

SANATORIE FISCALI : LO STATO DELL'ARTE



di Duilio Liburdi



Avvisi bonari

- 1. Risoluzione n. 7/2023 : confermata la possibilità che le somme dovute in base alla liquidazione periodica IVA possono rientrare nell'ambito della definizione agevolata con sanzioni al 3 per cento**
- 2. Circolare n. 1 /2023**
 - Possibilità di avvalersi della definizione agevolata in relazione a tutte quelle comunicazioni di irregolarità relative ai periodi di imposta in corso al 31 dicembre 2019, 31 dicembre 2020 e 31 dicembre 2021 che sono state ricevute nel mese di dicembre 2022 (quindi con scadenza delle somme dovute a gennaio 2023) ovvero che verranno recapitati successivamente**
 - Analoga possibilità per gli avvisi bonari in corso di rateazione alla data del 1 gennaio 2023 indipendentemente dal periodo di imposta interessato dalla comunicazione**

Avvisi bonari

3. Viene modificato l'articolo 3 bis del dlgs 462 del 1997 e si afferma che i piani di rateazione sono in 20 rate indipendentemente dall'importo dovuto

4. La modifica normativa vale anche per le comunicazioni ex art. 36 ter e, comunque, come norma a regime indipendentemente dal periodo di imposta contestato con la comunicazione di irregolarità. Viene dunque superata la distinzione tra piano di rateazione in otto rate trimestrali per debiti sino a 5 mila euro e 20 rate trimestrali per debiti di importo superiore a 5 mila euro

Avvisi bonari

- 5. Restano ferme le disposizioni contenute nell'articolo 15 ter del DPR n. 602 del 1972 sia in termini di decadenza che come riammissione in termini che come disposizione a regime rispetto alle nuove previsioni di legge. Viene prorogato il termine per la notifica delle cartelle esattoriali nei casi di decadenza dalle nuove disposizioni**
- 6. Operatività della nuova disposizione in relazione alle precedenti comunicazioni di irregolarità e funzionalità ADE (foglio di calcolo excel)**
- 7. Problema della decadenza intervenuta medio tempore: in questo caso non si rientra in nessuna altra ipotesi prevista dalla L. n. 197/2022**

Sanatoria irregolarità formali

1. Provvedimento ADE 30 gennaio 2023

- Conferma che la regolarizzazione riguarda le violazioni che non rilevano sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo ma che possono arrecare pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo da parte dell'Agenzia delle entrate
- Sulla scorta di tale passaggio del Provvedimento si evince che tutta una serie di violazioni potrebbero rientrare nella fattispecie in esame quali quelle della errata compilazione di alcuni quadri della dichiarazione ma che, anche a fronte dell'errore commesso, non hanno inciso sugli aspetti sostanziali che sono appunto determinazione della base imponibile, dell'imposta e sulla liquidazione del tributo

Sanatoria irregolarità formali

- Si pensi, ad esempio, agli errori di compilazione del quadro RQ, del prospetto delle riserve, potenzialmente anche del quadro RS
- Il Provvedimento afferma, inoltre, che la rimozione dell'errore non va effettuata quando non sia possibile o necessaria avendo riguardo ai profili della violazione formale. In tal senso viene formulato l'esempio dell'errata applicazione dell'inversione contabile ai sensi dei commi 9 bis 1 e 9 bis 2 dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997 (casi nei quali l'imposta è stata comunque assolta in modo non corretto)
- Non rientrano nell'ambito di applicazione delle disposizioni di legge le violazioni alle fattispecie di natura «internazionale» quali la mancata compilazione del quadro RW nonché l'IVIE e/o l'IVAFE. Ma un errore, ad esempio, sul codice stato estero o sul codice investimento a fronte di assenza di violazioni sostanziali potrebbero rientrare. Il caso del delegato

Sanatoria irregolarità formali

- **Cir. n. 2/2023 Agenzia delle entrate**

Non viene mai considerata violazione formale quella fattispecie correlata ad un inadempimento che genera una agevolazione ovvero che può essere sanato mediante l'istituto della remissione in bonis. Nel documento di prassi si parla, ad esempio, della tardiva comunicazione all'ENEA ma il principio vale anche per l'esercizio delle opzioni per i regimi di tassazione alternativi (ad esempio consolidato o trasparenza fiscale)

