



RELEVANT
BUSINESS MATTERS

L. n. 197 del 29-12-2022

LEGGE DI BILANCIO PER IL 2023: LE DIVERSE POSSIBILITÀ DI DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE VIOLAZIONI TRIBUTARIE

A CURA DI

LUIGI MELLONI
ELIANA RIZZI

INDICE

Introduzione	
1. Definizione agevolata delle violazioni contestate con gli Avvisi Bonari	3
2. Ravvedimento operoso speciale	3
3. Definizione agevolata degli avvisi di accertamento e liquidazione e degli avvisi di accertamento con adesione.....	4
4. Definizione agevolata delle controversie attribuite alla giurisdizione tributaria	5
5. Estinzione dei carichi affidati all’Agenzia entrate Riscossione tra il 1/1/2000 e il 30/6/2022	7
6. Violazioni formali	7
7. Altre disposizioni.....	8
Contatti.....	9

Introduzione

La Legge di Bilancio per il 2023 (di seguito “Legge di Bilancio” pubblicata in Gazzetta Ufficiale il 29/12/2022 ed in vigore dall’1/1/2023) ha introdotto diverse **possibilità di definire in maniera agevolata le violazioni tributarie.**

In estrema sintesi, la Legge di Bilancio prevede la riduzione delle sanzioni e possibili rateazioni nei seguenti casi:

- Avvisi Bonari (ovvero quei casi in cui dai controlli automatizzati delle dichiarazioni emergono delle possibili irregolarità o incongruenze);
- regolarizzazione spontanea (c.d. Ravvedimento Operoso), ovvero casi in cui ancora non vi sia un atto formale di accertamento da parte dell’amministrazione,
- adesione agli Avvisi di Accertamento e procedure di Accertamento con adesione (ovvero casi in cui vi sia già una formale constatazione di comportamenti potenzialmente illeciti o una formale contestazione degli stessi);
- controversie in essere con giudizi in corso presso le Corti di Giustizia di Primo e Secondo grado (ex Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali) nonché dinnanzi alla Corte di Cassazione.

Vi illustriamo di seguito i principali ambiti su cui è intervenuta la Legge di Bilancio.

1. Definizione agevolata delle violazioni contestate con gli Avvisi Bonari¹

È prevista la possibilità di definire le irregolarità relative alle dichiarazioni per i periodi di imposta in corso al 31/12/2019, 31/12/2020 e 31/12/2021, che siano comunicate mediante Avvisi Bonari con il pagamento delle somme dovute secondo i predetti avvisi e **la riduzione delle sanzioni al 3%**.

La riduzione delle sanzioni risulta particolarmente interessante in quanto la sanzione ordinariamente applicabile ai casi di omesso o tardivo pagamento (ordinariamente contestati mediante gli Avvisi Bonari) è pari al 30%, che in caso di acquiescenza era ordinariamente possibile definire con la riduzione al 10%.

La norma in esame riguarda gli Avvisi Bonari già ricevuti alla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio (a condizione che non siano già stati oggetto di definizione e che non siano trascorsi più di 30 giorni dalla data della loro notifica) e gli avvisi notificati successivamente alla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio, anche in questo caso procedendo alla definizione agevolata entro il termine per l'acquiescenza.

È altresì possibile la definizione agevolata (ovvero la riduzione delle sanzioni al 3%) per gli Avvisi Bonari (riferiti ai periodi sopra individuati), notificati in precedenza per i quali sia in corso il pagamento rateale. In questo caso si procede alla rideterminazione dell'importo complessivo delle sanzioni dovute e si scomputano i pagamenti già effettuati a titolo di sanzione, ripartendo l'eventuale somma residua sulle rate ancora dovute (che risulteranno pertanto corrispondentemente ridotte). Non si fa in ogni caso luogo al rimborso delle somme già versate.

2. Ravvedimento operoso speciale²

Per tutte le violazioni tributarie **commesse sino al 31/12/2021** è prevista la possibilità di ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso, **beneficiando della riduzione delle sanzioni ad 1/18** a prescindere dal periodo di tempo intercorso tra il momento in cui la violazione/omissione è stata posta in essere e la sua regolarizzazione.

