Il ravvedimento speciale nella Legge di Bilancio 2023

di Deotto Lovecchio e Partners

Pubblicato il 23 Gennaio 2023

Sono **numerose le opportunità in tema di** *"tregua fiscale"* previste dalla **Legge di bilancio** per l'anno **2023**.
Con una serie di misure che vanno dalla definizione degli avvisi bonari, al ravvedimento speciale, alla rottamazione *"quater"*, il legislatore introduce diverse soluzioni tese a invogliare l'acquiescenza dei contribuenti, con conferma dei tributi dovuti (con l'eccezione della "problematica" sanatoria delle criptoattività detenute al 31/12/2021 e, in parte, della definizione delle liti pendenti) che si accompagna ad ampie riduzioni del carico sanzionatorio e ad altrettanto ampie possibilità di rateazione.
In deroga al divieto di definizione agevolata, si consente anche l'acquiescenza agevolata (con sanzioni a 1/18 dell'irrogato) agli atti di recupero notificati entro il 31 marzo 2023, con una procedura che parzialmente si sovrappone a quella del riversamento del credito di ricerca e sviluppo.
In questo estratto del **Diellepì Magazine n. 9** approfondiamo il **ravvedimento speciale**.

Ravvedimento speciale (commi 174-178, art. 1, Legge n. 197/2022)

Le violazioni diverse da quelle sin qui trattate, riguardanti *«dichiarazioni validamente presentate»*[1] (e ancora rettificabili[2]) relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e ai precedenti, con riferimento a tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, possono essere regolarizzate tramite il ravvedimento speciale di cui al **comma 174 dell'art. 1 della Legge di bilancio**.

Il beneficio, fermo restando il necessario pagamento di imposte e interessi, è la **riduzione della sanzione** (in ogni caso, quindi a prescindere dal lasso di tempo intercorso tra violazione e ravvedimento) a **1/18 del minimo edittale**.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Diversamente dal ravvedimento *"generale"*, il cui pagamento deve essere effettuato in unica soluzione[3], **il versamento può essere effettuato in unica soluzione** entro il 31 marzo 2023 o in otto rate trimestrali di pari importo, in questo caso con l'aggiunta di interessi del 2% annuo[4].

Analogamente a quanto accade per il ravvedimento *"generale"* di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97 (cfr. in particolare il comma 1-ter), la cui portata è stata notevolmente ampliata dalla legge di stabilità per il 2015 con la possibilità di ravvedersi anche dopo la notifica del p.v.c., rimane ferma la preclusione costituita dall'avvenuta notifica di atti di liquidazione, di accertamento, di recupero e di contestazione e irrogazione di sanzioni, nonché di comunicazioni di irregolarità a seguito di controlli formali.

Tali atti precludono il ravvedimento se le relative violazioni sono contestate alla data stabilita per il primo (o unico) versamento, ovvero al 31 marzo 2023; ma gli atti impositivi notificati entro il 31 marzo saranno comunque definibili attraverso l'adesione e l'acquiescenza agevolate, con le procedure che saranno trattate nel prosieguo.

Diversamente dall'art. 13 cit., **nel ravvedimento speciale non viene richiamata**, quale accadimento preclusivo, **la comunicazione dell'esito dei controlli automatizzati**.

La spiegazione più immediata della mancata riproduzione della preclusione risiede nel fatto che agli avvisi bonari risultano già applicabili[5] le definizioni di cui ai commi 153-154 (per gli anni 2019, 2020 e 2021) e 155-156 (per tutte le rateazioni già in corso al 1 gennaio 2023).

Occorre tuttavia considerare che **le due definizioni sono accomunate dal presupposto**, necessario, **della previa ricezione della comunicazione di irregolarità**.

Per converso qualora, pur nelle ipotesi di cui ai citati articoli 36-bis e 54-bis, una comunicazione di irregolarità non sia stata ancora ricevuta, si dovrebbe riconoscere il diritto del contribuente ad aderire al cd. ravvedimento speciale.

Questo anche in considerazione del consolidato orientamento della Corte di Cassazione secondo cui, anche alla luce di quanto dispone l'art. 6 comma 5 dello Statuto, non vi sarebbe obbligo di comunicazione degli esiti del controllo qualora non sussistano incertezze su elementi rilevanti della dichiarazione[6].

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

A favore dell'interpretazione qui suggerita, che ricomprende nel ravvedimento speciale le violazioni riscontrabili attraverso i controlli automatizzati per le quali non sia stata inviata la comunicazione di irregolarità, ed in primis le violazioni di omesso versamento, depone anche la non inclusione, tra gli atti che precludono il ravvedimento, delle comunicazioni emesse ai sensi degli artt. 36-bis e 54-bis.

