



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 19 marzo 2009

OGGETTO: *Decreto legge 29 novembre 2008, convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, c.d. decreto anti-crisi. – Articoli 6, 9, 16 e 32. Disposizioni relative ad adempimenti di carattere fiscale – chiarimenti.*

INDICE

1) PREMESSA	3
2) ARTICOLO 6, COMMI 4-BIS E 4-TER: DISPOSIZIONI CONCERNENTI TERRITORI COLPITI DA EVENTI SISMICI	3
<i>Ambito soggettivo.....</i>	<i>4</i>
<i>Definizione degli obblighi sospesi</i>	<i>6</i>
3) ARTICOLO 9: RIMBORSI ULTRADECENNALI	7
4) ARTICOLO 16, COMMI DA 2 A 4: ABOLIZIONE DI OBBLIGHI DI NATURA TRIBUTARIA	10
5) ARTICOLO 16, COMMA 5 : RAVVEDIMENTO OPEROSO.....	12
<i>Brevi cenni sugli effetti del ravvedimento operoso.....</i>	<i>12</i>
<i>Modifiche apportate all'istituto del ravvedimento operoso.....</i>	<i>13</i>
<i>Entrata in vigore</i>	<i>16</i>
6) ARTICOLO 32, COMMA 7: POTENZIAMENTO DELLE PROCEDURE DI RISCOSSIONE.....	17
<i>Ambito soggettivo.....</i>	<i>17</i>
<i>Poteri degli agenti della riscossione.....</i>	<i>19</i>

1) PREMESSA

Il decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, c.d. decreto legge anti-crisi, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2 contiene, tra l'altro, alcune disposizioni volte a semplificare o ridefinire adempimenti di carattere tributario previsti dalla legislazione vigente.

La presente circolare illustra, in particolare, le disposizioni contenute negli articoli 6, 9, 16 e 32 del suddetto decreto, che hanno introdotto novità in tema di adempimenti tributari, sanzioni e riscossione delle imposte.

2) ARTICOLO 6, COMMI 4-BIS E 4-TER: DISPOSIZIONI CONCERNENTI TERRITORI COLPITI DA EVENTI SISMICI

I commi 4-*bis* e 4-*ter* dell'articolo 6 del decreto legge n. 185 del 2008, aggiunti in sede di conversione dalla legge n. 2 del 2009, prevedono una procedura di definizione della posizione fiscale per i contribuenti delle province di Campobasso e Foggia "*...residenti o aventi domicilio nei territori maggiormente colpiti dagli eventi sismici del 31 ottobre 2002 e individuati con i D.M. 14 novembre 2002, 15 novembre 2002 e 9 gennaio 2003, pubblicati rispettivamente, nella Gazzetta Ufficiale n. 270 del 18 novembre 2002, n. 272 del 20 novembre 2002 e n. 16 del 21 gennaio 2003*".

In particolare, il comma 4-*bis* estende ai predetti soggetti la procedura di definizione già prevista dall'art. 3, commi da 2 a 5, del decreto legge 23 ottobre 2008, n. 162 (convertito con modificazioni dalla legge n. 201 del 2008), per i contribuenti colpiti dalle calamità naturali che avevano interessato i territori dell'Umbria e delle Marche nel corso del 1997.

Lo scopo della disposizione in esame è quello di consentire ai contribuenti delle province di Campobasso e Foggia di definire gli adempimenti ed i versamenti tributari sospesi a partire dal 31 ottobre 2002 fino al 30 giugno

2008, termine prorogato senza soluzione di continuità (cfr articolo 5, comma 10, del decreto legge 27 maggio 2008, n. 93, convertito dalla legge 24 luglio 2008, n. 126, che ha modificato l'articolo 6-ter, commi 1 e 2, del decreto legge 31 dicembre 2007, n. 248).

Ambito soggettivo

Sotto il profilo soggettivo, si fa presente che inizialmente l'individuazione dei contribuenti interessati dalla sospensione degli obblighi tributari è avvenuta con i citati decreti ministeriali 14 novembre 2002, 15 novembre 2002 e 9 gennaio 2003 che hanno fatto riferimento alle *“persone fisiche, anche in qualità di sostituti d'imposta, che, alla data del 31 ottobre 2002, avevano la residenza nei territori dei comuni”* colpiti dal sisma, nonché ai soggetti, anche in qualità di sostituti d'imposta, diversi dalle persone fisiche, aventi sede legale o operativa nei medesimi territori.