Ravvedimento speciale

Chiarimenti della circolare n. 2/2023

- **Conferma del fatto che la dichiarazione validamente presentata (entro i 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario) costituisce fonte di innesco potenziale per il ravvedimento speciale**
- **Sono sanabili con il pagamento della sanzione ridotta ad un diciottesimo del minimo di legge, anche le violazioni di natura sostanziale prodromiche rispetto alla dichiarazione. Principio importante soprattutto con riferimento alle violazioni che sono commesse nel mondo dell'IVA (ad esempio su fatturazioni ed indebita detrazione)**

Ravvedimento speciale

- La norma afferma che non è possibile l'emersione delle attività finanziarie o patrimoniali non indicate nel quadro RW
- Conseguenze possibili :
 - a) Ravvedimento ordinario per il quadro RW e ravvedimento speciale per i redditi correlati o non correlati alle predette attività nonché per IVIE ed IVAFE
 - b) Ravvedimento ordinario per il quadro RW e ravvedimento speciale per i redditi non correlati alle stesse attività
 - c) Ravvedimento ordinario per RW ed IVIE e/o IVAFE e ravvedimento speciale per i redditi correlati o non correlati

Da un punto di vista letterale la norma vieta l'emersione e possibile lettura ampliata della stessa (analogamente alla sanatoria delle violazioni formali) precluderebbe il ravvedimento speciale ad IVIE e/o IVAFE : va ricordato che con riferimento a detti tributi non vi è incremento di un terzo della sanzione base

Ravvedimento speciale

- **Le violazioni ex art. 36 ter dpr n. 600/73 sono sanabili unicamente con questa modalità : costa meno del 36 bis (1,67%). Di fatto la ricezione di una richiesta di documenti o di una lettera di compliance consentono il ravvedimento speciale**
- **in relazione alle cause ostative, non lo sono né gli inviti al contraddittorio ex art. 5 ter del dlgs n. 218/1997 e nemmeno i PVC. 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 spontanea per poi demandare alla fase di adesione il confronto con i restanti rilievi non definiti spontaneamente**
- **Ovviamente opera la proroga dei termini di accertamento in relazione alle fattispecie che sono state trattate con il ravvedimento speciale**

Ravvedimento speciale

- **e' possibile versare le somme dovute in base al ravvedimento speciale utilizzando la compensazione ed utilizzando gli appositi codici tributo istituiti con la risoluzione n. 6/2023**
- **in caso di versamento rateizzato, non è possibile accedere alle disposizioni di cui all'art. 15 ter del DPR n. 602/1973 e, dunque, si decade di fatto istantaneamente dalla possibilità di pagamento rateizzato. La norma fa però esclusivo riferimento a questo e non alla decadenza nel merito rispetto ad esempio, al fatto che le sanzioni rimangono dovute nella misura di un diciottesimo del minimo previsto dalla legge**

Ravvedimento speciale

- È stato chiarito che, a differenza di quanto sembrava emergere dal testo letterale della norma, non sono definibili con il ravvedimento speciale le violazioni (astrattamente) definibili con la definizione agevolata delle comunicazioni di irregolarità. Non viene dunque illustrato un concetto di causa ostativa ma di violazione contestabile ai sensi degli artt. 36 bis e/o 54 bis;
- Posto che il testo della legge non dice questo le ipotesi possono essere:
 - a) Percorro comunque il ravvedimento speciale con il rischio di disconoscimento (probabilmente solo parziale)
 - b) Attendo l'avviso bonario

Ci sono delle situazioni nelle quali l'imposta non viene liquidata con la comunicazione di irregolarità ma viene iscritta direttamente a ruolo (ad esempio rate di imposte sostitutive su rivalutazione)

Definizione atti del procedimento di accertamento

Circolare n. 2/2023 e Provvedimento del 30 gennaio 2023

La norma fissa alcuni principi :

c. 179 : fa riferimento ai PVC consegnati entro il 31 marzo 2023 nonché alle adesioni relative ad avvisi di accertamento e di rettifica e di liquidazione non impugnati ed impugnabili alla data del 1 gennaio 2023 nonché per quelli notificati successivamente e sino al 31 marzo 2023. Le medesime disposizioni valgono per gli inviti al contraddittorio ex art. 5 ter del D.Lgs. n. 218/1997

Quindi, viene individuato in questo comma un «catalogo» di atti che sono definibili ottenendo la riduzione della sanzione ad un diciottesimo del minimo