Ciò a differenza di quanto accade in tema di ravvedimento *"generale"* di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97, precluso (cfr. il comma 1-ter), come si è riportato, ove vi sia stata una comunicazione di irregolarità, relativa a controlli formali o automatizzati.

Si può quindi concludere che **nel ravvedimento speciale possano rientrare anche le fattispecie di omesso versamento di imposte dichiarate**, qualora entro la data di perfezionamento del ravvedimento (e comunque del 31 marzo 2023) non sia stata ricevuta la comunicazione recante gli esiti della liquidazione della dichiarazione.

Inoltre, si ritiene che il ravvedimento speciale includa altresì le comunicazioni di irregolarità relative all'anno 2018 che gli uffici, avvalendosi della proroga di un anno dei termini per il controllo automatizzato delle *«dichiarazioni presentate nel 2019»*[7], potrebbero recapitare entro il 31 marzo 2023.

È appena il caso di ricordare che, **ai fini dell'individuazione dei termini di decadenza, non assume rilevanza il termine previsto** dagli artt. 36-bis e 54-bis cit. (ovvero *«l'inizio del periodo di presentazioni delle dichiarazioni relative all'anno successivo»*), **quanto quello per la notifica della cartella di pagamento, stabilito nel 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione**[8] e, come detto, oggetto di proroga.

Le comunicazioni di irregolarità per il 2018, del resto, non rientrano né nella definizione del comma 153, concernente le dichiarazioni relative agli anni 2019, 2020 e 2021, né – se non sussiste alcuna rateazione in corso al 1° gennaio 2023 - in quella del comma 155, sicché non può trovare applicazione l'esclusione di cui al comma 174 (*«le violazioni diverse da quelle definibili ai sensi dei commi da 153 a 159 e da 166 a 173»*).

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Sempre con riferimento alle violazioni potenzialmente oggetto di ravvedimento, è da ritenere che possano essere regolarizzate anche quelle non strettamente legate alla dichiarazione, ad esempio in materia di omessa o errata fatturazione Iva.

Del resto quella in commento è da ritenersi un'ipotesi speciale (più favorevole quanto a misura delle sanzioni e rateazione, ma più limitata quanto a presupposti oggettivi) del ravvedimento generale, del quale non può che condividere i presupposti[9], salvo deroghe espresse.

Una di tali deroghe è costituita dal riferimento ai *«periodi d'imposta»*: ciò porta a ritenere che siano escluse, dell'ambito della sanatoria in commento, le violazioni relative alle imposte d'atto o istantanee; a quelle imposte, cioè, come l'imposta di registro e di successione, che hanno per presupposti fatti istantanei e non destinati ad essere ripetuti nel tempo[10], e che pertanto non presentano un legame con un *«periodo d'imposta»* in quanto non legate ad un arco temporale prestabilito.

In relazione alle violazioni connesse a tali imposte (come, ad esempio, la tardiva registrazione di un contratto di locazione) appare configurabile solo il ravvedimento dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97, possibile anche *«quando non è prevista dichiarazione periodica»*[11].

Il ravvedimento speciale si perfeziona con il pagamento (almeno della prima rata) **entro il 31 marzo 2023 e con la rimozione delle irregolarità od omissioni**.

Per l'ipotesi di mancato rispetto della rateazione, il comma 175 riproduce essenzialmente gli artt. 15-ter comma 1 e la lettera c-bis) dell'art. 25 del D.P.R. n. 602/73, prevedendo che il mancato pagamento di rate successive alla prima entro il termine per il versamento della rata successiva comporta la decadenza, con conseguente iscrizione a ruolo degli importi residui, della sanzione del 30% parametrata alla sola imposta e degli interessi da ritardata iscrizione a ruolo con decorrenza 31/03/2023.

La cartella di pagamento è notificata entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui si verifica la decadenza.

Oltre che con gli esiti delle liquidazioni automatizzate, con l'eccezione di cui si è detto, il ravvedimento speciale è incompatibile (ex comma 176) con l'emersione di attività finanziarie o patrimoniali costituite o detenute all'estero, per le quali l'unica strada percorribile è quella del ravvedimento ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Tuttavia, considerato il tenore letterale della norma, vi è chi ritiene possibile integrare le dichiarazioni in relazione ai redditi prodotti all'estero e non dichiarati[12].

Sono fatti espressamente salvi i ravvedimenti già effettuati alla data del 1 gennaio 2023, evidentemente più onerosi perché avvenuti con sanzioni che nella migliore delle ipotesi sono pari a 1/10 del minimo edittale, e non si dà luogo al rimborso.