Successivamente l'articolo 2, comma 117, della legge 24 dicembre 2004, n. 244, ha modificato l'articolo 1, comma 1, del D.M. 14 novembre 2002 prevedendo che la sospensione degli obblighi tributari fosse applicabile nei confronti delle persone fisiche, anche in qualità di sostituti d'imposta, che, alla data del 31 ottobre 2002, avevano la sede operativa nei territori dei comuni colpiti dagli eventi sismici. Analoga modifica, tuttavia, non è stata apportata ai D.M. 15 novembre 2002 e 9 gennaio 2003, che avevano integrato l'elenco dei Comuni colpiti dagli eventi sismici e, pertanto, anche dei soggetti che potevano beneficiare della sospensione degli obblighi tributari.

In ultimo, l'articolo 6-ter del decreto legge 31 dicembre 2007, n. 248, convertito, con modificazione, dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31, oltre a prorogare fino al 30 giugno 2008 la sospensione degli adempimenti degli obblighi tributari, ha previsto, altresì, che la medesima sospensione tornava applicabile per *“tutti i soggetti privati residenti o aventi domicilio”* nei territori delle province di Campobasso e Foggia colpiti dagli eventi sismici del 31 ottobre 2002.

Le diverse definizioni dei soggetti beneficiari, susseguitisi nel tempo, hanno generato non poche incertezze circa gli effettivi destinatari della sospensione degli obblighi tributari.

Di ciò sembra tener conto il legislatore laddove con il comma 4-*bis* dell'articolo 6 del D.L. n. 185 del 2008 in commento, stabilisce, invece, che la procedura di definizione delle posizioni fiscali rimaste sospese è applicabile a “...tutti i soggetti residenti o aventi domicilio nei territori maggiormente colpiti dagli eventi sismici...”.

Il riferimento a “tutti” i soggetti, pertanto, può intendersi nel senso che i contribuenti interessati dalla definizione di cui all'articolo 3, commi da 2 a 5, del D.L. n. 162 del 2008 sono:

- 1) le persone fisiche, anche in qualità di sostituti d'imposta, che alla data del 31 ottobre 2002 erano residenti o avevano domicilio fiscale, ai sensi dell'articolo 58 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nei territori dei comuni colpiti dal sisma, ivi compresi coloro che avevano richiesto al sostituto d'imposta di non operare le ritenute alla fonte a titolo di acconto;
- 2) le persone fisiche, anche in qualità di sostituti d'imposta, che alla data del 31 ottobre 2002 avevano sede operativa nei territori dei comuni colpiti dal sisma, intendendosi per sede operativa i luoghi adibiti ad esercizio di attività imprenditoriali o professionali, limitatamente alle obbligazioni che afferiscono in via esclusiva alle attività svolte nei predetti comuni, ivi compresi coloro che avevano richiesto al sostituto d'imposta di non operare le ritenute alla fonte a titolo di acconto;
- 3) i soggetti, diversi dalle persone fisiche, anche in qualità di sostituti d'imposta, che alla data del 31 ottobre 2002 avevano sede legale o operativa nei territori colpiti dal sisma intendendosi per sede operativa il luogo adibito ad esercizio di attività, limitatamente alle obbligazioni che afferiscono in via esclusiva alle attività svolte nei predetti comuni.

Definizione degli obblighi sospesi

Per effetto di quanto disposto dalla norma in commento – che rinvia alla definizione di cui all’articolo 3, del D.L. n. 162 del 2008 –, i soggetti innanzi elencati potranno definire i versamenti tributari sospesi, relativi al periodo che va dal 31 ottobre 2002 al 30 giugno 2008, corrispondendo “...*l’ammontare dovuto per ciascun tributo o contributo, ovvero, per ciascun carico iscritto a ruolo, oggetto delle sospensioni ivi indicate, al netto dei versamenti già eseguiti, ridotto al quaranta per cento, in centoventi rate mensili di pari importo da versare entro il giorno 16 di ciascun mese a decorrere da giugno 2009*”.

