

MANOVRA/A differenza (ad esempio) della definizione degli avvisi bonari da liquidazione

Ravvedimento (molto) speciale

Se si salta la rata decade la dilazione, non la minisanzione

DI DUILIO LIBURDI
E MASSIMILIANO SIRONI

Ravvedimento speciale con decadenza lieve: in caso di mancato pagamento di una delle rate successive alla prima, la conseguenza sarà il venir meno della dilazione ma non della sanzione ridotta. Questo a differenza, ad esempio, della medesima ipotesi nel caso di definizione con le nuove regole degli avvisi bonari da liquidazione ove, invece, la sanzione sarà applicata nella misura piena. La legge 197/2022 propone diverse forme di definizione agevolata di controversie e contestazioni nonché, con modalità innovativa rispetto al passato, il ravvedimento speciale. Il tratto che accomuna le ipotesi contemplate dalla legge di bilancio è quella della rateazione, più o meno ampia, dei termini di versamento e dell'efficacia, in termini di perfezionamento, delle diverse ipotesi. Una prima riflessione va formulata in relazione al contenuto del comma 175 dell'art. 1 che disciplina le conseguenze del mancato pagamento delle rate successive alla prima nell'ambito della definizione mediante ravvedimento speciale. La norma, precisando che le sanzioni dovute sono 1/18 del minimo (risparmio elevato che porta la sanzione al 5% ovvero, nelle ipotesi più gravi, al 7,5%) afferma che l'evento delineato in termini di mancato versamento delle rate successive comporta il venir meno del beneficio della rateazione ma questo, letteralmente, non comporta il mancato perfezionamento del ravvedimento speciale con sanzioni ridotte. In altri termini, dunque, la violazione astrattamente punita con sanzione al 90% e definibile con le riduzioni previste dall'art. 13 del dlgs 472/97 ora

definibile con 1/18 del minimo, non sarà contestata con sanzione nella misura piena o con le riduzioni ordinarie. Sarà invece riscossa unitamente al tributo con la maggiorazione della sanzione per omesso versamento in quanto il richiamo è all'art. 13 del dlgs 471/97 ma non, ad esempio, all'art. 1 del dlgs. In questa ipotesi, viene affermato che la cartella deve essere notificata entro il 31/12 del terzo anno successivo a quello in cui si verifica (fatta salva l'ipotesi contemplata nell'art. 15 ter del dpr 602/73), la decadenza dal beneficio della rateazione. Detta norma, peraltro, potrebbe sovrapporsi a quanto previsto dalla legge 190/2014 (che si ritiene operante nonostante la "specialità" del ravvedimento) che comporta un termine più ampio per la notifica delle cartelle esattoriali legate al ravvedimento nell'ipotesi in cui, invece, sia dovuta una riscossione dell'imposta correlata al ravvedimento in questione. Non tutte le norme di sanatoria, però, hanno una operatività analoga in termini di efficacia del perfezionamento e decadenza legata, esclusivamente, alla rateazione degli importi laddove non siano pagate le rate successive alla prima. Si pensi alla definizione degli avvisi bonari con sanzioni del 3% ove invece la norma, come anche chiarito dalle Entrate con circolare 1/2023, afferma che l'eventuale mancato pagamento delineato dal comma 156 comporta l'inefficacia della definizione e non solo la decadenza dalla procedura di rateazione. Con riferimento alle due tipologie di sanatorie prese ad esempio, restano ancora da chiarire compiutamente alcuni "intrecci" che non sembrano essere esclusi dall'analisi del dettato letterale della norma. Il riferimento, ad esempio, è quello con-

tenuto nella norma sul ravvedimento speciale non accessibile per le violazioni definibili ai sensi dei commi precedenti, compresi quelli che disciplinano le riduzioni delle sanzioni sugli avvisi bonari notificati ma anche da notificare, in relazione, in questa ultima ipotesi ai periodi di imposta dal 2019 al 2021. In particolare, la questione attiene alla possibilità di accedere al ravvedimento in questione in relazione alle violazioni di omesso versamento (o più in generale per le violazioni di cui agli art. 36 bis del dpr 600/73 ovvero 54 bis del decreto Iva) laddove non siano state ancora contestate a fronte di violazione commessa. Si dovrà dunque comprendere se il concetto di non definibilità debba essere declinato, ovviamente, in termini di contestazione già formulata, come sembrerebbe più logico, ovvero di astratta e solo potenziale definibilità in vista di una contestazione che comunque è di fatto certa. La possibilità di accedere al ravvedimento speciale per gli omessi versamenti, infatti, comporterebbe una sanzione che, di base e nella più parte delle ipotesi, potrebbe essere pari all'1,66% di quella edittale. Sul punto, la relazione di accompagnamento al ddl parla di violazioni non definibili con ravvedimento in quanto comprese nella definizione agevolata e, dunque, sembrerebbe trattarsi delle sole contestazioni già formulate come escluse dal ravvedimento.

ARTICOLO NON CEDIBILE AD ALTRI AD USO ESCLUSIVO DEL CLIENTE CHE LO RICEVE - 6901 - L.1721 - T.1615