Si dovrebbe però ammettere la possibilità, al fine di non creare disparità di trattamento tra *"nuovi"* e *"vecchi"* ravvedimenti, anche tenuto conto del principio del favor rei, di proseguire le rateazioni già in essere con le sanzioni ricalcolate a 1/18 del minimo.

Su tale aspetto – comune anche ad altre forme di definizione che saranno esaminate nei prossimi paragrafi – potrebbe incidere il provvedimento attuativo del direttore dell'Agenzia delle entrate, che il comma 178 dell'art. 1 contempla come facoltativo (*«con provvedimento […] possono essere definite le modalità di attuazione»*), ma nel dubbio è sicuramente preferibile non modificare le rateazioni già in essere, onde evitare di incorrere in decadenze.

Nel valutare la **convenienza del ravvedimento**, occorrerà tener presenti **due aspetti**.

Il primo di essi è che anche con il ravvedimento speciale si realizza il **differimento dei termini di decadenza dell'accertamento**.

L'articolo 1, comma 640, della L. n. 190/2014, stabilisce infatti che la presentazione della dichiarazione integrativa determina il decorso di nuovi termini, per l'accertamento e per la notifica delle cartelle di pagamento a seguito di controlli automatizzati e formali, *«limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione»*.

Il secondo aspetto da considerare è che nel ravvedimento operoso, sia ordinario che *"speciale"*, **non trovano applicazione le disposizioni sul cosiddetto cumulo giuridico** di cui all'articolo 12 del D.Lgs. n. 472/1997, che può essere applicato soltanto da parte dell'ufficio impositore nell'atto impositivo o sanzionatorio.

Poiché nel ravvedimento il contribuente deve regolarizzare ogni singola violazione, non potendo cumularle in autonomia, non è detto che tale modalità risulti quella più conveniente da un punto di vista *"finanziario"*, specialmente in presenza di un p.v.c. con plurime contestazioni.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

In relazione ai p.v.c., pertanto, potrebbe essere preferibile avvalersi della possibilità di definizione speciale in adesione di cui ai commi 179 e ss. che si accinge a trattare e per la quale, perlomeno in relazione al singolo tributo e al singolo periodo d'imposta, si può tenere conto del cumulo giuridico (comma 8 dell'articolo 12 del Dlgs 472/1997).

A differenza del ravvedimento, però, l'adesione riguarda l'intero contenuto del p.v.c., ovviamente nei limiti di quanto risulta ancora contestato all'esito del contraddittorio con l'Ufficio, e il contribuente non può scegliere quali violazioni regolarizzare.

Nell'acquiescenza agevolata, tuttavia possibile solo in relazione agli atti impositivi notificati entro il 31 marzo 2023, la convenienza a livello sanzionatorio potrebbe essere ancora maggiore.

Diversamente da quanto accade per l'adesione, infatti, non si applica la disposizione di cui all'art. 12 comma 8 del D.Lgs. n. 472/97[13], e il cumulo può avvenire anche in relazione a più tributi e a più annualità.

Continua...

[N.d.R.: quanto riportato rappresenta una parte dell'approfondimento in tema di "Tregua Fiscale" la cui trattazione integrale è contenuta nel n. 9 del Magazine Diellepì dal titolo "La Legge di Bilancio per l'anno 2023: Focus sulle misure di tregua fiscale", predisposto dallo Studio Deotto Lovecchio & Partners. E' possibile ottenere la rivista solo attraverso l'acquisto dell'N.F.T. (che comporta anche altri ulteriori vantaggi), scaricabile dalla piattaforma Rarible]

Argomenti trattati nel Diellepì Magazine n. 9:

1. Definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni (commi 153-154) e dei versamenti rateali già in corso (art. 1, commi 155-159)
2. Sanatoria delle irregolarità formali (commi 166-173)
3. Ravvedimento speciale (commi 174-178)
4. Adesione e acquiescenza agevolate (commi 179-185)
5. Definizione delle liti pendenti (commi 186-205)

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

6. Conciliazione agevolata (commi 206-212)
7. Rinuncia agevolata al ricorso per cassazione (commi 213-218)
8. Regolarizzazione delle rateazioni relative a acquiescenza, adesione, mediazione e conciliazione (commi 219-221)
9. Stralcio automatico dei carichi fino a 1.000 Euro (commi 222-230)
10. Definizione agevolata (*"rottamazione-quater"*) dei carichi (commi 231-252)
11. Emersione delle criptoattività detenute fino al 31/12/2021 (commi 138-143)
12. Voluntary disclosure dei dividendi da Stati a fiscalità privilegiata (commi 87-95).

