

1 PREMESSA

L'art. 1 co. 174 - 178 della L. 29.12.2022 n. 197 (legge di bilancio 2023) ha introdotto un ravvedimento operoso speciale strumentale a sanare le violazioni riguardanti le dichiarazioni validamente presentate, commesse sino al 31.12.2021. Grazie al DL 215/2023 conv. L. 18/2024, il ravvedimento speciale è stato esteso alle violazioni commesse sino al 31.12.2022.

In entrambi i casi, il DL 29.3.2024 n. 39 ha riaperto i termini per aderire al ravvedimento operoso speciale.

Trattasi di una speciale forma di ravvedimento operoso circoscritta alle violazioni riguardanti le dichiarazioni su tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate. Sebbene la legge non faccia alcun esplicito rinvio all'art. 13 del DLgs. 472/97, sembra comunque possibile richiamare i principi enunciati da prassi e giurisprudenza sull'ordinario ravvedimento¹.

Le principali differenze rispetto al ravvedimento "ordinario" consistono nella riduzione delle sanzioni che è fissata a 1/18 del minimo e nel fatto che, a differenza di quanto prevede l'art. 13 del DLgs. 472/97, è possibile il pagamento rateale.

Provvedimenti attuativi

Per effetto dell'art. 1 co. 178 della L. 197/2022, "Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate possono essere definite le modalità di attuazione dei commi da 174 a 177". La prassi ha tuttavia specificato che non saranno approvati provvedimenti attuativi ma solo i codici tributo².

I codici tributo sono stati approvati con la ris. Agenzia delle Entrate 14.2.2023 n. 6.

	Ravvedimento "ordinario"	Ravvedimento speciale
Ambito applicativo	Qualsiasi violazione fiscale	Violazioni riguardanti le dichiarazioni commesse sino al 31.12.2022 su tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate
Adempimenti	Rimozione della violazione, pagamento imposta, interessi legali e sanzioni	Rimozione della violazione, pagamento imposta, interessi legali e sanzioni
Riduzione sanzioni	Da 1/9 del minimo a 1/5 del minimo	1/18 del minimo
Elementi ostativi	Notifica dell'avviso bonario o dell'atto impositivo	Notifica dell'avviso bonario o dell'atto impositivo
Termini	Entro i termini di accertamento	31.5.2024
Compensazione	Ammessa	Ammessa
Versamento rateale	Non ammesso	Ammesso

2 RIAPERTURA DEI TERMINI (DL 29.3.2024 N. 39)

Per effetto dell'art. 1 co. 174 ss. della L. 197/2022, il contribuente avrebbe potuto fruire del ravvedimento speciale per le violazioni commesse sino al 31.12.2021 rimuovendo la violazione e pagando tutte le somme (o la prima delle otto rate) entro il termine decadenziale del 30.9.2023³.

Il menzionato termine è stato successivamente oggetto di diverse proroghe, precisamente:

- ai sensi dell'art. 3-bis del DL 29.9.2023 n. 132, conv. L. 27.11.2023 n. 170, i contribuenti che, entro il 30.9.2023, non avevano perfezionato il ravvedimento operoso speciale potevano farlo entro il 20.12.2023, pagando tutte le somme in unica soluzione e/o rimuovendo la violazione;

¹ In questo senso, sostanzialmente, la circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2, § 2.

² Circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2, § 2.

³ Nella prima versione della norma, il termine per la rimozione della violazione e per il pagamento di tutte le somme o della prima rata era fissato al 31.3.2023 ed è stato posticipato al 30.9.2023 dall'art. 19 del DL 30.3.2023 n. 34, conv. L. 26.5.2023 n. 56.

- l'art. 3 co. 12-*undecies* del DL 30.12.2023 n. 215, conv. L. 23.2.2024 n. 18, ha poi esteso il ravvedimento speciale alle violazioni commesse nel 2022, prevedendo solo per esse il termine del 31.3.2024 e il pagamento in 4 rate, termine posticipato al 31.5.2024 dall'art. 7 co. 6 del DL 29.3.2024 n. 39;
- da ultimo, l'art. 7 co. 7 del DL 29.3.2024 n. 39 ha riaperto i termini per fruire del ravvedimento speciale in merito alle violazioni commesse sino al 31.12.2021, prevedendo quale termine perentorio il 31.5.2024, per il pagamento delle prime 5 rate delle ordinarie 8 rate e per la rimozione delle violazioni.

Si assiste quindi, come meglio si esporrà nel prosieguo della trattazione, ad una sorta di “doppio binario” per quanto riguarda le modalità e i termini per la regolarizzazione delle violazioni commesse sino al 31.12.2021 e per quelle commesse nel solo anno 2022.

2.1 VIOLAZIONI COMMESSE SINO AL 31.12.2021

L'art. 7 co. 7 del DL 29.3.2024 n. 39 riapre i termini del ravvedimento speciale per *“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 legge 29 dicembre 2022, n. 197, riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e ai periodi d'imposta precedenti (...)”*.

Relativamente all'ambito applicativo della menzionata riapertura dei termini, sono stati forniti chiarimenti con la circ. Agenzia delle Entrate 15.5.2024 n. 11.

Sulla base di tale documento di prassi, sono riammessi al ravvedimento speciale i contribuenti che:

- entro il 30.9.2023 non hanno pagato la prima rata, la hanno pagata tardi oppure hanno pagato la prima rata/tutte le somme ma non hanno rimosso la violazione;
- hanno ravveduto violazioni relative solo ad alcune annualità (se entro il 30.9.2023 è stato ravveduto l'infedele modello REDDITI 2021, entro il 31.5.2024 è possibile ravvedere l'infedele modello REDDITI 2020);
- hanno ravveduto una parte delle violazioni commesse nello stesso anno. Si pensi al contribuente che ha ravveduto la dichiarazione IVA 2021 (anno 2020) per omessa fatturazione commessa nel 2020, ma, oltre a imposte e interessi legali, ha pagato una sola sanzione del 5% (quella sulla dichiarazione infedele ex art. 5 co. 4 del DLgs. 471/97 e non anche quella sulla fatturazione ex art. 6 co. 1 del DLgs. 471/97). Egli potrà pagare una ulteriore sanzione del 5% nel rispetto dei termini di legge;
- sebbene non affermato espressamente, i contribuenti che non hanno fatto nulla entro il 30.9.2023⁴.

