

Novità fiscali e riforma dello Statuto del contribuente

Francesco Paolo Fabbri

ODCEC Caserta 14/05/2024

RAVVEDIMENTO SPECIALE

Normativa e prassi

- Articolo 1, commi da 174 a 178, legge n. 197 del 29 dicembre 2022 (legge di bilancio 2023) – “Tregua fiscale”
- Articolo 21, comma 1, decreto legge n. 34 del 30 marzo 2023 (decreto bollette)
- Articolo 3, comma 12-undecies, decreto legge n. 215/2023 (decreto Milleproroghe 2024)
- Articolo 7, commi 6 e 7, decreto legge n. 39/2024 (decreto salva conti)
- Circolare n. 2 del 27 gennaio 2023 - Legge 29 dicembre 2022, n. 197, (legge di bilancio 2023) – “Tregua fiscale”
- Circolare n. 6 del 20 marzo 2023 - Legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023) – “Tregua fiscale” – Ulteriori chiarimenti interpretativi
- Risoluzione Agenzia delle Entrate 14.2.2023 n. 6 (codici tributo)

Normativa applicabile

Sebbene la legge non faccia alcun esplicito rinvio all'art. 13 del D.lgs. 472/1997, sembra comunque possibile richiamare i principi enunciati da prassi e giurisprudenza sull'ordinario ravvedimento. A tal fine occorre in ogni caso tenere a mente un principio fondamentale: come anche ricordato dall'Agenzia delle Entrate nelle recenti circolari (n. 2/E del 27/01/2023 e n. 6/E del 20/03/2023), la "versione" speciale del ravvedimento non si discosta, a livello di disciplina applicabile, da quella "ordinaria" di cui all'art. 13 del D.Lgs 472/1997.

Proroga ed estensione ravvedimento speciale

Dopo la proroga di cui al D.L. 34/2023, e quella del D.L. 132/2023 (convertito in Legge 170/2023) si interviene nuovamente sulla *scadenza* prevista per procedere con il ravvedimento speciale. Forma “non ordinaria” di regolarizzazione spontanea delle violazioni che, lo si ricorda:

vale solamente per i tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate
(non invece le altre imposte)

riguarda le *violazioni diverse* da quelle relative alla definizione agevolata degli avvisi bonari e alla regolarizzazione delle irregolarità formali

Proroga ed estensione ravvedimento speciale

La procedura, resa valida anche per le dichiarazioni relative al periodo d'imposta 2022 – post conversione in legge del “Decreto Milleproroghe 2024” – viene infatti prorogata, fissando al **31/05/2024** (invece che all'originario 31/03/2024, che poi slittava al 02/04/2024) la data per porre in essere gli adempimenti necessari, ossia:

- 1) la rimozione dell'irregolarità/omissione (mediante dichiarazione integrativa);
- 2) il pagamento
 - ✓ dell'imposta,
 - ✓ degli interessi, e
 - ✓ delle sanzioni, ridotte a 1/18 del minimo edittale irrogabili.

Proroga ed estensione ravvedimento speciale

A seguito dei dubbi che si erano posti circa il “perimetro” del nuovo ravvedimento speciale, il Decreto chiarisce anche la possibilità di estendere la procedura alle dichiarazioni **precedenti** all’anno d’imposta 2022 – tema rispetto al quale, proprio di recente, la stessa Agenzia delle Entrate aveva fornito sul proprio sito indicazioni tendenzialmente rigide (escludendo la possibilità di ravvedere i periodi d’imposta 2021 e antecedenti).

Proroga ed estensione ravvedimento speciale

Viene infatti disposto che, per i soggetti che entro il 30/09/2023 non avevano perfezionato il ravvedimento speciale per le dichiarazioni presentate (non omesse) relative ai periodi d'imposta in corso al 31/12/2021 e precedenti, è possibile regolarizzare spontaneamente le stesse – in presenza delle condizioni previste dalla legge e nel rispetto delle modalità stabilite a tal fine – se entro lo stesso 31/05/2024 vengono pagate le somme dovute in un'**unica soluzione**, rimuovendo poi evidentemente le irregolarità od omissioni commesse.

Proroga ed estensione ravvedimento speciale

Anche per gli anni prima del 2022 c'è però in ogni caso la possibilità di pagare ratealmente quanto dovuto, versando:

- entro fine maggio le prime cinque delle otto rate previste dall'art. 1, comma 174 della Legge 197/2022;
- entro la fine di ciascun trimestre (a parte l'ultimo, per il quale la scadenza è fissata al 20 dicembre) le tre rate residue, con gli interessi del 2% annuo a partire dal 01/06/2024.

Nuove scadenze per effetto della proroga dei DD.LL. 215/2023 D.L. 39/2024

NUMERO RATA	SCADENZA
Prima	31.05.2024
Seconda	30.06.2024
Terza	30.09.2024
Quarta	20.12.2024

Proroga ed estensione ravvedimento speciale

In questo caso – come poi in generale, anche per il periodo d'imposta 2022 – il ravvedimento si perfeziona con il **versamento della prima rata entro il 31/05/2024** (sempre se vengono corrette le irregolarità od omissioni), senza invece che risulti necessario l'adempimento integrale degli ammontari a debito.

Proroga ed estensione ravvedimento speciale

Nell'ipotesi, invece, di mancato pagamento in tutto o in parte di una delle rate successive alla prima, entro il termine di pagamento della rata posteriore, vi è la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo degli importi ancora dovuti, con applicazione:

- della sanzione per omesso/tardivo versamento pari al 30%, la quale viene applicata sul residuo dovuto a titolo di imposta;
- degli interessi per mancata iscrizione a ruolo, nella misura del 4%, con decorrenza sempre dal 01.06.2024.

Proroga ed estensione ravvedimento speciale

Resta fermo che, in questi casi, la cartella di pagamento deve essere notificata a pena di decadenza entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di decadenza della rateazione, ex art. 1, comma 175, ultimo periodo della Legge 197/2022.

E per i ravvedimenti già effettuati?

Si è visto che i ravvedimenti *speciali* eventualmente già eseguiti al 30/09/2023 impediscono di regolarizzare autonomamente (oggi) le annualità precedenti al 2022, così come quelli *ordinari* che erano stati effettuati – ai sensi dell’art. 13 del DLgs. 472/1997 – rimangono validi e non c’è rimborso di quanto pagato (cfr. Art. 1 co. 177 della L. 197/2022).

Se invece, per qualsiasi motivo, il ravvedimento non è stato perfezionato, si può ritenere che il ravvedimento speciale sia comunque percorribile...

Cause ostative

L'art. 1, comma 174 della L. 197/2022 prevede che la regolarizzazione *"è consentita 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"*.

In base al dato normativo la preclusione deriva dalla notifica:

- dell'atto di accertamento, di contestazione della sanzione, di recupero del credito di imposta, della cartella di pagamento;
- della comunicazione bonaria inerente al controllo formale.

E in caso di un controllo fiscale? (1)

L'inizio del controllo fiscale NON OSTA al ravvedimento speciale, al pari di quanto si può dire per il ravvedimento ex art. 13 del DLgs. 472/97.

NON HANNO RILEVANZA gli inviti a comparire, i questionari e in generale le richieste ex art. 32 del DPR 600/73. Lo stesso si può dire per gli accessi disposti dalla Guardia di Finanza o dall'Agenzia delle Entrate, incluso il verbale di constatazione.

