

Agenzia Entrate
06901 **Ravvedimento** 06901
speciale escluso
per la liquidazione
delle dichiarazioni

Deotto e Lovecchio
— a pag. 38

Liquidazione delle dichiarazioni fuori dal ravvedimento speciale

La mancata ricezione dell'avviso bonario per le dichiarazioni 2019 non può impedire il ravvedimento speciale
Dalla circolare 2/E/2023 lettura più restrittiva del dettato normativo

Dario Deotto
Luigi Lovecchio

Non risultano definibili attraverso il ravvedimento speciale tutte le violazioni rilevabili in base agli articoli 36-bis del Dpr 600/1973 e 54-bis del Dpr 633/1972. Questo il pensiero dell'agenzia delle Entrate, riportato nella circolare 2/E/2023.

Si tratta però di una presa di posizione che non collima esattamente con la norma di legge, la quale (comma 174 della legge di Bilancio) stabilisce che rientrano nel ravvedimento speciale le violazioni diverse «da quelle definibili ai sensi dei commi da 153 a 159» della stessa legge 197/2022. Quest'ultima previsione è quella relativa alla definizione degli avvisi bonari, la quale riguarda:

- gli avvisi bonari relativi ai periodi d'imposta 2019, 2020 e 2021, anche se recapitati successivamente all'entrata in vigore della legge di Bilancio, per i quali non sia ancora scaduto il periodo di trenta giorni previsto per il pagamento con la sanzione ridotta del 10%;
- gli avvisi bonari il cui pagamento rateale risulta in corso al 1° gennaio 2023.

In sostanza, in base al dettato di legge, vengono escluse dal ravvedimento speciale le violazioni che rien-

trano nella sanatoria degli avvisi bonari. Ma quest'ultima non contempla, ad esempio, le comunicazioni relative al periodo d'imposta 2018, qualora non risulti un pagamento rateale in corso al 1° gennaio scorso.

Invece, la circolare 2/E/2023 trasforma ciò che è «definibile» (commi da 153 a 159) in ciò che è «rilevabile» in base all'articolo 36-bis del Dpr 600/1973 (e dell'articolo 54-bis del Dpr 633/1972), così stabilendo sostanzialmente l'esclusione dal ravvedimento speciale di tutte le situazioni ricadenti nell'attività di liquidazione delle dichiarazioni. Tuttavia, in base al dettato normativo, è da ritenere applicabile il ravvedimento speciale non soltanto per ciò che non rientra nella sanatoria degli avvisi bonari ma anche per le situazioni per le quali la comunicazione di irregolarità non sia stata ancora ricevuta. Questo anche in considerazione del consolidato orientamento della Corte di Cassazione secondo cui non vi sarebbe obbligo di comunicazione degli esiti del controllo qualora non sussistano incertezze su elementi rilevanti della dichiarazione. In sostanza, se non si è ricevuto un avviso bonario riferito, ad esempio, al mancato versamento delle imposte dovute con la dichiarazione 2019, è da reputarsi che il ravvedimento speciale sia utilizzabile (prima del ricevimento del «bonario»). Invece, la notifica della cartella per la stessa annualità (così come per il 2020 e 2021) impedisce senz'altro il ravvedimento speciale in quanto, alla stessa stregua del ravvedimento ordinario, la notifica della cartella di pagamento ricade

nel concetto di «atto di liquidazione e di accertamento», impeditivo sia del ravvedimento ordinario che di quello speciale.

Gli altri chiarimenti della circolare n. 2/E confermano quanto si è riportato a Telefisco 2023. In sostanza, nonostante il riferimento alle «dichiarazioni», rientrano nel ravvedimento speciale anche eventuali violazioni prodromiche, come l'omessa fatturazione (attenzione che non opera il cumulo giuridico). Trova inoltre applicazione il disposto dell'articolo 1, comma 640, della legge 190/2014, in base al quale, quando la regolarizzazione comporta la presentazione di una dichiarazione integrativa, si verifica lo slittamento dei termini di decadenza dell'accertamento in relazione agli elementi oggetto dell'integrazione.

Si segnala che la circolare specifica che in caso di inadempimento nel pagamento rateale non trova applicazione la disciplina dell'articolo 15-ter del Dpr 602/1973 e del lieve adempimento (si applicano le specifiche regole del comma 175).

Infine, considerata la particolare previsione (comma 178) riferita alla «possibilità» di emanare disposizioni attuative da parte del direttore dell'agenzia delle Entrate in relazione al ravvedimento speciale, si osserva che la circolare le ritiene non necessarie.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

