

ISTITUTI DEFLATTIVI

No al ravvedimento speciale per l'imposta sugli intrattenimenti

di **Gianfranco Antico**



L'[articolo 1, commi da 174 a 178, L. 197/2022](#), ha previsto il **cd. ravvedimento speciale** (con scadenza oggi fissata al 30 settembre 2023, prorogato di fatto **al 2 ottobre 2023**, atteso che il 30 settembre cade di sabato), per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, per regolarizzare esclusivamente le violazioni – **diverse da quelle definibili** ai sensi dei precedenti [commi da 153 a 159, dell'articolo 1 L. 197/2022](#) (riguardanti la definizione agevolata delle somme dovute a seguito del **controllo automatizzato delle dichiarazioni**) e da [166 a 173, dell'articolo 1, L. 197/2022](#) (attinenti alla **regolarizzazione delle irregolarità formali**) – concernenti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e ai periodi di imposta precedenti, **con il pagamento di 1/18 del minimo edittale** delle sanzioni irrogabili previsto dalla legge, oltre all'imposta e agli interessi dovuti (con [risoluzione 6/E/2023](#) sono stati emanati i relativi **codici tributo**).

Al di là della riduzione della sanzione rispetto all'ordinario ravvedimento, viene previsto – vera novità – che il versamento delle somme dovute può essere effettuato in **8 rate trimestrali di pari importo**.

Sul punto, la [circolare 2/E/2023](#) ha offerto una serie di chiarimenti:

- sono definibili le violazioni riguardanti le dichiarazioni trasmesse al più tardi entro 90 giorni dal termine di presentazione delle stesse (**dichiarazioni tardive**);
- è consentita la regolarizzazione delle violazioni “**sostanziali**” dichiarative e delle violazioni sostanziali “**prodromiche**” alla presentazione della dichiarazione, che non restano assorbite dalla regolarizzazione della dichiarazione (le Entrate confermano quanto precisato con la [circolare 42/E/2016](#), al paragrafo 3.1.1);
- in caso di inadempimento nei pagamenti rateali, **non è applicabile il lieve inadempimento**, di cui all'[articolo 15-ter D.P.R. 602/1973](#), stante il mancato rinvio a tale disposizione nella disciplina della definizione in esame;
- è **possibile il pagamento delle somme dovute attraverso la compensazione** di cui

all'[articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#);

- la notifica di un processo verbale di constatazione, ex [articolo 24, L. 4/1929](#), **non è ostativa alla procedura agevolativa in trattazione**;
- ove la regolarizzazione postuli la presentazione di una dichiarazione integrativa, trova applicazione l'[articolo 1, comma 640, L. 190/2014](#), secondo cui lo **slittamento dei termini di decadenza opera limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione**.

La [circolare 2/E/2023](#) chiude precisando che “*non sono definibili con il ravvedimento speciale in commento le violazioni rilevabili ai sensi degli articoli 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e le violazioni formali*”.

Successivamente, la [circolare 6/E/2023](#), ha chiarito, fra l'altro, che:

- il versamento contemplato dall'[articolo 5, comma 2-bis, D.L. 34/2019](#), conv. con modif. in L. 58/2019 (**regime fiscale per i cd. impatriati**) **non rappresenta alcuna violazione “regolarizzabile” nella forma del ravvedimento speciale**, al pari di quanto già affermato con riferimento al ravvedimento ordinario (in tal senso, la [risposta all'interpello n. 223/2023](#), e le [risposte agli interpelli nn. 371/2022](#) e [383/2022](#));
- la **dichiarazione integrativa** – a favore o a sfavore – presentata oltre 90 giorni dalla scadenza prescritta **non si sostituisce “ad ogni effetto” a quella originaria**, ma solo limitatamente ai dati “*emendati*” in essa contenuti. Pertanto, nell'ipotesi di ripetute integrazioni dichiarative – successive alla dichiarazione originaria validamente presentata, che rappresenta il *dies a quo* per la verifica del rispetto dei termini per l'emendabilità di cui all'[articolo 2 D.P.R. 322/1998](#) – si dovrà integrare la dichiarazione originaria, tenendo conto ovviamente delle modifiche/integrazioni, a favore o a sfavore, intervenute medio tempore (anche versando eventuali crediti generati e utilizzati se annullati per effetto delle modifiche apportate con la successiva dichiarazione integrativa);
- le **violazioni accertabili ai sensi dell'[articolo 41-bis D.P.R. 600/1973](#)** **non ostano** al ravvedimento speciale, purché, come detto, non siano già state contestate.

La norma originaria, come è noto, ha subito dei ritocchi per effetto del **D.L. 34/2023, conv. con modif. in L. 56/2023**.