Gli adempimenti tributari, diversi dai versamenti, non eseguiti per effetto delle sospensioni dovranno, invece, essere effettuati con le modalità ed entro i termini stabiliti dal Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate, prot. n. 22456, dell’11 marzo 2009, pubblicato in pari data sul sito internet dell’Agenzia delle entrate, ai sensi dell’articolo 1, comma 361, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

Il mancato versamento delle somme dovute per la definizione, entro le scadenze previste, non determina l’inefficacia della definizione stessa. In tale caso si applicano le sanzioni e gli interessi previsti dalle vigenti disposizioni in materia di mancato o tardivo versamento delle imposte e dei contributi previdenziali, assistenziali ed assicurativi.

Per il recupero delle somme non corrisposte alle prescritte scadenze si applicano le disposizioni in materia di iscrizione a ruolo di cui all’articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, ed all’articolo 24 del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46. Per le somme iscritte a ruolo, oggetto della sospensione, il mancato versamento alle prescritte scadenze comporta la riscossione coattiva delle rate non pagate.

I soggetti interessati, infine, dovranno comunicare, con apposito modello, da approvarsi con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate, le modalità ed i dati relativi alla definizione. Nel medesimo provvedimento sarà stabilito anche il termine di presentazione del modello.

3) ARTICOLO 9: RIMBORSI ULTRADECENNALI

L'articolo 9, comma 1, del decreto legge n. 185 del 2008, così come modificato dalla legge di conversione, integra il comma 12 dell'articolo 15-*bis* del decreto legge 2 luglio 2007, n. 81, disponendo che, per gli anni 2008 e 2009, le risorse destinate all'effettuazione dei rimborsi di cui all'articolo 1 del decreto legge 15 settembre 2006, n. 258, siano iscritte nel "*fondo per l'estinzione dei debiti pregressi delle amministrazioni centrali*" (articolo 1, comma 50, della legge 23 dicembre 2005, n. 266), al duplice fine di:

- provvedere all'estinzione dei crediti maturati nei confronti dei Ministeri alla data del 31 dicembre 2007, il cui regolamento rientri tra le regolazioni pregresse ed il cui ammontare è accertato con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze;
- essere trasferite alla contabilità speciale per l'effettuazione dei rimborsi richiesti da più di dieci anni, per la successiva erogazione ai contribuenti.

Si precisa, al riguardo, che i rimborsi di cui all'articolo 1 del decreto legge n. 258 del 2006 sono quelli relativi all'IVA detraibile assoluta sugli acquisti o sulle importazioni – effettuati nell'esercizio di arti e professioni dal 1° gennaio 2003 e fino al 13 settembre 2006 – di veicoli stradali, relativi componenti e ricambi, nonché sull'acquisto o importazione di carburanti e lubrificanti e sulle prestazioni di custodia, manutenzione e riparazione dei medesimi veicoli.

Come è noto, detti rimborsi sono disposti in ottemperanza della sentenza della Corte di Giustizia del 14 settembre 2006, causa C-228/05, che ha sancito l'incompatibilità con le disposizioni comunitarie dei limiti alla detrazione dell'imposta previsti dall'articolo 19-*bis*1, comma 1, lettere c) e d), del D.P.R. n. 633 del 1972. Si ricorda, in proposito, che, nella sentenza citata, la Corte stabilisce che gli Stati membri non possono "*adottare provvedimenti che escludano alcuni beni dal regime delle detrazioni di tale imposta ove siano privi di indicazioni quanto alla loro limitazione temporale e/o facciano parte di un*

insieme di provvedimenti di adattamento strutturale miranti a ridurre il disavanzo di bilancio e a consentire il rimborso del debito pubblico.”

L'effetto della norma è quello di far confluire le risorse destinate alle predette finalità nell'unico fondo per l'estinzione dei debiti pregressi delle amministrazioni centrali.

Al comma 2 della medesima norma in commento si dispone, altresì, l'abrogazione dei commi 139, 140 e 140-*bis* dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244. Tali commi prevedevano che, a partire dal 1° gennaio 2008, *“decorsi più di dieci anni dalla richiesta di rimborso, le somme complessivamente spettanti, a titolo di capitale e di interessi, per crediti riferiti alle imposte sul reddito delle persone fisiche e delle persone giuridiche ovvero all'imposta sul reddito delle società”* maturassero interessi giornalieri ad un tasso definito ogni anno con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze (cfr. D.M. 13 marzo 2008 *“Interessi per rimborsi ultradecennali delle imposte sui redditi”*).

