



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



Novità fiscali di inizio anno 2023

Definizioni agevolate in favore dei contribuenti e recenti chiarimenti dell'Agenda Entrate

**Sandro Maria La Ciacera
Odcec Milano**

8 febbraio 2023



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



Definizione agevolata delle comunicazioni di irregolarità (art. 1 commi 153-158)

Dalla relazione illustrativa (è anche l'incipit della circ. 1/2023):

La disposizione in commento intende fornire supporto alle imprese e ai contribuenti in generale, soprattutto nell'attuale situazione di crisi economica dovuta agli effetti residui dell'emergenza pandemica e all'aumento dei prezzi dei prodotti energetici, attraverso alcune soluzioni che possono concretamente agevolare la definizione dei rapporti tra i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria, con particolare riferimento alle somme dovute in esito al controllo automatizzato delle dichiarazioni fiscali, riducendo gli oneri a carico dei contribuenti ed estendendo l'ampiezza dei piani di rateazione.

Art. 1 comma 153: avvisi bonari a) **il cui termine di pagamento non è ancora scaduto alla data del 1.1.2023** e b) **avvisi bonari recapitati successivamente**

Le somme dovute dal contribuente a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta in corso al:

- **31 dicembre 2019**
- **31 dicembre 2020**
- **31 dicembre 2021**

richieste con le comunicazioni previste dagli articoli 36-*bis* DPR 600/73 e 54-*bis* DPR 633/72 per le quali il termine di pagamento non è ancora scaduto alla data di entrata in vigore della legge (1.1.2023) ovvero per le quali le comunicazioni sono recapitate successivamente a tale data, possono essere definite con il pagamento delle **imposte** e dei **contributi previdenziali**, degli **interessi** e delle **somme aggiuntive** (le sanzioni civili pecuniarie Inps sono quindi dovute!)

Sono dovute le **sanzioni** nella misura del 3% senza alcuna riduzione sulle imposte non versate o versate in ritardo.

N.B: non ci sarebbe alcun vantaggio a ravvedere imposte 2019-2020-2021 (si pensi al saldo 2021 da pagare a giugno/agosto 2022) in quanto conviene attendere avviso al 3% (anziché ravvedere al 3,75%) e poi rateizzare in 20 rate. Salvo accedere al ravv. speciale ex c. 174 per abbattimento ad 1/18 delle sanzioni pagamento però entro i termini più brevi del 31.3.2023.

Art. 1 comma 154:

Il pagamento delle somme di cui al comma 153 avviene secondo le modalità e i termini stabiliti dagli articoli 2 e 3-bis Dlgs 18 dicembre 1997 n. 462. In caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, delle somme dovute, la definizione non produce effetti e si applicano le ordinarie disposizioni in materia di sanzioni e riscossione

Quindi: essendo richiamato l'art. 3bis per intero, che al comma 3 prevede che «*in caso di inadempimento nei pagamenti rateali si applicano le disposizioni di cui all'articolo 15-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602*», è applicabile alla definizione agevolata il **principio della non decadenza** dalle rate sia in caso di lieve inadempimento (sia nella tempestività che nell'entità del versamento: cfr circ. 17/2016 § 3) che di ravv. op. entro il termine di pagamento della rata successiva.

Inoltre: a prescindere dall'importo **è possibile rateizzare in 20 rate** (a seguito della modifica introdotta dal comma 159 che ha valenza generale in tema di comunicazioni controllo automatizzato (quindi anche per avvisi su TFR). Soppressa la distinzione tra avvisi fino a 5mila€ e superiori a 5mila€).

Art. 1 comma 155-156

3° fattispecie: **avvisi bonari in corso di rateazione**

C. 155. Le somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni, richieste con le comunicazioni previste dagli articoli 36-bis DPR 600/73 e 54-bis DPR 633/72, il cui **pagamento rateale** ai sensi dell'articolo 3-bis Dlgs 462/97 **è ancora in corso alla data di entrata in vigore della legge**, possono essere definite con il pagamento del debito residuo a titolo di imposte e contributi previdenziali, interessi e somme aggiuntive. Le **sanzioni** sono dovute nella misura del **3%**, senza alcuna riduzione sulle imposte residue non versate o versate in ritardo.

C. 156. Il pagamento rateale delle somme di cui al comma 155 **prosegue secondo le modalità e i termini** previsti dall'articolo 3-bis Dlgs 462/1997. In caso di **mancato pagamento**, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, delle somme dovute, **la definizione non produce effetti** e si applicano le ordinarie disposizioni in materia di sanzioni e riscossione.

N.B. La circ. 1/2023 precisa che: le 20 rate si applicano «... oltre che alle rateazioni non ancora iniziate, anche a tutte le rateazioni in corso al 1° gennaio 2023. Di conseguenza, tutti i piani rateali attualmente in corso relativi a debiti di importo non superiore a cinquemila euro possono essere estesi fino a un massimo di venti rate trimestrali».

criticità/dubbio: tutti gli avvisi sono compresi?

Posto che il **comma 153** è riferito alla definizione agevolata della «*somme dovute...a seguito del controllo...delle dichiarazioni relative ai periodi di imposta in corso al **31.12.2019**, al **31.12.2020** e al **31.12.2021**, richieste con le comunicazioni per le quali **il termine di pagamento...non è ancora scaduto alla data di entrata in vigore...ovvero per le quali le medesime comunicazioni sono recapitate successivamente a tale data**» e che il **comma 155** è riferito alla definizione agevolata delle «*somme dovute a seguito del controllo...delle dichiarazioni richieste con le comunicazioni ... **il cui pagamento rateale ...è ancora in corso alla data di entrata in vigore della presente legge**» ci si chiede se è possibile definire con la riduzione delle sanzioni anche gli avvisi bonari relativi ai **periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31.12.2019** per i quali alcun avviso al 1.1.2023 è stato notificato oppure quelli per i quali l'avviso è stato notificato a dicembre 2022 ma il cui termine di pagamento scade successivamente al 1.1.2023 (1)**

NO!!!

Ebbene queste annualità «pregresse» non espressamente citate dalla legge **non hanno alcuna copertura circa la possibile definizione agevolata.** E sono fuori (come si vedrà) anche dal ravvedimento speciale!!!!

(1) Per questi ultimi, qualora il contribuente avesse «anticipato» il versamento della prima rata (es.: termine dei 30 gg per la prima rata scadente al 9.1.2023 va per. es il 9.1.2023 ma volutamente anticipata al 30.12.2022) si ritiene che, essendo in corso un piano regolare di pagamento al 1.1.2023, si possa far rientrare nel comma 155.

CORTE COST. 175/1986: DISPARITA' DI TRATTAMENTO PER COLPA DELL'ADE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 16 del D.L. 10 luglio 1982, n. 429 (norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria), come modificato con la legge di conversione 7 agosto 1982, n. 516, nella parte in cui consente la notifica di accertamenti in rettifica o d'ufficio sino alla data di presentazione della dichiarazione integrativa, anziché sino alla data di entrata in vigore del decreto legge n. 429 del 1982.

4. La questione deve ritenersi fondata.

Sembra innegabile, infatti, che la disposizione impugnata determina una differente imposizione, cioè una **disparità di trattamento fra soggetti che versavano nell'identica situazione iniziale, e che tale ineguaglianza risulta priva di ragionevolezza.**

In pratica, alcuni contribuenti sono ammessi alla definizione automatica, perché l'ufficio finanziario competente ha ommesso - non importa se per inerzia o per altro motivo di notificare l'accertamento, altri hanno soltanto la possibilità di aderire all'accertamento loro notificato, sia pure con la riduzione prevista dalla legge, **sicché gli uffici finanziari - per di più con condotta difforme gli uni dagli altri - vengono resi arbitri di stabilire quali contribuenti possono beneficiare della definizione agevolata** e quali ne vanno esclusi; tanto più che i contribuenti non potevano, come si è detto, presentare dichiarazioni integrative prima del 10 novembre 1982. Non può allora non ricordarsi al riguardo che questa Corte ha avuto modo di affermare (sent. n. 85 del 1965 e sent. n. 121 del 1967) che si pongono fuori dal principio di ragionevolezza, e perciò violano il principio costituzionale di eguaglianza, i provvedimenti legislativi i quali condizionano la applicazione del c.d. «condono» tributario ad un atto dell'amministrazione finanziaria. E non rileva in contrario l'obiezione dell'Avvocatura dello Stato, secondo cui, poiché ricevere, o meno, l'accertamento dipende dai tempi del procedimento, il congegno sarebbe del tutto razionale, una volta che i richiamati tempi del procedimento dipendono proprio dagli uffici finanziari.

Art. 1 comma 155-156: avvisi bonari in corso di rateazione non può accedere chi è decaduto

La definizione agevolata degli avvisi bonari in corso di pagamento è possibile, secondo quanto espressamente previsto dal comma 155, solo per quelli «*il cui pagamento rateale ai sensi dell'articolo 3-bis Dlgs 462/97 è ancora in corso alla data di entrata in vigore della legge*». Quindi:

I contribuenti decaduti definitivamente dal beneficio della rateazioni **NON possono accedere alla definizione**. Questa esclusione appare alquanto punitiva (ingiustificatamente) se solo si pensa che il comma 219 in tema di regolarizzazione omessi pagamenti di rate dovute per acquiescenza, accertamento con adesione, reclamo-mediazione, conciliazione ecc. permette la regolarizzazione dell'omesso o carente versamento delle rate successive alla prima, scadute al 1.1.2023, e per le quali non è stata ancora notificata cartella di pagamento, tramite versamento della SOLA IMPOSTA! Per cui perché non agevolare anche chi è decaduto dal semplice avviso bonario???

La dimenticanza del ripescaggio di siffatte situazioni appare ancora più ingiustificata ed incomprensibile se solo si legge la relazione illustrativa. Nel documento è espressamente scritto (cfr slide 1) che «*la disposizione in commento intende fornire supporto alle imprese e ai contribuenti in generale, soprattutto nell'attuale situazione di crisi economia dovuta agli effetti residui dell'emergenza pandemica e all'aumento dei prezzi dei prodotti energetici, attraverso alcune soluzioni che possono concretamente agevolare la definizione dei rapporti tra i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria*»,

Art. 1 comma 155-156: avvisi bonari in corso di rateazione - possibile ravvedimento rata omessa

L'istituto del **ravvedimento operoso** è indispensabile per coloro i quali vogliono accedere alla sanatoria pur avendo **omesso una rata** di fine 2022 (in pratica la rata successiva alla omessa deve scadere non prima del 1.1.2023) e teoricamente potrebbero non essere considerati in regola con il piano di ammortamento al 1.1.2023.