Non rileva che le violazioni siano state constatate mediante verbale di constatazione formato dopo il 30.9.2023⁵. Lo stesso si deve dire per la notifica di inviti a comparire o di questionari, siccome il ravvedimento è inibito solo dalla notifica dell'atto impositivo (accertamento, avviso di recupero) o dell'avviso bonario in tema di controllo formale di cui all'art. 36-*ter* del DPR 600/73.

2.1.1 Tardivo/omesso pagamento delle rate

Non beneficiano della posticipazione del termine al 31.5.2024 i contribuenti che hanno perfezionato il ravvedimento (quindi hanno rimosso la violazione e hanno pagato tutte le somme o la prima rata, entro il 30.9.2023) ma sono decaduti per mancato pagamento di una o più rate successive. La tesi è dovuta al fatto che, testualmente, l'art. 7 co. 7 del DL 29.3.2024 n. 39 circoscrive la riapertura dei termini ai contribuenti che non hanno perfezionato il ravvedimento speciale entro il 30.9.2023⁶.

⁴ La circ. Agenzia delle Entrate 15.5.2024 n. 11 richiama infatti la *ratio* della norma, *“volta, essenzialmente, a incentivare la regolarizzazione spontanea dei contribuenti”*.

⁵ Circ. Agenzia delle Entrate 15.5.2024 n. 11.

⁶ Circ. Agenzia delle Entrate 15.5.2024 n. 11. Ciò, precisa la circolare, riguarda le violazioni oggetto del ravvedimento speciale perfezionato entro il 30.9.2023. Rimane fermo che questi contribuenti possono beneficiare

Ai sensi dell'art. 1 co. 175 della L. 197/2022, in tali casi ci sarà l'iscrizione a ruolo delle somme ancora dovute con la sanzione del 30% parametrata alla residua imposta ancora da versare, oltre agli interessi del 4%⁷.

Pertanto, si può sostenere che:

- mantengono i benefici del ravvedimento speciale e usufruiscono della posticipazione del termine al 31.5.2024 i contribuenti che hanno pagato la prima rata ad esempio il 15.10.2023, in ritardo rispetto alla originaria scadenza del 30.9.2023, sempre che le successive quattro rate siano pagate entro il 31.5.2024⁸;
- mantengono i benefici del ravvedimento speciale ma non usufruiscono della posticipazione del termine al 31.5.2024 i contribuenti che, perfezionato il ravvedimento (con pagamento della prima rata e rimozione della violazione entro il 30.9.2023) hanno pagato ad esempio la seconda rata entro il termine di pagamento della terza e hanno pagato nei termini le restanti rate, a prescindere dal fatto che abbiano o meno ravveduto questo tardivo versamento⁹;
- mantengono i benefici del ravvedimento speciale ma non usufruiscono della posticipazione del termine al 31.5.2024 i contribuenti che hanno pagato la prima rata e rimosso la violazione entro il termine del 30.9.2023, ma non hanno pagato una o più rate successive¹⁰.

2.1.2 Errori nell'applicazione del ravvedimento

La riammissione al ravvedimento operoso speciale riguarda anche coloro i quali, in riferimento alla stessa o a diverse annualità, hanno commesso errori nell'applicazione del ravvedimento, ad esempio pagando le sanzioni ridotte a 1/18 per una sola violazione e non per tutte¹¹.

Si potrebbe trattare del contribuente che ha commesso, ad esempio nell'anno 2019, una infedeltà scaturente dalla mancata fatturazione di una operazione, avendo quindi integrato tre dichiarazioni infedeli (REDDITI, IVA e IRAP, artt. 1 e 5 del DLgs. 471/97) e una violazione in tema di fatturazione (art. 6 del DLgs. 471/97). Egli:

- se ha ravveduto entro il 30.9.2023 la sola dichiarazione dei redditi, può, entro il 31.5.2024, pagare le prime 5 rate inerenti alle violazioni in tema di IVA/IRAP e presentare le due dichiarazioni integrative oltre a correggere le fatture;
- se ha ravveduto in modo errato la violazione, ad esempio se ha sanato la sola violazione in tema di dichiarazione IVA e non anche quella "a monte" sulla fatturazione, pagando quindi una sola sanzione del 5% (1/18 del 90%), può rimuovere tale violazione ed integrare i versamenti entro il 31.5.2024 (gli importi da pagare, anche a rate, riguarderebbero solo l'ulteriore sanzione per la fatturazione, sempre pari al 5%)¹².

della riapertura del ravvedimento per violazioni relative allo stesso anno ma non ravvedute e per violazioni riguardanti anni diversi.

⁷ Si veda il successivo § 7.2.2.

⁸ Il tardivo pagamento della prima rata ha infatti causato il mancato perfezionamento del ravvedimento speciale. Lo stesso vale per i contribuenti che hanno pagato la prima rata entro il 30.9.2023 ma non hanno rimosso la violazione entro tale data, presentando la dichiarazione integrativa ad esempio a novembre 2023.

⁹ Per effetto dell'art. 1 co. 175 della L. 197/2022, la decadenza dalla dilazione si verifica o per il mancato pagamento di una rata successiva alla prima o per il tardivo pagamento che si protrae oltre il termine di pagamento della rata successiva. Così se il contribuente ha pagato la prima rata entro il 30.9.2023, la seconda entro il 31.10.2023 e la terza (che sarebbe scaduta il 30.11.2023) entro il 20.12.2023 (termine per il pagamento della quarta rata), mantiene i benefici del ravvedimento e della dilazione, sempre che le ulteriori rate del piano siano pagate secondo i termini di legge.

¹⁰ In questo caso il contribuente mantiene i benefici del ravvedimento speciale in quanto ormai perfezionato, ma non può pagare entro il 31.5.2024 le successive rate scadute; riceverà la cartella di pagamento con riscossione degli interi importi residui e la sanzione del 30% sulle imposte ancora dovute, oltre agli interessi del 4% (art. 1 co. 175 della L. 197/2022).

¹¹ Circ. Agenzia delle Entrate 15.5.2024 n. 11.

