

*DL SUPERBONUS/ La norma recepisce la decorrenza della riforma e concede 120 giorni*

# Atti fiscali, 30 aprile spartiacque

## Nessun contraddittorio preventivo con le nuove regole

DI DUILIO LIBURDI  
E MASSIMILIANO SIRONI

Nessuna applicazione del contraddittorio preventivo secondo il nuovo paradigma previsto dall'articolo 6 bis per gli atti e gli inviti al contraddittorio emessi prima del 30 aprile 2024: in queste ipotesi si applicheranno dunque le precedenti disposizioni di legge. Se però l'atto riportava già l'indicazione della nuova disposizione di legge, si applica la decadenza prevista dall'articolo 6 bis della legge n. 212 del 2000, di 120 giorni. È questa, in estrema sintesi, la disposizione normativa che, in linea di principio, ha la finalità di salvaguardare le notifiche di atti che gli uffici hanno emesso richiamando la norma in vigore dal 18 gennaio scorso. Di fatto, viene tradotto in norma il contenuto dell'atto di indirizzo del Ministero dell'economia il 29 febbraio 2024. In concreto, la linea di demarcazione è fissata al 30 aprile 2024: per tutto quello che avviene prima si applicano le vecchie disposizioni e, per quello che accade dopo, opereranno le disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente come in vigore dal 18 gennaio 2024. Una sorta di interregno all'interno del quale l'ulteriore complicazione è data, in relazione al periodo di imposta 2017, dalla applicabilità o meno della norma che proroga, secondo l'amministrazione finanziaria, i termi-

ni di decadenza ai fini dell'accertamento. Per tentare di comprendere l'evoluzione operativa delle diverse fattispecie è necessario ricordare che:

dal 18 gennaio 2024 è in vigore l'articolo 6 bis della legge n. 212 del 2000 norma con la quale si fissa il principio del contraddittorio preventivo obbligatorio sulla base di uno schema di atto notificato dall'agenzia delle entrate. Il dlgs 219 del 2023, non contiene nessuna decorrenza specifica delle nuove disposizioni;

dal 22 febbraio 2024, è abro-

*il decreto legge fa salvi i comportamenti già adottati delineando una data di riferimento tra il "vecchio" ed il "nuovo" che è quella del 30/4/24*

gato l'articolo 5 ter del dlgs 218 del 1997 norma che regolava (e di fatto continuerà a regolamentare sino al 29 aprile prossimo) la disciplina degli inviti al contraddittorio per i quali, a determinate condizioni, si applica la proroga dei termini di decadenza ai fini della notifica degli accertamenti. In questo caso, il dlgs 13 del 2024 fissa una decorrenza relativa alla procedura di accertamento per gli atti emessi a far data dal 30 aprile 2024 paventando,

implicitamente, l'abrogazione dalla medesima data dell'articolo 5 ter. Fermo restando che, sulla base della "vecchia" disciplina, la ratio generale del dlgs 218 del 1997 prevedeva (e di fatto prevede) la possibilità generalizzata dell'invito al contraddittorio finalizzato all'adesione.

Alla luce del dipanarsi delle disposizioni normative, i comportamenti degli uffici sono stati i più disparati e rispetto a detti comportamenti, la norma approvata in consiglio dei ministri sembra voler recepire l'atto di indirizzo del Ministero dell'economia. In concreto si verificava che:

alcuni uffici, subito dopo l'entrata in vigore del nuovo articolo 6 bis, provvedevano a notificare un invito a comparire ai sensi del dlgs 218 del 1997 e riportante anche la nuova previsione normativa con lo schema d'atto. Comportamento, come detto, non condiviso dall'atto di indirizzo. Ora, la nuova norma di fatto "sana" tale comportamento in quanto si afferma che laddove prima dell'entrata in vigore del decreto legge approvato il 26 marzo, gli atti in questione restano validi in virtù del richiamo al dlgs 218 del 1997 ma con applicazione della decadenza prevista dal comma 3 dell'articolo 6 bis. Detto comma prevede, da un lato, la possibilità per il contribuente di produrre controdeduzioni con un termine non inferiore a 60 giorni dalla notifica (indicazione che non appare specificatamente richiama-

*Si crea un interregno nel quale l'ulteriore complicazione è data, per il periodo di imposta 2017, dalla applicabilità o meno della norma di proroga*

ta dal decreto legge) e una specifica previsione per la decadenza nella notifica dell'atto. La norma, prevede infatti che se la scadenza del termine previsto per il contraddittorio è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al centovesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio. Va detto però che, in questi casi, gli uffici richiama-  
vano anche, in generale, la procedura di accertamento con adesione e la proroga di 120 giorni ai fini della notifica dell'atto finale. In concreto, quindi un mix di regole poco chiaro;

altri uffici, invece, richiama-  
vano nei propri atti semplicemente le disposizioni contenute nel dlgs 218 del 1997 con conseguente operatività della proroga dei termini per la noti-

fica degli accertamenti contenuta nello stesso decreto.