In tal caso infatti soccorre l'art. 3bis Dlgs 462/97 che al comma 3 in caso di inadempimento nei pagamenti rateali richiama l'art. 15 ter DPR 602/73 il quale al comma 6 (il comma 3 si riferisce al lieve inadempimento) prevede che l'iscrizione a ruolo non è eseguita se il contribuente si avvale del ravvedimento ex art. art. 13 Dlgs 472/97 entro il termine di pagamento della rata successiva ovvero, in caso di ultima rata o di versamento in unica soluzione, entro 90 giorni dalla scadenza **(1)**.

Il ravvedimento può essere utile anche per coloro i quali hanno deciso di temporeggiare in attesa delle istruzioni ufficiali su come procedere con il ricalcolo delle sanzioni, avendo tuttavia in calendario la scadenza di una rata in questi primi giorni di gennaio.

(1) La possibilità di ravvedere la rata e regolarizzare l'omissione rendendo il pagamento rateale «in corso» e dunque definibile ex comma 155 è confermata indirettamente dalla nota n. 6 della circ. 1/2023 dal momento che è affermato che «*per la determinazione dell'importo residuo oggetto di definizione al 1° gennaio 2023 occorre **sottrarre anche gli importi di eventuali rate scadute entro il 31 dicembre 2022 ma non ancora versate (il cui versamento dovrà essere eseguito, nella misura originariamente prevista, entro la scadenza della rata successiva)***».

Art. 1 comma 157: nessun rimborso sulle rate già versate

Le somme versate fino a concorrenza dei debiti definibili ai sensi dei commi da 153 a 159, anche anteriormente alla definizione, restano definitivamente acquisite e **non sono rimborsabili.**

Ci potranno essere casi in cui il contribuente ottiene un beneficio limitato a titolo di riduzione sanzioni, nei casi in cui ha già versato diverse rate, oppure ha scelto un piano di ammortamento con poche rate.

Art. 1 comma 158: proroga termine notifica cartelle

È differito di un anno il termine per la notifica delle cartelle di pagamento delle somme dovute in esito alle comunicazioni di irregolarità recapitate per le dichiarazioni relative al periodo di imposta in corso al 31.12.2019 nel caso in cui il pagamento non venga effettuato nelle misure e nei termini previsti

Art. 25 c. 1: *Il concessionario notifica la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre:*

a) del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, ovvero a quello di scadenza del versamento dell'unica o ultima rata se il termine per il versamento delle somme risultanti dalla dichiarazione scade oltre il 31 dicembre dell'anno in cui la dichiarazione è presentata, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600...

Civis NON presta assistenza al ricalcolo. Occorre procedere con foglio excell dell'ADE

Avviso non ancora scaduto

Un contribuente riceve una comunicazione degli esiti del controllo automatizzato della dichiarazione modello Redditi 2020 (periodo d'imposta 2019) in relazione ad una imposta non versata pari a 100 euro e ad un versamento tardivo pari a 400 euro. Tale comunicazione è stata inviata tramite posta elettronica certificata e ricevuta dal contribuente in data 19 dicembre 2022.

Esiti comunicati al contribuente:

Esito di omesso versamento

Imposta non versata	100,00
Sanzione (10%)	10,00
Interessi	7,00

Esito di tardivo versamento

Sanzione (10%)	40,00
Interessi	14,00

Totale	171,00
---------------	---------------

L'importo totale richiesto con la comunicazione, comprensivo di sanzioni calcolate al 10 per cento, è pari a euro 171,00.

L'importo da versare in adesione alla definizione agevolata si determina ricalcolando le sanzioni nella misura del 3 per cento delle imposte non versate e di quelle versate in ritardo.

Nuovo importo ricalcolato

Risultato: basta inserire il nuovo importo ridotto nell'applicazione di calcolo sul sito A.d.E.

Esiti rideterminati a seguito del ricalcolo delle sanzioni:

Esito di omesso versamento

Imposta non versata	100,00
Sanzione (3%)	3,00
Interessi	7,00

Esito di tardivo versamento

Sanzione (3%)	12,00
Interessi	14,00

Totale	136,00
---------------	---------------

La definizione agevolata si perfeziona con il versamento dell'importo rideterminato, con sanzioni calcolate al 3 per cento, pari a euro 136,00, entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione, indicando nel modello F24 il codice tributo 9001, l'anno di riferimento 2019 e il codice atto relativo alla comunicazione. In caso di opzione per il pagamento rateale, la prima rata deve essere versata entro il predetto termine di 30 giorni e le rate successive devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo, con i relativi interessi di rateazione.

Ricalcolo rate per piani ammortamento in corso: procedimento circ. 1/2023

Importo totale richiesto con la comunicazione, comprensivo di sanzioni calcolate al 10 per cento, è pari a euro 5.000, di cui imposta € 4.000.

Comunicazione degli esiti del controllo automatizzato della dichiarazione modello Redditi 2018 (periodo d'imposta 2017), elaborata e consegnata in data 1° aprile 2022.

Esiti comunicati al contribuente:

Esito di omesso versamento

Imposta non versata	4.000,00
Sanzione (10%)	400,00
Interessi	280,00

Esito di tardivo versamento

Sanzione (10%)	240,00
Interessi	80,00

Totale	5.000,00
---------------	-----------------

Procedimento di ricalcolo in caso di rate in corso: segue

L'imposta è pari all'80% del debito totale: 4.000/5.000= 80%

Il contribuente ha optato per il pagamento in otto rate trimestrali di pari importo, secondo il seguente piano:

N. rata	Scadenza	Importo rata (codice tributo 9001)	Importo interessi di rateazione (codice tributo 9002)
1	02/05/2022	625,00 €	-
2	31/08/2022	625,00 €	5,51 €
3	30/11/2022	625,00 €	10,97 €
4	28/02/2023	625,00 €	16,36 €
5	31/05/2023	625,00 €	21,87 €
6	31/08/2023	625,00 €	27,39 €
7	30/11/2023	625,00 €	32,84 €
8	29/02/2024	625,00 €	38,30 €
		5.000,00 €	

Alla data del 31 dicembre 2022 sono state pagate le prime tre rate, per un importo complessivo di euro 1.875,00 (somma dei versamenti eseguiti con codice tributo 9001, senza considerare gli interessi di rateazione versati con codice tributo 9002).

Per determinare il debito residuo al 1° gennaio 2023, su cui ricalcolare le sanzioni nella misura del 3 per cento, occorre preliminarmente imputare i versamenti effettuati entro il 31 dicembre 2022 in proporzione alle singole voci di dettaglio degli esiti comunicati, come esposto nella tabella seguente.

Dettaglio esiti	Importo richiesto con la comunicazione	%	Importo versato
Imposta da versare	4.000,00 €	80,00	1.500,00 €
Sanzione	400,00 €	8,00	150,00 €
Interessi	280,00 €	5,60	105,00 €
Sanzione	240,00 €	4,80	90,00 €
Interessi	80,00 €	1,60	30,00 €
Totale	5.000,00 €	100,00	1.875,00 €

Procedimento di ricalcolo in caso di rate in corso: segue, ipotesi di mantenimento stesso n. di rate

Per differenza tra l'importo richiesto con la comunicazione e l'importo versato entro il 31 dicembre 2022 si ottiene l'importo residuo, rispetto al quale devono essere rideterminate le sanzioni nella misura del 3 per cento, come esposto nella tabella seguente.

Attenzione: Per la determinazione dell'importo residuo oggetto di definizione al 1.1.2023 occorre sottrarre anche gli importi di eventuali rate scadute entro il 31.12.2022 ma non ancora versate (il cui versamento dovrà essere eseguito, nella misura originariamente prevista (10%), entro la scadenza della rata successiva)

Dettaglio esiti	Importo richiesto (con sanzioni al 10%)	Importo versato	Importo residuo (con sanzioni al 10%)	Importo residuo (con sanzioni ricalcolate al 3%)
Imposta da versare	4.000,00 €	1.500,00 €	2.500,00 €	2.500,00 €
Sanzione	400,00 €	150,00 €	250,00 €	75,00 €
Interessi	280,00 €	105,00 €	175,00 €	175,00 €
Sanzione	240,00 €	90,00 €	150,00 €	45,00 €
Interessi	80,00 €	30,00 €	50,00 €	50,00 €
Totale	5.000,00 €	1.875,00 €	3.125,00 €	2.845,00 €

Il debito residuo con sanzioni ricalcolate al 3 per cento, pari a euro 2.845,00, può essere ripartito nel restante numero di rate (cinque) previsto dall'originario piano di rateazione, mantenendo le relative scadenze. Gli interessi di rateazione⁷ sono rideterminati rispetto al nuovo importo delle rate, come esposto nella tabella seguente.

N. rata	Scadenza	Importo rata (codice tributo 9001)	Importo interessi di rateazione (codice tributo 9002)
1	02/05/2022	625,00 €	-
2	31/08/2022	625,00 €	5,51 €
3	30/11/2022	625,00 €	10,97 €
Totale già versato		1.875,00 €	
4	28/02/2023	569,00 €	14,90 €
5	31/05/2023	569,00 €	19,91 €
6	31/08/2023	569,00 €	24,93 €
7	30/11/2023	569,00 €	29,90 €
8	29/02/2024	569,00 €	34,86 €
Totale da versare		2.845,00 €	
Totale complessivo		4.720,00 €	

30% della residua sanzione. Se pago 75/250 vuol dire che pago il 30% del residuo per cui il 30% di 150 sono 45

Procedimento di ricalcolo in caso di rate in corso: ipotesi di allungamento delle rate inizialmente scelte, da 8 a 20

N. rata	Scadenza	Importo rata (codice tributo 9001)	Importo interessi di rateazione (codice tributo 9002)
1	02/05/2022	625,00 €	-
2	31/08/2022	625,00 €	5,51 €
3	30/11/2022	625,00 €	10,97 €
Totale già versato		1.875,00 €	
4	28/02/2023	167,40 €	4,38 €
5	31/05/2023	167,35 €	5,86 €
6	31/08/2023	167,35 €	7,33 €
7	30/11/2023	167,35 €	8,79 €
8	29/02/2024	167,35 €	10,25 €
9	31/05/2024	167,35 €	11,73 €
10	02/09/2024	167,35 €	13,24 €
...
19	30/11/2026	167,35 €	26,38 €

N. rata	Scadenza	Importo rata (codice tributo 9001)	Importo interessi di rateazione (codice tributo 9002)
20	01/03/2027	167,35 €	27,84 €
Totale da versare		2.845,00 €	
Totale complessivo		4.720,00 €	

Riprendendo i dati dell'esempio precedente, il piano di dilazione originariamente previsto in 8 rate, già rideterminato negli importi per effetto della riduzione delle sanzioni ex comma 155, **può essere esteso fino a un massimo di 20 rate trimestrali, ripartendo il debito residuo nel numero restante di rate (fino ad arrivare a 20)** e ricalcolando l'importo degli interessi di rateazione rispetto ai nuovi importi e alle nuove scadenze

Interessi di rateazione codice 9002

La circ. ricorda che sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli **interessi al tasso del 3,5% annuo**, calcolati dal primo giorno del secondo mese successivo a quello di elaborazione della comunicazione (la data di elaborazione è riportata sulla comunicazione stessa) fino al giorno di pagamento della rata.