E in caso di un controllo fiscale? (2)

Il ravvedimento speciale NON E' PRECLUSO dall'invito a comparire ex art. 5-ter del DLgs. 218/97, strumentale all'accertamento con adesione, che contiene già gli imponibili contestati e le sanzioni. In questo caso, il contribuente può valutare se aderire ai contenuti dell'invito mediante ravvedimento speciale o se fruire della definizione dell'art. 1 co. 179 ss. della L. 197/2022 → Uguali considerazioni valgono per la constatazione della violazione tramite PVC ai sensi dell'art. 24 della L. 4/29.

E in caso di un controllo formale della dichiarazione?

Dall'art. 1 co. 174 della L. 197/2022 emerge come le violazioni scaturenti dal controllo formale rientrino nel ravvedimento speciale.

Ai sensi dell'art. 36-ter co. 2 del DPR 600/73, gli uffici procedono al controllo formale delle dichiarazioni per:

- escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta o dalle certificazioni chieste ai contribuenti o delle ritenute risultanti in misura inferiore a quella indicata nelle dichiarazioni dei contribuenti stessi;
- escludere in tutto o in parte le detrazioni non spettanti in base ai documenti chiesti o agli elenchi ex art. 78 co. 25 della L. 413/91;
- escludere in tutto o in parte le deduzioni dal reddito non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti;

E in caso di un controllo formale della dichiarazione?

- determinare i crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti ai contribuenti;
- liquidare l'IRPEF e i maggiori contributi dovuti sull'ammontare dei redditi risultanti da più dichiarazioni;
- correggere gli errori materiali/di calcolo nei modelli 770.

 **Ai sensi dell'art. 13 co. 2 del DLgs. 471/97, la sanzione è pari al 30% delle somme non versate o versate in ritardo. Per effetto del ravvedimento speciale, la sanzione diviene quindi pari all'1,67% -> Occorre anche in questo caso rimuovere la violazione quindi presentare una dichiarazione integrativa (C.M. 23.7.98 n. 192/E, § 1.4).**

Ambito applicativo

Si è visto il perimetro oggettivo del ravvedimento speciale (tributi erariali), anche se un esame più approfondito della norma consente di affermare che sono ravvedibili le violazioni che, nel contempo:

1. riguardano le dichiarazioni (bisogna tenere conto di dichiarazioni integrative presentate dal contribuente, *"anche versando eventuali crediti generati e utilizzati se annullati per effetto delle modifiche apportate con la successiva dichiarazione integrativa"* (circ. Agenzia delle Entrate 20/03/2023 n. 6 § 3.2).
2. riguardano tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate (restano escluse pertanto le violazioni gestite da altri enti impositori (es. IMU)

Ambito applicativo (2)

Il ravvedimento speciale è circoscritto alle violazioni riguardanti “*le dichiarazioni*”, senza un riferimento alle dichiarazioni per imposte sui redditi, IVA, IRAP e sostituto d'imposta.

Pertanto:

- sembra che rientrino le violazioni dichiarative inerenti a tributi diversi da quelli elencati come l'imposta sostitutiva sui finanziamenti per la quale, a seguito del DL 193/2016 che ha modificato l'art. 20 del DPR 601/73, vige l'autoliquidazione degli importi e l'obbligo di dichiarazione periodica e ogni altro tributo che sia caratterizzato da una “dichiarazione”
- dovrebbe rientrare nel ravvedimento anche l'infedele dichiarazione modello INTRA-12 (artt. 49 co. 1 e 51 co. 1 del DL 331/93) o INTRA-13 (art. 50 co. 4 del DL 331/93). Trattasi comunque di dichiarazioni riguardanti un tributo periodico, sebbene non debbano essere presentate con cadenza annuale.

Ambito applicativo (3)

La legge contiene però un riferimento al concetto di periodo di imposta, dunque potrebbero essere escluse le violazioni, ancorché riguardanti le dichiarazioni, inerenti a tributi non periodici.

- così, il ravvedimento speciale non sembra essere inerente a comparti impositivi quali l'**imposta di registro** e per le **agevolazioni prima casa**, le violazioni sulla **tassa di concessione governativa** o l'**imposta di bollo**;
- **Dubbi emergono per la dichiarazione di successione infedele, in quanto l'imposta di successione viene liquidata d'ufficio**, dovendo operare ai fini del ravvedimento "ordinario" l'art. 13 co. 3 del DLgs. 472/97 e non è comunque un tributo periodico. Il ravvedimento speciale presuppone l'autoliquidazione, quindi potrebbe ritenersi incompatibile con i tributi soggetti a liquidazione d'ufficio (un discorso simile vale per le infedeltà riguardanti i redditi soggetti a tassazione separata e per la dichiarazione di conguaglio sul c.d. "bollo virtuale" ex art. 15 del DPR 642/72). **Potrebbero rientrare nel ravvedimento speciale, invece, gli omessi versamenti delle imposte collegate alla dichiarazione di successione come le ipocatastali**, soggetti ad autoliquidazione ai sensi dell'art. 33 co. 1-bis del DLgs. 346/90. Rimane però il fatto che si tratta di tributi in cui non ha rilevanza il concetto di periodo di imposta.

RAVVEDIMENTO SPECIALE IN CASO DI VIOLAZIONI IN TEMA DI IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI



NON RIENTRANO NEL RAVVEDIMENTO SPECIALE, LE VIOLAZIONI IN TEMA DI IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI (C.D. "ISI") OVE NON C'È UNA DICHIARAZIONE (RIS. AGENZIA DELLE ENTRATE 19.6.2023 N. 28).

RIMANE COMUNQUE POSSIBILE SANARE LE VIOLAZIONI IN TEMA DI IVA RELATIVE AGLI INTRATTENIMENTI, SOGGETTI AL REGIME DELL'ART. 74 CO. 6 DEL DPR 633/72. LA DICHIARAZIONE IVA DEVE INFATTI ESSERE PRESENTATA PER LE OPERAZIONI DIVERSE DA QUELLE SUGLI INTRATTENIMENTI ED È PACIFICAMENTE UN TRIBUTO PERIODICO.

RISOLUZIONE N. 28



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Piccole e medie imprese

Roma, 19 giugno 2023

OGGETTO: *Tregua fiscale – Chiarimenti in merito all'applicabilità del "ravvedimento speciale" in ipotesi particolari quali le violazioni in tema di imposta sugli intrattenimenti – Articolo 1, commi 174 a 178, della legge 29 dicembre 2022, n. 197*

Imposte sui redditi e IRAP

Fattispecie	Sanzione ordinaria	Sanzione ridotta
Dichiarazione infedele	90%	5%
Dichiarazione infedele (condotte fraudolente)	135%	7,5%
Dichiarazione infedele (evasione massima di 30.000 euro)	60%	3,33% (dubbio)
Redditi prodotti all'estero	120%	6,67%

NOTE

- in caso di condotte fraudolente sembra che la maggiorazione possa essere applicata dal contribuente ove però la violazione sia stata constatata nel PVC (cfr circ. Agenzia delle Entrate n. 11 del 12/05/2022 § 3);
- la riduzione del terzo, prevista dall'art. 1, comma 4 del D.Lgs 471/1997, potrebbe ritenersi non applicabile dal contribuente. In assenza di chiarimenti, è opportuno non considerarla optando per la riduzione al 5%.