La quantificazione delle somme sulle quali dovevano essere calcolati i predetti interessi avrebbe dovuto essere effettuata al compimento di ciascun anno, a partire:

- a) dal 1° gennaio 2008, per i rimborsi per i quali il termine decennale è maturato anteriormente a tale data;
- b) dal decimo anno successivo alla richiesta di rimborso, negli altri casi.

In assenza di una specifica previsione di retroattività della norma recata dall'articolo 9, comma 2, del decreto legge n. 185 del 2008, le somme richieste a rimborso ed i relativi interessi, per le quali il termine decennale è maturato in data antecedente il 1° gennaio 2008, ovvero si è compiuto nel periodo compreso fra il 1° gennaio 2008 e il 29 gennaio 2009 (data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto legge n. 185 del 2008), hanno prodotto interessi giornalieri che il contribuente ha diritto a percepire ad integrazione dei crediti medesimi.

Non sono più produttive di interessi, invece, le imposte chieste a rimborso per le quali il decorso dei dieci anni dalla data dell'istanza si è compiuto successivamente all'entrata in vigore del decreto.

La norma in commento prevede, inoltre, al comma 3, l'emanazione, entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto legge n. 185 del 2008, di un provvedimento volto a disciplinare le modalità di intervento delle imprese di assicurazione e della SACE S.p.A. nella prestazione di garanzie a favore della riscossione dei crediti vantati da fornitori di beni e di servizi nei confronti della P.A.

Da ultimo, il comma 3-*bis* dispone che, limitatamente al 2009, le Regioni e gli enti locali possono, su istanza del creditore di somme dovute per somministrazioni, forniture e appalti, certificare se il relativo credito sia certo, liquido ed esigibile, al fine di consentirne la cessione pro soluto a banche o intermediari finanziari. La cessione del credito ha effetto nei confronti del debitore ceduto dalla data della certificazione, che deve essere rilasciata dall'ente locale entro venti giorni dalla richiesta del creditore.

4) ARTICOLO 16, COMMI DA 2 A 4: ABOLIZIONE DI OBBLIGHI DI NATURA TRIBUTARIA

I commi da 2 a 4 dell'articolo 16 del decreto legge n. 185 del 2008 eliminano una serie di adempimenti posti a carico dei contribuenti che non avevano trovato pratica applicazione a causa della mancata adozione delle necessarie disposizioni attuative di dettaglio.

Si tratta, in particolare:

- dell'obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri all'Agenzia delle entrate da parte delle imprese che operano nel settore della grande distribuzione e da parte dei soggetti di cui all'articolo 22 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (introdotta dall'articolo 37, commi da 33 a 37-ter del d.l. 4 luglio 2006, n. 223);
- della comunicazione preventiva delle compensazioni per importi superiori a diecimila euro effettuate da soggetti titolari di partita IVA (prevista dall'articolo 1, commi da 30 a 32, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 – finanziaria per il 2007);
- dell'obbligo di memorizzazione su supporto elettronico delle operazioni di cessione di beni e prestazioni di servizi effettuate tramite distributori automatici (prevista dall'articolo 1, commi da 363 a 366, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 – finanziaria per il 2008).

Con l'abrogazione dei commi da 33 a 37-ter dell'articolo 37 del decreto legge n. 223 del 2006 vengono meno sia l'obbligo di invio telematico dei corrispettivi giornalieri da parte delle imprese della grande distribuzione e del commercio al minuto e attività assimilate, sia il correlato obbligo di immettere in commercio esclusivamente misuratori fiscali idonei alla trasmissione telematica.

In questa sede è opportuno precisare che le imprese della grande distribuzione commerciali e di servizi, come definite dall'articolo 1, comma 430, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, hanno, comunque, la facoltà di optare per

la trasmissione telematica dei corrispettivi con le modalità individuate dal Provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle entrate prot. n. 21544/2009 del 12 marzo 2009, che sostituisce quello dell'8 luglio 2005.