¹² In questo caso il contribuente dovrebbe "gestire" due serie di pagamenti. Il carico inerente a IVA, interessi legali e sanzione del 5% per la dichiarazione infedele IVA continuerebbe a sottostare alle regole dell'art. 1 co. 174 e ss.

2.2 ESTENSIONE DEL RAVVEDIMENTO ALLE VIOLAZIONI COMMESSE NELL'ANNO 2022

L'art. 3 co. 12-*undecies* del DL 30.12.2023 n. 215, conv. L. 23.2.2024 n. 18, ha esteso il ravvedimento operoso speciale ex L. 197/2022 alle dichiarazioni presentate nel 2023, relative all'anno 2022.

Possono di conseguenza essere sanate con la riduzione a 1/18:

- le infedeli dichiarazioni modelli REDDITI 2023 e IRAP 2023;
- le infedeli dichiarazioni modello IVA 2023 e modello 770/2023;
- le violazioni in tema di fatturazione e registrazione commesse nell'anno 2022;
- le indebite compensazioni di crediti inesistenti e/o non spettanti commesse nell'anno 2022.

Occorre quindi, entro il 31.5.2024, pagare le imposte, gli interessi legali e le sanzioni ridotte a 1/18 del minimo, dovendosi sanare ciascuna violazione (quindi presentare la dichiarazione integrativa e/o correggere le fatture e le liquidazioni periodiche).

Gli importi potranno comunque essere pagati in 4 rate, scadenti il 31.5.2024, il 30.6.2024, il 30.9.2024 e il 20.12.2024.

	Violazioni commesse sino al 31.12.2021	Violazioni commesse nel 2022
Adempimenti	Rimozione della violazione, pagamento imposta, interessi legali e sanzioni	Rimozione della violazione, pagamento imposta, interessi legali e sanzioni
Riduzione sanzioni	1/18 del minimo	1/18 del minimo
Termini per rimuovere la violazione	31.5.2024	31.5.2024
Compensazione	Ammessa	Ammessa
Termini per il pagamento (prima rata)	Entro il 31.5.2024 vanno pagate le prime 5 rate (scadute il 30.9.2023, il 31.10.2023, il 30.11.2023, il 20.12.2023 e il 31.3.2024) ¹³	31.5.2024
Termini per il pagamento (rate successive)	30.6.2024, 30.9.2024 e 20.12.2024	30.6.2024, 30.9.2024 e 20.12.2024

3 CARATTERISTICHE GENERALI

Il ravvedimento operoso speciale consente di rimuovere alcune violazioni commesse nell'applicazione della legge fiscale. Questa forma di sanatoria è però circoscritta a determinate casistiche.

Essa si differenzia rispetto all'ordinario ravvedimento operoso ex art. 13 del DLgs. 472/97 per la circostanza che le sanzioni sono ridotte a 1/18 del minimo e per la possibilità di versamento rateale.

Fermo restando quanto esposto, si tratta sì di una forma di ravvedimento speciale ma che rispecchia comunque l'art. 13 del DLgs. 472/97. Siamo in presenza di un istituto applicato in via autonoma dal contribuente, per cui non operano gli istituti del cumulo giuridico e della continuazione di cui all'art. 12 del DLgs. 472/97, presupponendo valutazioni dell'ente impositore¹⁴.

della L. 197/2022, in special modo per quanto riguarda i pagamenti delle rate. Invece, il carico inerente alla sanzione del 5% in tema di fatturazione andrebbe pagato come segue: per 5/8 entro il 31.5.2024, per 1/8 entro il 30.6.2024, per 1/8 entro il 30.9.2024 e per il restante 1/8 entro il 20.12.2024, oppure integralmente entro il 31.5.2024.

¹³ La possibilità di pagare le prime 5 rate entro il 31.5.2024 non opera per i contribuenti che hanno rimosso la violazione e pagato la prima rata entro il 30.9.2023 ma non hanno pagato le successive, o hanno pagato una rata successiva oltre il termine di quella ancora posteriore decadendo dalla dilazione (circ. Agenzia delle Entrate 15.5.2024 n. 11).

¹⁴ Per tutte, circ. Agenzia delle Entrate 21.6.2011 n. 28, § 2.15 e circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2, § 2.

La rimozione della violazione avviene su iniziativa del contribuente, dunque non c'è in generale necessità di comunicare il ravvedimento all'ufficio.

In alcuni casi, però, appare opportuno rendere edotto l'ente impositore del ravvedimento. Si pensi alla fattispecie in cui il contribuente, ricevuto il PVC, intenda ravvedere solo alcune delle violazioni constatate. Ove l'ente impositore sia conscio di ciò, il successivo accertamento potrà essere emesso con riferimento alle violazioni non ravvedute^{15, 16}. Un discorso simile può essere fatto per il ravvedimento a seguito di controllo formale della dichiarazione: se si ravvedono solo alcuni rilievi contenuti nella richiesta di chiarimenti, l'avviso bonario verrà emesso per i residui.

Ravvedimenti già effettuati

I ravvedimenti eventualmente già eseguiti all'1.1.2023 ai sensi dell'art. 13 del DLgs. 472/97 rimangono validi e non c'è rimborso di quanto pagato¹⁷.

Analogamente, in relazione alle violazioni commesse nel 2022, restano validi i ravvedimenti già effettuati al 29.2.2024 (data di entrata in vigore della L. 18/2024 di conversione del DL 215/2023) e non si dà luogo a rimborso.

Ambito applicativo	Violazioni riguardanti le dichiarazioni commesse sino al 31.12.2022 su tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate
Riduzione sanzioni	1/18 del minimo
Termini	Rimozione della violazione e pagamento entro il 31.5.2024
Cause ostative	Notifica dell'atto impositivo o della comunicazione bonaria
Versamenti rateali	8 rate di pari importo (violazioni commesse sino al periodo d'imposta 2021) 4 rate di pari importo (violazioni commesse nel periodo d'imposta 2022)
Effetti penali	Causa di non punibilità o attenuante
Cumulo giuridico	Non operano
Esclusione	Omessa dichiarazione
	Monitoraggio fiscale
	Violazioni formali (poteva esserci la definizione dell'art. 1 co. 166 - 173 della L. 197/2022)
	Omessi versamenti/violazioni scaturenti da liquidazione automatica (può esserci la definizione degli avvisi bonari ex art. 1 co. 153 - 159 della L. 197/2022)

4 ANNUALITÀ SANABILI

Nel ravvedimento speciale rientrano le violazioni *“riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e a periodi d'imposta precedenti”*¹⁸ e, per effetto del DL 215/2023 conv. L. 18/2024, quelle *“riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022”*. Sono quindi sanabili, per esempio le violazioni dichiarative commesse nei modelli REDDITI/IRAP 2022 (periodo d'imposta 2021) o nei modelli REDDITI/IRAP 2023 (periodo d'imposta 2022).