Imposte sui redditi e IRAP

Fattispecie	Sanzione ordinaria	Sanzione ridotta
Locazioni immobiliari non dichiarate	240%	13,33%
Locazioni immobiliari dichiarate infedelmente	180%	10%
Errori sull'imputazione a periodo	60%	3,33% (dubbio)
Errori sull'imputazione a periodo senza danno erariale	250 euro	Definizione violazioni formali
Omesso/infedele modello ISA	250 euro	Definizione violazioni formali

NOTE

- l'art. 1 co. 7 del DLgs. 471/97 per le locazioni immobiliari non dichiarate soggette a cedolare secca prevede, anche con dichiarazione presentata, la sanzione da omessa dichiarazione (dal 120% al 240%) raddoppiata;
- l'art. 1 co. 7 del DLgs. 471/97, per le locazioni immobiliari dichiarate infedelmente soggette a cedolare secca prevede la relativa sanzione (dal 90% al 180% delle imposte) raddoppiata;
- errori imputazione periodo -> la riduzione del terzo postula un'attività accertativa, dunque non può essere applicata in sede di ravvedimento. Tuttavia, se la violazione abbia riguardato più annualità e una di esse sia stata oggetto di accertamento con riduzione di un terzo, per le successive può operare nel ravvedimento (ris. Agenzia delle Entrate 23.10.2017 n. 131);
- omesso/infedele modello ISA -> Fattispecie contemplata dall'art. 9-bis co. 16 del DL 50/2017.

IVA (1)

Fattispecie	Sanzione ordinaria	Sanzione ridotta
Dichiarazione infedele	90%	5%
Dichiarazione infedele (condotte fraudolente)	135%	7,5%
Dichiarazione infedele (evasione massima di 30.000 euro)	60%	3,33% (dubbio)
Omessa/tardiva/infedele fatturazione	90% (minimo 500 euro)	5% (minimo 27,78 euro)
Omessa/tardiva/infedele registrazione	90% (minimo 500 euro)	5% (minimo 27,78 euro)
Omessa/tardiva/infedele memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi telematici	90% (minimo 500 euro)	5% (minimo 27,78 euro)
Omessa/tardiva/infedele registrazione per operazioni non imponibili o esenti (con riflesso sulle imposte dirette)	5% del corrispettivo (minimo 500 euro)	0,28% del corrispettivo (minimo 27,78 euro)
Omessa regolarizzazione della fattura ad opera del cessionario	100%	No definizione
Indebita detrazione	90%	5%
Ottenimento di un rimborso non spettante	30%	?
Comunicazione liquidazioni periodiche	500 euro	Definizione violazioni formali (se non ci sono stati riflessi sull'imposta)
Mancata esportazione nei 90 giorni	50%	2,78%
Splafonamento	100%	5,56%

Sembra che la maggiorazione possa essere applicata dal contribuente (circ. Agenzia delle Entrate 12.5.2022 n. 11 § 3, che però analizza il caso in cui la violazione sia già stata constatata nel PVC).

La riduzione del terzo ex art. 5 co. 4-ter del DLgs. 471/97, potrebbe ritenersi non applicabile dal contribuente. In assenza di chiarimenti, è opportuno non considerarla optando per la riduzione al 5%.

Si è riportata la violazione in tema di operazioni non imponibili, esenti o escluse che ha riflesso sulle imposte dirette. In questo caso, tecnicamente si tratta di una violazione prodromica che, circoscrivendo il discorso all'infedeltà, ha riflesso solo sulla dichiarazione dei redditi e non anche sulla dichiarazione IVA. Salvo la violazione abbia ad esempio effetti sul pro rata di detraibilità. Ove non ci sia stato riflesso sulle imposte sui redditi la sanzione è fissa, da 250,00 a 2.000,00 euro e suscettibile di definizione delle violazioni formali (circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2, § 1).

La fattispecie non riguarda la dichiarazione, trattandosi di violazione di cessionario/committente

Tale violazione, disciplinata dall'art. 5 co. 5 del DLgs. 471/97, punisce chi ottiene un rimborso in assenza dei requisiti dell'art. 30 del DPR 633/72. Si potrebbe ritenere, per questa ragione, "riguardante la dichiarazione". Il ravvedimento presupporrebbe la restituzione di quanto percepito indebitamente.

Cfr Circ. Agenzia delle Entrate 27,1,2023 n. 2 § 1

In questo caso si rinvencono tre procedure alternative al fine di regolarizzare la violazione consistenti nell'emissione dell'autofattura, nella correzione in sede di liquidazione periodica e nella richiesta di nota di variazione alla controparte (N.M. 10.3.99 n. 39186, circ. Agenzia delle Entrate 12.6.2002 n. 50, § 24.2, circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2008 n. 12, § 3.7 e circ. Agenzia delle Entrate 12.3.2010 n. 12, § 10.4). Trattasi di violazione riguardante la dichiarazione, originando spesso da errori nella compilazione del quadro VC della dichiarazione IVA. Comunque riguarda la dichiarazione, in quanto si tratta di operazioni fatturate senza IVA dal concedente, che, in assenza di colpa, ha fatto affidamento sulle errate dichiarazioni di intento della controparte.

IVA (2)

Fattispecie	Sanzione ordinaria	Sanzione ridotta
Assenza della dichiarazione di intento	100%	5,56%
Reverse charge		Definizione violazioni formali (se non ci sono stati riflessi sull'imposta)

Le violazioni inerenti al reverse charge, disciplinate dall'art. 6 co. 9-bis ss. del DLgs. 471/97, rientrano nel ravvedimento speciale nella misura in cui ci sia stato un riflesso dichiarativo, ad esempio quando si ravvisa una frode. In ipotesi contraria, potrebbero essere definite ai sensi del precedente co. 166.

RITENUTE FISCALI

Fattispecie	Sanzione ordinaria	Sanzione ridotta
Dichiarazione infedele	90%	5%
Dichiarazione infedele (condotte fraudolente)	135%	7,5%
Dichiarazione infedele (evasione massima di 30.000 euro)	60%	3,33% (applicabilità dubbia)
Omessa indicazione dei percipienti	50 euro per percipiente	Definizione violazioni formali

Sembra che la maggiorazione possa essere applicata dal contribuente (circ. Agenzia delle Entrate 12.5.2022 n. 11, § 3, che però analizza il caso in cui la violazione sia già stata constatata nel PVC).

La riduzione del terzo ex art. 2 co. 2-ter del DLgs. 471/97, potrebbe ritenersi non applicabile dal contribuente. In assenza di chiarimenti, è opportuno non considerarla optando per la riduzione al 5%.

INDEBITE COMPENSAZIONI

Le indebite compensazioni, salvo possano rientrare nella liquidazione automatica della dichiarazione, potrebbero fruire del ravvedimento speciale in quanto la compensazione indebita, inerente al meccanismo di funzionamento del tributo (credito IVA da dichiarazione) o derivante dalla legislazione speciale (credito da indicare nel quadro RU del modello REDDITI) si può ritenere una violazione “*riguardante la dichiarazione*”.

Ciò vale specie se il credito istituito dalla legislazione speciale sia da indicare in dichiarazione a pena di decadenza.

Oltre a ciò, ai sensi dell’art. 17 del DLgs. 241/97 il credito, per poter ritenere legittima la compensazione, deve emergere dalla dichiarazione.

-> **necessità di classificare correttamente la violazione, potendosi trattare, come prevede l’art. 13 co. 4 e 5 del DLgs. 471/97, sia di crediti non spettanti (sanzionati nella misura del 30% (1,67%, con riduzione a 1/18) che di crediti inesistenti (sanzionati dal 100% al 200% (5,56%, con riduzione a 1/18)**

Ravvedimento dichiarazione omessa?

