



Milano, 23 gennaio 2023

CIRCOLARE N° 3/2023

Oggetto: Principali novità fiscali 2023: Legge 29 dicembre 2022, numero 197.

Premessa

Proseguendo nell'analizzare le novità fiscali contenute nella legge di bilancio 2023 in vigore dall'1.1.2023, nella presente circolare informativa saranno riepilogate le principali misure in materia di definizioni fiscale

1. Ravvedimento operoso speciale

Il ravvedimento speciale consente al contribuente di rimuovere alcune violazioni commesse nell'applicazione della legge fiscale. Questa sanatoria è però circoscritta a determinate casistiche.

Essa si differenzia dall'ordinario ravvedimento operoso ex art. 13 del DLgs. 472/97 per la circostanza che le **sanzioni sono ridotte a 1/18 del minimo** e per la possibilità di versamento rateale.

Nel ravvedimento speciale rientrano le violazioni riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e a periodi d'imposta precedenti. 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.

Non possono dunque essere sanate le omesse dichiarazioni dei redditi, IVA e IRAP e del sostituto di imposta e le dichiarazioni presentate con ritardo superiore ai 90 giorni, considerate omesse dall'art. 2 co. 7 del DPR 322/98.



La regolarizzazione non può essere esperita dai contribuenti per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato. È dunque chiaro che non possono essere regolarizzate le violazioni disciplinate dall'art. 5 del DL 167/90 in tema di monitoraggio fiscale, in breve l'omessa e/o infedele compilazione del quadro RW.

Ai fini del perfezionamento del ravvedimento speciale è necessario che il versamento di quanto dovuto avvenga entro il 31.3.2023. Le modalità di pagamento saranno definite con provvedimento direttoriale. I codici tributo saranno istituiti con risoluzione. Occorre, sempre entro il 31.3.2023, rimuovere l'inadempimento quindi, ad esempio, presentare la dichiarazione integrativa. Gli importi possono essere dilazionati in un massimo di 8 rate trimestrali di pari importo. La prima rata va pagata entro il 31.3.2023.

Le rate vanno pagate il 30 giugno, il 30 settembre, il 20 dicembre e il 31 marzo di ciascun anno.

Gli importi relativi alle rate successive alla prima sono maggiorati degli interessi al tasso del 2% annuo.

2. Sanatoria degli errori formali

L'art. 1 co. 166 ss. della L. 197/2022 prevede una sanatoria degli errori formali commessi sino al 31.10.2022.

Il perfezionamento si ha con il versamento degli importi, pari a 200 euro per tutte le violazioni commesse in ciascun periodo d'imposta, da eseguirsi eventualmente in due rate di pari importo entro il 31.3.2023 e il 31.3.2024. Oltre a ciò, è necessario rimuovere l'irregolarità o l'omissione.

Dalla regolarizzazione sono escluse le violazioni contenute in atti di contestazione o di irrogazione delle sanzioni divenuti definitivi (per mancata impugnazione o per formazione del giudicato) alla data di entrata in vigore della legge (1.1.2023).

Le modalità di attuazione della norma saranno dettate da un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

Non possono essere definite:

- l'omessa o infedele dichiarazione dei redditi, IVA o del sostituto d'imposta, e lo stesso dicasi per la dichiarazione infedele ex artt. 1, 2 e 5 del DLgs. 471/97;
- le violazioni sulla fatturazione e sulla registrazione di operazioni imponibili ai fini IVA ex art. 6 del DLgs. 471/97;
- le violazioni da tardivo oppure omesso versamento di tributi, o sull'indebita compensazione ex art. 13 del DLgs. 471/97.

Non dovrebbe essere messa in discussione la sanabilità di tutte le violazioni rientranti nell'art. 8 del DLgs. 471/97, relativo alle violazioni dichiarative che non hanno riflesso sull'imposta, punite con la pena fissa da 250 a 2.000 euro.

Del pari, dovrebbero rientrare le sanzioni connesse ad obblighi comunicativi anche da assolvere all'interno della dichiarazione, si pensi alla comunicazione delle minusvalenze *ex art. 11 co. 4-bis* del DLgs. 471/97, ai costi *black list ex art. 8 co. 3-bis* del DLgs. 471/97, agli interpelli *ex art. 11 co. 7-ter* del DLgs. 471/97 e così via. Lo stesso può dirsi per le violazioni dichiarative diverse dall'art. 8 del DLgs. 471/97 che non hanno riflessi sostanziali, come la dichiarazione tardiva imputabile all'intermediario abilitato *ex art. 7-bis* del DLgs. 241/97.