Si dovrebbe trattare di violazioni ancora accertabili al 31.12.2022.

Va rilevato che, ai sensi degli artt. 43 del DPR 600/73 e 57 del DPR 633/72:

¹⁵ Così la circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2015 n. 6, § 10.3.

¹⁶ La constatazione della violazione tramite PVC ai sensi dell'art. 24 della L. 4/29 non osta al ravvedimento speciale.

¹⁷ Art. 1 co. 177 della L. 197/2022.

¹⁸ Art. 1 co. 174 della L. 197/2022.

- prima delle modifiche della L. 208/2015, operanti sino al periodo d'imposta 2015 (dichiarazioni presentate nel 2016), l'accertamento va notificato entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione;
- dopo le modifiche della L. 208/2015, operanti dal periodo d'imposta 2016 (dichiarazioni presentate nel 2017), l'avviso di accertamento va notificato entro il 31 dicembre del quinto anno successivo alla presentazione della dichiarazione.

Rientrano nel ravvedimento speciale le violazioni riguardanti le annualità dal 2016 (modelli REDDITI, IRAP, 770, IVA 2017) al 2022¹⁹.

4.1 PROROGHE DEI TERMINI DI ACCERTAMENTO

Negli ultimi anni, il legislatore ha introdotto varie cause di proroga dei termini di accertamento come il raddoppio per violazioni penali²⁰ e la proroga biennale per i contribuenti che hanno ricevuto un PVC entro il 24.10.2018²¹.

Per quanto appena esposto, ad esempio:

- l'anno 2015 (modelli UNICO, IVA, IRAP 2016), in ragione della proroga biennale, non è scaduto il 31.12.2020 ma il 31.12.2022 (26.3.2023);
- l'anno 2013 (modelli UNICO, IVA, IRAP 2014), in ragione del raddoppio per violazioni penali, non è scaduto il 31.12.2018 ma il 31.12.2022 (26.3.2023);
- l'anno 2014 (modelli UNICO, IVA, IRAP 2015), in ragione del raddoppio per violazioni penali, non è scaduto il 31.12.2019 ma il 31.12.2023 (25.3.2024).

Secondo la prassi, non è possibile in sede di ravvedimento considerare proroghe su fattispecie presupponenti valutazioni dei funzionari: ciò è stato sostenuto per il raddoppio dei termini da violazioni penali²² e la proroga ex art. 157 co. 1 del DL 34/2020²³.

Se contestualizzando la situazione appare opportuno ravvedere violazioni che, in base ai termini ordinari non comprensivi delle proroghe, sarebbero ormai decadute, può essere prudente, in assenza di chiarimenti di prassi avere un confronto con l'Agenzia delle Entrate.

Anno d'imposta	Anno di presentazione della dichiarazione	Termine accertamento ordinario	Raddoppio per violazioni penali
2011	2012	31.12.2016	28.2.2022 (proroga ex DL 34/2020)
2012	2013	31.12.2017	31.12.2021 (26.3.2022)
2013 ²⁴	2014	31.12.2018	31.12.2022 (26.3.2023)

¹⁹ Entro il 31.12.2024 devono essere notificati gli accertamenti sull'anno 2018 (modelli REDDITI, IRAP, IVA 2019) in caso di dichiarazione presentata. La sospensione dei termini di decadenza dell'art. 67 co. 1 del DL 18/2020, dall'8.3.2020 al 31.5.2020 di 85 giorni, opera tuttavia secondo la prassi per i termini che non rientrano nell'art. 157 del DL 34/2020 pendenti all'8.3.2020 ovvero diversi da quelli in scadenza dall'8.3.2020 al 31.12.2020, la cui notifica poteva avvenire dall'1.3.2021 al 28.2.2022 (risposte rese dall'Agenzia delle Entrate nel corso di Telefisco 2022 e circ. Guardia di Finanza 14.2.2022 prot. n. 0043494). In breve, i termini in scadenza al 31.12.2024 possono slittare al 26.3.2025.

²⁰ Introdotta dal DL 223/2006, che ha modificato gli artt. 43 del DPR 600/73 e 57 del DPR 633/72, abrogata dalla L. 208/2015 (operante sino all'anno 2015, dichiarazioni presentate nel 2016).

²¹ Art. 1 co. 9 del DL 119/2018, circoscritta però alle violazioni che avrebbero potuto essere oggetto di adesione ai PVC ex art. 1 del DL 119/2018.

²² Ris. Agenzia delle Entrate 8.6.2015 n. 57.

²³ Risposte a interpello Agenzia delle Entrate 9.6.2021 n. 396 e 24.12.2020 n. 620. Questa casistica è però particolare, siccome il legislatore ha previsto uno sdoppiamento tra emissione dell'atto (che doveva avvenire nei termini, entro il 31.12.2020) e notifica (ammessa dall'1.3.2021 al 28.2.2022).

²⁴ Ove, entro il 24.10.2018, sia stato consegnato un PVC con rilievi definibili ex art. 1 del DL 119/2018, i termini sono prorogati di 2 anni (art. 1 co. 9 del DL 119/2018).

Anno d'imposta	Anno di presentazione della dichiarazione	Termine accertamento ordinario	Raddoppio per violazioni penali
2014 ²⁵	2015	31.12.2019	31.12.2023 (25.3.2024)
2015 ²⁶	2016	28.2.2022 (proroga ex DL 34/2020)	31.12.2024 (26.3.2025)
2016	2017	31.12.2022 (26.3.2023)	–
2017	2018	31.12.2023 (25.3.2024)	–
2018	2019	31.12.2024 (26.3.2025)	–
2019	2020	31.12.2025	–
2020	2021	31.12.2026	–
2021	2022	31.12.2027	–
2022	2023	31.12.2028	–

4.2 CARTELLE DI PAGAMENTO

Il ravvedimento speciale può riguardare anche le violazioni emergenti dal controllo formale della dichiarazione ex art. 36-ter del DPR 600/73.

