

Annualità e tipi di infrazione: i limiti del ravvedimento speciale

Accertamento

Dopo il Dl 39/2024 il termine entro cui bisogna provvedere è il 31 maggio

Possibilità di rimediare da circoscrivere per i periodi anteriori al 2022

Pagina a cura di

Dario Deotto
Luigi Lovecchio

Vari intrecci si presentano per il ravvedimento speciale, dopo i recenti interventi normativi.

Dopo che già l'articolo 3-bis del Dl 132/2023 aveva disposto la riapertura per i «soggetti che, entro il termine del 30 settembre 2023, non hanno perfezionato» il ravvedimento speciale, dandolo la possibilità di procedervi effettuando il versamento in unica soluzione e rimuovendo l'irregolarità entro il 20 dicembre scorso, un successivo intervento si è avuto con il Milleproroghe (Dl 215/2023, in sede di sua conversione). Attraverso l'articolo 3, comma 12-undecies di tale decreto è stato previsto che «le disposizioni dell'articolo 1, commi da 174 a 178» della legge di Bilancio 2023 (legge 197/2022) «tenuto conto di quanto previsto dall'articolo 21, commi 1 e 2» del Dl 34/2023, si applicano «anche» alle violazioni riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022 (con perfezionamento da eseguirsi – per effetto ora del Dl 39/2024 – entro il 31 maggio 2024).

Risultano tre gli aspetti rilevanti.

Il primo: il fatto che la norma esordisca facendo riferimento alle «disposizioni di cui all'articolo 1, commi da 174 e 178» della legge di Bilancio 2023. Questo aspetto deve essere preso in considerazione insieme alla seconda questione, legata al riferimento alle violazioni relative «anche» al 2022. Ad una prima lettura, la congiunzione «anche» farebbe propendere verso l'interpretazione che la norma stabilisce la possibilità di utilizzo (per la prima volta) del ravve-

dimento speciale per il 2022 e, allo stesso tempo, «riapre» la possibilità di avvalersi dell'istituto «anche» per le annualità precedenti. Altrimenti, se la volontà fosse stata quella di stabilire la possibilità del ravvedimento speciale per il solo anno 2022, il legislatore non avrebbe scritto «anche». Tuttavia, occorre registrare che il recente Dl 39/2024 fa riferimento ai «soggetti che, entro il termine del 30 settembre 2023» non hanno perfezionato il ravvedimento speciale in relazione alle annualità 2021 e precedenti. Questo, in sostanza, significa che le disposizioni del Dl Milleproroghe si applicano all'annualità 2022, mentre quelle del Dl 39/2024 alle annualità 2021 e precedenti.

Il terzo punto del Milleproroghe – che però ha un effetto (determinante) anche per il recente Dl 39 – è il fatto che si richiamano le disposizioni dell'articolo 21 del Dl 34/2023. Quest'ultime sono quelle – definite interpretative, anche se sull'abuso, in questo specifico caso, dello strumento della norma di interpretazione autentica incominciano ad affacciarsi in dottrina molteplici perplessità – che hanno meglio definito il raggio d'azione del ravvedimento speciale. Tra queste previsioni, vi è quella che sancisce che (quasi) tutte le violazioni che possono formare oggetto di ravvedimento operoso ordinario possono rientrare nel ravvedimento speciale purché la dichiarazione sia stata regolarmente presentata. Attenzione: la condizione che la dichiarazione sia stata presentata non vuol dire che le violazioni da regolarizzare si riferiscano specificatamente ad una dichiarazione, tant'è che, come riportato nella risoluzione 67/E/2023, anche condotte che non inficiano l'infedeltà dichiarativa (come l'utilizzo errato dei crediti d'imposta) possono essere oggetto di regolarizzazione purché per quell'anno d'imposta la dichiarazione sia stata presentata.

In questo senso vanno interpretate le disposizioni della legge di Bilancio 2023 e dei decreti successivi, che fanno riferimento alle «dichiarazioni validamente presentate».

Questo per dire che una lettura sistematica delle non sempre ben coordinate disposizioni in argomento porta a ritenere, ad esempio, che se un contribuente ha già provveduto

Il perimetro del ravvedimento

1

Le violazioni sanabili

Il ravvedimento speciale, in virtù dell'articolo 21 del Dl 34/2023, riguarda tutte le violazioni che possono essere oggetto di ravvedimento operoso ordinario, a patto che la dichiarazione del relativo periodo d'imposta sia stata presentata. Quindi, non è per forza la dichiarazione l'oggetto del ravvedimento speciale.

2

Le infrazioni relative al 2022

Secondo l'articolo 3, comma 12-undecies, del Dl 215/2023, il ravvedimento speciale si applica «anche» alle violazioni riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al 2022. La norma riguarda le violazioni relative al 2022, a prescindere che si tratti di violazioni riferite ad una dichiarazione.

3

Le annualità 2021 e anteriori

In virtù dell'articolo 7 del Dl 39/24, il ravvedimento speciale si applica per le annualità 2021 e precedenti per i soggetti che, entro il 30 settembre 2023, non hanno perfezionato la procedura di regolarizzazione delle violazioni di cui all'articolo 1, commi 174-178 della legge 197/22 riguardanti le dichiarazioni validamente presentate riferite agli stessi periodi.

4

Violazioni prodromiche

È da ritenere che se un contribuente ha effettuato lo scorso anno il ravvedimento speciale per una violazione prodromica relativa al 2021, non c'è alcuna ragione per vietare che per lo stesso periodo d'imposta il contribuente possa provvedere ora a regolarizzare – sempre con il ravvedimento speciale – un'altra violazione prodromica o, comunque, non legata alla dichiarazione.

lo scorso anno ad effettuare il ravvedimento speciale per una violazione prodromica relativa al 2021, non c'è ragione di vietare che per lo stesso periodo d'imposta il contribuente possa provvedere ora a regolarizzare – sempre con il ravvedimento speciale, per effetto delle disposizioni del Dl 39/2024 – un'altra violazione prodromica, anche se entrambe determinano l'infedeltà della medesima dichiarazione.

Non deve ostare a tale lettura il riferimento, contenuto nel medesimo Dl 39/2024, ai «soggetti che non hanno perfezionato» in precedenza il ravvedimento speciale, da intendersi dunque riferito a singole violazioni, proprio perché non è necessariamente la dichiarazione l'oggetto del ravvedimento speciale, ma la condizione, se presentata, che permette di accedere all'istituto stesso.



Le violazioni sanabili sono le stesse della procedura ordinaria ma solo se si è presentata la dichiarazione