



**DDL di conversione
del decreto-legge 30 marzo 2023, n. 34
cd. DL Energia**

Nota approvazione definitiva

Maggio 2023

Premessa e valutazioni generali

Il Senato ha approvato definitivamente, in seconda lettura e con modifiche, il DDL di conversione in legge del decreto-legge 30 marzo 2023, n. 34.

Il provvedimento introduce misure urgenti a sostegno di famiglie e imprese, agendo in particolare su tre capitoli: *i)* energia; *ii)* salute; *iii)* adempimenti fiscali. Le risorse stanziare ammontano complessivamente a circa 5 miliardi di euro.

In particolare, il Decreto interviene con misure certamente apprezzabili, ma ancora legate alla contingenza e prive di una visione strategica di medio periodo.

Nel merito, sono positive le misure del capitolo energia, che confermano i crediti d'imposta per energia e gas per un altro trimestre, strumento che rappresenta per le imprese un fattore di sostegno ma anche una leva di competitività. Al riguardo, l'auspicio è che si assicuri continuità alla misura per tutto il tempo necessario alla piena stabilizzazione del prezzo del gas.

Infatti, come emerge sempre dai dati del nostro Centro studi, il prezzo del gas in Europa, pur in calo da fine 2022, ormai sotto i 50 euro/mwh da inizio 2023, risulta tuttora più elevato di oltre il 100% rispetto ai prezzi del primo trimestre 2021 e resta molto alto rispetto ad altre aree geopolitiche (è 7 volte quello negli USA); ciò pone un problema di competitività dell'industria, anche in considerazione dell'inflazione ancora elevata. Inoltre, a fronte del - non condivisibile - mancato rinnovo dell'azzeramento degli oneri generali di sistema nel settore elettrico, si tratta di costi che, a partire dal mese corrente, impatteranno sulle bollette anche per le utenze di potenza fino a 16,5 kW.

Infine, apprezzabili ma da rafforzare gli interventi sul contributo straordinario di solidarietà, rispetto al quale saranno necessari alcuni chiarimenti sull'operatività delle nuove norme.

Sul capitolo sanità, il DL introduce misure per il ripiano del superamento del tetto di spesa dei dispositivi medici e per fronteggiare la carenza di medici.

In particolare, in tema di *payback* sui dispositivi medici, si prevede l'istituzione di un fondo statale *ad hoc*, con una dotazione di circa 1,1 miliardi, che, in proporzione agli importi spettanti alle Regioni per il ripiano del superamento del tetto di spesa dei dispositivi medici, dimezza gli importi dovuti dalle imprese del settore, a condizione che rinuncino al contenzioso. L'intervento è apprezzabile nella misura in cui limita l'impatto finanziario del *payback* ma, nella sostanza, il meccanismo è confermato e lo sono, di conseguenza, le criticità rilevate dalle imprese del settore. Peraltro, l'intervento non affronta il tema del *payback* dovuto per il periodo 2019-2020, né interviene in modo strutturale per gli anni successivi al 2022. Come più volte ribadito, il *payback* rappresenta un'anomalia che andrebbe superata.

Infine, sul capitolo fiscale, condivisibili le misure che, per alcune circostanze, prevedono la non punibilità per alcuni specifici illeciti tributari di omesso versamento in caso di integrale versamento del dovuto, incluse le sanzioni. Si tratta di un primo passo verso la completa depenalizzazione di quelle fattispecie di c.d. evasione di necessità, ovvero connessa alla sussistenza di difficoltà finanziarie e non alla volontà di agire con intento frodatario, e che si auspica possano trovare più ampia condivisione attraverso l'attuazione della riforma fiscale.

In sede di conversione sono state apportate poche modifiche che non alterano il quadro complessivo del provvedimento.

Di seguito, il dettaglio sui principali temi di interesse per le imprese, con evidenza anche delle principali novità introdotte durante l'esame parlamentare.

Valutazioni di dettaglio

Misure in materia di energia e gas

Il DL conferma per il prossimo trimestre (1° aprile - 30 giugno) la **riduzione dell'IVA al 5%** per le somministrazioni di gas utilizzato per fini civili e industriali e, quindi, con riferimento alle fatture emesse per i consumi di aprile, maggio e giugno (art. 2). Tale proroga si applica anche ai servizi

di teleriscaldamento e alle somministrazioni di energia termica prodotta con gas metano in esecuzione di un contratto di servizio energia.

