadenza del 30 giugno 2024, prorogato al 30 luglio 2024 in sede di conversione in legge**.

L'articolo 7, comma 7-*bis*, del **decreto-legge n. 39 del 2024** ha prorogato al **31 ottobre 2024** il termine per l'**adesione** alla procedura di riversamento spontaneo del credito d'imposta, mentre il comma 7-*ter*, ha prorogato, inoltre, al **30 settembre 2024** il termine per esercitare la possibilità di **revoca** della medesima adesione.

La [legge di bilancio 2025](#) (articolo 1, comma 458) ha riconosciuto un **contributo in conto capitale** per investimenti ai **soggetti che hanno aderito alla procedura** di riversamento del credito d'imposta in ricerca e sviluppo entro il termine previsto, del quale hanno fruito senza averne titolo, secondo le modalità stabilite, ai sensi del comma 459, con decreto del Ministro delle imprese e del *made in Italy* di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze. Tale contributo è commisurato, in misura percentuale, all'importo del credito oggetto di riversamento spontaneo, nel limite di spesa di cui al comma 460.

Da ultimo, l'[articolo 19, comma 5](#), del **decreto-legge n. 25 del 2025** (per cui si rinvia al relativo [dossier](#)) ha disposto la riapertura del termine per l'adesione alla procedura di riversamento spontaneo, fissandolo al **3 giugno 2025**.