Attenzione quindi in primo luogo alla circostanza per cui
il contribuente **non può ravvedere** la violazione da dichiarazione *omessa*



Ravvedimento dichiarazione omessa?

Da notare infatti che la norma sul ravvedimento ammette (ex art. 13, comma 1, lettera c) del D.Lgs 472/1997) la correzione spontanea solamente per la dichiarazione tardiva – per la quale, pur in mancanza di una norma sanzionatoria ad hoc, il riferimento va alla penalità per l'omissione dichiarativa (fissa 250 euro).

Superati i 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione, quindi, non sarà possibile ravvedersi.

Esclusioni al ravvedimento speciale

Per quanto riguarda, invece, le esclusioni dal ravvedimento speciale viene stabilito che:

Non sono regolarizzabili le violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale (di cui al quadro RW)

Sono ricomprese nella regolarizzazione le violazioni relative:

- ai redditi di fonte estera, così come
- all'IVIE e all'IVAFE,

che non siano rilevabili dai controlli automatizzati, nonostante la violazione dei predetti obblighi di monitoraggio



EFFETTI PENALI

Ravvedimento vs effetti penali (1)

Il ravvedimento operoso (sia ordinario che speciale) può, a seconda di quando avviene e in ragione della tipologia di reato commesso, avere l'effetto penale di circostanza attenuante o addirittura di causa di non punibilità del reato.

In ogni caso, se il pagamento di tutte le somme, anche per ravvedimento, interviene prima del dibattimento penale, c'è una circostanza attenuante ed è ammesso il patteggiamento ai sensi dell'art. 444 c.p.p. Opera infatti l'art. 13-bis co. 1 del DLgs. 74/2000, "fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie".

Ravvedimento vs effetti penali (2)

Ove il contribuente, entro il dibattimento di primo grado, non abbia terminato di pagare le rate in osservanza della legge tributaria, il pagamento ai fini penali può essere postergato nei limiti dell'art. 13 co. 3 del DLgs. 74/2000 (massimo 6 mesi). Tale disposizione opera per il ravvedimento operoso speciale, in cui, a differenza di quanto può dirsi per il ravvedimento ordinario, è previsto il pagamento rateale degli importi.

È importante rammentare che, per fruire della causa di non punibilità o della circostanza attenuante, il PM o il giudice penale potrebbero pretendere il certificato di estinzione del debito dell'art. 22 del DLgs. 74/2000, da richiedere all'Agenzia delle Entrate. Ove essa ritenga il ravvedimento non corretto, potrebbe rifiutarsi di rilasciarlo.

La parte del D.L 34/2023 dedicato alla “tregua fiscale” termina con una disposizione sulla non punibilità dei reati di:

Omesso versamento di ritenute dovute o certificate

Omesso versamento di iva

**Indebita compensazione
(per i soli crediti “non spettanti”)**

In caso di reati di omesso versamento?

I reati di omesso versamento IVA e omesso versamento di ritenute derivano da imposte dichiarate o risultanti dalle certificazioni uniche ma non successivamente versate, **non da infedeli dichiarazioni**.

Sono pertanto fattispecie suscettibili di emergere dalla liquidazione automatica della dichiarazione **e, in quanto tali, escluse dal ravvedimento operoso speciale**.

-> **Per la ragione esposta, possono essere sanate mediante ravvedimento ordinario ai sensi dell'art. 13 del DLgs. 472/97 e, se il pagamento avviene entro l'inizio del dibattimento penale di primo grado, c'è la non punibilità del reato** -> L'art. 13 co. 1 del DLgs. 74/2000 dispone che "i reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso".

In caso di compensazione di crediti «non spettanti»

Il reato di indebita compensazione di crediti non spettanti rientra nella speciale causa di non punibilità prevista dall'art. 23 del DL 34/2023.

Ai fini della non punibilità occorre non solo il pagamento integrale delle rate o della totalità delle somme ma anche il rispetto delle regole che disciplinano la singola definizione. Sono previste le seguenti fasi:

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

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

In caso di compensazione di crediti «inesistenti»

In relazione alla compensazione di crediti inesistenti, spetta la ordinaria circostanza attenuante dell'art. 13-bis del DLgs. 74/2000, ovvero la diminuzione della pena sino alla metà (e l'assenza di sanzioni accessorie) se il contribuente provvede alla estinzione dei debiti tributari prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, a condizione che il pagamento riguardi altresì le sanzioni e gli interessi.

-> L'attenuante è condizione per accedere al patteggiamento ex art. 444 c.p.p.

In caso di reati dichiarativi (1)

L'art. 13 co. 2 del DLgs. 74/2000 dispone che *“i reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali”*.

Il pagamento deve essere spontaneo **senza che sia stato preceduto da attività di accertamento, indagini o richieste di informazioni inviate al contribuente, sia di natura penale che tributaria.**

Ne consegue che il ravvedimento eseguito dopo un questionario, un invito a comparire o un accesso non è sufficiente per la causa di non punibilità, potendo comunque valere ai fini della circostanza attenuante.

In caso di reati dichiarativi (2)

Norma	Reato	Effetto del ravvedimento
Art. 2 del DLgs. 74/2000	Dichiarazione fraudolenta	Causa di non punibilità
Art. 3 del DLgs. 74/2000	Dichiarazione fraudolenta (altri artifici)	Causa di non punibilità
Art. 4 del DLgs. 74/2000	Dichiarazione infedele	Causa di non punibilità
Art. 5 del DLgs. 74/2000	Omessa dichiarazione	Non ravvedibile ex L. 197/2022
Art. 10-bis del DLgs. 74/2000	Omesso versamento ritenute	Non ravvedibile ex L. 197/2022
Art. 10-ter del DLgs. 74/2000	Omesso versamento IVA	Non ravvedibile ex L. 197/2022
Art. 10-quater co. 1 del DLgs. 74/2000	Indebita compensazione di crediti esistenti	Causa di non punibilità (se ravvedibile ex L. 197/2022)
Art. 10-quater co. 2 del DLgs. 74/2000	Indebita compensazione di crediti inesistenti	Attenuante

LETTERE DI COMPLIANCE VS RAVVEDIMENTO SPECIALE: SVILUPPO DI UN CASO PRATICO



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone fisiche,
Lavoratori Autonomi ed Enti non
Commerciali

Periodo d'imposta: 2019
Codice Fiscale: FRNXXXXXXXXL219M
Id. comunicazione: XXXXXXXXXXXXXXXX
Codice atto 06969051504

Roma, 27-04-2023

XXXXX XXXXX
CORSO FRANCIA XXX XX X
10143 TORINO TO



Dichiarazione infedele: come utilizzare operativamente l'istituto del ravvedimento operoso speciale?

Ipotizziamo il caso di un professionista che ha omesso di indicare nel modello REDDITIPF 2020 redditi di lavoro autonomo, relativi al periodo d'imposta 2019, per 5.353,00 euro.

Riceve nel 2020, tramite PEC, una comunicazione per la promozione dell'adempimento spontaneo (ai sensi dell'art. 1 co. 634 - 636 della L. 190/2014) che evidenzia l'omessa dichiarazione della somma in esame.

Il professionista decide di regolarizzare la violazione presentando una dichiarazione integrativa, avvalendosi del ravvedimento operoso c.d. "speciale" (di cui all'art. 1 co. 174 - 178 della L. 197/2022).

Predisposizione della dichiarazione integrativa

La dichiarazione integrativa deve essere presentata con le stesse forme contemplate per quella originaria (cfr. art. 3 del DPR 322/98).