5) ARTICOLO 16, COMMA 5 : RAVVEDIMENTO OPEROSO

L'articolo 16, comma 5, del decreto legge n. 185 del 2008 ha introdotto delle modifiche all'istituto del ravvedimento operoso, disciplinato dall'articolo 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, riducendo le sanzioni dovute in caso di regolarizzazione spontanea delle violazioni tributarie e rendendo, dunque, ancora più conveniente il ricorso a tale istituto.

La citata modifica normativa intende riallineare la misura delle sanzioni applicabili in caso di ravvedimento alla riduzione delle sanzioni prevista nel caso di adesione ai verbali di constatazione e di adesione agli inviti al contraddittorio, introdotti, rispettivamente, dall'articolo 83, comma 18, del D.L. 25 giugno 2008, n. 112 (convertito con modificazioni dalla legge 6 agosto 2008, n. 133) e dall'articolo 27 del decreto legge in commento, anche al fine di rendere, comunque, vantaggiosa per il contribuente la definizione spontanea di errori ed omissioni.

Brevi cenni sugli effetti del ravvedimento operoso

Il ravvedimento operoso consente all'autore di una o più violazioni tributarie (nonché ai soggetti solidalmente obbligati) di regolarizzare spontaneamente la propria posizione, usufruendo di rilevanti riduzioni delle sanzioni amministrative. A tale fine, la regolarizzazione deve avvenire entro determinati limiti temporali e, comunque, sempre prima che vi sia stata constatazione della violazione stessa, abbiano avuto inizio accessi, ispezioni o verifiche, ovvero siano iniziate altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore della violazione o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza.

Affinché il ravvedimento operoso si perfezioni è necessario, oltre alla rimozione della condotta costituente violazione, il pagamento della sanzione in misura ridotta, nonché del tributo o della differenza (quando dovuti) e degli

interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno, entro i termini indicati dal legislatore.

Gli effetti della regolarizzazione effettuata ai sensi dell'articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 sono, peraltro, diversi a seconda del tipo di violazione da regolarizzare e dei tempi entro i quali detta regolarizzazione avviene.

Secondo la formulazione vigente fino alle modifiche apportate dal decreto legge in commento (art. 13, comma 1, lettera a)), la sanzione era ridotta ad un ottavo del minimo quando la violazione consisteva nel mancato pagamento del tributo o di un acconto, se il versamento veniva eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della violazione – da intendere come data di scadenza del termine per il versamento, secondo quanto già chiarito con circolare ministeriale n. 180 del 1998. Poiché l'ipotesi di ritardato od omesso versamento diretto è soggetto alla sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, la sanzione ridotta per effetto del ravvedimento era pari al 3,75% del dovuto.

Quando, invece, la regolarizzazione degli errori o delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avveniva entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale era stata commessa la violazione ovvero, nell'ipotesi in cui non era prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore, la sanzione era ridotta ad un quinto del minimo (art. 13, comma 1, lett. b)).

Era, infine, prevista una specifica ipotesi di ravvedimento nel caso di omessa presentazione della dichiarazione, da perfezionare attraverso la presentazione della dichiarazione (entro novanta giorni dalla scadenza del relativo termine) e attraverso il pagamento della sanzione che, per effetto del ravvedimento, risultava ridotta ad un ottavo del minimo (articolo 13, comma 1, lett. c)).

Modifiche apportate all'istituto del ravvedimento operoso

L'articolo 16, comma 5, del decreto legge ha modificato la misura delle

sanzioni applicabili in caso di ravvedimento.

In particolare, per effetto delle suddette modifiche, in caso di mancato pagamento del tributo o di un acconto, il contribuente può sanare la violazione con il versamento di quanto dovuto entro trenta giorni dalla scadenza del termine stabilito, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera a), ottenendo un abbattimento della relativa sanzione ad un dodicesimo del minimo.

Nel caso in cui il contribuente regolarizzi gli errori o le omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera b), la sanzione dovuta è ridotta ad un decimo del minimo.

Infine, nel caso di mancata presentazione della dichiarazione nei termini di legge, è possibile ravvedere la relativa violazione entro novanta giorni dalla scadenza, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera c), versando la sanzione ridotta ad un dodicesimo del minimo.