Definizioni fiscali:

- escluso il controllo formale ex 36ter
- escluso chi è decaduto dalla rateizzazione dell'avviso bonario

Emerge una ingiustificata discriminazione verso quei soggetti che hanno ricevuto la comunicazione «bonaria» **ex art. 36 ter DPR 600/73** a seguito di controllo formale delle dichiarazioni.

Le definizioni infatti si rivolgono alle comunicazioni ex 36 bis DPR 600/73 per controllo/liquidazione automatica.

Il contribuente soggetto a controllo ex 36 ter può solo avvalersi del **ravvedimento operoso speciale** previsto dal comma 174 sempreché la violazione non sia però già stata contestata! Per cui se ha ricevuto la comunicazione «bonaria» è fuori da qualsiasi possibilità di definizione!

REGOLARIZZAZIONE IRREGOLARITA' FORMALI

CC. 166-173

Art. 1 comma 166: regolarizzazione irregolarità formali

Le irregolarità, le infrazioni e l'inosservanza di obblighi o adempimenti, di natura formale, che non rilevano sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta sul valore aggiunto e dell'imposta regionale sulle attività produttive e sul pagamento di tali tributi, commesse fino al 31 ottobre 2022, possono essere regolarizzate mediante il versamento di una somma pari a euro 200 per ciascun periodo d'imposta cui si riferiscono le violazioni.

Documenti di riferimento

Posto che la norma ricalca, nel contenuto, l'analoga regolarizzazione disposta con l'articolo 9, commi da 1 a 8, DL 119 del 23 ottobre 2018, n. 119, sicuramente di conforto sono i documenti emessi a supporto della precedente regolarizzazione:

- ❑ la circolare 11/2019
- ❑ il Provv. Dir. ADE del 15.3.2019

Nel frattempo, per l'attuale, sono stati pubblicati:

- ❑ la Circ. 2/2023 (cui la stessa ADE rinvia, per quanto compatibili con l'attuale quadro normativo di riferimento)
- ❑ il Provv. Prot. n. 27629 del 1.2.2023,

Punto 1.2 Provv. Dir. ADE del 15.3.2019 e punto 1.2 Provv. del 1.2.2023:

«Le violazioni formali che possono formare oggetto di regolarizzazione sono quelle per cui sono competenti gli uffici dell'Agenzia delle entrate ad irrogare le relative sanzioni amministrative».

Circ. 11/2019, par. 2 e Circ. 2/2023 pag. 5:

*Trattasi, tendenzialmente, di quelle violazioni per le quali il legislatore ha previsto **sanzioni amministrative pecuniarie entro limiti minimi e massimi o in misura fissa**, non essendoci un omesso, tardivo o errato versamento di un tributo sul quale riproporzionare la sanzione. Tale aspetto costituisce uno dei tratti che, generalmente, consente di distinguerle dalle cd "violazioni sostanziali".*

*Trattasi, in ogni caso, di **inosservanze di formalità ed adempimenti suscettibili di ostacolare l'attività di controllo**, anche solo in via potenziale; diversamente le stesse costituirebbero violazioni "meramente formali", per le quali l'articolo 6 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, dispone, al comma 5-bis (introdotto dall'articolo 7, comma 1, lettera a), del decreto legislativo n. 32 del 2001), la **non punibilità**, trattandosi di violazioni che non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta, ovvero sul versamento del tributo e che non pregiudicano l'attività di controllo svolta dall'amministrazione finanziaria (cfr. circolare n. 77/E del 3 agosto 2001).*

Art. 1 commi 167-168 regolarizzazione irregolarità formali come e quando pagare

Come sanare le irregolarità?

Il contribuente deve versare una somma pari a €200 **per ciascun periodo d'imposta** a cui si riferiscono le violazioni.

Il pagamento «è eseguito in due rate di pari importo» entro il:

- 31 marzo 2023 - 31 marzo 2024.

Nulla vieta il pagamento in unica soluzione anche se la norma prevede due rate di pari importo (il punto 2.4 del Provv. 01.02.2023 prot 0027629 lo chiarisce),

E' possibile compensare? Gli art. 166-173 non prevedono divieto alcuno, come invece per altre tipologie di definizioni. Tuttavia nella precedente versione (anno 2018) la compensazione fu vietata dal Provv. Dir. ADE 15 marzo 2019, cfr. punto 2.6). Sia la circ. 2/2023 sia il Provv. 01.02.2023 prot 0027629 nulla dicono. QUINDI SI PUO'!!!

Art. 1 commi 167-168 regolarizzazione irregolarità formali adempimenti

Attenzione: per regolarizzare non è sufficiente effettuare il pagamento dell'importo di €200 cada PERIODO IMPOSTA. Sarà **necessario anche rimuovere le irregolarità** o le omissioni commesse («la regolarizzazione si perfeziona con il pagamento...e la rimozione delle irregolarità...»).

Quindi il procedimento di sanatoria sarà perfezionato se cumulativamente:

- i) verrà effettuato il pagamento delle somme dovute;
- ii) sarà rimossa l'irregolarità o l'omissione.

A riguardo si ricorda che il Provvedimento del Direttore ADE del 15.3.2019 (e circ. n. 11 del 15.5.2019) aveva previsto:

- ❑ punto 2.7 che *«qualora il soggetto interessato non abbia effettuato per un giustificato motivo la rimozione di tutte le violazioni formali dei periodi d'imposta oggetto di regolarizzazione, la stessa comunque produce effetto se la rimozione avviene entro un termine fissato dall'ufficio dell'Agenzia delle entrate, che non può essere inferiore a trenta giorni... L'eventuale mancata rimozione di tutte le violazioni formali non pregiudica comunque gli effetti della regolarizzazione sulle violazioni formali correttamente rimosse».*
- ❑ punto 2.8. *«La rimozione non va effettuata quando non sia possibile o necessaria avuto riguardo ai profili della violazione formale».*
- ❑ Circ. 11/2019 par. 4.3 *«Ne deriva, in generale, l'obbligo di rimuovere - per ciascun periodo d'imposta - tutte le irregolarità, infrazioni o inosservanze compiute, al più tardi, entro il termine di versamento della seconda rata».* **Quindi 31.03.2024 (cfr circ. 2/2023 pag. 10)**
- ❑ Circ. 11/2019 par. 4.3 circa il giustificato motivo *«Tale circostanza potrebbe verificarsi, ad esempio, quando il contribuente, pur applicando la diligenza del buon padre di famiglia, non riesca ad individuare tutte le violazioni formali commesse, le quali, in tutto o in parte, potrebbero non essere di immediata percezione, anche in ragione della mancanza di effetti sostanziali sui tributi cui si riferiscono. In tale evenienza, affinché la definizione possa ritenersi perfezionata occorre necessariamente rimuovere la violazione entro il 2 marzo 2020, ovvero entro 30 giorni dall'invito dell'ufficio».*

Art. 1 commi 169-170-172 regolarizzazione irregolarità formali esclusione

cosa resta escluso dalla regolarizzazione?

Sono esclusi dalla regolarizzazione gli atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria (art. 5-quater, D.L. n. 167/1990).

Inoltre, la procedura non potrà essere esperita dai contribuenti per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato.

Infine, sono escluse dalla sanatoria tutte le irregolarità, infrazioni e inosservanze di obblighi o adempimenti, di carattere formale, già contestate in atti divenuti definitivi alla data di entrata in vigore della legge di Bilancio 2023

Art. 1 comma 171 regolarizzazione irregolarità formali proroga

PVC

Qualora le violazioni formali, commesse sino al 31 ottobre 2022, siano oggetto di un PVC, i termini di notifica (art. 20, comma 1, D. Lgs. 472/1997: «*L'atto di contestazione di cui all'articolo 16, ovvero l'atto di irrogazione, devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi*».) sono prorogati di due anni (in deroga all'art. 3, comma 3, dello Statuto dei diritti del contribuente).