Quanto agli **oneri generali di sistema per il settore gas**, considerata la riduzione dei prezzi del gas naturale all'ingrosso: *i)* le aliquote negative della componente UG_{2C} applicata agli scaglioni di consumo fino a 5.000 metri cubi all'anno sono confermate, solo per il mese di aprile, ma in misura pari al 35% del valore applicato nel trimestre precedente; *ii)* le aliquote delle componenti tariffarie relative agli altri oneri generali di sistema sono mantenute azzerate per il secondo trimestre 2023.

Gli oneri, per l'anno in corso, derivanti dall'applicazione delle due misure sopra riportate sono valutati rispettivamente in 539,78 e in 280 milioni di euro.

Non è stato prorogato, invece, l'azzeramento degli oneri generali del sistema elettrico, che l'ultima legge di bilancio aveva previsto, per il primo trimestre 2023, per le utenze domestiche e non domestiche in bassa tensione, con potenza disponibile fino a 16,5 kW.

Il decreto poi prevede che, anche per il secondo trimestre 2023, le imprese energivore, non energivore, gasivore e non gasivore potranno continuare a beneficiare di un **contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale** (art. 4).

In particolare, per quanto riguarda l'acquisto di energia elettrica:

- alle imprese energivore, i cui costi per kWh della componente energia elettrica, calcolati sulla base della media del primo trimestre dell'anno 2023, hanno subito un incremento superiore al 30% rispetto al medesimo periodo dell'anno 2019, è riconosciuto, a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti, un contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, in misura pari al 20% (per gli acquisti effettuati nel primo trimestre, il precedente decreto riconosceva un contributo pari al 45%) delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel secondo trimestre dell'anno 2023. Il credito d'imposta è riconosciuto anche in relazione alla spesa per l'energia elettrica prodotta e auto-consumata dalle imprese energivore, nel secondo trimestre dell'anno 2023;
- alle imprese non energivore e dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW, è riconosciuto, a parziale compensazione dei maggiori oneri effettivamente sostenuti per l'acquisto della componente energia, un contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, in misura pari al 10% (per gli acquisti effettuati nel primo trimestre, il contributo fissato era pari al 35%) della spesa sostenuta per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel secondo trimestre dell'anno 2023, qualora il prezzo della stessa, calcolato sulla base della media riferita al primo trimestre dell'anno 2023, abbia subito un incremento del costo per kWh superiore al 30% del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019.

Per quanto riguarda l'acquisto di gas naturale, qualora il prezzo di riferimento dello stesso, calcolato come media, riferita al primo trimestre dell'anno 2023, dei prezzi di riferimento del mercato infragiornaliero (MI-GAS) pubblicati dal Gestore dei mercati energetici, abbia subito un incremento superiore al 30% del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019:

- alle imprese a forte consumo di gas naturale (gasivore), è riconosciuto, a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti per l'acquisto del gas naturale, un contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, pari al 20% (per gli acquisti effettuati nel primo trimestre, il contributo fissato era pari al 45%) della spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel secondo trimestre solare dell'anno 2023, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici;

- alle imprese non gasivore, è riconosciuto, a parziale compensazione dei maggiori oneri effettivamente sostenuti per l'acquisto del gas naturale, un contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, pari al 20% (per gli acquisti effettuati nel primo trimestre, il contributo fissato era pari al 45%) della spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel secondo trimestre solare dell'anno 2023, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici.

Quanto alle modalità di utilizzo, i crediti d'imposta saranno fruibili in compensazione entro il 31 dicembre 2023 oppure potranno essere ceduti, entro il medesimo termine, dalle imprese beneficiarie, solo per intero, in favore anche di istituti di credito e altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione (fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni effettuate a favore di banche e intermediari finanziari, società appartenenti a un gruppo bancario ovvero imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia).

L'applicazione del contributo straordinario comporta oneri per lo Stato valutati in 1.348,66 milioni di euro per l'anno in corso.