Giova ricordare che, nonostante le modifiche sopra illustrate, continuano ad essere attuali le precisazioni fornite con la circolare n. 106/E del 21 dicembre 2001, in merito all'esatto importo da corrispondere a seguito della riduzione da ravvedimento. In particolare, la richiamata circolare ha chiarito che il troncamento delle cifre decimali, risultanti a seguito della conversione in euro, previsto dall'articolo 51, comma 3, del d.lgs. 24 giugno 1998, n. 213 (decreto Euro) per le sanzioni pecuniarie penali e amministrative, opera anche quando la base su cui calcolare la sanzione, a seguito di riduzione derivante da ravvedimento, risulta espressa in lire (come accade per le sanzioni amministrative contenute nel d.lgs. n. 471 del 1997).

Diversamente, nel caso in cui la misura della sanzione sia espressa in percentuale si applicano le regole ordinarie dell'arrotondamento in centesimo di euro.

Assumendo, ad esempio, l'ipotesi in cui il contribuente abbia omesso di

presentare la dichiarazione, con imposta versata, l'articolo 1, comma 1, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 prevede l'applicazione della sanzione da lire cinquecentomila a lire quattro milioni (da euro 258,00 ad euro 1032,00). In tal caso il contribuente potrà regolarizzare la violazione presentando la dichiarazione omessa entro 90 giorni dalla scadenza e provvedendo, altresì, al pagamento della sanzione ridotta in misura pari euro 21 (un dodicesimo del minimo) e non più ad euro 32 (un ottavo del minimo).

Nell'ipotesi, invece, di ritardato pagamento di un'imposta pari a 100 euro, entro 20 giorni dalla scadenza del termine, l'importo da corrispondere a titolo di ravvedimento sarà pari a 2,50 euro (un dodicesimo del minimo pari al 30 per cento di 100 euro).

Al fine di una migliore comprensione delle citate modifiche normative, nella tabella che segue si indica il nuovo ammontare delle sanzioni da versare per il perfezionamento del ravvedimento operoso.

Articolo 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471	Misura del ravvedimento ante decreto legge	Nuova misura del ravvedimento
Lettera a) Versamento del tributo o dell'acconto non versato entro trenta giorni dalla data dell'omissione.	1/8 del minimo	1/12 del minimo
Lettera b) Regolarizzazione di errori e delle omissioni entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione o, se non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore	1/5 del minimo	1/10 del minimo
Lettera c) Presentazione della dichiarazione entro novanta giorni dalla scadenza del termine	1/8 del minimo	1/12 del minimo

Entrata in vigore

Le nuove disposizioni in materia di ravvedimento operoso entrano in vigore a decorrere dal 29 novembre 2008, data di entrata in vigore del decreto legge n. 185 del 2008. Pertanto, le nuove misure di riduzione da applicare alle sanzioni da versare a titolo di ravvedimento riguardano tutte le fattispecie di regolarizzazione perfezionate a decorrere da tale data, anche se aventi ad oggetto violazioni commesse in tempo anteriore. In altri termini, le nuove disposizioni attraggono tutte le violazioni ancora suscettibili di ravvedimento, ossia tutte le violazioni commesse, non ancora contestate e non già ravvedute.

6) ARTICOLO 32, COMMA 7: POTENZIAMENTO DELLE PROCEDURE DI RISCOSSIONE

L'articolo 32, comma 7, del decreto legge n. 185 del 2008, modificato in sede di conversione, introduce alla legge 27 dicembre 2002, n. 289 l'articolo 16-*bis*, rubricato "*Potenziamento delle procedure di riscossione coattiva in caso di omesso versamento delle somme dovute a seguito delle definizioni agevolate*". Il nuovo articolo contiene disposizioni in deroga alla ordinaria disciplina della riscossione tramite ruolo, al fine di potenziare le procedure di recupero degli omessi versamenti delle residue rate dovute dai soggetti che hanno usufruito delle procedure di definizione e integrazione di cui agli articoli 7, comma 5, 8, comma 3, 9, comma 12, 15, comma 5, e 16, comma 2, della citata legge n. 289 del 2002.