NdR: Potrebbe interessarti anche...

Il ravvedimento speciale delle violazioni tributarie: i chiarimenti del Fisco

La definizione delle liti pendenti in Cassazione

***

NOTE

[1] Sono tali anche quelle presentate nel termine di 90 giorni dalla scadenza, ai sensi dell'art. 2 comma 7 (richiamato per l'Iva dall'art. 8 comma 6) del D.P.R. n. 322/98.

[2] Si tratta sicuramente dei periodi d'imposta successivi al 2017 compreso (v. l'art. 43 del D.P.R. n. 600/73).

Quanto al 2016, per il quale la decadenza si sarebbe *"ordinariamente"* verificata il 31/12/2022, occorre considerare la sospensione dei termini di 85 giorni delle attività di (tra l'altro) controllo e accertamento, disposta nel periodo 8 marzo – 31 maggio 2020 dall'art. 67 del D.L. n. 18/2020, alla quale si accompagna la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza per un periodo corrispondente, in virtù dell'art. 12 comma 1 del D.Lgs. n. 159/2015 richiamato dal citato art. 67.

In sostanza, poiché il periodo d'imposta 2016 *"scade"* il 26 marzo 2023 (in questo senso, in forza di un'interpretazione rigorosa ma corretta, v. anche la Circ. n. 11/E del 6 maggio 2020, al § 5.9), anche per le violazioni relative a quell'anno d'imposta potrebbe esservi interesse ad accedere al ravvedimento speciale.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

[3] V. però la Circ. n. 42/E del 12 ottobre 2016, secondo cui il versamento della sanzione ridotta può essere successivo a quello del tributo e/o degli interessi, fermo restando che medio tempore può sopraggiungere la notifica di atti preclusivi e che, ai fini della determinazione della riduzione disposta dall'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, rileva il momento in cui la sanzione è effettivamente regolarizzata.

[4] Nelle altre ipotesi di definizione, ad eccezione della rottamazione quater, il riferimento è agli interessi legali, che il D.M. 13 dicembre 2022 ha innalzato al 5%, dal precedente 1,5%.

[5] V. il comma 174 dell'art. 1.

[6] Tra le pronunce più recenti in tal senso v., Cass. n. 29242/22, cit., e Sez. V, 15 novembre 2022, ord. n. 33567, nella cui motivazione si ribadisce che la comunicazione di irregolarità è dovuta *«solo quando sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, situazione quest'ultima che non ricorre quando la cartella sia stata emessa in ragione del mero mancato pagamento di quanto risultante dalla dichiarazione, sicché in tale ipotesi non è dovuta comunicazione di irregolarità, né, in ogni caso, dalla omissione di detta comunicazione può derivare la non debenza o la riduzione delle sanzioni e degli interessi di cui all'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 462 del 1997»*.

[7] Si veda l'art. 5, comma 8 del D.L. n. 41/2021 conv. in L. n. 69/2021.

[8] Art. 25 del D.P.R. n. 602/73.

[9] E gli effetti, ad esempio in tema di punibilità penale. A tal proposito si rinvia alla Circ. n. 11/E del 12 maggio 2022 che, preso atto della novella di cui all'art. 39 del D.L. n. 124/2019, ha superato le risalenti indicazioni di prassi in merito a una presunta incompatibilità tra ravvedimento e condotte penali fraudolente.

[10] Sulla classica distinzione tra imposte periodiche e istantanee v., tra gli altri, F. Tesauro, Istituzioni di diritto tributario. Vol. I Parte generale, UTET, 202014, agg. a cura di M.C. Fregni, N. Sartori e A. Turchi, p. 106, ove una citazione di A.D. Giannini; M. Beghin, Diritto tributario, CEDAM, 20205, p. 10.

[11] Come previsto in diverse delle ipotesi di cui primo comma dell'art. 13.

[12] D. Liburdi – M. Sironi, Una possibilità per il quadro RW, in ItaliaOggi, 23 dicembre 2022, p. 28, ove l'esempio dell'immobile sito all'estero non indicato nel quadro RW ma che (artt. 67 lett. f e 70 comma 2 T.U.I.R.) produce redditi in Italia. V. anche, in sede di commento alla bozza del DDL, L. Pegorin – G.P. Ranocchi, Ravvedimento speciale, i limiti al set delle violazioni sanabili, in Sole 24 ore, 19 dicembre 2022, p. 20.

[13] *«Nei casi di accertamento con adesione, di mediazione tributaria e di conciliazione giudiziale, in deroga ai commi 3 e 5, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta».

A cura del Centro Studi Deotto Lovecchio & Partners

Lunedì 23 gennaio 2023

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D