In uguale misura, dovrebbero essere sanabili le violazioni inerenti ai vari obblighi comunicativi previsti dalla legge tributaria, come la comunicazione delle liquidazioni IVA *ex art. 11 co. 2-ter* del DLgs. 471/97, le comunicazioni degli operatori finanziari *ex art. 10* del DLgs. 471/97 e le dichiarazioni di inizio, variazione e fine attività ai fini IVA *ex art. 5 co. 6* del DLgs. 471/97.

Non rientrano nella definizione delle violazioni formali le irregolarità o gli inadempimenti soggetti a remissione *in bonis* di cui all'art. 2 co. 1 del DL 16/20.

3. Rottamazione dei ruoli

L'articolo 1, commi 231-252, L. 197/2022 ripropone la rottamazione dei carichi derivanti da ruoli, accertamenti esecutivi e avvisi di addebito consegnati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022. La modulistica utile alla presentazione delle istanze di rottamazione dei ruoli sarà pubblicata sul sito web dell'Agenzia delle entrate-Riscossione entro il 21 gennaio 2023. Il testo normativo fa riferimento alla data di affidamento del carico, per identificare l'ambito oggettivo delle cartelle "rottamabili", non rileva la data di notifica ma la data (antecedente in alcuni casi anche di qualche mese) di consegna del ruolo all'agente della riscossione.

La domanda di rottamazione andrà presentata inderogabilmente entro il 30 aprile 2023 utilizzando la modulistica che sarà resa disponibile dall'Agenzia delle entrate-Riscossione sul proprio sito web entro il 21 gennaio 2023. Entro il 30 giugno 2023 l'Agenzia delle entrate-Riscossione comunicherà al debitore l'ammontare complessivo delle somme da pagare.

I contribuenti beneficeranno:

- dello sgravio delle sanzioni amministrative;
- dello sgravio degli interessi compresi nei carichi;
- dello sgravio degli interessi di mora;
- dello sgravio dei compensi di riscossione, laddove presenti.

Il carico potrà essere dilazionato in 18 rate scadenti:

- le prime due, per un importo pari, ciascuna, al 10% delle somme dovute, il 31.7.2023 e il 30.11.2023;
- le altre, il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre di ogni anno.

È anche possibile pagare in unica soluzione entro il 31.7.2023.

La rottamazione è fruibile:

- dai debitori che non hanno presentato domanda per le precedenti rottamazioni;
- dai debitori che hanno aderito alle rottamazioni di cui all'art. 6 del DL 193/2016 o all'art. 3 del DL 119/2018 e sono decaduti per non aver pagato le rate;
- dai debitori che hanno fruito del c.d. "saldo e stralcio" degli omessi versamenti ex L. 145/2018 e sono decaduti per non aver pagato le rate.

Questi debitori accedono alle condizioni dell'art. 1 co. 231 della L. 197/2022 che spesso sono più convenienti.

Il debitore può decidere quali carichi definire. Quindi, se una cartella di pagamento riscuote ruoli INPS e dell'Agenzia delle Entrate, è possibile sanare i soli ruoli INPS. I singoli accertamenti esecutivi e avvisi di addebito devono essere definiti per intero.

La presenza di un contenzioso non osta alla rottamazione, ma è necessario che nella domanda ci si impegni a rinunciare ai giudizi in corso, o a non presentare impugnazione avverso la sentenza. Su istanza di parte, i processi sono sospesi sino al definitivo perfezionamento della rottamazione (circostanza che avviene producendo in giudizio i bollettini di pagamento delle rate). Nel caso in cui il giudizio sia sospeso ma la rottamazione non si perfezioni (si pensi al mancato pagamento degli importi), la parte che vi ha interesse deve presentare istanza di revoca della sospensione e di riattivazione del processo. Le spese del giudizio sono compensate.

Alcune fattispecie non sono incluse nella rottamazione:

- risorse proprie tradizionali dell'UE (dazi e diritti doganali);
- IVA riscossa all'importazione;
- somme dovute a seguito di recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili con la normativa dell'Unione europea;
- crediti derivanti da pronunce della Corte dei Conti;
- multe, ammende e sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna;
- sanzioni amministrative per violazioni del Codice della strada.