Quali sono le violazioni regolarizzabili

Fattispecie citate dalla circ. n. 11/2019 e riprese nella circ. 2/2023

- ❑ l'omessa o irregolare presentazione delle comunicazioni dei dati delle fatture emesse e ricevute o delle liquidazioni periodiche IVA, di cui agli articoli 21 e 21-bis del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, dall'articolo 1, comma 1, della legge 30 luglio 2010, n. 122 (cfr. l'articolo 11, commi 2-bis e 2-ter, del d.lgs. n. 471 del 1997). Invero, tale violazione può essere definita solo quando l'imposta risulta assolta e non anche quando la violazione ha avuto effetti sulla determinazione e sul pagamento dell'imposta; **FATTURA ELETTRONICA INVIATA TARDIVAMENTE MA IVA REGOLARMENTE VERSATA**
- ❑ l'omessa, irregolare o incompleta presentazione degli elenchi Intrastat, di cui all'articolo 50, commi 4 e 6, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993 n. 427 (cfr. l'articolo 11, comma 4, del d.lgs. n. 471 del 1997);
- ❑ l'omessa restituzione dei questionari inviati dall'Agenzia o da altri soggetti autorizzati, ovvero la restituzione dei questionari con risposte incomplete o non veritiere (cfr. l'articolo 11, comma 1, lettera b), del d.lgs. n. 471 del 1997);
- ❑ l'omissione, incompletezza o inesattezza delle dichiarazioni d'inizio, o variazione dell'attività di cui all'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA), ovvero delle dichiarazioni di cui all'articolo 35-ter e all'articolo 74-quinquies dello stesso decreto (cfr. l'articolo 5, comma 6, del d.lgs. n. 471 del 1997);
- ❑ l'anticipazione di ricavi o la posticipazione di costi in violazione del principio di competenza, sempre che la violazione non incida sull'imposta complessivamente dovuta nell'anno di riferimento (cfr. l'articolo 1, comma 4, del d.lgs. n. 471 del 1997)
- ❑ la tardiva trasmissione delle dichiarazioni da parte degli intermediari (cfr. l'articolo 7-bis del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241);
- ❑ le irregolarità od omissioni compiute dagli operatori finanziari (cfr. l'articolo 10 del d.lgs. n. 471 del 1997);
- ❑ l'omessa o tardiva comunicazione dei dati al sistema tessera sanitaria (cfr. l'articolo 3, comma 5-bis del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175);
- ❑ l'omessa comunicazione della proroga o della risoluzione del contratto di locazione soggetto a cedolare secca (cfr. l'articolo 3, comma 3, ultimo periodo del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23);
- ❑ la detrazione dell'IVA, erroneamente applicata in misura superiore a quella effettivamente dovuta e assolta dal cedente o prestatore, in assenza di frode e limitatamente alle violazioni commesse a partire dal 1° gennaio 2018 (cfr. l'articolo 6, comma 6, del d.lgs. n. 471 del 1997);
- ❑ l'irregolare applicazione delle disposizioni concernenti l'inversione contabile, in assenza di frode (cfr. l'articolo 6, commi 9-bis, 9-bis1 e 9-bis2 del d.lgs. n. 471 del 1997). Invero, tale violazione può essere definita solo quando l'imposta risulta, ancorché irregolarmente, assolta e non anche quando la violazione ne ha comportato il mancato pagamento;
- ❑ l'omessa o irregolare indicazione dei costi black list in dichiarazione (cfr. l'articolo 8, comma 3-bis, del d.lgs. n. 471 del 1997)

Quando, il contribuente ha un **periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare**, la regolarizzazione produce effetti - ai fini delle imposte dirette, delle relative addizionali e dell'IRAP - unicamente per le violazioni che si riferiscono al periodo d'imposta che ha termine nell'anno solare indicato nel modello F24.

A titolo esemplificativo, il contribuente che intende definire le violazioni commesse nel corso del periodo d'imposta che va dal 1° luglio 2015 al 30 giugno 2016 deve indicare nel modello F24 il 2016. Tale versamento ha effetto anche per tutte le altre violazioni commesse nell'anno 2016, diverse da quelle concernenti le imposte dirette, le relative addizionali e l'IRAP.

Quando nello stesso anno solare si chiudono due o più periodi d'imposta e il contribuente intende definire le violazioni commesse in tutti i predetti periodi, è necessario versare i 200 euro per ciascuno periodo.

Art. 1 comma 173 provvedimento attuativo

E' stato emanato provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate con cui sono disciplinate le modalità di attuazione dei commi da 166 a 172. Ricalca esattamente quello del 2019.

Manca ancora il codice tributo (nel 2019 fu istituito il PF99). Tuttavia, se qualcuno avesse urgenza di procedere si ritiene che abbia strumenti necessari per farlo, chiedendo al massimo rettifica del codice.

Occorre indicare **il periodo d'imposta** - nel formato "AAAA" - a **cui si riferisce la violazione**. Se le violazioni non si riferiscono a un determinato periodo d'imposta, invece, occorre riportare l'anno solare in cui sono state commesse le violazioni. Infine, i contribuenti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare devono evidenziare l'anno in cui termina il periodo d'imposta per il quale le violazioni sono regolarizzate.

«SORPRESA» CONTENUTA NELLA CIRC. 2/2023 RISPETTO ALLA PRECEDENTE CIRC. 11/2019: no ENEA

A pag. 9 della Circ. 2/2023 l'ADE, dopo aver precisato che per espressa disposizione normativa NON è possibile avvalersi della regolarizzazione:

- ❑ per gli atti sanzionatori relativi alla voluntary,
- ❑ per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali detenute fuori dallo Stato (quadro RW)
- ❑ per le violazioni già contestate in atti definitivi alla 1.1.2023,

Scrive (i.e.: lancia una vera e propria bomba..):

*...sono escluse dalla sanatoria le **comunicazioni necessarie a perfezionare alcuni tipi di opzione o l'accesso ad agevolazioni fiscali**, per le quali non è sufficiente il comportamento concludente adottato, tant'è che **il legislatore ha previsto l'istituto della remissione in bonis** per consentire ai contribuenti di sanare la violazione entro il termine della prima dichiarazione utile.*

***Tra le comunicazioni escluse dalla sanatoria in commento rientra**, quindi, anche quella destinata all'Enea. Come confermato anche nella circolare dell'8 luglio 2020, n. 19/E, la certificazione all'Enea costituisce, infatti, uno dei documenti necessari per poter beneficiare della detrazione spettante per le spese sostenute per gli **interventi di riqualificazione energetica degli edifici**; pertanto, attesa la similitudine con la sanatoria del 2019, si ritiene che la tardiva od omessa comunicazione all'Enea non rientri tra le violazioni formali oggetto di definizione agevolata.*

L'ADE fa subito propria (e non si nutre il benché minimo dubbio su questo) Cass. n. 34151 del 21.11.2022 secondo cui «*l'omessa comunicazione preventiva all'ENEA costituisce una causa ostativa alla concessione delle agevolazioni relative agli interventi di riqualificazione energetica...».*

Pratica Enea

riqualificazione energetica edifici - ecobonus

Comma 348 art. 1 L. 27.12.2006 n. 296: *La detrazione fiscale di cui ai commi 344, 345, 346 e 347 è **concessa con le modalità di cui all'articolo 1** della legge 27 dicembre 1997, n. 449, e successive modificazioni, e alle relative norme di attuazione previste dal regolamento di cui al **decreto del Ministro delle finanze 18 febbraio 1998, n. 41**, e successive modificazioni, sempreché siano rispettate le seguenti ulteriori condizioni:*

a) la rispondenza dell'intervento ai previsti requisiti è asseverata da un tecnico abilitato, che risponde civilmente e penalmente dell'asseverazione;

b) il contribuente acquisisce la certificazione energetica dell'edificio ... ovvero, negli altri casi, un «attestato di qualificazione energetica», predisposto ed asseverato da un professionista abilitato...

Comma 349 art. 1 L. 27.12.2006 n. 296: *Ai fini di quanto disposto dai commi da 344 a 350 si applicano le definizioni di cui al decreto legislativo 19 agosto 2005, n. 192 (1). Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico, da adottare entro il 28 febbraio 2007, sono dettate le disposizioni attuative di quanto disposto ai commi 344, 345, 346 e 347 (2)*

(1) art. 1: *Il presente decreto promuove il miglioramento della prestazione energetica degli edifici tenendo conto delle condizioni locali e climatiche esterne, nonché delle prescrizioni relative al clima degli ambienti interni e all'efficacia sotto il profilo dei costi.*

(2) In attuazione di quanto disposto dal presente comma vedi il **D.M. 19 febbraio 2007**.

D.M. n. 41/1998 art. 4

Ministero delle finanze - Decreto ministeriale 18/02/1998, n. 41 ☆

Regolamento recante norme di attuazione e procedure di controllo di cui all'articolo 1 della L. 27 dicembre 1997, n. 449, in materia di detrazioni per le spese di ristrutturazione edilizia.

Publicato nella Gazz. Uff. 13 marzo 1998, n. 60.

4. ▼

In vigore |  Altre vers

4.

In vigore

[Documentazione Ufficiale \(2\)](#)

[Giurisprudenza \(4\)](#)

[Codici commentati \(🔒\)](#)

[← Precedente](#)

1. La detrazione non è riconosciuta in caso di:

- a) violazione di quanto previsto all'articolo 1, commi 1 e 2;
- b) effettuazione di pagamenti secondo modalità diverse da quelle previste dall'articolo 1, comma 3, limitatamente a questi ultimi;
- c) esecuzione di opere edilizie difformi da quelle comunicate ai sensi dell'articolo 1;
- d) violazione delle norme in materia di tutela della salute e della sicurezza sul luogo di lavoro e nei cantieri, nonché di obbligazioni contributive accertate dagli organi competenti e comunicate alla direzione regionale delle entrate territorialmente competente.

D.M. n. 41/1998 art. 1 commi 1-2

Ministero delle finanze - Decreto ministeriale 18/02/1998, n. 41 ☆

1. ▾

In vigore | Altre v

In vigore

Documentazione Ufficiale (5)

Giurisprudenza (9)

Riviste (4)

← Precedente

Successivo →

→ 1. I soggetti che ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche intendono avvalersi della detrazione d'imposta del 41 per cento delle spese sostenute negli anni 1998 e 1999, e del 36 per cento delle spese sostenute negli anni 2000, 2001 e 2002 per la esecuzione degli interventi di cui all'**articolo 1**, comma 1, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, sono tenuti a [3]:

a) indicare nella dichiarazione dei redditi i dati catastali identificativi dell'immobile e se i lavori sono effettuati dal detentore, gli estremi di registrazione dell'atto che ne costituisce titolo e gli altri dati richiesti ai fini del controllo della detrazione e a conservare ed esibire a richiesta degli uffici i documenti che saranno indicati in apposito Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate [4];

b) comunicare preventivamente all'azienda sanitaria locale territorialmente competente, mediante raccomandata, la data di inizio dei lavori;

c) conservare ed esibire, previa richiesta degli uffici finanziari, le fatture o le ricevute fiscali comprovanti le spese effettivamente sostenute negli anni 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002 per la realizzazione degli interventi di recupero del patrimonio edilizio e la ricevuta del bonifico bancario attraverso il quale è stato effettuato il pagamento, ai sensi dell'**articolo 3**, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Se le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono effettuate da soggetti non tenuti all'osservanza delle disposizioni di cui al **decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633**, la prova delle spese può essere costituita da altra idonea documentazione [5];

d) trasmettere, per i lavori il cui importo complessivo supera la somma di € 51.645,69 pari a L. 100.000.000, dichiarazione di esecuzione dei lavori sottoscritta da un soggetto iscritto negli albi degli ingegneri, architetti e geometri ovvero da altro soggetto abilitato all'esecuzione degli stessi [6].