L'agevolazione è particolarmente vantaggiosa in quanto il ravvedimento operoso "normale", in casi analoghi a quelli contemplati dalla Legge di Bilancio, consentirebbe la riduzione delle sanzioni da 1/5 a 1/7. La norma prevede pertanto un significativo abbattimento delle sanzioni.

Per accedere a questo tipo di definizione occorre (1) **rimuovere l'irregolarità** e (2) **procedere al pagamento** di imposte, interessi (al tasso legale) e sanzioni (nella misura ridotta) **entro il 31 marzo 2023**.

¹ Art. 1, commi 153-165 della Legge di Bilancio avente ad oggetto la definizione degli avvisi di cui agli articoli 36-bis del DPR 600/73 e 54-bis del DPR 633/1972

² Articolo 1, commi da 174 a 178 della Legge di Bilancio

È inoltre possibile rateizzare il pagamento di quanto dovuto a seguito del “Ravvedimento Speciale” **in 8 rate trimestrali, la prima delle quali va versata entro il 31/3/2023**. Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 2% annuo. In caso di mancato anche di una sola rata, si decade dal beneficio della rateazione.

Il ravvedimento speciale in questione è in ogni caso escluso:

- per le ipotesi di dichiarazioni omesse;
- per quelle violazioni che siano già state oggetto di contestazioni in avvisi di accertamento o liquidazione così come in avvisi bonari (art. 36bis e 36ter del DPR 600/1973), nonché
- per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero.

3. Definizione agevolata degli avvisi di accertamento e liquidazione e degli avvisi di accertamento con adesione³.

È prevista la possibilità di definire, **con la riduzione delle sanzioni ad 1/18 del minimo di legge**:

- gli **avvisi di accertamento con adesione**, relativi a processi verbali di constatazione (PVC) consegnati entro il 31/3/2023, nonché quelli relativi ad avvisi di accertamento e avvisi di rettifica e liquidazione notificati entro il 31/3/2023 o in data antecedente, purché non impugnati ed ancora impugnabili alla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio (1/1/2023);
- gli avvisi di accertamento con adesione attivati dall'Agenzia delle entrate in assenza di PVC, ai sensi dell'art. 5ter del D. Lgs 218/1997;
- gli **avvisi di accertamento** e gli **avvisi di rettifica e liquidazione** non impugnati ed ancora impugnabili alla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio, nonché quelli notificati sino alla data del 31/3/2023;
- gli **atti di recupero** non impugnati ed ancora impugnabili alla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio, nonché quelli notificati sino alla data del 31/3/2023⁴.

La definizione agevolata in questione è limitata ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.

Le somme dovute vanno versate entro il termine per proporre ricorso e possono essere versate anche mediante pagamento rateale, **fino a 20 rate trimestrali di pari importo**, da pagarsi entro l'ultimo giorno di ogni trimestre successivo al pagamento della prima rata. Le rate successive alla prima sono maggiorate degli interessi al tasso legale.

³ Articolo 1, commi da 179 a 184 della Legge di Bilancio

⁴ Nel caso di specie, secondo quanto previsto dalla norma, le sanzioni ridotte sono quelle irrogate concretamente e non quelle nella misura minima prevista dalla legge.

Sono esclusi dalla definizione gli atti emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria (c.d. Voluntary Disclosure ovvero aventi ad oggetto contestazioni di attività estere o redditi esteri).

4. Definizione agevolata delle controversie attribuite alla giurisdizione tributaria.⁵

È prevista la possibilità di definire in via agevolata le controversie pendenti, in ogni stato e grado del giudizio, anche di fronte alla Corte di Cassazione, con il pagamento dell'importo pari al valore della controversia, consistente, ai sensi dell'art. 12, comma 2, del D. lgs. 546/1992 nell'imposta dovuta secondo l'atto impugnato o, in caso di controversia avente ad oggetto le sole sanzioni, nell'importo delle sanzioni irrogate.

Si sottolinea che l'adesione consente la definizione mediante il pagamento delle sole imposte oggetto del giudizio azzerando le sanzioni e gli interessi.

Solo nel caso di controversie che abbiano ad oggetto "solo" sanzioni, l'adesione implica il pagamento delle sanzioni in misura ridotta.