Per queste ultime violazioni (e per le altre tipologie di violazioni che non siano tributarie o contributive), la norma precisa che la rottamazione è possibile limitatamente agli interessi, quindi le sanzioni rimangono dovute (vengono meno, però, anche le maggiorazioni previste dall'art. 27 co. 6 della L. 689/81).

I ruoli delle Casse di previdenza private di cui al D.Lgs. 509/94 e al DLgs. 103/96 (Cassa dei dottori commercialisti, Cassa Forense, ENASARCO, ENPAV...) non rientrano automaticamente nella rottamazione. Come prevede l'art. 1 co. 251 della L. 197/2022 occorre apposita delibera dell'ente previdenziale, adottata entro il 31.1.2023 pubblicata nei relativi siti internet e comunicata entro la medesima data all'Agente della riscossione mediante PEC.

4. Stralcio dei ruoli sino a 1.000 euro

Con l'art. 1 co. 222 della L. 197/2022 è stato previsto l'annullamento automatico dei ruoli affidati agli Agenti della Riscossione dalle amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali nel periodo compreso tra l'1.1.2000 e il 31.12.2015, di importo residuo fino a 1.000,00 euro. Per l'annullamento:

- non è richiesta nessuna manifestazione di volontà da parte del beneficiario;
- l'Agente della Riscossione avrà tempo fino al 31.3.2023 per annullare i ruoli, ma gli effetti dell'annullamento si producono dall'1.1.2023.

Rientrano nell'annullamento automatico i debiti risultanti dai carichi affidati agli Agenti della Riscossione nel periodo 1.1.2000 - 31.12.2015, che risultino non pagati al 31.3.2023. Siccome la norma fa riferimento all'affidamento del carico, non bisogna vagliare la data di notifica della cartella di pagamento ma la data di consegna del ruolo, che non necessariamente coincide con il giorno in cui questo è stato reso esecutivo.

L'importo del debito residuo all'1.1.2023 fino a 1.000 euro deve essere determinato in relazione al singolo carico comprensivo di capitale, interessi da ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni. La norma parla di debito residuo, quindi rientrano anche ruoli originariamente di importo maggiore se, all'1.1.2023, si rispetta il limite di 1.000,00 euro (si pensi, ad esempio, ad una intervenuta autotutela, o a sgravi derivanti da sentenze).

Sono esclusi dall'annullamento automatico:

- le somme dovute a seguito di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'art.16 del regolamento del Consiglio UE 13.7.2015 n. 1589;
- i crediti derivanti da pronunce della Corte dei Conti;
- le multe, ammende e sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna;
- le risorse proprie tradizionali *ex art. 2 par. 1 lett. a)* delle decisioni comunitarie 2007/436/CE e 2014/335/UE (tra cui i dazi della tariffa doganale comune);
- l'IVA riscossa all'importazione.

Ove il carico sia formato da enti diversi da quelli statali (enti territoriali, Comuni, Casse professionali), la disciplina è diversa.

In primo luogo, l'annullamento automatico opera per interessi da ritardata iscrizione a ruolo, sanzioni e interessi di mora. *"Tale annullamento non opera con riferimento al capitale e alle somme maturate alla predetta data a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notificazione della cartella di pagamento, che restano integralmente dovuti"*.

Relativamente alle sanzioni, incluse le violazioni del DLgs. 285/92 (codice della strada), diverse da quelle tributarie o per violazioni di obblighi di natura previdenziale per premi e contributi, lo stralcio opera solo per gli interessi compresi quelli dell'art. 27 co. 6 della L. 689/81 e gli interessi

di mora. Alcun annullamento opera per le sanzioni e gli importi relativi al rimborso spese delle procedure esecutive.

Gli enti possono stabilire di non applicare l'art. 1 co. 229 della L. 197/2022 con provvedimento da emanare entro il 31.1.2023. Di ciò l'ente deve dare comunicazione all'Agente della riscossione entro il 31.1.2023 e nei propri siti Internet.