Quanto alle modalità applicative del credito di imposta relativo ai trimestri precedenti (nello specifico, credito terzo trimestre 2022, credito ottobre-novembre 2022, credito dicembre 2022), si segnalano alcune riflessioni in ordine alla comunicazione prevista dall'articolo 1, co. 6, del decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176 e dall'articolo 2, co. 5, del decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144, che andava inviata all'Agenzia delle entrate entro il 16 marzo scorso, a pena di decadenza dal diritto alla fruizione del credito residuo. In particolare, si evidenzia che la tempistica prevista per l'invio di tale comunicazione non teneva adeguatamente conto di una possibile rideterminazione del credito di imposta a seguito dell'invio da parte del fornitore di fatture di conguaglio successivamente al 16 marzo; in presenza di fatture in aumento, infatti, le imprese perderebbero il diritto alla fruizione del credito di imposta per importi non comunicati. Si tratta di una circostanza che dovrebbe sollecitare una riflessione sull'opportunità di prevedere una nuova comunicazione all'Agenzia delle entrate, integrativa della precedente, per tener conto di queste frequenti casistiche.

Il DL prevede, inoltre, un intervento sul **contributo di solidarietà temporaneo sugli extraprofitti del settore dell'energia relativo al 2023** (art. 5). In particolare, si escludono dalla base di determinazione del reddito complessivo, relativo al periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023, gli utilizzi di riserve del patrimonio netto accantonate in sospensione d'imposta o vincolate a copertura delle eccedenze dedotte ai sensi dell'art. 109, co. 4, lett. b), TUIR (previste dalla disciplina delle c.d. "deduzioni extracontabili"), nel limite del 30% del complesso delle medesime riserve risultanti al termine dell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022. In queste ipotesi, per adottare criteri omogenei nella determinazione degli utili "eccedenti" soggetti al contributo straordinario, andranno parimenti esclusi dal calcolo della media dei redditi complessivi conseguiti nei quattro periodi di imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022 gli utilizzi di riserve del patrimonio netto che hanno concorso al reddito nei suddetti quattro periodi di imposta, sino a concorrenza dell'esclusione operata nel periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023. Tale misura comporta oneri per lo Stato pari a 404 milioni di euro per l'anno in corso.

Infine, il DL prevede che, ai fini della determinazione dell'ammontare delle agevolazioni fiscali per interventi di risparmio energetico, si considera inclusa nella base di calcolo anche la parte di spesa a fronte della quale sia concesso altro contributo dalle regioni e dalle province autonome di Trento e Bolzano, a condizione che tale contributo sia cumulabile con le agevolazioni fiscali. In ogni caso, la somma dell'agevolazione fiscale e del contributo non deve eccedere il 100% della spesa ammissibile all'agevolazione o al contributo (art. 7). La disposizione si applica con riferimento ai contributi istituiti alla data di entrata in vigore del decreto ed erogati negli anni 2023 e 2024. Durante l'esame parlamentare, è stata approvata una modifica che ha chiarito il campo di

applicazione di tale norma. In particolare, gli interventi di risparmio energetico interessati sono quelli di cui di cui all'art. 16-*bis* del DPR n. 917/1986 (recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici), dall'articolo 1, commi da 344 a 347, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (interventi di riqualificazione energetica di edifici esistenti) e dall'articolo 14 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63 (interventi di efficienza energetica).

Inoltre, in sede di conversione, è stata introdotta una nuova norma che riconosce alle start-up innovative, costituite a partire dal 1° gennaio 2020, operanti nei settori dell'ambiente, delle energie rinnovabili e della sanità, nel limite complessivo di 2 milioni di euro per l'anno 2023, un contributo, sotto forma di credito d'imposta, fino a un importo massimo di 200.000 euro. Il contributo sarà attribuito in misura non superiore al 20% delle spese sostenute per attività di ricerca e sviluppo volte alla creazione di soluzioni innovative per la realizzazione di strumentazioni e servizi tecnologici avanzati al fine di garantire la sostenibilità ambientale e la riduzione dei consumi energetici. Con decreto del MIMIT, di concerto con il MEF, saranno adottate le disposizioni di attuazione necessarie, anche al fine del rispetto del limite di spesa autorizzato, nonché le modalità di verifica e controllo dell'effettività delle spese sostenute, le cause di decadenza e revoca del beneficio e le modalità di restituzione del credito d'imposta fruito indebitamente (art. 7-*quater*).