In particolare, come anticipato, l'[articolo 19 D.L. 34/2022](#) ha spostato in avanti il termine per accedere all'istituto – 30 settembre 2023 (come abbiamo visto, 2 ottobre 2023) – e rimodulato di conseguenza i termini di pagamento in caso di rateizzazione (sono dovuti gli interessi nella misura del 2 per cento annuo).

Le rate successiva alla prima del 30 settembre 2023 (2 ottobre 2023)

31 ottobre 2023	30 novembre 2023	20 dicembre 2023	31 marzo 2024	30 giugno 2024	30 settembre 2024	20 dicembre 2024
--------------------	---------------------	---------------------	------------------	-------------------	----------------------	---------------------

Il **D.L. 34/2023, conv. con modif. in L. 56/2023** – articolo 21, lett.a) – ha inoltre fornito **l'interpretazione autentica** della norma relativa al ravvedimento speciale che incideva sulla definizione degli avvisi bonari, escludendo dalla regolarizzazione le violazioni rilevabili ai sensi **degli [articoli 36-bis del D.P.R. 600/1973](#) e [54-bis D.P.R. 633/1972](#), nonché le violazioni di natura formale** definibili ai sensi dell'articolo 1, commi da 166 a 173, L. 197/2022.

La norma, nel confermare l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate, esclude quindi l'accesso **al ravvedimento speciale** per le violazioni rilevabili ex articoli 36-*bis* e 54-*bis*, **anche se relative ad anni diversi** dal 2019, 2020 e 2021.

Il **D.L. 34/2023, conv. con modif. in L. 56/2023** – [articolo 21](#), lett.b) - ha altresì precisato che sono ricomprese nella regolarizzazione **tutte le violazioni che possono essere oggetto di ravvedimento ordinario**, ex [articolo 13 D.Lgs. 472/1997](#), commesse relativamente al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e ai periodi d'imposta precedenti, purché la dichiarazione del relativo periodo d'imposta sia stata validamente presentata.

Lo stesso [articolo 21, comma 2, D.L. 34/2023, conv. con modif. in L. 56/2023](#), con norma di interpretazione autentica prevede, che la disposizione di cui all'[articolo 1, comma 176, L. 197/2022](#), secondo cui la regolarizzazione non può essere esperita dai contribuenti per **l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali** costituite o detenute fuori del territorio dello Stato, si interpreta nel senso che:

a) sono escluse dalla regolarizzazione le violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale di cui all'[articolo 4 D.L. 167/1990](#), con modif. dalla L. 227/1990 (in pratica, l'omessa o irregolare compilazione del quadro RW);

b) sono ricomprese nella regolarizzazione le violazioni relative **ai redditi di fonte estera, all'imposta sul valore delle attività finanziarie estere (Ivafe) e all'imposta sul valore degli immobili situati (Ivie) all'estero** di cui all'[articolo 19, commi da 13 a 17 e da 18 a 22, D.L. 201/2011](#), conv. con modif. dalla L. 214/2011, non rilevabili ai sensi dell'[articolo 36-bis D.P.R. 600/1973](#), nonostante la violazione dei predetti obblighi di monitoraggio. Pertanto, in caso di dichiarato e non versato non è utilizzabile il ravvedimento speciale.

Delineato il quadro normativo e di prassi, va segnalato che in questi giorni la [risoluzione 28/E/2023](#) ha rilevato ancora una volta che l'ambito applicativo ora non concerne più le sole «violazioni "sostanziali" dichiarative e le violazioni sostanziali "prodromiche" alla presentazione della dichiarazione, che non restano assorbite dalla regolarizzazione della dichiarazione» (cfr. sempre la [circolare 2/E/2023](#)), ma tutte quelle che possono costituire oggetto di ravvedimento ex [articolo 13 D.Lgs. 472/1997](#) e **che riguardano tributi/imposte con una dichiarazione di riferimento, regolarmente presentata** (salvo che non sia previsto uno specifico esonero da tale adempimento), per il periodo d'imposta in cui sono state commesse.

In tal senso, nella Relazione illustrativa al citato [articolo 21 D.L. 34/2023, conv. con modif. in L. 56/2023](#), si legge che «sono definibili con il ravvedimento speciale tutte le sanzioni

regolarizzabili ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, riguardanti le violazioni commesse nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e nei periodi d'imposta precedenti. Restano esclusi dalla sanatoria i tributi per i quali manca una dichiarazione validamente presentata, perché omessa o non prevista dalle norme di riferimento».

Pertanto, restano esclusi – **puntualizza la [risoluzione 28/E/2023](#) - tributi/imposte, quali quella di registro o sugli intrattenimenti ("ISI"), privi di una simile dichiarazione, rispetto ai quali resta, comunque, la possibilità di avvalersi del ravvedimento ordinario in base all'[articolo 13 D.Lgs. 472/1997](#).**