5. Definizione agevolata degli avvisi bonari

La Legge di Bilancio 2023 (L. 197/2022) introduce la possibilità di procedere alla definizione, con modalità agevolate, delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato (c.d. avvisi bonari), relative ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, al 31 dicembre 2020 e al 31 dicembre 2021, per le quali il termine di pagamento non sia ancora scaduto al 1° gennaio 2023, data di entrata in vigore della Legge di bilancio 2023, e di quelli che verranno inviati al contribuente in data successiva a tale data.

Il contribuente che voglia beneficiare della definizione deve accettare tutti i rilievi, pagando nel rispetto del termine di 30 giorni la prima rata in caso di dilazione o l'intero importo richiesto per le imposte e i contributi previdenziali, gli interessi e le somme aggiuntive, oltre alle sanzioni in misura ridotta al 3%.

Il pagamento può essere dilazionato in 20 rate trimestrali.

Il comma 155 prevede la definizione agevolata anche con riferimento alle comunicazioni di cui ai citati articoli 36-bis del DPR n. 600 del 1973 e 54-bis del DPR n. 633 del 1972, riferite a qualsiasi periodo d'imposta, per le quali, alla data del 1° gennaio 2023 (data di entrata in vigore della legge di bilancio 2023), sia regolarmente in corso un pagamento rateale, ai sensi dell'articolo 3-bis del citato d.lgs. n. 462 del 1997.

Per rateazioni in corso al 1° gennaio 2023 si intendono le rateazioni regolarmente intraprese in anni precedenti (a prescindere dal periodo d'imposta), per le quali, alla medesima data, non si è verificata alcuna causa di decadenza ai sensi dell'articolo 15-ter del DPR n. 602 del 1973.

L'agevolazione consiste nella rideterminazione delle sanzioni in misura pari al 3 per cento dell'imposta (non versata o versata in ritardo) che residua dopo aver considerato i versamenti rateali eseguiti fino al 31 dicembre 2022. Pertanto, la definizione agevolata si realizza con il pagamento degli importi residui a titolo di imposte, contributi previdenziali, interessi e somme aggiuntive, nonché con il pagamento delle sanzioni calcolate nella misura del 3 per cento delle residue imposte non versate o versate in ritardo.

6. Definizione delle liti pendenti

L'articolo 1, comma 186, della legge n. 197/2022 ha introdotto la definizione agevolata delle controversie tributarie in cui è parte l'Agenzia delle entrate o l'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

Si tratta delle liti pendenti al 1° gennaio 2023 in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello innanzi alla Corte di cassazione.

Più precisamente, la definizione si applica alle controversie in cui il ricorso in primo grado è stato notificato alla controparte entro il 1° gennaio 2023 e per le quali alla data di presentazione della domanda di definizione il processo non si sia concluso con pronuncia definitiva.

La norma dispone che per ciascuna controversia occorre presentare, entro il 30 giugno 2023, un'apposita domanda ed effettuare il pagamento, sempre entro la stessa data, dei seguenti importi:

- 90% del valore della controversia, per i ricorsi pendenti iscritti nel primo grado
- 40% del valore della controversia, in caso di soccombenza dell'Agenzia fiscale nella pronuncia di primo grado
- 15% del valore della controversia in caso di soccombenza dell'Agenzia fiscale nella pronuncia di secondo grado
- 5% del valore della controversia pendente innanzi alla Corte di cassazione e per la quale l'Agenzia fiscale risulti soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio.

Dagli importi dovuti vanno sottratti quelli già versati, a qualsiasi titolo, in pendenza di giudizio.

La sospensione del processo si verifica se il contribuente ne fa richiesta, dichiarando di volersi avvalere della definizione.

In tal caso:

- il processo rimane sospeso sino al 10.7.2023;
- se, entro il 10.7.2023, il contribuente deposita in giudizio la copia della domanda di definizione e dell'attestato di pagamento della prima rata o di tutte le somme, viene dichiarata subito l'estinzione del giudizio.

La norma prevede, infine, la possibilità di pagare a rate gli importi dovuti, se superiori a 1.000 euro (massimo 20 rate trimestrali di pari importo, con decorrenza dal 1° aprile 2023 e da versare, rispettivamente, entro il 30 giugno 2023, il 30 settembre, il 20 dicembre e il 31 marzo di ciascun anno). Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi legali calcolati dalla data del versamento della prima rata.

* * *

Lo studio resta, come di consueto, a disposizione per eventuali, ulteriori, chiarimenti.

<http://www.besassociati.it/circolari/>