Misure in materia di salute

Il DL affronta tematiche emergenziali sia per il Servizio Sanitario Nazionale (SSN) sia per la filiera industriale della salute, rappresentata da Confindustria. In particolare, gli articoli 8 e 9 intervengono sul tema del **payback per i dispositivi medici**, mentre gli articoli dal 10 al 16 riguardano il **tema del personale sanitario**.

Relativamente all'art. 8 è apprezzabile che la misura limiti l'impatto finanziario del payback per i dispositivi medici, costituendo un fondo apposito pari a circa la metà del dovuto e spostando i termini di pagamento a fine giugno. Tuttavia, l'intervento non affronta il problema della permanenza di un meccanismo di payback e, di conseguenza, non considera le criticità di tale meccanismo per le imprese fornitrici di dispositivi medici e per il Servizio Sanitario Nazionale. Infine, l'intervento non affronta il tema del payback per il quadriennio 2019-2022 né interviene in modo strutturale per gli anni successivi al 2022.

Nel dettaglio, in primo luogo, si prevede l'istituzione di un fondo statale che, in proporzione agli importi spettanti alle Regioni per il ripiano del superamento del tetto di spesa dei dispositivi medici (per gli anni 2015-2018), dimezza, di fatto, gli importi dovuti dalle imprese del settore, ai sensi dell'art. 9-*ter*, co. 9-*bis* del DI n. 78/2015, entro il 30 aprile 2023 (termine prorogato dall'ultimo DL proroghe).

In particolare, la misura contempla due ipotesi alternative: da un lato, le imprese fornitrici di dispositivi medici, che non hanno avviato contenziosi o che vi rinunciano, saranno tenute a versare il saldo nella misura pari al 48% dell'importo stabilito dai relativi provvedimenti regionali o provinciali. Al riguardo, durante l'iter parlamentare è stato precisato che l'integrale e tempestivo versamento dell'importo di tale quota ridotta estingue l'obbligazione gravante sulle aziende fornitrici per gli anni 2015, 2016, 2017 e 2018, precludendo loro ogni ulteriore azione giurisdizionale connessa con l'obbligo di corresponsione degli importi relativi agli anni predetti. Dall'altro lato, per le imprese fornitrici di dispositivi medici che non rinunciano al contenzioso avviato, resta fermo l'obbligo del versamento della quota integrale a loro carico, come determinata dai provvedimenti regionali o provinciali.

La misura, che comporta oneri per lo Stato pari a 1.085 milioni di euro per l'anno in corso, è apprezzabile nella misura in cui limita l'impatto finanziario del *payback*; tuttavia, nella sostanza il meccanismo in questione è confermato e lo sono, di conseguenza, le criticità rilevate dalle imprese del settore. Infine, l'intervento non affronta il tema del payback dovuto per il periodo 2019-2020, né interviene in modo strutturale per gli anni successivi al 2022.

In secondo luogo, in tema di IVA su *payback* dispositivi medici, si definiscono le regole di detrazione per le aziende fornitrici di dispositivi medici tenute ai versamenti per il ripiano dello sfioramento della spesa pubblica, le quali potranno detrarre l'imposta scorporandola dal lordo dei versamenti effettuati.

Si segnala che i costi sostenuti dalle imprese relativi ai predetti versamenti saranno deducibili ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP nel medesimo periodo di imposta in cui le stesse procederanno a tali pagamenti (periodo di imposta in corso al 30 aprile 2023).

Inoltre, il DL contiene diversi interventi riguardanti il personale sanitario, che mirano a mitigare le problematiche legate alle carenze di personale.