Sono inoltre previste delle riduzioni a seconda dello stato del contenzioso e dell'esito dei precedenti gradi di giudizio.

In caso di ricorso pendente iscritto in primo grado di giudizio, la definizione è possibile con il pagamento del 90% del valore della controversia.

In caso di soccombenza dell'Agenzia delle entrate (o delle dogane e monopoli) la definizione avviene mediante il pagamento:

- del 40% dell'imposta, in caso di sentenza favorevole al contribuente nel primo grado di giudizio;
- del 15% dell'imposta, nel caso di sentenza di appello favorevole al contribuente;
- del 5% dell'imposta per le cause pendenti in Cassazione per le quali vi siano sentenze favorevoli al contribuente in entrambi i gradi di merito.

In caso di soccombenza/esito favorevole parziale, la definizione avviene mediante il pagamento dell'intero importo oggetto di conferma e degli importi annullati secondo le percentuali sopra indicate.

Per le cause aventi ad oggetto le sole sanzioni, la definizione può avvenire con il pagamento:

- del 15% della sanzione, in caso di soccombenza della competente Agenzia fiscale nell'ultima (o unica) pronuncia depositata alla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio;
- del 40% delle sanzioni, in tutti gli altri casi.

⁵ Art. 1, commi 186 - 207 della Legge di Bilancio.

La definizione agevolata si perfeziona con la presentazione di apposita domanda ed il pagamento delle somme dovute entro il 30/6/2023.

Per importi superiori a 1.000 euro **è possibile effettuare il pagamento in un massimo di 20 rate trimestrali** di pari importo. La presentazione della domanda ed il versamento della prima rata entro il 30/6/2023 consentono il perfezionamento della definizione agevolata. Il mancato pagamento anche di una sola rata entro la scadenza della rata successiva comporta la decadenza dal beneficio della rateazione.

La domanda va comunque presentata anche in assenza di importi da versare e sarà oggetto di verifica del rispetto dei requisiti formali e sostanziali prescritti dalla normativa in questione. Un eventuale provvedimento di diniego sarà notificato entro il 30/6/2024.

Dalle somme dovute sono scomputate quelle versate in pendenza di giudizio. Tuttavia, eventuali somme versate in eccesso rispetto a quelle dovute per la definizione agevolata non sono rimborsabili. Il pagamento delle somme dovute non può essere effettuato mediante compensazione.

Le cause pendenti oggetto di definizione sono sospese solo su espressa richiesta del contribuente sino al 10/7/2023, data entro la quale il contribuente deve produrre, dinanzi al giudice di fronte al quale la causa è pendente, copia della domanda presentata e dei versamenti effettuali (pagamento integrale o della prima rata). Successivamente il processo viene dichiarato estinto.

Nei processi pendenti suscettibili di definizione agevolata, sono sospesi per nove mesi i termini di impugnazione, anche incidentale, i termini di riassunzione e di presentazione del controricorso in Cassazione.

La disposizione in commento non opera per le controversie aventi ad oggetto tributi amministrati dagli enti territoriali. La definizione agevolata è possibile solo a condizione che l'ente interessato provveda a deliberare esplicitamente l'applicabilità delle disposizioni sopra sinteticamente riassunte alle controversie in cui lo stesso è parte.

In alternativa alla definizione introdotta con la Legge di Bilancio è possibile concludere un accordo conciliativo con riduzione delle sanzioni ad 1/18, nonché, per le cause pendenti in Cassazione, un accordo transattivo con il pagamento delle somme dovute secondo l'atto impugnato (con le sanzioni ridotte ad 1/18) e rinuncia del contribuente al ricorso principale o incidentale.