→ 2. Per i lavori iniziati prima della data di entrata in vigore del presente regolamento gli adempimenti di cui al comma 1, lettere a) e b), sono effettuati entro quaranta giorni da questa ultima data.

3. Il pagamento delle spese detraibili è disposto mediante bonifico bancario dal quale risulti la causale del versamento, il codice fiscale del beneficiario della detrazione ed il numero di partita IVA ovvero il codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato [7].

Ministero dell'economia e delle finanze - Decreto ministeriale 19/02/2007
Disposizioni in materia di detrazioni per le spese di riqualificazione energetica del patrimonio edilizio esistente, ai sensi dell'articolo 1, comma 349, della legge 27 dicembre 2006, n. 296.

Art. 4 - adempimenti.

c. 1-bis. *Per le spese sostenute a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008...i soggetti che intendono avvalersi della detrazione..., **sono tenuti a:***

b) *trasmettere all'ENEA entro novanta giorni dalla fine dei lavori...*

«Sono tenuti a» equivale a dire «sono tenuti a pena di decadenza a»???

Ogni qual volta si è voluto attribuire alla omissione la conseguenza della decadenza dal beneficio è sempre stato espressamente scritto «a pena di decadenza».

La L. 296/06 al comma 349 richiama il DM 41/1998. Che è lo stesso decreto che l'ADE cita per spiegare che l'enea omessa non è causa di decadenza nella Ris. 46/2019 in tema di spese di ristrutturazione edilizie «semplici»: *"...in quanto si fa presente che gli adempimenti da porre in essere ai fini dell'agevolazione in commento sono stabiliti dal decreto interministeriale 18 febbraio 1998, n. 41, con il quale è stato adottato il regolamento recante le norme di attuazione e le procedure di controllo in materia di detrazioni per le spese di ristrutturazione edilizia. In particolare, l'art. 4 del citato decreto interministeriale n. 41 del 1998, **reca l'elencazione tassativa dei casi di diniego della detrazione**, tra i quali **non è compresa la mancata o tardiva trasmissione** prevista dal citato art. 16, comma 2- bis, del decreto legge n. 63 del 2013. Come già precisato, inoltre, la perdita del diritto alla detrazione, in caso di mancata o tardiva trasmissione, non è prevista neanche dal predetto art. 16 del decreto legge n. 63 del 2013. In assenza di una specifica previsione normativa, si ritiene, pertanto, conformemente all'avviso espresso dal Ministero dello sviluppo economico che la mancata o tardiva trasmissione delle informazioni di cui al citato art. 16, comma 2-bis, del decreto legge n. 63 del 2013 non comporta la perdita del diritto alle detrazioni attualmente disciplinate dal medesimo art. 16'.*

4.9 Adempimenti

4.9.1 Indicazione del credito di imposta nella dichiarazione dei redditi.

Si chiede di sapere quali effetti possono derivare dalla mancata indicazione del credito di imposta nel quadro RU del modello di dichiarazione dei redditi.

Risposta

Per quanto concerne gli obblighi dichiarativi - che si ricorda consistere, in sostanza, nell'indicazione del credito di imposta nel quadro RU del modello di dichiarazione relativo al periodo di imposta in cui sono stati realizzati gli investimenti agevolati, nonché nel quadro RU dei modelli di dichiarazione relativi ai periodi di imposta successivi, fino a quello nel corso del quale se ne conclude l'utilizzo - si osserva che né l'articolo 3 né il decreto attuativo prevedono l'indicazione in dichiarazione a pena di decadenza dal diritto all'agevolazione.

CASS. n. 34151 DEL 22.11.2022

Ad avviso della Cass. il ricorso presentato dall'ADE «è fondato in quanto, secondo l'art. 4 (Adempimenti) del D.M. 19/02/2007 (Disposizioni in materia di detrazioni per le spese di riqualificazione energetica del patrimonio edilizio esistente, ai sensi dell'articolo 1, comma 349, della legge 27 dicembre 2006, n. 296):.....» È interamente trascritto l'art. 4.

«La norma sopra riportata **afferma dunque chiaramente che l'omessa comunicazione preventiva all'ENEA** entro un termine specifico **costituisce una causa ostativa alla concessione delle agevolazioni** relative agli interventi di riqualificazione energetica. E' evidente che la norma si pone un obiettivo di controllo sulla effettiva spettanza dell'agevolazione, in modo da impedire eventuali frodi e attribuire all'organo deputato allo svolgimento di tali controlli un termine congruo per l'adempimento di tale funzione, diretta a verificare se effettivamente i lavori, in quanto diretti effettivamente a salvaguardare l'ambiente risparmiando energia o producendola in maniera "pulita" risultino meritevoli di vantaggi fiscali, astrattamente in deroga al principio di capacità contributiva e potenzialmente in contrasto con il principio di equilibrio tra le entrate e le spese del bilancio dello Stato, ma in realtà conformi al principio in base al quale occorre trattare in maniera adeguatamente diseguale situazioni diseguali, ove la "diseguaglianza" sta nel riconoscimento, da parte dell'ENEA, della particolare meritevolezza dei lavori, in quanto diretti a produrre, direttamente o indirettamente, effetti benefici per l'ambiente. La norma costituisce dunque un ragionevole bilanciamento tra la libertà di iniziativa economica privata (che verrebbe seriamente ostacolata qualora **il margine temporale con il quale va comunicato in anticipo la comunicazione all'ENEA fosse eccessivo**), la tutela dell'ambiente e la tutela delle entrate fiscali dello Stato.

La disciplina in questione, laddove stabilisce che l'omessa comunicazione preventiva all'ENEA costituisce una causa ostativa alla concessione delle agevolazioni relative agli interventi di riqualificazione energetica, è dunque ...conforme a Costituzione, essendo volta ad incoraggiare uno sviluppo sostenibile diretto al risparmio energetico e alla produzione di energie pulite; non può poi infatti non considerarsi la modifica costituzionale, avvenuta con legge costituzionale n. 1 del 2022 che ha attribuito nuovo vigore al diritto fondamentale all'ambiente, peraltro già ampiamente considerata dalla giurisprudenza della Corte costituzionale...

La sentenza impugnata non ha quindi considerato che, **trattandosi di una agevolazione fiscale** e trattandosi di un onere posto in capo alla parte contribuente perché questa possa ottenere un vantaggio fiscale, **l'assolvimento di detto onere costituisce adempimento inderogabile** per ottenere l'agevolazione stessa in ragione del doveroso onere del contribuente di osservare una diligenza media, adeguata al compimento della richiesta in questione, mentre il riconoscimento dell'agevolazione oltre i confini tracciati dalle norme costituirebbe una illegittima deroga ai principi di certezza giuridica e di capacità contributiva in quanto le norme che prevedono agevolazioni fiscali sono di stretta interpretazione...».

IL RAVVEDIMENTO SPECIALE (art. 1 cc. 174-178 L. n. 197/2022)

in collaborazione con il collega dott. Duilio Liburdi



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



Punti cardinali del ravv. spec.

Il ravvedimento speciale - che dovrebbe essere del tutto sovrapponibile all'ordinario ravvedimento in quanto compatibile (come confermato dall'Agenzia delle Entrate con la circolare 2/E/2023) risulta delimitato dal seguente perimetro:

- Limitazione esclusiva (c. 174 1° periodo) a **tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate**.
- Limitazione esclusiva (c. 174 1° periodo) alle violazioni, diverse da quelle definibili ai sensi dei commi da 153 a 159 (avvisi bonari) e da 166 a 173 (irregolarità formali), riguardanti le **dichiarazioni validamente presentate** relative al periodo di imposta in corso al 31.12.2021 e a periodi di imposta precedenti.
- **Misura fissa** della riduzione della sanzione ad **1/18** del minimo edittale delle sanzioni irrogabili previsto dalla legge (rimangono dovuti integralmente imposta e interessi). La riduzione della sanzione ad 1/18 è disancorata dalla anzianità della violazione commessa (nell'articolo 13 D.lgs 472/1997 vi è una gradazione delle sanzioni in relazione al periodo di imposta oggetto di ravvedimento).
- **Cause ostative:** la definizione è consentita (c. 174, 4° periodo) sempreché le violazioni non siano state già contestate, alla data del versamento di quanto dovuto o della prima rata, con atto di liquidazione, di accertamento o di recupero, di contestazione e di irrogazione delle sanzioni, comprese le comunicazioni di cui all'articolo 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.
- Impossibilità (c. 176) di utilizzare tale ravvedimento speciale per regolarizzare l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori del territorio dello Stato (**no RW**).

RAVVEDIMENTO SPECIALE

- Quali periodi di imposta rientrano : quello in corso al 31 dicembre 2021 e precedenti (da intendersi ancora accertabili)
- Le violazioni sanabili sono quelle **diverse da quelle definibili in base alla [sanatoria per le violazioni formali \(cc. 166-173\)](#) ed alla [definizione degli avvisi bonari \(cc. 153-159\)](#)**
- Sono dovute le imposte, gli interessi e le sanzioni nella **[misura di 1/18 del minimo edittale](#)**
- Il pagamento delle somme deve essere effettuato entro il 31 marzo 2023 od in otto rate trimestrali di pari importo con interessi del 2% annuo
- La sanatoria è consentita se, alla data di versamento, non sono state contestate violazioni con atto di accertamento, di liquidazione, di recupero, comprese le comunicazioni ex articolo 36 ter dpr 600/73
- Perfezionamento della sanatoria si ha con la prima rata e la rimozione delle irregolarità od omissioni

RAVVEDIMENTO SPECIALE:

- decadenza dalle rate non dalla riduzione
- no RW

- Mancato pagamento di una rata successiva alla prima **comporta la decadenza dal beneficio della rateazione** (NON DALLA SANZIONE A 1/18) e si procede alla iscrizione a ruolo del residuo con interessi e **sanzioni per omesso versamento (30%)**
- In caso di decadenza dal beneficio della rateazione, la cartella di pagamento deve essere notificata entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di decadenza della rateazione
- **Preclusa** la disciplina del ravvedimento speciale per l'emersione di **attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato**
- I ravvedimenti già effettuati entro il 31 dicembre 2022 restano ovviamente validi e non si fa luogo evidentemente ad alcun rimborso (delta di sanzioni)

Perimetro del ravv. spec.