L'obiettivo di queste misure è certamente condivisibile. L'emergenza del personale sanitario è un tema critico, che rischia di avere impatti rilevanti sulla vita dei cittadini e delle imprese. Una prima considerazione riguarda la necessità - anche in questo caso - di prediligere un approccio sistematico che, coinvolgendo tutti gli erogatori di prestazioni (pubblici, privati accreditati e privati), le Università e le Federazioni o Associazioni del personale di riferimento, arrivi alla corretta identificazione del fabbisogno di personale sanitario, necessaria sia per la programmazione delle risorse umane, che delle competenze di cui tale personale deve essere dotato.

In particolare, si interviene, con una misura condivisibile, sul tema dei cd. medici a gettone, limitando la possibilità di farvi ricorso all'espletamento di alcune verifiche preliminari (es. effettiva presenza di uno stato di emergenza, all'impossibilità di utilizzare personale già in servizio) (art.10) e solo con riferimento ai servizi di emergenza-urgenza e per un periodo non superiore ai 12 mesi. Inoltre, il Ministero della Salute, sentita l'ANAC, dovrà adottare delle linee guida che identifichino le specifiche tecniche, i prezzi di riferimento e gli standard di qualità dei servizi medici e infermieristici oggetto dei contratti relativi alla prestazione di tali servizi. È poi prevista l'impossibilità per il personale sanitario che interrompe volontariamente il proprio rapporto di pubblico per prestare la propria attività presso un operatore economico privato di chiedere successivamente la ricostituzione del rapporto di lavoro con il SSN. Inoltre, durante l'iter parlamentare, è stata approvata una disposizione che esclude l'applicazione di tale disciplina sui medici a gettone agli affidamenti in atto e alle procedure di affidamento in corso di svolgimento o per le quali sia stata pubblicata la determinazione di contrarre, o altro atto equivalente, entro 12 mesi successivi alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto in esame. Inoltre, è previsto che la durata degli affidamenti di cui al presente comma non può in ogni caso eccedere 12 mesi dalla data di sottoscrizione del relativo contratto ovvero, per i contratti in corso, dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto. Infine, è stata approvata una disposizione che esclude l'applicazione di tale disciplina ai contratti che prevedono l'affidamento della gestione di attività e di servizi sanitari a operatori economici allo scopo di conseguire la riqualificazione di strutture sanitarie o di presidi ospedalieri pubblici.

Il DL incrementa, in deroga alla contrattazione collettiva dell'Area Sanità, la tariffa oraria delle prestazioni aggiuntive del personale medico presso i servizi di emergenza al fine di incentivare i medici alle prestazioni aggiuntive e ridurre l'utilizzo delle esternalizzazioni (art. 11). Inoltre, si anticipa, dal 1° gennaio 2024 al 1° giugno 2023, l'entrata in vigore dell'incremento di 100 milioni delle indennità riconosciute dalla legge di bilancio 2023 a favore del personale della dirigenza medica e dal personale del comparto sanità, dipendente delle aziende e degli enti del Ssn e operante nei servizi di pronto soccorso. Per l'implementazione di entrambe le misure è previsto un incremento di 170 milioni di euro del fabbisogno nazionale standard per l'anno 2023.

Si prevede poi la possibilità, per il personale che abbia maturato 3 anni di servizio presso servizi di emergenza-urgenza, di partecipare ai concorsi per l'accesso alla dirigenza medica del SSN, anche se non in possesso di alcun diploma di specializzazione. Gli specializzandi, invece, potranno assumere incarichi libero-professionali, presso i servizi di emergenza-urgenza per un massimo di 8 ore settimanali e al di fuori dell'orario dedicato alla propria formazione (art. 12).

Viene, inoltre, previsto che l'incompatibilità tra più rapporti di lavoro con il SSN non si applichi al personale delle professioni sanitarie infermieristiche, ostetrica, riabilitative, tecnico-sanitarie e della prevenzione (art. 13).

Il DL rende poi strutturale la possibilità di fare ricorso ai medici all'ultimo anno di specializzazione per fronteggiare la carenza di personale sanitario (art. 14), in linea con la posizione AIOP - sostenuta anche da Confindustria - in occasione degli emendamenti al DL proroghe.