Dal momento che, nel caso di specie, non sono stati dichiarati redditi di lavoro autonomo relativi al 2019, occorrerà adoperare il modello REDDITI PF 2020 (approvato con il provv. Agenzia delle Entrate 31.1.2020 n. 27759).

In tale modello, devono essere oggetto di correzione:

1.il frontespizio;

2.il quadro RE.

Inoltre, posto che l'integrazione concerne un reddito di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni, occorre correggere anche il quadro H del modello ISA 2020.

Compilazione del frontespizio

Nella sezione del frontespizio “Tipo di dichiarazione”, **nella casella “Dichiarazione integrativa” bisogna indicare 2**, posto che la regolarizzazione interviene in seguito alla ricezione di una comunicazione per l’adempimento spontaneo.

TIPO DI DICHIARAZIONE	Quadro RW	Quadro VO	Quadro AC	ISA	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)	Dichiarazione integrativa errori contabili	Eventi eccezionali
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	2	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Compilazione del quadro RE

Nel rigo RE2 occorre indicare, oltre ai redditi di lavoro autonomo già indicati nell'originario modello REDDITI 2020 (pari, per ipotesi, a 61.500,00 euro), anche i compensi oggetto di regolarizzazione (pari, nel nostro caso, a 5.353,00), per un totale di 66.853,00 euro

Determinazione
del reddito

RE2 Compensi derivanti dall'attività professionale o artistica

Compensi convenzionali ONG

1 ,00 2 66 . 853 ,00

Compilazione del modello ISA 2020

Oltre che nel quadro RE del modello REDDITI 2020, il dato relativo ai compensi deve essere corretto anche nel quadro H del modello ISA 2020

H02 Compensi derivanti dall'attività professionale o artistica	66.853,00
---	-----------

A questo punto, per perfezionare il ravvedimento c.d. “speciale”, il modello REDDITI PF 2020 integrativo dovrà essere controllato, autenticato e inviato telematicamente entro il 30.9.2023 (per effetto della proroga ex art. 19 del DL 34/2023). Nel caso di specie, si ipotizza che l'invio avvenga il 31.5.2023.

Calcolo delle maggiori imposte dovute

Tenuto conto del maggior reddito di lavoro autonomo che emerge per effetto della regolarizzazione, nei quadri RN e RV occorre procedere alla rideterminazione, rispettivamente:

- dell'IRPEF dovuta per il 2019;
- delle addizionali regionale e comunale IRPEF dovute per lo stesso anno.



*Si ricorda che, se – come nel caso di specie – il contribuente ravvede la violazione di dichiarazione infedele ex art. 1 del DLgs. 471/97, **non deve, nel contempo, sanare anche l'insufficiente versamento degli acconti che derivano, “a cascata”, dalla violazione dichiarativa (circ. Agenzia delle Entrate 12.10.2016 n. 42).***

Calcolo delle maggiori imposte dovute A TITOLO DI SALDO (I)

Imposta	Importo originario (A)	Importo rideterminato (B)	Maggiori imposte dovute (A) – (B)
Saldo IRPEF 2019	2.058 (a credito)	163	2.221
Addizionale regionale IRPEF 2019	1.525	1.703	178
Saldo addizionale comunale IRPEF 2019	333	376	43

Calcolo delle sanzioni

REGOLARIZZAZIONE DEL MODELLO REDDITI 2020 PF INFEDELE

Nel caso di specie, si applica la sanzione prevista per la dichiarazione infedele, che va dal 90% al 180% della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato (art. 1 del DLgs. 471/97). Dal momento che ci si avvale del ravvedimento operoso c.d. “speciale”, la sanzione è ridotta a 1/18 del minimo ed è, quindi, pari al 5% ($90\% \times 1/18$).



Imposta	Maggiore importo (A)	Aliquota sanzione (B)	Sanzione dovuta (A) × (B)
Saldo IRPEF 2019	2.221	5%	111,05
Addizionale regionale IRPEF 2019	178	5%	8,90
Saldo addizionale comunale IRPEF 2019	43	5%	2,15

Calcolo delle sanzioni

REGOLARIZZAZIONE DEL MODELLO ISA 2020

Ai fini prudenziali, appare opportuno “ravvedere” anche il modello ISA 2020 “infedele”, avvalendosi, in questo caso, del regime sanzionatorio ordinario (*ex art. 9-bis* co. 16 del DL 50/2017).

Pertanto, la sanzione è quella prevista dall’art. 8 co. 1 del DLgs. 471/97 (da 250,00 a 2.000,00 euro), ridotta a 1/6 del minimo *ex art. 13* co. 1 lett. *b-ter*) del DLgs. 472/97 ($1/6 \times 250,00$ euro = **41,67 euro**).

Calcolo degli interessi

Oltre al pagamento delle sanzioni ridotte e dell'imposta anche per il perfezionamento del ravvedimento speciale occorre versare gli interessi al tasso legale (art. 1 co. 174 della L. 197/2022), i quali:

1. maturano giorno per giorno;
2. si applicano all'importo dovuto a titolo di imposta, escluse le sanzioni (art. 2 co. 3 del D.Lgs 472/1997)
3. In caso di variazione del tasso legale, il calcolo degli interessi deve essere effettuato *pro rata temporis*, sulla scorta dei tassi in vigore nei singoli periodi

Nel caso in esame occorrerà tenere in considerazione di quanto sintetizzato nella tabella di seguito riportata per completezza espositiva:

Tasso legale	Decorrenza	Norma
0,05%	1.1.2020 - 31.12.2020	DM 12.12.2019
0,01%	1.1.2021 - 31.12.2021	DM 11.12.2020
1,25%	1.1.2022 - 31.12.2022	DM 13.12.2021
5%	Dall'1.1.2023	DM 13.12.2022

Calcolo degli interessi (I)

Nella tabella che segue, vengono riportati gli interessi dovuti per anno e tributo:

Imposta	Interessi				
	2020	2021	2022	2023	Totale
Saldo IRPEF 2019	0,50	0,22	27,76	45,94	74,42
Addizionale regionale IRPEF 2019	0,04	0,02	2,23	3,68	5,96
Saldo addizionale comunale IRPEF 2019	0,01	0,00	0,54	0,89	1,44

Compilazione del modello F24

In sede di compilazione del modello F24, bisogna utilizzare:

- per le imposte, i consueti codici tributo da autoliquidazione;
- per le sanzioni, i codici tributo istituiti dalla ris. Agenzia delle Entrate 14.2.2023 n. 6;
- per gli interessi, i consueti codici tributo da autoliquidazione.

ATTENZIONE!

Nella compilazione del modello F24, all'interno della sezione "Erario", occorre riportare altresì il codice atto indicato, in grassetto, nella prima pagina della comunicazione di invito alla compliance.