Definizione atti del procedimento di accertamento

Il caso più controverso è quello del PVC

- 1) Notifica PVC entro il 31 marzo 2023. Viene formulata una richiesta ai sensi dell'art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 218/1997. In questo caso, a prescindere da quando potrebbe essere chiusa l'adesione, si ritiene ammissibile la possibilità di rientrare nelle disposizioni agevolative.**
- 2) Naturalmente, una notifica dell'avviso di accertamento entro il 31 marzo 2023 sposterebbe l'adesione nell'ambito della tregua fiscale sull'avviso di accertamento**
- 3) Se rispetto al PVC nulla viene fatto da parte del contribuente, la notifica di un avviso di accertamento successiva alla data del 31 marzo 2023 potrebbe vanificare le norme in materia di tregua fiscale**

Definizione atti del procedimento di accertamento

- **La circolare n. 2/2023 precisa che la condizione necessaria per accedere alla riduzione delle sanzioni mediante l'adesione agevolata è quella del mancato perfezionamento (perché in itinere) alla data del 1 gennaio 2023 di una procedura di adesione (e si ritiene anche di acquiescenza). In sostanza :**
 - a) **Se entro il 31 dicembre 2022 sono state versate le somme dovute da un accordo di adesione (20 giorni dall'accordo) nessuna riduzione delle sanzioni successive appare essere possibile**
 - b) **Se, a termine «aperto» ho versato le somme derivanti dal pagamento della prima rata (anche con la misura delle sanzioni ad un terzo) sembrerebbe scattare il diritto alla riduzione delle sanzioni sulle rate successive (mediante riproporzionamento)**

Norma che sembra incoerente con la remissione in bonis da istituti deflattivi (che «premia» i mancati pagamenti delle rate scadute all'1.1.2023)

Definizione atti del procedimento di accertamento

Il provvedimento del 30 gennaio 2023 ammette che la definizione ed il pagamento delle somme dovute in accertamento con adesione possa essere effettuato anche mediante compensazione.

In questo caso, però, le sanzioni tornano ad essere pari ad un terzo del minimo ed il piano di rateazione segue le regole ordinarie previste dall'art. 8 del D.Lgs. n. 218/1997

Le norme sulla tregua fiscale costituiscono dunque una opzione e non, dunque una regola ordinaria.

Definizione atti del procedimento di accertamento

Acquiescenza

a) Atti impositivi

Possibile accesso alle norme sulla tregua fiscale nel caso in cui l'avviso di accertamento sia stato preceduto, eventualmente, da un invito non concluso positivamente in adesione ma comunque notificato entro il 31 marzo 2023

Nel caso in cui, invece, l'istanza di adesione sia stata formulata a seguito della notifica dell'avviso di accertamento, non è possibile sullo stesso effettuare l'acquiescenza

Definizione atti del procedimento di accertamento

Acquiescenza

b) Atti di recupero crediti

In relazione a questi atti non è prevista la possibilità di effettuare adesione.

Si accetta, dunque, la pretesa dell'ufficio e la natura della contestazione (ad esempio contestazione su credito inesistente invece che credito non spettante). Possibile ripercussione su fattispecie relative a periodi di imposta differenti e non ancora contestati

Remissione in bonis

- 1. E' consentito il pagamento delle sole imposte delle rate scadute alla data del 1 gennaio 2023, successive alla prima, ove non pagate in relazione ad accordi di adesione, acquiescenza, reclamo ovvero conciliazione giudiziale (ipotesi particolare perché l'accordo di conciliazione si chiude con la sottoscrizione e non con il pagamento)**
- 2. Non è necessario essere decaduti dalla rateazione (cioè al 1 gennaio 2023 poteva esistere ancora la possibilità di attivare l'art. 15 ter del DPR n. 602/1973) ma è necessario che non sia stata notificata la cartella di pagamento o l'intimazione. Quindi la decadenza non deve essere «conclamata»**
- 3. Si rientra in rateazione da piano ordinario a condizione che entro il 31 marzo 2023 si paghino le imposte dovute in base alle rate scadute ma non interessi e sanzioni. E' consentito il pagamento rateale**

Remissione in bonis

Precisazioni della circolare n. 2/2023

- **La definizione si perfeziona solo con il pagamento dell'intera somma dovuta anche in caso di opzione per il versamento rateizzato**
- **La cartella o l'intimazione di pagamento non devono essere stati notificati prima del versamento integrale**

E' quindi una procedura sub judice in base alla quale è del tutto evidente che convenga effettuare il pagamento delle rate in unica soluzione. Secondo l'interpretazione dell'Agenzia delle entrate, infatti, non vi sarebbe una effettiva remissione in bonis sino al pagamento integrale con la conseguenza che la decadenza potrebbe essere comunque contestata