Dal tenore letterale si evince che sono esclusi dalla regolarizzazione tramite il ravvedimento speciale a 1/18:

- le violazioni attinenti i tributi **non amministrati** dall'Agenzia delle Entrate (ma amministrati da altre Agenzie, non opera dunque, per esempio, per i tributi doganali e per le accise amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli)
- quelli amministrati da **enti territoriali** (si pensi per esempio all'Imu, alla Tari, alla tassa automobilistica, ecc.)
- le violazioni che seppur relative a tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate **non riguardano dichiarazioni validamente presentate**. Pertanto, sono escluse (oltre chiaramente alle violazioni derivanti da dichiarazioni omesse) tutte le violazioni non riguardanti "dichiarazioni validamente presentate" relative ad un determinato periodo di imposta (dal 2021 in giù), pur se i tributi sono amministrati dall'Agenzia delle Entrate. Si pensi, per esempio, all'omesso versamento dell'imposta di registro per le annualità successive alla prima relativa ai contratti di locazione, posto che la violazione – seppure riferita ad un tributo amministrato dall'Agenzia delle Entrate - non "riguarda" una «dichiarazione»
- il comma 174 esclude espressamente («**violazioni diverse da quelle definibili...**») dalla regolarizzazione tramite lo speciale ravvedimento quelle violazioni "definibili" ai sensi dei commi da 153 a 159 (definizione agevolata degli avvisi bonari) e da 166 a 173 (regolarizzazioni irregolarità formali). Tale inciso lascerebbe intendere che tutto ciò che non è possibile definire ai sensi dei citati commi – in quanto non rientra nelle fattispecie ivi previste – è possibile definire (per esclusione) con il ravvedimento speciale, ferme chiaramente le preclusioni specifiche espressamente previste ai commi 174-178

RAVVEDIMENTO SPECIALE: si applica disciplina ordinaria in quanto compatibile. Sono sanabili gli omessi versamenti rilevabili ex 36bis????

1. Concetto delle violazioni diverse da quelle definibili come avvisi bonari o sanatoria irregolarità formali. Nel ravvedimento speciale vale il principio del ravvedimento ordinario e dunque la specifica contestazione rappresenta causa ostativa al ravvedimento speciale. Ma le violazioni rilevabili ai sensi dell'articolo 36 bis del dpr 600 /73 o 54 bis del dpr 633/72 sono sanabili, ove non contestate, con il ravvedimento speciale?

La norma fa riferimento alle «violazioni diverse da quelle definibili ai sensi dei commi ... **riguardanti le dichiarazioni validamente presentate** relative al periodo di imposta in corso al 31.12.2021 e ...precedenti» ma gli omessi, carenti o tardivi versamenti sono legati alla dichiarazione. Il concetto del ravvedimento speciale dovrebbe essere del tutto sovrapponibile all'ordinario ed il richiamo alle violazioni «definibili» dovrebbe essere declinato in termini di causa ostativa e di conseguente sanatoria. Del resto circ. 2/2023 a pag. 14 afferma che «per quanto non espressamente disciplinato ai commi da 174 a 177, **trattandosi, pur sempre, come detto, di una forma "speciale" di ravvedimento operoso, sia pure accessibile a condizioni agevolate, opera - in quanto compatibile - la disciplina ordinaria** e, per l'effetto, ove la regolarizzazione postuli la presentazione di una dichiarazione integrativa, trova applicazione l'articolo 1, comma 640, della legge 23 dicembre 2014 n. 190, che prevede lo slittamento dei termini di decadenza per l'accertamento di cui agli articoli 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione».

Circ. 2/2023: no ravv. spec. Per violazioni rilevabile ex art. 36bis/54bis (omessi versamenti)

L'Agenzia delle Entrate, con circ. 2 del 27.1.2023, nel fornire chiarimenti sulle varie definizioni agevolate delle violazioni, riguardo al ravvedimento speciale, ha scritto in maniera lapidaria e netta che «*non sono definibili con il ravvedimento speciale in commento le violazioni rilevabili ai sensi degli articoli 36 bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*».

Dunque, ad avviso dell'Agenzia laddove la violazione relativa ad un omesso versamento (di qualunque periodo di imposta) non sia stata ancora contestata, trattandosi di violazione rilevabile a seguito di controllo automatizzato, la stessa **non è assolutamente definibile sfruttando la possibilità concessa dal ravvedimento speciale ma può essere sanata solo tramite ravvedimento ordinario**

Interpretazione discutibile – favorisce le violazioni più gravi

L'interpretazione risulta... «diversamente condivisibile», in quanto non pare supportata dal dato letterale, posto che le **uniche preclusioni** al ravvedimento speciale sono quelle **tassativamente previste ai commi 174-178**, fra cui non si riscontra quella circa la natura delle violazioni e la loro rilevabilità o meno tramite il controllo automatizzato.

Il chiarissimo tenore letterale della norma e il dichiarato fine agevolativo (vedasi la relazione illustrativa alla legge e l'incipit della circolare 1/2023 dell'Agenzia) di tutte le definizioni previste dalla legge di bilancio a favore dei contribuenti, porterebbe ancora una volta all'ennesimo **trattamento di maggior favore per coloro che hanno commesso violazioni più gravi** (si pensi al caso di dichiarazione infedele ravvedibile con 1/18 del 90%, quindi 5%, della maggiore imposta oppure al caso di violazione rientrante nel controllo formale ex art. 36ter DPR 600/73 non ancora definitivamente contestata ravvedibile con 1/18 del 30%, quindi 1,67%) **rispetto a coloro che hanno dichiarato fedelmente** tutto ma non hanno avuto modo per i motivi più disparati di assolvere entro i previsti termini l'obbligazione tributaria. Costoro sarebbero costretti a ravvedere al 3,75% (solo per i periodi di imposta 2019-2020-2021 potrebbero attendere la comunicazione di irregolarità ex art. 36bis DPR 600/73 con la sanzione ridotta al 3% ai sensi del commentato comma 153 della legge di bilancio ma subirebbero il maggior carico a titolo di interessi a causa del decorrere del tempo necessario alla notifica).

Avvisi bonari esclusi dai commi 153-155 e dal ravv. spec.

Ci sono avvisi bonari (per la parte relativa alle imposte erariali) fuori dal perimetro della agevolazione e pertanto non possono avvantaggiarsi della riduzione della sanzione dal 10% al 3% introdotta dai citati commi.

Non potendo essere definiti ai sensi dei commi 153-159, dette irregolarità riferite ad **omessi o tardivi pagamenti di imposte** riguardanti dichiarazioni validamente presentate **dovrebbero ricadere (per esclusione) nella fattispecie agevolativa di cui al comma 174 secondo cui sono regolarizzabili le violazioni "diverse da quelle definibili" ai sensi dei commi citati, sempreché l'omissione non venga medio tempore contestata entro la data del versamento di quanto dovuto o della prima rata.**

La **causa ostativa della contestazione** è prevista dall'art 13, c. 1-ter, DLgs. 472/1997 in tema di ravvedimento operoso ordinario, che certamente trova applicazione anche nel contesto del ravvedimento speciale, anche se il c. 174 non richiama la comunicazione 36-bis tra le cause ostative, posto che l'Amministrazione finanziaria (Circ. 27 gennaio 2023 n. 2/E) ha specificato che *"Per quanto non derogato espressamente, infatti, al ravvedimento speciale si applicano i medesimi chiarimenti già forniti con riguardo al ravvedimento ordinario"*.

La non inclusione del 36bis crea **disparità di trattamento** anche **legata al caso** - Avvisi bonari esclusi dai commi 153-155 e dal ravv. spec.: esempio

Un esempio potrà chiarire meglio la situazione in cui si potrebbe venire a trovare un contribuente che ha omesso di versare le imposte per il **periodo di imposta 2017 (o 2018)** e che al 1.1.2023 **non ha ancora ricevuto alcuna comunicazione di irregolarità** ex art. 36bis DPR 600/73. Detta violazione, sulla base di quanto letteralmente previsto dal comma 153 e dal comma 155, sarebbe esclusa da qualsiasi agevolazione in termini di riduzione della sanzione dal 10% al 3% e potrebbe accedere solo al normale ravvedimento operoso con la sanzione del 30% ridotta ad 1/6, quindi del 5%. Con un trattamento decisamente peggiore rispetto a quei contribuenti che hanno commesso la medesima violazione ma che sono stati favoriti per puro caso (1) dalla più celere notifica da parte dell'Agenzia delle Entrate dell'avviso bonario che ha permesso loro di ricadere nella fattispecie prevista (nel caso ipotizzato) dal comma 155 (cioè: avviso in corso di regolare rateizzazione al 1.1.2023).

(1) Ricordiamo il sempre valido memento della Corte Costituzionale, sentenza n. 175/1986

Avvio bonari esclusi dai commi 153-155 e dal ravv. spec.

La fattispecie individuata dal comma 155, infatti, è quella delle comunicazioni ex art. 36bis/54bis «*il cui pagamento rateale ai sensi dell'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, è ancora in corso alla data di entrata in vigore della presente legge*» (1.1.2023). Quindi il comma 155 non prevede alcun riferimento circa il periodo di imposta oggetto della violazione (a differenza del comma 153 che è limitato alle comunicazioni di irregolarità emesse a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni relativi ai periodi di imposta 2019-2020-2021 già notificate al 1.1.2023 ma con termine di pagamento non ancora scaduto a tale data ovvero recapitate successivamente). Unica condizione posta dal comma 155 è che per la comunicazione emessa e notificata a seguito del controllo automatizzato **deve essere in corso un regolare pagamento rateale alla data del 1.1.2023**. Ma se, come nell'esempio proposto, la comunicazione relativa al 2017 (o 2018) **non fosse ancora notificata al 1.1.2023** ecco allora che l'incolpevole contribuente si troverebbe escluso sia dal comma 155 (per ragioni esclusivamente di lentezza della notifica che non gli ha permesso di avere un piano rateale in essere al 1.1.2023) sia dal comma 153 (per ragioni legate alla limitazione degli anni agevolabili: 2019-2020-2021). Pertanto subirebbe una ingiustificata disparità di trattamento, potendo regolarizzare al massimo con la sanzione ridotta del 5% mentre altri usufruirebbero del 3%.