Direzione Centrale Persone fisiche,
Lavoratori Autonomi ed Enti non
Commerciali

Periodo d'imposta: 2019
Codice Fiscale: FRNXXXXXXXXL219M
Id. comunicazione: XXXXXXXXXXXXX
Codice atto 06969051504

Roma, 27-04-2023

XXXXX XXXXX
CORSO FRANCIA XXX XX X
10143 TORINO TO

Compilazione del modello F24 (I)

SEZIONE ERARIO									
		codice tributo	rateazione/regione/ prov./mesa rif.	anno di affermazione	importi a debito versati	importi a credito compensati			
IMPOSTE DIRETTE - IVA		4001	0101	2019	2.221,00				
RITENUTE ALLA FONTE		TF45	0101	2019	111,05				
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI		1989		2019	74,42				
		8911		2019	41,67				
codice ufficio		codice atto						SALDO (A-B)	
0 6 9 1 6 9 0 1 5 1 5 0 4				TOTALE	A	2.448,14	B	2.448,14	

SEZIONE REGIONI									
		codice tributo	rateazione/ mese rif.	anno di affermazione	importi a debito versati	importi a credito compensati			
1 3		3801	0101	2019	178,00				
1 3		TF51	0101	2019	8,90				
1 3		1994		2019	5,96				
				TOTALE	E	192,86	F	192,86	

SEZIONE IMU E ALTRI TRIBUTI LOCALI									
		codice tributo	rateazione/ mese rif.	anno di affermazione	importi a debito versati	importi a credito compensati			
L 2 1 9		3844	0101	2019	43,00				
L 2 1 9		TF52	0101	2019	2,15				
L 2 1 9		1998		2019	1,44				
datazione				TOTALE	G	46,59	H	46,59	

FIRMA					SALDO FINALE	
					EURO + 2.687,59	

ESTREMI DEL VERSAMENTO (DA COMPILARE A CURA DI BANCA/POSTE/AGENTE DELLA RISCOSSIONE)									
DATA			CODICE BANCA/POSTE/AGENTE DELLA RISCOSSIONE		Pagamento effettuato con assegno				
giorno	mese	anno	AZIENDA	CAB/SPORTSIB	n.ro	<input type="checkbox"/> bancario/postale		<input type="checkbox"/> circolare/vaglia postale	
3	10	2023							
					tratto / emesso su		cod. ABI		CAB

ADESIONE AI PVC

Modello per l'adesione ai PVC

È stato recentemente reso disponibile – pur in mancanza di un apposito provvedimento – sul sito dell'Agenzia delle Entrate, in una specifica sezione, il modulo di istanza per richiedere di aderire ai processi verbali di constatazione (PVC), come disposto dal Decreto Legislativo in materia di accertamento tributario e concordato preventivo biennale.

Modello per l'adesione ai PVC

A partire dal 02/05/2024 è possibile compilare il modello in questione, sulla base della norma che permette ai contribuenti di aderire per intero – così come accadeva in passato – ai rilievi contenuti nei verbali di constatazione, in questo caso emessi entro il 30/04/2024, riguardanti i seguenti tributi:

imposte sui redditi
IRAP
IVA
ritenute
imposte sostitutive
imposta di registro e imposta sulle successioni e donazioni
imposte ipocatastali
crediti d'imposta oggetto di recupero

Modello per l'adesione ai PVC

In tal modo si può beneficiare della riduzione delle sanzioni a **1/6** del minimo edittale (non invece a 1/3 del minimo come accade con gli accertamenti con adesione), con possibilità di:

- applicazione del cumulo giuridico – anche se limitatamente alla singola imposta e al singolo anno – nonché
- efficacia della definizione sui contributi INPS relativi alle Gestioni Artigiani e Commercianti così come alla Gestione separata, con i contributi che andranno dunque versati sul maggior reddito accertato in base al PVC definito.

Modello per l'adesione ai PVC

Il modello per l'adesione, che deve avvenire entro 30 giorni dall'emissione/consegna del PVC, è sufficientemente semplice da compilare, a partire dai dati anagrafici del richiedente e dalla specificazione circa il fatto che si tratti:

- del titolare o, eventualmente,
- del rappresentante legale,

della ditta o società interessata dalla definizione, per poi indicare l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente per la pratica e (ovviamente) il numero del PVC di interesse e i relativi riferimenti – data di consegna al contribuente, organo che lo ha redatto, periodi d'imposta a cui fa capo eccetera.

Modello per l'adesione ai PVC



COMUNICAZIONE DI ADESIONE AI PROCESSI VERBALI DI CONSTATAZIONE Articolo 5-quater del D.Lgs 19 giugno 1997, n. 218

Con questo modello il sottoscritto:

Cognome e Nome: _____

Comune (o Stato estero) di nascita: _____ Provincia (Sigla) _____

Data di nascita _____ Codice fiscale: _____

Comune di residenza: _____ Provincia (Sigla) _____

Frazione, via e numero civico: _____ CAP: _____

Indirizzo PEC: _____

in qualità di titolare legale rappresentante altro (specificare) _____

della ditta/società _____

con sede in via _____ città _____

prov. _____ codice fiscale/partita Iva _____

(sezione da compilare se rilevante per il caso specifico)

Modello per l'adesione ai PVC

Va poi indicata la richiesta di aderire **“senza condizioni”** oppure condizionando la medesima istanza alla rimozione di **“errori manifesti”** per i motivi da indicare appositamente nel modello

CHIEDE

All'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate di _____

(Direzione Regionale/Direzione Provinciale/COP)

All'organo verificatore che ha redatto il processo verbale di constatazione:

ai sensi e per gli effetti dell'articolo 5-quater del D.Lgs 19 giugno 1997, n. 218, di aderire al processo verbale di constatazione:

- senza condizioni
- condizionandola alla rimozione di errori manifesti per i seguenti motivi:

Modello per l'adesione ai PVC

Va poi riportata poi la scelta di versare in *un'unica soluzione* o a *rate*, così come l'intenzione di avvalersi dello scomputo delle perdite fiscali (con modello IPEA/IPEC).

Si ricorda infatti che gli importi che scaturiscono dalla procedura possono essere pagati:

- in 8 rate trimestrali, oppure
- in 16 rate qualora essi superino l'importo di 50.000 euro;

mentre se l'adesione riguarda il recupero dei crediti di imposta il pagamento non potrà che avvenire in unica soluzione, peraltro senza la possibilità di compensazione c.d. "orizzontale", come specificato dal modello che riporta la necessità di manifestare la volontà per il pagamento in unica soluzione.

Modello per l'adesione ai PVC

Chiede inoltre di effettuare il versamento degli importi che si renderanno dovuti in conseguenza dell'adesione in (*):

unica soluzione / rateale numero rate

Dichiaro altresì che intendo avvalermi dello scomputo delle perdite tramite presentazione dell'istanza telematica IPEA/IPEC (selezionare IPEA o IPEC con riferimento al caso concreto)

(*) N.B.: Qualora l'adesione riguardi violazioni inerenti crediti di imposta e agevolativi indebitamente utilizzati in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs n. 241/1997, non è possibile avvalersi della rateazione; in tal caso, con riferimento alle modalità di versamento sopra indicate, va selezionato necessariamente il *check* unica soluzione.

Modello per l'adesione ai PVC

Dati del processo verbale di constatazione:

Cognome e nome/denominazione o ragione sociale: _____

Codice fiscale : _____, Partita Iva: _____

Organo che ha redatto il processo verbale di constatazione:

Data di consegna del processo verbale: ____/____/____

Periodi di imposta interessati: ____/____/____/____/____/____/____/____/____

DATA

FIRMA

Modello per l'adesione ai PVC

Si possono infine notare alcune ulteriori informazioni nell'apposita sezione del sito in cui è possibile reperire il modello in esame, laddove viene indicato che:

1)	occorre aderire in relazione a <u>tutte le violazioni definibili e a tutti i periodi di imposta oggetto del verbale</u> di riferimento, non potendo scegliere di definirne solo alcuni (c.d. "cherry picking")
2)	il perfezionamento dell'adesione coincide con la notifica del relativo atto, in quanto è irrilevante il momento del pagamento – per forza di cose successivo. Su questo si fa presente che la domanda in esame può essere consegnata: <ul style="list-style-type: none">◆ direttamente,◆ tramite posta, o◆ mediante PEC
3)	la prima rata o le somme complessivamente dovute vanno comunque pagate nei 20 giorni successivi alla notifica dell'atto di definizione
4)	per le <i>società di persone</i> è prevista una procedura particolare, che richiama quella che era stata indicata nel provvedimento del 03.08.2009 per una precedente versione della definizione dei PVC

RIFORMA STATUTO DEL CONTRIBUENTE

Contraddittorio generalizzato

Introdotta l'**obbligo di contraddittorio** per tutti gli atti amministrativi autonomamente impugnabili – superando così l'attuale disciplina di cui all'art. 5-ter del D.Lgs 218/1997.