Ambito soggettivo

In particolare, le disposizioni in parola si applicano ai:

- soggetti, titolari di reddito di impresa e esercenti arti e professioni, società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice, residenti nel territorio dello Stato, che si sono avvalsi della definizione automatica dei redditi di impresa, di lavoro autonomo e di quelli imputati alle suddette società (articolo 7 della legge n. 289);
- soggetti che si sono avvalsi della integrazione delle dichiarazioni presentate ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, imposte sostitutive, imposta sul patrimonio netto delle imprese, imposta sul valore aggiunto, imposta regionale sulle attività produttive, contributo straordinario per l'Europa, contributi previdenziali e al Servizio sanitario nazionale (articolo 8, comma 3, della legge n. 289);
- soggetti che hanno usufruito della definizione automatica per gli anni pregressi (articolo 9, comma 12 della legge n. 289);

- soggetti che hanno usufruito della definizione degli avvisi di accertamento per i quali non erano ancora spirati i termini per la proposizione del ricorso, degli atti di contestazione, degli avvisi di irrogazione delle sanzioni, degli inviti al contraddittorio ai fini dell'accertamento con adesione ovvero di conciliazione giudiziale, e dei processi verbali di constatazione, relativamente ai quali non era stato notificato avviso di accertamento ovvero ricevuto invito al contraddittorio (articolo 15 della legge n. 289);
- soggetti che hanno usufruito della definizione delle liti fiscali pendenti dinanzi alle commissioni tributarie o al giudice ordinario, in ogni grado del giudizio, anche a seguito di rinvio (articolo 16, comma 2, della legge n. 289).

A tal riguardo, si rammenta che le richiamate disposizioni, nel disciplinare le definizioni agevolate, consentivano di versare gli importi dovuti anche in forma rateale. In particolare, ai fini del perfezionamento di ciascun condono, il contribuente poteva corrispondere, alla data di scadenza stabilita dalla norma di riferimento, gli importi minimi di 3.000 euro per le persone fisiche e 6.000 euro per gli altri soggetti, mentre la parte eccedente poteva essere rateizzata con le modalità e nei termini previsti dalle singole disposizioni.

L'eventuale omissione di uno dei versamenti rateali successivi non ha determinato l'inefficacia delle procedure di definizione ed integrazione in argomento. In particolare, qualora si sia verificata tale circostanza, l'agente della riscossione ha titolo per procedere al recupero delle somme non versate alle prescritte date, mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo ai sensi dell'articolo 14 del DPR n. 602 del 1973 e successive modificazioni. Sulle somme non versate sono dovute le sanzioni amministrative, pari al 30 cento delle somme stesse, e gli interessi legali (cfr circolare 21 febbraio 2003, n. 12/E).

A completamento di quanto sopra riportato si evidenzia che per le rate omesse il decreto legge n. 223 del 2006 ha fissato al 31 dicembre 2008, il termine per effettuare la notifica delle relative cartelle di pagamento.

Poteri degli agenti della riscossione

Tanto premesso, l'articolo 16-*bis* reca disposizioni volte a semplificare le modalità con cui l'agente della riscossione può aggredire il patrimonio immobiliare dei soggetti sopra elencati che risultino inadempienti all'obbligo di versamento, in applicazione di quanto disposto dagli articoli 76 e 77 del DPR 29 settembre 1973, n. 602.

In particolare, l'articolo 76, in via ordinaria, consente al concessionario di procedere all'espropriazione immobiliare se l'importo complessivo del credito per cui si procede supera complessivamente **ottomila euro** e sempre che il valore del bene, calcolato secondo le regole previste per la vendita all'incanto (articolo 79) e diminuito delle passività ipotecarie con priorità sul credito per cui si procede, non è inferiore al predetto limite.

La lettera a) del citato articolo 16-*bis*, invece, consente all'agente della riscossione di procedere all'espropriazione immobiliare anche quando i residui debiti da "condono" sono superiori a **cinquemila euro**, e sempre che il valore del bene, calcolato con le modalità sopra descritte, non sia inferiore a tale limite.

La lettera b), a sua volta consente di disapplicare, sempre nei confronti dei soggetti sopra elencati, le norme relative all'iscrizione di ipoteca di cui all'articolo 77 del DPR n. 602 del 1973.