Su questo articolato panorama, come detto, interviene il decreto legge che, molto operativamente, fa salvi i comportamenti già adottati delineando una data di riferimento tra il "vecchio" ed il "nuovo" che è quella del 30 aprile 2024. In realtà, al di là di questo poco appassionante affastellarsi di normative, il problema concreto che resta sul tappeto è quello della corretta identificazione del termine di decadenza degli atti impositivi per i periodi di imposta in scadenza, con particolare rilievo, evidentemente al 2017. Sul punto, gli uffici hanno infatti continuato ad applicare la disposizione del dl 18 del 2020 in tema di sospensione per 85 giorni dei termini di accertamento, posizione che inizia ad essere sconfessata dalla giurisprudenza. Posizione che, almeno da quanto si è potuto comprendere, la stessa agenzia delle entrate non "caldeggia" almeno per il futuro. Questo perché, evidentemente, la proroga ordinariamente prevista dall'articolo 6 bis dello statuto dovrà a servire, in via prudenziale, ad evitare di sommare altri 85 giorni ai 120 già previsti. Per il passato, invece, si devono attendere ulteriori sviluppi giurisprudenziali che, auspicabilmente, confermino gli orientamenti che si vanno consolidando in tema di inapplicabilità della proroga prevista dalla normativa Covid.

— © Riproduzione riservata —

## Ravvedimento speciale per l'anno di imposta 2022, si riapre la finestra per le regolarizzazioni delle violazioni dal 2 aprile al 31 maggio 2024

DI GIULIANO MANDOLESI

Prorogato il termine per l'utilizzo del ravvedimento speciale per l'anno d'imposta 2022 dal 2 aprile al 31 maggio 2024. Riaperti anche i termini per la regolarizzazione delle violazioni relative all'anno d'imposta 2021 e precedenti con data stabilita per pagamento e rimozione delle irregolarità/omissioni sempre al 31 maggio 2024. Per il ravvedimento delle annualità precedenti al 2022 prevista anche la possibilità di versare il dovuto in modalità dilazionata a patto che i "ritardatari" della regolarizzazione allineino il piano di rateizzazione a quello vigente, corrispondendo entro il 31 maggio le 5 rate già scadute sulle 8 totali previste dalla normativa di riferimento che regolamenta l'istituto per gli anni 2021 e precedenti. Queste sono due delle novità contenute nella bozza del decreto superbonus approvato dal consiglio dei ministri del 26 marzo 2024, all'articolo 7 ai commi 6 e 7, che di fatto dispone un doppio intervento sul ravvedimento speciale andando anche a dirimere

l'incertezza generata dalla disposizione che aveva riaperto la possibilità di utilizzo dell'istituto anche sull'anno d'imposta 2022 senza specificare se tale norma abbracciava anche le annualità precedenti. È opportuno ricordare che la disposizione in commento, nativa con l'articolo 1 commi da 174 a 178 della legge 197/2022 (legge di bilancio 2023), consente di regolarizzare le violazioni riguardanti le dichiarazioni fiscali, con riferimento ai tributi amministrati dall'agenzia delle entrate, con una riduzione delle sanzioni nella misura di 1/18 del minimo edittale.

**Il ravvedimento speciale per le violazioni 2022.** L'articolo 7 comma 2 del dl superbonus mette mano all'articolo 3 comma 12-undecies, del decreto-legge n. 215/23 che aveva allargato la possibilità di utilizzo del ravvedimento speciale anche per la regolarizzazione delle violazioni relative all'anno d'imposta 2022, prorogando il termine dal 31 marzo (che slittava al 2 aprile data dal concomitanza con le festività pasquali) al 31 maggio 2024 per il pagamento delle imposte potenzial-

mente omesse e delle sanzioni in forma ridotta. Per perfezionare l'istituto entro la medesima data vanno anche rimosse le irregolarità e le omissioni commesse attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa. Il pagamento del dovuto può essere corrisposto anche in modalità dilazionata in 4 rate con la prima che slitta per effetto della proroga dal 2 aprile al 31 maggio e le altre con scadenza immutata rispettivamente il 30 giugno 2024, entro il 30 settembre 2024 ed entro il 20 dicembre 2024. Va specificato che sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 2% annuo.

**Riaperti i termini per l'anno 2021 e precedenti.** Il successivo comma 7 dell'articolo 7 del decreto stabilisce che i soggetti che entro il termine del 30 settembre 2023 non hanno perfezionato la procedura di regolarizzazione delle violazioni di cui all'articolo 1, commi da 174 a 178, della citata legge 197/2022, riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31 di-

cembre 2021 e ai periodi d'imposta precedenti, possono comunque procedere alla predetta regolarizzazione, fermo restando il rispetto delle altre condizioni e modalità ivi previste, se entro il 31 maggio 2024 versano le somme dovute in un'unica soluzione e rimuovono le irregolarità od omissioni. Nella norma viene inoltre stabilito che i ritardatari del ravvedimento speciale possono comunque versare il dovuto in forma dilazionata ma rispettando ed allineandosi al piano rate originario, ovvero corrispondendo entro il 31 maggio le 5 rate già scadute della dilazione in data 30 settembre 2023, 31 ottobre 2023, 30 novembre 2023, dicembre 2023 e 31 marzo 2024 e proseguendo poi il pagamento delle ulteriori e restanti 3 rate (con interessi applicati dal 1 giugno) il 30 giugno, 30 settembre e 20 dicembre del 2024. Il ravvedimento speciale per le annualità ante 2022 era già stato oggetto di proroga/ripescaggio entro il 20 dicembre 2023 a patto che in tale data fossero state rimosse le irregolarità e versato integralmente il dovuto.

— © Riproduzione riservata —