La cartella di pagamento va notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione²⁷: entro il 31.12.2024 vanno notificate le cartelle sull'anno 2019 (REDDITI 2020).

In ragione dell'emergenza caratterizzante il biennio 2020-2021, il legislatore, negli artt. 68 co. 1 e 4-bis del DL 18/2020, 157 co. 1 del DL 34/2020 e 12 del DLgs. 159/2015, ha prorogato diversi termini sul controllo formale delle dichiarazioni, che si riepilogano in forma tabellare. Pur in assenza di chiarimenti di prassi, tali proroghe si ritengono operanti ai fini del ravvedimento, essendo legate a circostanze obiettive che non riguardano profili discrezionali riservati agli uffici.

Anno	Dichiarazione	Termine	Note
2013	2014	31.12.2018	–
2014	2015	31.12.2019	–
2015	2016	31.12.2022 (o 31.12.2023)	Proroga ex art. 68 co. 1 del DL 18/2020
2016	2017	31.12.2023	Proroga ex art. 68 co. 4-bis del DL 18/2020
2017	2018	31.12.2024	Proroga ex art. 68 co. 4-bis del DL 18/2020
2018	2019	31.12.2023	–
2019	2020	31.12.2024	–
2020	2021	31.12.2025	–
2021	2022	31.12.2026	–
2022	2023	31.12.2027	–

Detrazioni fruibili in diverse annualità

Per diverse spese che danno luogo a detrazioni d'imposta, la detrazione medesima non viene fruita in un unico anno, ma in diversi, ad esempio dieci. Si pensi alla detrazione per interventi di recupero edilizio²⁸ o alla riqualificazione energetica²⁹.

Emerge il problema dell'anno che deve/può essere soggetto a controllo formale, il che si riflette sui termini decadenziali. Del punto sono state investite le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, le quali hanno sancito

²⁵ Si veda la nota precedente.

²⁶ Si veda la precedente nota 24.

²⁷ Art. 25 co. 1 lett. b) del DPR 602/73.

²⁸ Art 16-bis del TUIR.

²⁹ Art. 14 del DL 63/2013.

che, nel rispetto dei termini decadenziali, è possibile controllare qualsiasi anno d'imposta, senza che sia necessario sottoporre a controllo l'anno in cui è detratta la prima rata³⁰.

Tale orientamento ha riflesso sulle annualità oggetto di ravvedimento speciale. Aderendo a quanto esposto, non si può ritenere decaduta una annualità per il solo fatto che la prima rata di spesa detraibile riguarda un anno ormai decaduto.

5 CAUSE OSTATIVE

L'art. 1 co. 174 della L. 197/2022 prevede che il ravvedimento opera "*sempreché le violazioni non siano state già contestate, alla data del versamento di quanto dovuto o della prima rata, con atto di liquidazione, di accertamento o di recupero, di contestazione e di irrogazione delle sanzioni, comprese le comunicazioni di cui all'articolo 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600*". In base al dato normativo la preclusione deriva quindi dalla notifica:

- dell'avviso di accertamento, di contestazione della sanzione, di recupero del credito d'imposta, della cartella di pagamento;
- della comunicazione bonaria inerente al controllo formale.

Vista la natura delle violazioni sanabili con il ravvedimento speciale, generalmente si tratta di un comune avviso di accertamento.

La preclusione al ravvedimento va verificata con riferimento a quando si pagano le somme o la prima rata, non a quando spira il relativo termine (31.5.2024). Quindi se il 15.5.2024 si paga la prima rata e il 21.5.2024 viene notificato l'avviso di accertamento, il ravvedimento non è precluso.

5.1 CONTROLLO FISCALE

L'inizio del controllo fiscale non osta al ravvedimento speciale, al pari di quanto si può dire per il ravvedimento ex art. 13 del DLgs. 472/97.

Non hanno rilevanza gli inviti a comparire, i questionari e in generale le richieste ex art. 32 del DPR 600/73. Lo stesso si può dire per gli accessi disposti dalla Guardia di Finanza o dall'Agenzia delle Entrate, incluso il verbale di constatazione.

Del pari, il ravvedimento non è precluso dall'invito a comparire ex art. 5-ter del DLgs. 218/97, strumentale all'accertamento con adesione che contiene già gli imponibili contestati e le sanzioni. In questo caso, il contribuente può valutare se aderire ai contenuti dell'invito mediante ravvedimento speciale o se fruire della definizione dell'art. 1 co. 179 ss. della L. 197/2022. Uguali considerazioni valgono per la constatazione della violazione tramite PVC ai sensi dell'art. 24 della L. 4/29³¹.

5.2 CONTROLLO FORMALE (COMUNICAZIONE BONARIA)

Nel controllo formale della dichiarazione ex art. 36-ter del DPR 600/73 (relativo più che altro a detrazioni d'imposta, deduzioni dall'imponibile e ritenute di acconto), la preclusione non si verifica grazie alla notifica della cartella di pagamento ma quando è notificata la comunicazione bonaria.

³⁰ Cass. SS.UU. 25.3.2021 n. 8500. Le Sezioni Unite, pur essendo state investite della questione in merito alle componenti reddituali del reddito d'impresa, hanno affermato principi generali operanti, espressamente, anche per il controllo formale.

³¹ La riduzione delle sanzioni, sia nel caso del ravvedimento speciale che della definizione degli accertamenti, è a 1/18 del minimo. In sede di adesione gli imponibili possono però essere ridotti su accordo con il funzionario e, sia pure a limitate condizioni (per imposta e per anno), opera il cumulo giuridico.

Ciò si dovrebbe verificare non quando è ricevuta la prima comunicazione (con cui si chiede l'esibizione dei documenti giustificanti le "voci" della dichiarazione), ma nel momento in cui sono richieste le somme, siccome i documenti non sono stati presentati, o non sono stati ritenuti idonei³².