Al riguardo, ai sensi del citato articolo 77, comma 1, l'agente della riscossione, decorsi sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento, prima di procedere all'espropriazione è tenuto ad iscriverne ipoteca, se l'importo complessivo del credito per cui si procede non supera il cinque per cento del valore dell'immobile, determinato secondo le regole per la vendita all'incanto, e può procedere all'espropriazione solo decorsi sei mesi dall'iscrizione senza che il debito sia stato estinto.

Ai sensi della lettera b) dell'articolo 16-*bis* della legge n. 289 del 2002, in caso di omesso versamento delle rate dovute per le definizioni agevolate è ora possibile avviare direttamente l'espropriazione senza bisogno della preventiva

iscrizione di ipoteca, anche quando il credito, ossia le restanti rate non versate, non supera il limite del 5 per cento del valore dell'immobile oggetto di esproprio.

La lettera c) del nuovo articolo 16-*bis* potenzia gli strumenti cognitivi a disposizione dell'agente della riscossione, stabilendo che quest'ultimo può utilizzare i dati relativi ai rapporti finanziari a disposizione dell'Agenzia delle entrate, una volta decorso inutilmente il termine di sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento (cfr articolo 35, comma 25, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248).

Trattasi, in particolare, dei dati relativi ai rapporti finanziari, ivi compresi quelli riguardanti i conti correnti bancari e postali dei debitori che, ai sensi dell'articolo 7, comma 6 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 605 (disposizioni relative all'anagrafe tributaria e al codice fiscale dei contribuenti), le banche, la società Poste italiane Spa, gli intermediari finanziari, nonché ogni altro operatore finanziario, sono tenuti a rilevare, a tenere in evidenza e a comunicare all'Anagrafe tributaria. L'Anagrafe, a sua volta, conserva le informazioni ricevute in un apposito archivio, con l'indicazione dei dati anagrafici dei titolari e dei soggetti che intrattengono con gli operatori finanziari qualsiasi rapporto o effettuano operazioni al di fuori di un rapporto continuativo per conto proprio, ovvero per conto o a nome di terzi, compreso il codice fiscale.

In sede di conversione del decreto legge è stato, infine, aggiunto all'articolo 16-*bis* il comma 2, che estende l'ambito applicativo della procedura di espropriazione semplificata degli immobili anche con riferimento ai soggetti che hanno usufruito della definizione agevolata dei ritardati od omessi versamenti di cui all'articolo 9-*bis* della legge n. 289 del 2002.

Al riguardo, con riferimento alla definizione di cui all'articolo 9-*bis*, è stato più volte chiarito che, diversamente dalle altre forme di "condono", tale sanatoria si perfezionava solo con l'integrale pagamento di tutte le somme dovute. Il mancato pagamento anche di una sola rata faceva venir meno la definizione e, quindi, non era necessaria una specifica iscrizione a ruolo delle somme restanti, ma semplicemente operava la ripresa della riscossione delle

somme originariamente dovute (imposta, sanzioni e interessi), al netto degli importi già versati.

Tanto premesso, la disposizione introdotta dal comma 2 dell'articolo 16-*bis*, in commento dispone che, anche per il recupero coattivo delle somme complessivamente dovute e non versate spontaneamente dal contribuente a seguito del mancato perfezionamento della definizione di cui all'articolo 9-*bis*, l'agente della riscossione può operare l'espropriazione del patrimonio immobiliare del debitore secondo le modalità semplificate innanzi descritte.

Così, ad esempio, si ipotizzi un contribuente che ha aderito alla procedura di cui al citato articolo 9-*bis*, dopo il 2 ottobre 2003, per definire un omesso versamento di ritenute per 8.500 euro. Lo stesso, pur avendo corrisposto inizialmente i 3.000 euro previsti, non ha versato la parte eccedente secondo il vigente piano di rateizzazione.

Atteso che la definizione in parola non si è perfezionata, ne consegue una ripresa della riscossione per 5.500 euro di imposta, maggiorata delle relative sanzioni ed interessi, che potrà essere attuata dall'agente delle riscossione anche attraverso l'espropriazione immobiliare, con le modalità semplificate previste dal nuovo articolo 16-*bis* della legge n. 289.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché le istruzioni e i principi enunciati nella presente circolare vengano puntualmente osservati dagli uffici.