Liti pendenti e contenzioso

- **Approvato il modello per la domanda di definizione nonché i codici tributo**
- **Di fatto, è la sanatoria con un tempo più ampio a disposizione (30 giugno 2023)**
- **Questo periodo è utilizzabile per comprendere se, in relazione ai procedimenti pendenti alla data del 1 gennaio 2023, sia opportuno richiedere, ad esempio, una conciliazione agevolata ovvero, in caso di pendenza dinanzi alla Corte di Cassazione, la rinuncia agevolata al ricorso**
- **Criterio «economico»**

Liti pendenti e contenzioso

- **Pendente in CGT 1° grado : 100% dell'imposta**
- **Costituzione in giudizio : 90%**
- **Decisione favorevole CGT 1° grado : 40%**
- **Decisione favorevole CGT 2° grado : 15%**
- **Pendenza in Cassazione con due pronunce favorevoli : 5%**
- **Decisioni sfavorevoli : 100% imposta**
- **Procedimento solo sanzioni : 40%**
- **Procedimento solo sanzioni con pronuncia favorevole : 15%**
- **Decisioni favorevoli /sfavorevoli : si determina secondo le diverse percentuali previste nei casi specifici (ad esempio 100 % sulla parte dove ho perso e 40/15 sulla parte dove ho vinto).**

Devo comunque assumere la parte ancora in contestazione tenendo conto, ad esempio, del giudicato interno

Liti pendenti e contenzioso

Nella valutazione di convenienza generale si deve tenere conto che:

- **Possono essere tolte dalle somme dovute, tutte le somme versate medio tempore a prescindere dal fatto che il versamento abbia riguardato solo le imposte ovvero le sanzioni o gli interessi**
- **Questo parametro è fondamentale nel caso in cui vi sia stato affidamento all'agente della riscossione entro il 30 giugno 2022 e, in astratto, potrei accedere anche alla procedura di rottamazione che prevede l'eliminazione di sanzioni ed interessi ma lo scomputo delle sole somme versate a titolo di imposta**
- **Va ricordato che nei procedimenti «alternativi» alla mera definizione delle liti pendenti, gli atti che possono essere oggetto di conciliazione sono solo gli atti impositivi (e non riscossivi)**
- **La controparte deve essere sempre l'agenzia delle entrate**
- **Il tema controverso della costituzione in giudizio anticipata**

Rottamazione

- **Ad oggi è disponibile la possibilità di richiedere il prospetto informativo delle somme dovute ai fini della rottamazione**
- **Nel prospetto non sono però comprese :**
 - a) **Le eventuali somme dovute per le procedure esecutive ove intraprese e che comunque restano dovute**
 - b) **Le somme derivanti da precedenti rottamazioni che sono in corso e per le quali si è in regola con i pagamenti.**

Questo vuol dire che solo al momento della domanda ed alla conseguente liquidazione delle somme dovute potrò avere un quadro reale ed effettivo del quantum dovuto

Rottamazione

Al momento di presentazione della domanda debbo rinunciare ai giudizi in corso in relazione alle somme che sono state oggetto di affidamento.

Il principio è pienamente valido e dunque pienamente alternativo alla chiusura delle liti pendenti se le somme affidate all'agente della riscossione sono corrispondenti all'intero debito. Ad esempio:

- **Sentenza sfavorevole di 2° grado con conseguente affidamento dell'intero importo di imposte, interessi e sanzioni**
- **Sto pagando le rate all'agente della riscossione**
- **Se opto per le liti pendenti tolgo dall'imposta dovuta quanto ho pagato complessivamente (e non solo l'imposta). Quindi potrei aver già coperto il debito integralmente, circostanza che potrebbe non essersi verificata nel caso in cui si scelga la rottamazione**

Rottamazione

Comunicato stampa dell’Agenzia della riscossione ammette la possibilità (analoga al passato) di presentare più domande in relazione ai diversi carichi e quindi vi è la possibilità di definire «parzialmente» le complessive somme dovute

Relazione con i piani di rateazione in corso:

- a) Dalla presentazione della domanda sono sospesi**
- b) Alla data del 31 luglio 2023 sono automaticamente revocati**

Ma come operano questi principi in caso di rottamazione parziale o definizione con le liti pendenti di una parte del carico affidato ?

Contatti

- Duilio Liburdi e-mail: dliburdi@hpttax.it
- Massimiliano Sironi e-mail msironi@hpttax.it