6 AMBITO APPLICATIVO

Ai sensi dell'art. 1 co. 174 della L. 197/2022, *"Con riferimento ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, le violazioni diverse da quelle definibili ai sensi dei commi da 153 a 159 e da 166 a 173, riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e a periodi d'imposta precedenti [n.d.r. ferma l'estensione al 2022 ex DL 215/2023], possono essere regolarizzate con il pagamento di un diciottesimo del minimo edittale delle sanzioni irrogabili previsto dalla legge, oltre all'imposta e agli interessi dovuti"*.

Un esame estrinseco della norma consente di affermare che sono ravvedibili le violazioni che:

- riguardano le dichiarazioni *"validamente presentate"*³³;
- riguardano tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate.

Non ci sono dubbi sul fatto che le violazioni dichiarative gestite da altri enti impositori non rientrino nel ravvedimento speciale (si pensi all'IMU).

Il ravvedimento speciale è circoscritto alle violazioni riguardanti *"le dichiarazioni"*, senza un riferimento alle dichiarazioni per imposte sui redditi, IVA, IRAP e sostituto d'imposta. Sembra quindi che rientrino le violazioni dichiarative inerenti a tributi diversi da quelli elencati come l'imposta sostitutiva sui finanziamenti³⁴ e ogni altro tributo che sia caratterizzato da una *"dichiarazione"*^{35, 36}. La legge contiene però un riferimento al concetto di periodo d'imposta, dunque potrebbero essere escluse le violazioni, ancorché riguardanti le dichiarazioni, inerenti a tributi non periodici^{37, 38}.

Deve, infine, trattarsi di *"violazioni diverse da quelle definibili ai sensi dei commi da 153 a 159 e da 166 a 173"*, quindi non vi rientrano gli omessi versamenti di imposte dichiarate (e le altre violazioni emergenti da

³² Circ. Agenzia delle Entrate 8.4.2016 n. 12, § 15.1 e circ. Assonime 11.5.2015 n. 15.

³³ Vi dovrebbero rientrare le dichiarazioni tardive presentate entro 90 giorni, ai sensi dell'art. 2 co. 7 del DPR 322/98.

³⁴ Per la quale, a seguito del DL 193/2016 che ha modificato l'art. 20 del DPR 601/73, vige l'autoliquidazione degli importi e l'obbligo di dichiarazione periodica.

³⁵ Dovrebbe rientrare nel ravvedimento anche l'infedele dichiarazione modello INTRA-12 (artt. 49 co. 1 e 51 co. 1 del DL 331/93) o INTRA-13 (art. 50 co. 4 del DL 331/93). Trattasi comunque di dichiarazioni riguardanti un tributo periodico, sebbene non debbano essere presentate con cadenza annuale.

³⁶ Non rientrano nel ravvedimento speciale, quindi, le violazioni in tema di imposta sugli intrattenimenti (c.d. "ISI") ove non c'è una dichiarazione (ris. Agenzia delle Entrate 19.6.2023 n. 28). Rimane comunque possibile sanare le violazioni in tema di IVA relative agli intrattenimenti, soggetti al regime dell'art. 74 co. 6 del DPR 633/72. La dichiarazione IVA deve infatti essere presentata per le operazioni diverse da quelle sugli intrattenimenti ed è pacificamente un tributo periodico.

³⁷ Così, il ravvedimento speciale non sembra essere inerente a comparti impositivi quali l'imposta di registro. Lo stesso dicasi per le agevolazioni prima casa, le violazioni sulla tassa di concessione governativa o l'imposta di bollo.

³⁸ Dubbi emergono per la dichiarazione di successione infedele, in quanto l'imposta di successione viene liquidata d'ufficio, dovendo operare ai fini del ravvedimento "ordinario" l'art. 13 co. 3 del DLgs. 472/97 e non è comunque un tributo periodico. Il ravvedimento speciale presuppone l'autoliquidazione, quindi potrebbe ritenersi incompatibile con i tributi soggetti a liquidazione d'ufficio (un discorso simile vale per le infedeltà riguardanti i redditi soggetti a tassazione separata e per la dichiarazione di conguaglio sul c.d. "bollo virtuale" ex art. 15 del DPR 642/72). Potrebbero rientrare nel ravvedimento speciale, invece, gli omessi versamenti delle imposte collegate alla dichiarazione di successione come le ipotecarie e catastali, soggetti ad autoliquidazione ai sensi dell'art. 33 co. 1-bis del DLgs. 346/90. Rimane però il fatto che si tratta di tributi in cui non ha rilevanza il concetto di periodo d'imposta.

liquidazione automatica) e le omesse/tardive comunicazioni che si assolvono all'interno della dichiarazione (minusvalenze o liquidazioni IVA).

Le sanzioni sono ridotte a 1/18 del minimo³⁹. Come accade in occasione del ravvedimento "ordinario", il contribuente deve individuare non solo la violazione ma anche il minimo su cui operare la riduzione, mediante un'analisi della normativa sostanziale.

Al pari del ravvedimento ex art. 13 del DLgs. 472/97, occorre rimuovere la violazione dunque presentare una dichiarazione integrativa⁴⁰, oltre che emettere/riemettere la fattura⁴¹.

6.1 OMESSE DICHIARAZIONI

Il ravvedimento speciale concerne le violazioni riguardanti le dichiarazioni "*validamente presentate*".

Non possono dunque essere sanate le omesse dichiarazioni dei redditi, IVA e IRAP e del sostituto d'imposta e le dichiarazioni presentate con ritardo superiore ai 90 giorni, considerate omesse dall'art. 2 co. 7 del DPR 322/98⁴². Rimane esclusa dal ravvedimento la sanzione per le dichiarazioni omesse o tardive entro l'anno ex artt. 1, 2 e 5 del DLgs. 471/97.

6.2 VIOLAZIONI "RIGUARDANTI LA DICHIARAZIONE"

Il ravvedimento concerne le violazioni "*riguardanti le dichiarazioni*"⁴³.

Non ci sono dubbi sul fatto che siano ravvedibili le violazioni che si sostanziano in una dichiarazione infedele punita, nella misura base, con una sanzione dal 90% al 180% dell'imposta ex artt. 1, 2 e 5 del DLgs. 471/97. È irrilevante l'evasione o, più in generale, la condotta che ha dato luogo all'infedeltà: si può trattare di costi ineducibili, inesistenti, ricavi non tassati o locazioni non dichiarate.