Infine, il provvedimento, al fine di fronteggiare la grave carenza di personale sanitario e socio-sanitario, consente, fino al 31 dicembre 2025, l'esercizio temporaneo dell'attività lavorativa del personale che abbia conseguito la propria qualifica all'estero e rinvia la definizione della relativa disciplina a un'intesa da raggiungersi in sede di Conferenza permanente Stato Regioni, entro 90 giorni dall'entrata in vigore della legge (art. 15). Nelle more dell'adozione dell'intesa e dei relativi provvedimenti attuativi, continuano ad applicarsi le disposizioni che prevedono la possibilità di esercizio temporaneo delle professioni sanitarie, in deroga alla necessità di procedere al riconoscimento dei titoli. Il provvedimento, che inizialmente presentava un rischio di incertezza applicativa della disciplina per gli operatori sanitari nelle more dell'adozione dell'intesa in Conferenza Stato Regioni, è stato modificato in seguito all'accoglimento dell'emendamento sostenuto da AIOP in sinergia con Confindustria. Tale emendamento riconosce la possibilità che la materia, nelle more dell'azione dell'Intesa, venga regolata fino al 2025 secondo le disposizioni dell'art. 6-bis del decreto-legge 23 luglio 2021, n. 105.

Misure in materia di adempimenti fiscali

Il DL prevede diversi interventi in materia di **adempimenti fiscali**.

In particolare, vengono riaperti i termini per accedere alla **adesione agevolata** e alla **definizione agevolata** per gli atti di accertamento che sono divenuti definitivi per mancata impugnazione nel periodo 1° gennaio 2023 - 15 febbraio 2023 (art. 17).

Durante l'iter parlamentare di conversione del decreto, è stata inserita una norma che introduce disposizioni in materia di definizione agevolata delle entrate regionali. In particolare, si attribuisce agli enti territoriali, facoltà, nei casi di riscossione diretta e di affidamento ai soggetti iscritti nell'apposito albo, la possibilità di stabilire, entro 60 giorni dell'entrata in vigore della legge di conversione, l'applicazione dei seguenti istituti di definizione agevolata: i) l'annullamento automatico dei debiti fino a mille euro; ii) la definizione agevolata dei carichi affidati agli agenti della riscossione fino al 31 dicembre 2022 (c.d. rottamazione-*quater*) (art. 17-bis).

Si introduce poi una precisazione in tema di **regolarizzazione** degli omessi pagamenti delle rate dovute a seguito di acquiescenza, accertamento con adesione, reclamo o mediazione e conciliazione giudiziale. In particolare, si precisa che la regolarizzazione può avvenire in relazione a debiti per i quali, alla data del 1° gennaio 2023, non fosse stata ancora notificata la cartella di pagamento, ovvero l'atto di intimazione (art. 18). Tale chiarimento sembrerebbe aprire alla regolarizzazione di cartelle notificate al contribuente dopo il 1° gennaio 2023.

Inoltre, il DL modifica i termini di **regolarizzazione delle violazioni formali**, previsti dall'ultima legge di bilancio (art. 19). In particolare, si sposta al 31 ottobre 2023 (dal 31 marzo) il termine della prima rata relativa alla somma da versare per sanare tali irregolarità. Tali misure comportano oneri per lo Stato valutati in 3,25 milioni di euro per l'anno in corso.

Viene, altresì, introdotta una norma di **interpretazione autentica** della disciplina del ravvedimento speciale, per delimitarne meglio l'ambito delle fattispecie e chiarire possibili sovrapposizioni con altri strumenti definitivi (art. 21). Nel merito, sono escluse dal ravvedimento speciale le violazioni di natura formale definibili con la regolarizzazione delle stesse, quelle relative ad omessi versamenti tributari, nonché le violazioni agli obblighi di monitoraggio fiscale. Viceversa, viene consentito il ricorso a tale procedura per sanare le violazioni relative all'IVAFE, IVIE e altri redditi di fonte estera, anche se tali violazioni sono state rese possibili da violazioni agli obblighi di monitoraggio.

In tale contesto, il DL conferma in via normativa la possibilità di applicare il **ravvedimento operoso speciale** alle violazioni relative a tributi, amministrati dall'Agenzia delle Entrate, che possono essere oggetto di ravvedimento ordinario (es. omessi versamenti), commesse relativamente al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e a periodi d'imposta precedenti, ravvedibili con la definizione agevolata degli avvisi bonari relativi alla liquidazione automatica delle dichiarazioni.