5. Estinzione dei carichi affidati all’Agenzia entrate Riscossione tra il 1/1/2000 e il 30/6/2022⁶.

È prevista la possibilità di estinguere i carichi affidati agli Agenti della riscossione dal 1/1/2000 al 30/6/2022, senza corrispondere interessi, sanzioni e somme dovute a titolo di aggio, **con il solo versamento delle somme dovute a titolo di capitale** e delle spese di notifica in unica soluzione entro il 31/7/2023 o in un numero massimo di 18 rate trimestrali, le cui prime due di importo pari, ciascuna, al 10% del totale dovuto

La disposizione in esame fornisce la possibilità di definire tutte quelle pendenze con l’Agente della riscossione che non siano oggetto di giudizio, anche molto risalenti nel tempo, senza peraltro porre (secondo quanto si legge dal testo della disposizione stessa) limiti di sorta rispetto all’entità degli importi definibili né allo stato dei pagamenti relativi ai carichi definibili. Sembrerebbe, in altri termini, che la definizione possa interessare tutti i carichi pregressi, anche quelli interessati da pagamenti rateali ancora in atto.

In proposito rinviamo a successivi chiarimenti, che potremo fornire solo in seguito a quelli che ci aspettiamo saranno emanati dalle competenti autorità.

6. Violazioni formali⁷

In aggiunta alle disposizioni di cui sopra, la Legge di Bilancio riconosce la possibilità di regolarizzare, mediante il pagamento di 200 euro per ciascun periodo d’imposta (ancora accertabile) e mediante la rimozione (ove possibile) delle irregolarità od omissioni, tutte le **“violazioni formali”**, che non rilevano sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi (IRPEF ed IRES), dell’IVA e dell’IRAP, né sul pagamento dei tributi predetti, commesse fino al 31/10/2022.

Il pagamento deve essere effettuato in due rate di pari importo rispettivamente entro il 31.3.2023 ed il 31.3.2024.

Per le violazioni formali commesse sino al 31/10/2022 oggetto di un PVC, il termine per l’irrogazione delle relative sanzioni è prorogato di due anni.

Sono esclusi dalla regolarizzazione gli atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni emessi nell’ambito della procedura di collaborazione volontaria e le violazioni connesse all’emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato.

⁶ Articolo 1, commi 231 e 232 della Legge di Bilancio.

⁷ Articolo 1, commi da 166 a 173, della Legge di Bilancio

La disposizione in esame ricorda molto la sanatoria per le violazioni formali prevista dall'art. 9 del DL 119/2018 per la quale l'Agenzia delle entrate aveva emanato una Circolare (la n. 11/E/2019), nella quale era chiarito, tra l'altro, che:

- tutti i contribuenti, a prescindere dall'attività svolta, dal regime contabile adottato e dalla natura giuridica, potevano ricorrere alla predetta regolarizzazione;
- per violazioni formali regolarizzabili si intendono le inosservanze di formalità ed adempimenti suscettibili di ostacolare l'attività di controllo, anche solo in via potenziale ed aveva fornito un elenco esemplificativo.

Anche nel caso in esame (come già era capitato nel 2018) le modalità di attuazione sono demandate ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate di prossima emanazione. Maggiori dettagli saranno pertanto forniti non appena saranno specificate le modalità di applicazione della disposizione in commento.

7. Altre disposizioni.

Infine, in aggiunta alle disposizioni di cui sopra, la Legge di Bilancio prevede:

- la possibilità di regolarizzare l'omesso o carente versamento delle rate successive alla prima già concordate in forza di precedenti atti di adesione o acquiescenza ad avvisi di accertamento (a condizione che per le predette somme non sia già stata notificata cartella di pagamento o atto di intimazione)⁸
- lo stralcio automatico dei ruoli di importo residuo fino a 1.000 euro (comprensivo di capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni⁹) affidati agli agenti della riscossione dall'1/1/2000 al 31/12/2015¹⁰.

Lo Studio è a disposizione per l'analisi di casi specifici e ogni approfondimento sulla normativa in esame.

⁸ Articolo 1, commi 219 - 221

⁹ Fanno eccezione i ruoli relativi a sanzioni per violazioni del Codice della Strada.

¹⁰ Articolo 1, commi 222 - 230 della Legge di Bilancio.

CONTATTI



LUIGI MELLONI

LUIGI.MELLONI@RLVT.IT



ELIANA RIZZI

ELIANA.RIZZI@RLVT.IT



RELEVANT
BUSINESS MATTERS

RLVT - ASSOCIAZIONE PROFESSIONALE

VIA AMEDEO AVOGADRO, 12/A - 10121 TORINO - ITALIA T. +39 011 55 67 222 - INFO@RLVT.IT