Tutti gli atti dovranno infatti essere preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo.

CANCELLED

Contraddittorio generalizzato

Fanno invece eccezione dalla novità in questione gli atti:

- *automatizzati e sostanzialmente automatizzati,*
- *di liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni,*

che sono stati individuati con decreto del MEF del 24/04/2024 (lasciando invariata la relativa disciplina), così come i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.

Contraddittorio generalizzato

Per tutte queste fattispecie – al di là dell'improvvida nomenclatura – va valorizzata la ratio per cui non è previsto il contraddittorio con riguardo alle diverse ipotesi in cui il confronto Fisco-contribuente non fornirebbe alcuna utilità pratica ai fini delle pretese.



Motivazione rafforzata

L'atto adottato all'esito del contraddittorio:

- deve tenere conto delle osservazioni del contribuente,
- è **motivato** con riferimento a quelle che si ritiene di non dover accogliere.

Contraddittorio generalizzato

Gli *aspetti procedurali* fanno capo al fatto che:

- a) il contribuente ha diritto di ottenere copia dello “schema di atto” potenzialmente lesivo, con
 - termine non inferiore di 60 giorni per poter fornire controdeduzioni e/o chiedere copia degli atti del fascicolo,
 - impossibilità per l’Amministrazione di emettere l’atto definitivo prima del decorso di tale termine (eventualmente prorogabile di non più di 30 giorni)
- b) possibile proroga dei termini di accertamento se tra questi ultimi e il termine per il contraddittorio vi sono meno di 120 giorni (dilazione quindi dello stesso numero di giorni) – replicando di fatto la disciplina di cui all’attuale art. 5, comma 3-bis del D.Lgs 218/1997 per gli inviti a comparire.

Abrogazione termine 60 gg per osservazioni al PVC

Vista l'introduzione del contraddittorio generalizzato viene eliminata la nota previsione di cui all'art. 12, comma 7 dello Statuto, che dà 60 giorni di tempo al contribuente per fornire le proprie osservazioni e richieste a seguito dell'emissione di un PVC, dal momento che la norma in questione (più che) assorbe quella abrogata.

Nullità e annullabilità degli atti

Si è visto del possibile annullamento degli atti non preceduti dal contraddittorio: in generale si è intervenuto anche sul regime di validità di ciò che promana dall'autorità fiscale.

Introducendo – per la prima volta in materia fiscale – regole chiare circa la differenza tra gli atti nulli e quelli annullabili.

Nullità e annullabilità degli atti

In particolare risultano annullabili gli atti dell'Amministrazione finanziaria impugnabili se ricorrono violazione di legge, incluse le norme:

- sulla competenza,
- sul procedimento,
- sulla partecipazione del contribuente (contraddittorio),
- sulla validità stessa degli atti.



Annullabilità degli atti

Viene poi specificato che i motivi di annullabilità e di infondatezza dell'atto sono dedotti, a pena di decadenza, con il ricorso introduttivo del giudizio dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado, mentre non sono rilevabili d'ufficio.

Irregolarità degli atti

Vi è poi una specifica casistica, in un certo senso residuale, che funge in ogni caso da tutela del Fisco per i relativi atti: per talune circostanze di erroneità ha infatti luogo la mera irregolarità, che non costituisce vizio di annullabilità.



Irregolarità degli atti

Nello specifico si tratta della mancata o erronea indicazione, nell'atto amministrativo, dei dati che fanno capo a:

- a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni sull'atto notificato/comunicato e sul responsabile del procedimento,
- b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame (anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;
- c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere.

Nullità degli atti

Sono invece nulli gli atti dell'Amministrazione finanziaria se:

- viziati per difetto assoluto di attribuzione,
- adottati in violazione o elusione di giudicato,
- affetti da altri vizi di nullità qualificati espressamente come tali da disposizioni entrate in vigore successivamente al D.Lgs 219/2023.



Nullità degli atti

Si tratta della più grave casistica di patologia, in quanto simili vizi possono essere eccepiti in sede amministrativa o giudiziaria, sono rilevabili d'ufficio (in ogni stato e grado del giudizio) e danno diritto alla restituzione di quanto versato – fatta salva ovviamente la prescrizione del credito.

Irregolarità procedurali

A beneficio dei contribuenti vi è invece la norma secondo cui non sono utilizzabili ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo gli elementi di prova acquisiti oltre i termini previsti per gli accessi e verifiche (art. 12, comma 5 dello Statuto), o comunque in violazione di legge.

Motivazione degli atti

Altra modifica riguarda l'obbligo di motivazione per l'Amministrazione finanziaria, che risulta circoscritto ai suddetti atti autonomamente impugnabili.

Occorre che tali atti rechino:

- i presupposti,
- i mezzi di prova,
- le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione.

Motivazione degli atti

Inoltre, laddove la motivazione indichi altri atti cui si fa riferimento nella motivazione, non previamente portati a conoscenza del destinatario – caso molto frequente nella prassi operativa – non vi è l'obbligo di allegarli qualora l'atto che li richiama ne riproduca il contenuto essenziale e la motivazione indichi espressamente le ragioni per le quali i dati e gli elementi contenuti nell'atto richiamato si ritengono sussistenti e fondati.

Motivazione degli atti

È comunque vietata ogni successiva modifica dei fatti e dei mezzi di prova a fondamento dell'atto, così come la loro integrazione o sostituzione, se non attraverso l'adozione di un ulteriore atto (se ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze).

Atti della riscossione

Gli atti della riscossione che costituiscono il primo atto con cui viene comunicata una pretesa – per tributi, interessi, sanzioni o accessori – devono indicare, con riguardo agli interessi:

- la tipologia,
- la norma tributaria di riferimento,
- il criterio di determinazione,
- l'imposta in relazione alla quale sono stati calcolati,
- la data di decorrenza e i tassi applicati per il tempo considerato.

Atti della riscossione

L'obiettivo è quello di evitare contestazioni (che sfociano nei conseguenti giudizi) facenti capo a simili elementi, come suggerito da parte della giurisprudenza di legittimità – cfr. Cassazione SS.UU. n. 11722 del 04/05/2010 e SS.UU. n. 22281 del 14/07/2022 – nell'ottica di una migliore collaborazione con il contribuente.

Divieto di «ne bis in idem»

Il principio del “*ne bis in idem*” ottiene espresso riconoscimento, specificamente a livello procedurale (non invece relativamente ai rapporti tra la disciplina fiscale e quella penale).

Vi è infatti lo specifico diritto per il contribuente, salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente – e ferma l'emendabilità di vizi formali e procedurali – di vedere l'Amministrazione finanziaria esercitare l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta.