Con riferimento al **ravvedimento speciale**, si modificano i termini entro cui può essere effettuato il versamento. In particolare, viene meno il riferimento alla scadenza trimestrale delle otto rate e la scadenza della prima rata viene fissata al 30 settembre 2023 (art. 19). Di conseguenza, le rate successive sono fissate entro il 31 ottobre 2023, il 30 novembre 2023, il 20 dicembre 2023, il 31 marzo 2024, il 30 giugno 2024, il 30 settembre 2024 e il 20 dicembre 2024. La procedura speciale di ravvedimento si perfeziona con il versamento di quanto dovuto ovvero della prima rata entro il 30 settembre 2023 (invece del 31 marzo 2023) e con la rimozione delle irregolarità od omissioni.

Il DL interviene poi su alcuni termini (art. 20). In particolare: *i*) in materia di **definizione agevolata delle controversie tributarie** - di cui alla legge di bilancio 2023 - tra gli altri, viene posticipato al 30 settembre 2023 il termine per la presentazione della domanda e il pagamento degli importi dovuti (originariamente previsto al 30 giugno 2023), con conseguente slittamento anche degli altri termini previsti dalla normativa in questione; *ii*) il termine della **rinuncia agevolata** dei giudizi tributari pendenti in Cassazione, prevista dalla legge di bilancio 2023, viene posticipato dal 30 giugno 2023 al 30 settembre 2023; *iii*) il termine assegnato all'Agenzia delle Entrate per il **deposito in Cassazione** di un elenco delle controversie per le quali è stata presentata domanda di definizione agevolata, passa dal 31 luglio 2023 al 31 ottobre 2023.

Il Decreto prevede, inoltre, una **causa speciale di non punibilità per specifici reati tributari** (omesso versamento di ritenute dovute o certificate per importo superiore a 150.000 euro per annualità, omesso versamento di IVA di importo superiore a 250.000 euro per annualità, indebita compensazione di crediti non spettanti per un importo superiore a 50.000 euro, rispettivamente articoli 10-bis, 10-ter, 10 quater, co. 1, DLGS n. 74/2000), che opera quando le relative violazioni siano correttamente definite con il versamento integrale delle somme dovute, secondo le modalità previste in tema di definizione agevolata degli avvisi bonari da liquidazione, emessi a seguito di controllo automatizzato o formale delle dichiarazioni relative ai periodi di imposta in corso al 31 dicembre 2019, al 31 dicembre 2020 e al 31 dicembre 2021 (art. 23). I contribuenti interessati sono tenuti a dare immediata comunicazione dell'eseguito versamento all'autorità giudiziaria e all'Agenzia delle Entrate, cui vanno comunicati gli estremi del procedimento penale.

Le procedure vanno, in ogni caso, definite prima della pronuncia della sentenza di appello.

La causa speciale di non punibilità opera nelle fattispecie tassativamente previste e non concerne le fattispecie di reato più gravi, previste dagli artt. 2, 3, 4 e 5, 10-quater, co. 2 del DLGS n. 74/2000 (rispettivamente, dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici; dichiarazione infedele, omessa dichiarazione, compensazione di crediti inesistenti).

Si tratta, a ben vedere, non tanto di un intervento sulle cause di non punibilità (disciplinate dall'art. 13, DLGS n. 74/2000) quanto piuttosto di un ampliamento dell'ambito applicativo della procedura di definizione agevolata prevista dalla legge di bilancio 2023. Sul punto, vale la pena rimarcare che sarebbe, invece, opportuno un intervento di carattere generale, come prefigurato anche dall'art. 18 del DDL delega di riforma fiscale (A.C. 1038). Tale norma in particolare prevede un adeguamento delle ipotesi di non punibilità e di attenuanti alla durata effettiva dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase che precede l'esercizio dell'azione penale, nonché, con riferimento ai reati omissivi, uno specifico rilievo (in ambito penale) alle ipotesi di sopraggiunta impossibilità a far fronte al pagamento del tributo, non dipendente da fatti imputabili al contribuente.