Corte Cost. 175/1986

La Corte cost. con sent. 175/1986 dep. 7.7.1986 ha avuto modo di affermare che si pongono fuori dal principio di ragionevolezza, e perciò violano il principio costituzionale di eguaglianza, i provvedimenti legislativi i quali condizionano la applicazione del c.d. "condono" tributario ad un atto dell'amministrazione finanziaria. **Qualora gli uffici finanziari - con condotta difforme gli uni dagli altri, non importa se per inerzia o per altro motivo - vengono resi arbitri di stabilire quali contribuenti possono beneficiare della definizione agevolata e quali ne vanno esclusi, si crea una disparità di trattamento fra soggetti che versavano nell'identica situazione iniziale priva di ragionevolezza.**

RAVVEDIMENTO SPECIALE

QUESTIONI

Dichiarazioni relative ai periodi di imposta ancora accertabili e compreso quello in corso al 31 dicembre 2021 : ravvedimento operoso ordinario in relazione alla scadenza del 30 novembre 2022 (invio neri 90 gg successivi) e poi ravvedimento speciale? Sono infatti valide **le dichiarazioni presentate entro i 90** giorni successivi alla scadenza del termine ordinario. **Confermato da circ. 2/2023 pag. 12.**

RAVVEDIMENTO SPECIALE

QUESTIONI

- Le **violazioni ex art. 36 ter** dpr n. 600/73 sono sanabili unicamente con il ravvedimento speciale, se non ancora notificata la formale richiesta di pagamento (infatti l'avviso 36ter è FUORI DAGLI AVVISI BONARI)
- In relazione alle **cause ostative, non appaiono esserlo né gli inviti al contraddittorio ex art. 5 ter del dlgs n. 218/1997 e nemmeno i PVC (circ. 2/2023 lo conferma a pag. 14 nota 15)**. Il problema è il contenuto degli stessi in merito al ravvedimento speciale ed in relazione al quantum che può /deve essere ravveduto. Nell'ambito del ravvedimento ordinario post PVC vi è la possibilità di selezionare i rilievi che sono da ritenere non difendibili e dunque convenienti ai fini di una sanatoria
- Posto che non è possibile sanare le violazioni relative al quadro RW (come pure non è possibile intervenire in termini di sanatoria se la dichiarazione originaria è stata omessa), non si ravvisano particolari preclusioni in merito alla **possibilità di sanare i redditi esteri derivanti dal possesso di quelle attività che non rientrano nel ravvedimento speciale**. Se l'approccio è corretto, la tipologia di ravvedimento si «sdoppia»: ordinario per il quadro RW e «speciale» per i redditi. Altra opzione è quella di distinguere i redditi esteri in relazione al fatto che abbiano legami o meno con il quadro RW (questione complessa)

RAVVEDIMENTO SPECIALE

QUESTIONI

- Da valutare gli effetti del ravvedimento speciale nell'ottica delle **disposizioni penali di cui al D.Lgs. n. 74/2000** perché alcun beneficio particolare è previsto: alla possibilità di accedere al ravv. spec. non corrisponde in automatico anche la non punibilità o altri effetti premiali sul piano penale per poter usufruire dei quali occorre sempre rispettare le stringenti condizioni previste dal Dlgs 74/2000 agli artt. 13 e 13 bis (cfr in merito Italiaoggi7 del 16.1.2023 «*Il ravvedimento non fa da scudo*» di Stefano Loconte-Giulia Maria Mentasti, pag.7).
- Non è preclusa dalla legge la possibilità **di compensare le somme dovute** sulla base del ravvedimento speciale (**confermato da circ. 2/2023 pag. 14**).
- 8. La norma prevede che il mancato pagamento di una rata, in tutto od in parte, entro il termine di versamento della rata successiva, comporta la **decadenza dal beneficio della rateazione** (non la decadenza dalla sanatoria con sanzione ridotta). L'importo ancora dovuto è iscritto a ruolo con la sanzione per omesso versamento e con interessi che decorrono dal 31 marzo 2023. In queste ipotesi la cartella di pagamento deve essere notificata, a pena di decadenza, entro il 31.12 del terzo anno successivo a quello di decadenza dalla rateazione. **NON valgono secondo circ. 2/2023 le disposizioni contenute nell'articolo 15 ter del DPR n. 602 del 1973 circa il lieve inadempimento «stante il mancato rinvio a tale disposizione».**

RAVVEDIMENTO SPECIALE

QUESTIONI

- Tema non trattato dalla legge n. 197 del 2022: rapporto tra ravvedimento ordinario, ravvedimento speciale e **proroga dei termini di accertamento**.

L'ADE a pag. 14 chiarisce che opera - in quanto compatibile - la disciplina ordinaria e, per l'effetto, **ove la regolarizzazione postuli la presentazione di una dichiarazione integrativa**, trova applicazione l'articolo 1, comma 640, della legge 23 dicembre 2014 n. 190, che prevede lo slittamento dei termini di decadenza per l'accertamento di cui agli articoli 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione.

- **NON** sono necessari i provvedimenti attuativi. La norma è vigente, l'ADE ha confermato che non sarà emesso alcun provvedimento. **Si attende solo il codice tributo**.



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



ADESIONE ED ACQUIESCENZA (art. 1 cc. 179-185 L. n. 197/2022)

ADESIONE AGEVOLATA E DEFINIZIONE AGEVOLATA (ACQUIESCENZA) AGLI ATTI DEL PROCEDIMENTO DI ACCERTAMENTO COMMI 179-185

1. Accertamenti con adesione su atti non impugnati ed ancora impugnabili alla data del 1 gennaio 2023 ovvero notificati entro il 31 marzo 2023 oltre che **inviti al contraddittorio ex art. 5 ter** Dlgs. 218/1997 : procedura di **adesione** può chiudersi con la sanzione ad 1/18 del minimo (c. 179)

2. Analoga possibilità per gli **avvisi di accertamento** e **avvisi di rettifica e irrogazione sanzioni**: **acquiescenza** con 1/18 delle sanzioni irrogate (c. 180)

3. Analogo arco temporale al fine di procedere ad acquiescenza con sanzioni ad un diciottesimo del minimo: **entro i termini per proporre ricorso**

4. Analoghe disposizioni si applicano con riferimento agli **atti di recupero** (c. 181)

5. Il versamento delle somme dovute si può effettuare (c. 182) **ratealmente in venti rate** trimestrali di pari importo entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo al pagamento della prima rata. Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli **interessi legali (ora 5%)**. **Non è possibile compensare quanto dovuto**

6. Non possono essere oggetto di definizione gli atti emessi in relazione alla procedura di **VD**

7. Provvedimenti attuativi: Prot. n. 27663/2023 del 30.1.2023

ADESIONE ED ACQUIESCENZA

1. Non si parla di ipotesi decadenziali. L'Ade si ritiene applicabile la disposizione di cui all'articolo 15 ter del DPR n. 602 del 1973 in caso di inadempimento nei pagamenti rateali
2. L'ipotesi di legge riguarda tutte le adesioni che erano in corso al 1 gennaio 2023: **NON DEVE ESSERE PERFEZIONATA AL 1.1.2023 (NO PAGAMENTO PRIMA RATA quindi, cfr. circ. 2/2023 pag. 16)**
3. La valutazione doveva essere effettuata **tenendo conto** della **possibile** alternativa rappresentata dall'**impugnativa dell'atto** rispetto al quale era stata formulata istanza di accertamento con adesione. La presentazione del ricorso ex art. 6, comma 3, del dlgs n. 218 del 1997 comporta infatti rinuncia all'adesione. L'apertura della fase contenziosa **ENTRO 1.1.2023** consente infatti di accedere alla definizione delle liti pendenti (imposte al 90%) ovvero alla conciliazione agevolata (sanzioni al 40%-50% del minimo, ridotte a 1/18)
4. E' una norma che, in linea di principio, sembra scritta per quello che accade da oggi al 31 marzo 2023 ma non certo per quello che è «chiuso»
5. Variabile di pagamento sono gli interessi che all'attuale tasso legale pesano nella misura del 5%
6. L'acquiescenza (c.180) presuppone la rinuncia all'impugnazione e alla istanza di accertamento con adesione. **Attenzione: l'acquiescenza c. 180 è preclusa se l'accertamento notificato entro il 31.3.2023 si conclude con una adesione non perfezionata!**
7. Si può prestare acquiescenza se l'accertamento è notificato entro il 31.3.2023 e fa seguito al mancato perfezionamento dell'adesione attivata prima della notifica dell'accertamento



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



REGOLARIZZAZIONE OMESSI PAGAMENTI DI
RATE DOVUTE PER ACQUIESCENZA,
ACCERTAMENTO CON ADESIONE, RECLAMO-
MEDIZIONE, CONCILIAZIONE ECC.
(art. 1 cc. 219-179-185 L. n. 197/2022)

in collaborazione con il dott. Duilio Liburdi

VECCHIE ADESIONI E SANATORIA RATE

1. Rate successive alla prima dovute a seguito di accertamenti con adesione, acquiescenza, reclamo, conciliazione giudiziale scadute alla data del 1 gennaio 2023 e per le quali non è stata notificata cartella di pagamento o atto di intimazione
2. Possibile remissione in bonis con il **pagamento della sola imposta**
3. Pagamento entro il 31 marzo 2023 integrale o della prima rata.
4. Somme dovute in un massimo di 20 rate trimestrali maggiorate degli interessi legali.
Esclusa la compensazione
5. Nel caso non sia perfezionata la regolarizzazione, gli effetti non si producono e viene effettuata l'iscrizione a ruolo delle somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni nonché della sanzione per omesso versamento applicata sul residuo a titolo di imposta
6. La cartella deve essere notificata entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui si è verificato l'omesso versamento integrale o parziale di quanto dovuto
7. In caso di inadempimento nei pagamenti rateali l'Agenzia ritiene **NON applicabile l'art. 15 ter** DPR 602/73 stante il mancato rinvio a tali disposizioni.