Divieto di «ne bis in idem»

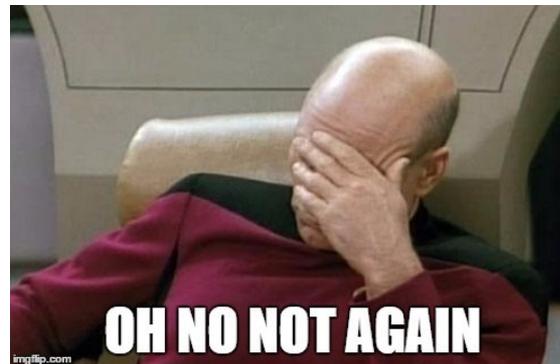
Lo scopo è quello di tutelare il contribuente rispetto ai principi di legittimo affidamento e di certezza del diritto (anche) in ambito fiscale.

Però però però: la relazione al Decreto in esame chiarisce che restano ferme le esclusioni previste dalle disposizioni vigenti per ...



Accertamenti parziali: errare è umano, perseverare ...

Gli accertamenti parziali, sia in tema di imposte sui redditi che di IVA (artt. 41-bis e 43, comma 3 del D.P.R. 600/1973 e arti. 57, comma 4 del D.P.R. 633/1972), sebbene con “con riferimento agli elementi nuovi”.



Forme di autotutela

Grandi novità riguardano poi l'esercizio dell'autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria, con due nuovi articoli (10-quater e 10-quinquies) dello Statuto che ne dettano la disciplina.

Viene in primo luogo stabilito un vero e proprio dovere per l'Amministrazione finanziaria di porre in essere l'autotutela obbligatoria, con annullamento (in tutto o in parte) di atti di imposizione o rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte e anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, nei casi di manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione.

Autotutela obbligatoria

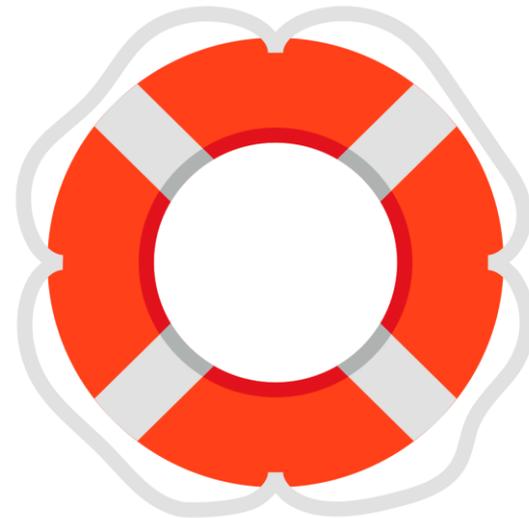
Si tratta nello specifico di:

- a) errore di persona;
- b) errore di calcolo;
- c) errore sull'individuazione del tributo;
- d) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'amministrazione finanziaria;
- e) errore sul presupposto d'imposta;
- f) mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti;
- g) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza.

Autotutela obbligatoria

L'autotutela in forma obbligatoria non va invece esperita in caso di sentenza passata in giudicato favorevole all'amministrazione finanziaria e qualora sia decorso un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione.

Norma in realtà a salvaguardia del Fisco ma che – se letta al contrario – ammette espressamente la possibilità per il contribuente di vedersi tutelato anche nei casi in cui abbia omissso l'impugnazione di atti gravemente illegittimi



Impugnazione diniego di autotutela obbligatoria

Anche perché il Decreto di riforma del contenzioso ha ora esplicitamente ammesso che il contribuente possa sempre impugnare il diniego di autotutela obbligatoria (sia in caso di rifiuto espresso che tacito, ex art. 19, comma 1, lettera g-bis) del D.Lgs 546/1992) – diversamente dall'autotutela facoltativa, per cui è possibile opporsi solamente al rifiuto esplicito (art. 19, comma 1, lettera g-ter) del D.Lgs 546/1992).

Autotutela obbligatoria

Quindi non più facoltà (discrezionale – si veda in proposito Cassazione n. 18992 del 16/07/2019) da parte dei funzionari di annullare gli atti bensì, nelle casistiche viste in precedenza, un vero e proprio vincolo in tal senso (come caldeggiato dalla Corte Costituzionale con sentenza n. 181 del 13/07/2017).

Autotutela facoltativa

Diversamente, l'autotutela facoltativa ha luogo nei casi diversi da quelli visti in precedenza, laddove l'autorità fiscale può comunque procedere all'annullamento (sempre in tutto o in parte) di atti di imposizione o alla rinuncia all'imposizione:

- senza necessità dell'istanza di parte,
- anche in pendenza di giudizio,
- in caso di atti definitivi,

in presenza di una illegittimità o dell'infondatezza dell'atto o dell'imposizione.

Autotutela facoltativa

Tra le casistiche incluse in simile forma di autotutela rientrano, come riportato nella relazione illustrativa al D.Lgs 219/2023, la doppia imposizione, la mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti, la mancanza di documentazione successivamente sanata (entro i termini di decadenza) e la sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi che siano stati precedentemente negati.

Documenti di prassi e consultazione semplificata

Vi sono poi norme che specificano che l'Amministrazione fornisce supporto ai contribuenti nell'interpretazione e nell'applicazione delle disposizioni tributarie con circolari, consulenze giuridiche, risposte a interpello e con il nuovo istituto della consultazione semplificata.

Consultazione semplificata

In questo modo viene data la possibilità a:

- persone fisiche,
- società di persone che adottano la contabilità semplificata,

di accedere gratuitamente, avvalendosi dei servizi telematici che verranno appositamente predisposti – anche tramite gli intermediari delegati – ad una banca dati che contiene i documenti di prassi e gli atti interpretativi.

Consultazione semplificata

La banca dati consente l'individuazione della soluzione al quesito interpretativo o applicativo esposto dal contribuente e, qualora la risposta al quesito non sia individuata univocamente, il contribuente viene informato del fatto che può presentare istanza di interpello.

La consultazione semplificata è infatti condizione di ammissibilità ai fini della presentazione di istanze di interpello.



Consultazione semplificata

Diversamente, in caso di risposta non sono irrogate sanzioni né vengono richiesti interessi moratori al contribuente che si sia conformato a tali indicazioni contenute negli atti amministrativi (art. 10, comma 2 dello Statuto).

Quanto detto, evidentemente, esclusivamente nei confronti del contribuente che ha proceduto con la consultazione.

Novità interpelli

La disciplina degli interpelli viene rinnovata, con solo alcune variazioni sostanziali rispetto a quanto previsto in precedenza, tra cui:

- l'unificazione del termine per la risposta da parte dell'Agenzia (90 giorni),
- la sospensione dello stesso termine nel mese di agosto e qualora serva un parere preventivo ad altra amministrazione (che se non fornito porta comunque alla risposta da parte di AE entro i successivi 60 giorni),
- l'esplicita previsione sulla non impugnabilità delle risposte fornite alle istanze.

Novità interpelli

Anche se – come ormai noto – la novità più rilevante in proposito è quella per cui la presentazione delle istanze è in ogni caso subordinata al versamento di un contributo, la cui misura e le cui modalità di versamento saranno stabilite da un decreto del MEF (in funzione della tipologia di contribuente, del suo volume di affari o di ricavi e della particolare rilevanza e complessità della questione oggetto di istanza).



Risposte a interpelli negli anni

ANNO	NUMERO
2018	(166)*
2019	538
2020	643
2021	897
2022	597
2023	487

Grazie per l'attenzione!



Nota di copyright: le slide sono di esclusiva titolarità dell'autore, che le mette a disposizione in base alla licenza Creative Commons "Attribuzione - Non commerciale - Non opere derivate 3.0 Italia" ([CC BY-NC-ND 3.0 IT](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/it/))