Il DL 34/2023 ha introdotto una norma di interpretazione autentica onde specificare quali violazioni rientrano nel ravvedimento speciale. Ai sensi dell'art. 21 co. 1 del DL 34/2023, la locuzione violazioni "*riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e a periodi d'imposta precedenti*" presente nell'art. 1 co. 174 della L. 197/2022 si interpreta nel senso che "*sono ricomprese nella regolarizzazione tutte le violazioni che possono essere oggetto di ravvedimento ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, commesse relativamente al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e a periodi d'imposta precedenti, purché la dichiarazione del relativo periodo d'imposta sia stata validamente presentata*"⁴⁴. Sia per le violazioni dichiarative che per quelle prodromiche

³⁹ Considerata la natura eccezionale del ravvedimento in oggetto, è dubbio che la riduzione a 1/18 possa essere calcolata sulla sanzione a sua volta dimezzata per effetto dell'art. 2 co. 36-*vicies ter* del DL 138/2011. In base a tale norma, la sanzione per dichiarazione infedele di cui agli artt. 1 e 5 del DLgs. 471/97 è dimezzata per imprenditori ed esercenti arti e professioni con ricavi e compensi dichiarati non superiori a 5 milioni di euro che evitano, per le transazioni finanziarie, il contante e indicano, nella dichiarazione dei redditi e IVA, i rapporti con gli istituti di credito.

⁴⁰ Ai sensi dell'art. 1 co. 640 della L. 190/2014, in caso di dichiarazione integrativa ex art. 2 del DPR 322/98 o per ravvedimento operoso, i termini di accertamento si computano prendendo a riferimento la dichiarazione integrativa limitatamente agli elementi oggetto di rettifica (ciò vale anche per il ravvedimento speciale, circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2, § 2).

⁴¹ Bisogna tenere conto di dichiarazioni integrative presentate dal contribuente, "*anche versando eventuali crediti generati e utilizzati se annullati per effetto delle modifiche apportate con la successiva dichiarazione integrativa*" (circ. Agenzia delle Entrate 20.3.2023 n. 6, § 3.2).

⁴² In sede di ravvedimento operoso l'omessa dichiarazione può essere ravveduta solo entro 90 giorni dal termine di presentazione (art. 13 co. 1 lett. c) del DLgs. 472/97).

⁴³ Il ravvedimento concerne le violazioni "*riguardanti le dichiarazioni*" anche quando siano suscettibili di dare luogo ad un accertamento parziale (circ. Agenzia delle Entrate 20.3.2023 n. 6, § 3.3).

⁴⁴ Ciò conferma, in sostanza, quanto era stato affermato nella circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2, § 2: "*quanto al relativo ambito applicativo, la normativa in parola consente di regolarizzare le violazioni «sostanziali» dichiarative e le violazioni sostanziali «prodromiche» alla presentazione della dichiarazione, che non restano assorbite*

(errata fatturazione, indebita detrazione) è possibile il ravvedimento speciale e le sanzioni sono ridotte a 1/18 del minimo⁴⁵.

Non paiono ravvedibili le sanzioni prive di riflesso dichiarativo come l'omessa regolarizzazione del cessionario/committente⁴⁶ o l'indicazione di ricavi fittizi "a copertura" dei costi inesistenti dichiarati⁴⁷.

Di seguito si riportano in forma tabellare le violazioni che potrebbero rientrare nel ravvedimento speciale e che potrebbero far parte della definizione delle violazioni formali ex art. 1 co. 166 della L. 197/2022 (il cui termine per rimuovere la violazione è spirato il 31.3.2024)⁴⁸. Quale sanzione "ordinaria" viene indicata la sanzione al minimo prevista dalla norma di riferimento.

6.2.1 Imposte sui redditi e IRAP

Fattispecie	Sanzione ordinaria	Sanzione ridotta
Dichiarazione infedele	90%	5%
Dichiarazione infedele (condotte fraudolente)	135% ⁴⁹	7,5%
Dichiarazione infedele (evasione massima 30.000 euro)	60% ⁵⁰	3,33% (dubbio)
Redditi prodotti all'estero	120%	6,67%
Locazioni immobiliari non dichiarate	240% ⁵¹	13,33%
Locazioni immobiliari dichiarate infedelmente	180% ⁵²	10%
Errori sull'imputazione a periodo	60% ⁵³	3,33% (dubbio)
Errori sull'imputazione a periodo senza danno erariale	250 euro	Definizione violazioni formali
Omesso/infedele modello ISA ⁵⁴	250 euro	Definizione violazioni formali

dalla regolarizzazione della dichiarazione. Per quanto non derogato espressamente, infatti, al ravvedimento speciale si applicano i medesimi chiarimenti già forniti con riguardo al ravvedimento ordinario; pertanto, è possibile confermare quanto precisato con la circolare del 12 ottobre 2016, n. 42/E, paragrafo 3.1.1, secondo cui «Restano, infine, dovute autonomamente, in sede di ravvedimento le sanzioni ridotte per le cosiddette violazioni prodromiche (quale, ad esempio, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, l'omessa fatturazione), non potendosi applicare in sede di ravvedimento il principio del cumulo giuridico di cui all'articolo 12 del d.lgs. n. 472 del 1997».

⁴⁵ Anche le violazioni dell'art. 6 del DLgs. 471/97 suscettibili di integrare "a cascata" una dichiarazione infedele ma a cui, per le più varie ragioni, non è seguita in concreto una violazione dichiarativa, dovrebbero fruire del ravvedimento speciale.

⁴⁶ Art. 6 co. 8 del DLgs. 471/97.

⁴⁷ Art. 8 co. 2 del DL 16/2012.

⁴⁸ L'art. 1 co. 166 ss. della L. 197/2022 ha introdotto una definizione delle violazioni formali che presuppone il pagamento di 200,00 euro per periodo d'imposta (entro il 31.10.2023, o in due rate, scadenti il 31.10.2023 e il 31.3.2024) e la rimozione della violazione entro il 31.3.2024.

⁴⁹ Sembra che la maggiorazione possa essere applicata dal contribuente (circ. Agenzia delle Entrate 12.5.2022 n. 11 § 3, ove però la violazione era stata constatata nel PVC).

⁵⁰ La riduzione del terzo, prevista dall'art. 1 co. 4 del DLgs. 471/97, potrebbe ritenersi non applicabile dal contribuente. In assenza di chiarimenti, è opportuno non considerarla optando per la riduzione al 5%.