Brevi cenni su
STRALCIO CARTELLE FINO A € 1.000
cc. 222-230



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



Lo Stralcio automatico c. 222

Sono automaticamente annullati (quindi senza alcuna domanda di parte), alla data del 31 marzo 2023, i debiti di importo residuo, alla data di entrata in vigore della legge:

- **fino a € 1.000**, comprensivo di **capitale, interessi per ritardata iscrizione** a ruolo e **sanzioni** (quindi non rientrano aggio e spese notifica e spese per procedure esecutive)
- risultanti dai singoli carichi affidati agli **agenti della riscossione dal 1.1.200 al 31.12.2015**
- dalle **amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali**
- Ex c. 223, dalla data di entrata in vigore della legge fino alla data dell'annullamento (31.3.2023) **è sospesa la riscossione** dei debiti stralciabili.

ESCLUSIONI DALLO STRALCIO

- recupero degli aiuti di Stato considerati illegittimi dall'Unione Europea;
- crediti derivanti da condanne pronunciate dalla Corte dei conti;
- multe, ammende e sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna;
- debiti relativi alle "risorse proprie tradizionali" dell'Unione Europea e all'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione

STRALCIO DEBITI FINO A € 1.000 DI ALTRI SOGGETTI ENTI LOCALI E IN GENERE ENTI DIVERSI DA AMM.NI STATALI AGENZIE FISCALI, ENTI PREVID.

E' PARZIALE

Comma 227:

Per gli enti creditori diversi dalle amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali **si avrà uno stralcio limitato a:**

- sanzioni e interessi, compresi gli interessi di mora
- I soli interessi comunque denominati per le sanzioni stradali e amministrative
- IL CAPITALE RIMANE!!

N.B.

- Questi enti creditori possono **comunicare** - con **pec inviata al Mef** - all'Agente della riscossione **entro il 31 gennaio 2023** la **NON ADESIONE ALLO STRALCIO a seguito di apposita delibera**. Sempre entro il 31 gennaio 2023 gli enti danno notizia dell'adozione dei predetti provvedimenti mediante **pubblicazione** nei rispettivi **siti internet** istituzionali.

- **Le somme dovute non sono cancellate ma solo ridotte, non esiste comunicazione diretta al contribuente.**



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
M I L A N O



Brevi cenni su NUOVA ROTTAMAZIONE CARTELLE COMMI 231-252

OGGETTO DELLA DEFINIZIONE

I debiti risultanti dai **singoli carichi** affidati agli **agenti della riscossione** dal **1 gennaio 2000 al 30 giugno 2022** - anche se ricompresi in precedenti misure agevolative ed *anche* se si è determinata l'inefficacia (c. 249) - possono essere estinti:

- senza corrispondere: interessi/sanzioni/interessi di mora /somme aggiuntive/aggio
- Versando: capitale+ spese per le procedure esecutive+spese notificazione cartella.

Nella precedente rottamazione aggio e interessi ritardata iscrizione a ruolo erano dovuti!

Per le **sanzioni stradali e amministrative** sono oggetto di definizione solo gli interessi e gli aggi

TERMINI DI PAGAMENTO comma 232

Gli importi che AdR **comunica** entro il 30.6.2023 (e rende disponibili nell'area riservata) sono pagabili:

- in unica soluzione entro il **31 luglio 2023**
- in un numero massimo di 18 rate in 5 anni, di cui le prime due con scadenza il **31 luglio** (importo 10%) e il **30 novembre 2023** (10%). Le restanti 16 rate (80%), di pari importo, ripartite nei successivi 4 anni, andranno saldate il 28 febbraio, 31 maggio, 31 luglio e 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2024.
- Interessi al 2%
- Pagamento mediante i seguenti canali: • Sito Ader • App EquiClick • Domiciliazione sul conto corrente • Moduli di pagamento utilizzabili nei circuiti di pagamento di: ▪ sportelli bancari; ▪ uffici postali; ▪ home banking; ▪ ricevitorie e tabaccai; ▪ sportelli bancomat (ATM) che hanno aderito ai servizi CBILL; ▪ Postamat; • Sportelli di Agenzia delle entrate-Riscossione prenotando un appuntamento nei giorni dal lunedì al venerdì.
- Per ritardi superiori a 5 gg nel pagamento della rata si ha inefficacia definizione

MODALITA' AMMISSIONE

c. 235: L'ammissione alla definizione agevolata avviene SOLO su apposita dichiarazione del contribuente da presentarsi ENTRO IL 30.4.2023 esclusivamente in via telematica (attualmente possibile ma con procedura molto macchinosa, in attesa di procedura più snella che elenchi le cartelle definibili).

c. 234 AdR rende disponibili ai debitori, nell'area riservata del proprio sito internet istituzionale, i dati necessari a individuare i carichi definibili.

È possibile presentare la domanda di adesione alla "Rottamazione-quater" utilizzando i servizi messi a disposizione da Agenzia delle entrate-Riscossione sul proprio sito internet. Due modalità alternative per presentare la domanda:

- **in area riservata**, con le credenziali SPID, CIE e Carta Nazionale dei Servizi, indicando le cartelle/avvisi per i quali si intende beneficiare delle misure introdotte dalla Definizione agevolata;
- **in area pubblica** compilando un apposito form e allegando la documentazione di riconoscimento. Sarà necessario specificare l'indirizzo e-mail, per ottenere la ricevuta della domanda di adesione.

RUOLI OGGETTO DI CONTENZIOSO c 236

- Obbligo di impegno alla rinunzia ai giudizi pendenti
- Deposito in Corte Tributaria della domanda di definizione con sospensione del giudizio

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.

CALCOLO DEGLI IMPORTI C 238

In caso di **precedenti pagamenti parziali** e di adesione alla attuale rottamazione le somme già versate vengono **scomputate** nel calcolo della definizione, tenendo conto esclusivamente dell'importo versato a titolo di capitale, rimborso spese procedure esecutive e notifica cartella.

Non anche – come nella precedente rottamazione - le somme a titolo di interessi e aggio (perché in questa rottamazione non sono interamente abbattuti).

Se per effetto di rateazioni in corso di è già versato quanto dovuto per effetto della rottamazione LA DICHIARAZIONE VA COMUNQUE PRESENTATA.

EFFETTI PRESENTAZIONE DOMANDA c 240

La presentazione della domanda di definizione agevolata ha per effetto:

- La sospensione dei termini di prescrizione e decadenza
- La sospensione delle precedenti dilazioni di pagamento fino alla scadenza della prima o unica rata
- Divieto di avvio di nuove procedure cautelari/esecutive, mentre resteranno in essere eventuali fermi amministrativi o ipoteche, già iscritte alla data di presentazione della domanda
- Divieto di prosecuzione di procedure esecutive precedentemente avviate salvo che non abbia già avuto luogo il primo incanto con esito positivo;
- Il DURC – per i debiti definibili - viene rilasciato a seguito di presentazione all'INPS della domanda di definizione e il contribuente non è considerato inadempiente ex DPR 602/73.

Effetti - Comma 243

Limitatamente ai debiti definibili inclusi nella rottamazione:

- Sono automaticamente revocate alla data del 31.7.2023 (termine di pagamento della prima o unica rata) le dilazioni sospese ai sensi del c. 240 (per il solo effetto della istanza di rottamazione).
- Il pagamento delle prima o unica rata determina l'estinzione delle procedure esecutive avviate in precedenza salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo.
- In caso di mancato accoglimento della domanda di adesione, potrà essere invece ripreso il pagamento delle rate del piano di rateizzazione precedente.

Casi pratici

- È possibile presentare la domanda di adesione alla Rottamazione includendo anche carichi che potrebbero essere interessati dallo stralcio per debiti fino a **mille euro**. Non si corre il rischio di pagare somme maggiori di quelle dovute. Gli importi da saldare titolo di Rottamazione riportati nella Comunicazione che Ader invierà entro il 30 giugno 2023, terranno già conto dell'annullamento determinato dallo Stralcio dei debiti fino a mille euro che sarà effettuato il 31 marzo 2023.
- E' possibile sospendere le rate scadenti nel 2023 delle eventuali **precedenti rottamazioni** ed accedere alla presente rottamazione per gli stessi carichi (in questa sono azzerati anche interessi e aggio!).
- E' possibile accedere anche se si è **decaduti dalla precedente rottamazione**.
- Potrebbe essere utile presentare la dichiarazione di adesione sia chiaramente per rottamare sia anche solo per riacquistare la possibilità di chiedere le rate ai sensi dell'art. 19 dpr 602/73 qualora si decadesse. Infatti nei commi 231 e segg. **non si rinviene il divieto previsto nelle precedenti rottamazioni che avevano introdotto la preclusione di chiedere rate a seguito di decadenza della rottamazione** (confermato anche da circ. 2/2023).
- Meglio presentare più dichiarazioni di adesioni **frazionando i carichi a debito?** Per limitare i rischi di decadenza. Non è vietato (come non lo era nelle precedenti).

MANCATO INSUFFICIENTE TARDIVO VERSAMENTO: EFFETTI c 244

Il mancato ovvero insufficiente versamento dell'unica rata o ritardato versamento (oltre 5 gg) determina:

- l'inefficacia della definizione
- Ripresa dei termini di prescrizione e decadenza
- Acquisizione delle somme eventualmente versate a titolo di acconto sul totale del carico che ritorna ad essere integralmente riscuotibile
- **Non** è preclusa la possibilità di chiedere la rateazione ex art. 19 DPR 602/73 relativamente al debito per il quali si è determinata l'inefficacia della definizione. **Nella precedente rottamazione era vietato!**

ESCLUSIONI c 246

Sono identiche a quelle per lo stralcio fino a
1.000 Euro

Rottamazione ruoli e Comuni disparità di trattamento

Opera, senza alcun limite di importo, su tutte le entrate comunali, tributarie e non, affidate ad AdR, compresi gli accertamenti esecutivi e patrimoniali di cui all'art. 1, co. 792, legge 160/2019.

La definizione agevolata imposta per norma su tutte le entrate comunali, sia di natura tributaria che patrimoniale, crea una disparità di trattamento sia tra i Comuni, perché chi ha utilizzato l'ingiunzione di pagamento o non ha affidato ad AdR gli accertamenti esecutivi non sarà interessato dalla rottamazione, sia tra contribuenti, perché lo stesso debito fiscale/patrimoniale subirà un trattamento diverso a seconda delle modalità di riscossione scelte dal Comune.

Cfr Nota di approfondimento del 7.1.2023 fondazione Anci

Possibili modifiche

Emendamento al «milleproroghe» prevede modifiche soprattutto per i carichi relativi agli enti locali. Possibilità di adottare entro il 31.3.2023 il provvedimento di adesione alla rottamazione e la possibilità di stralcio totale.