⁵¹ L'art. 1 co. 7 del DLgs. 471/97, per le locazioni immobiliari non dichiarate soggette a cedolare secca, prevede, anche con dichiarazione presentata, la sanzione da omessa dichiarazione (dal 120% al 240%) raddoppiata.

⁵² L'art. 1 co. 7 del DLgs. 471/97, per le locazioni immobiliari dichiarate infedelmente soggette a cedolare secca, prevede la relativa sanzione (dal 90% al 180% delle imposte) raddoppiata.

⁵³ La riduzione del terzo postula un'attività accertativa, dunque non può essere applicata in sede di ravvedimento. Tuttavia, qualora la violazione abbia riguardato più annualità e una di esse sia stata oggetto di accertamento con riduzione di un terzo, per le successive può operare nel ravvedimento (ris. Agenzia delle Entrate 23.10.2017 n. 131).

⁵⁴ Fattispecie contemplata dall'art. 9-bis co. 16 del DL 50/2017.

6.2.2 Imposta sul valore aggiunto

Sono ravvedibili le violazioni in tema di fatturazione. Lo stesso vale per le altre violazioni prodromiche alla dichiarazione, come quelle disciplinate dall'art. 7 del DLgs. 471/97 in tema di lettere di intento⁵⁵. Trattasi di fattispecie che, in ragione del meccanismo di funzionamento dell'IVA, sono pur sempre prodromiche alla dichiarazione, non a caso danno luogo ad una infedeltà della stessa⁵⁶.

L'errore in tema di omessa/tardiva fatturazione può avere rilievo nella liquidazione periodica dell'IVA, mensile o trimestrale. Ad avviso della prassi⁵⁷ e della giurisprudenza⁵⁸, ciò comporta la sanzione ex art. 13 del DLgs. 471/97 in tema di omessi/tardivi versamenti se il ravvedimento avviene prima della presentazione della dichiarazione (se invece è stata presentata la dichiarazione in maniera infedele, la sanzione sui versamenti si ritiene assorbita). Ammesso e non concesso che la menzionata tesi sia corretta, non è chiaro come possa essere ravveduta tale violazione⁵⁹.

Fattispecie	Sanzione ordinaria	Sanzione ridotta
Dichiarazione infedele	90%	5%
Dichiarazione infedele (condotte fraudolente)	135% ⁶⁰	7,5%
Dichiarazione infedele (evasione massima di 30.000 euro)	60% ⁶¹	3,33% (dubbio)
Omessa/tardiva/infedele fatturazione	90% (minimo 500 euro)	5% (minimo 27,78 euro)
Omessa/tardiva/infedele registrazione	90% (minimo 500 euro)	5% (minimo 27,78 euro)
Omessa/tardiva/infedele memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi telematici	90% (minimo 500 euro)	5% (minimo 27,78 euro)
Omessa/tardiva/infedele registrazione per operazioni non imponibili o esenti (con riflesso sulle imposte dirette)	5% del corrispettivo (minimo 500 euro) ⁶²	0,28% del corrispettivo (minimo 27,78 euro)
Omessa regolarizzazione della fattura ad opera del cessionario	100%	No definizione ⁶³
Indebita detrazione	90%	5%

⁵⁵ Uguali considerazioni potrebbero valere per la sanzione dell'art. 7 co. 1 del DLgs. 471/97, sulla mancata esportazione del bene nei 90 giorni.

⁵⁶ La tesi esposta sembra essere a maggior ragione fondata ora che l'art. 21 co. 1 del DL 34/2023 ha fornito una interpretazione autentica dell'art. 1 co. 174 della L. 197/2022.

⁵⁷ C.M. 23.7.98 n. 192/E, § 2.3.1 e circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2015 n. 6, § 10.1. Sul ravvedimento operoso, risposte Agenzia delle Entrate a Telefisco 15.6.2022, § 14.

⁵⁸ Cass. 14.11.2018 n. 29299.

⁵⁹ L'art. 21 co. 1 del DL 34/2023 ha sancito che non sono ravvedibili ex L. 197/2022 le violazioni rilevabili mediante liquidazione automatica. In questo caso, tecnicamente, non si tratta di violazione che può emergere dalla liquidazione automatica, originando da una omessa/infedele fatturazione, ma non si può escludere una diversa interpretazione dell'Agenzia delle Entrate, che ritenga operante la meno favorevole riduzione della sanzione ai sensi dell'art. 13 del DLgs. 472/97.

⁶⁰ Sembra che la maggiorazione possa essere applicata dal contribuente (circ. Agenzia delle Entrate 12.5.2022 n. 11 § 3, che però analizza il caso in cui la violazione sia già stata constatata nel PVC).

⁶¹ La riduzione del terzo, prevista dall'art. 5 co. 4-ter del DLgs. 471/97, potrebbe ritenersi non applicabile dal contribuente. In assenza di chiarimenti, è opportuno non considerarla optando per la riduzione al 5%.

⁶² Si è riportata la violazione in tema di operazioni non imponibili, esenti o escluse che ha riflesso sulle imposte dirette. In questo caso, tecnicamente si tratta di una violazione prodromica che, circoscrivendo il discorso all'infedeltà, ha riflesso solo sulla dichiarazione dei redditi e non anche sulla dichiarazione IVA. Salvo la violazione abbia ad esempio effetti sul *pro rata* di detraibilità. Ove non ci sia stato riflesso sulle imposte sui redditi la sanzione è fissa, da 250,00 a 2.000,00 euro e suscettibile di definizione delle violazioni formali (circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2, § 1).

⁶³ La fattispecie non riguarda la dichiarazione, trattandosi di violazione del cessionario/committente.

Fattispecie	Sanzione ordinaria	Sanzione ridotta
Ottenimento di un rimborso non spettante	30%	Dubbio ⁶⁴
Comunicazione liquidazioni periodiche	500 euro	Definizione violazioni formali (se non ci sono stati riflessi sull'imposta ⁶⁵)
Mancata esportazione nei 90 giorni	50%	2,78%
Splafonamento ⁶⁶	100%	5,56%
Assenza della dichiarazione di intento	100%	5,56%
<i>Reverse charge</i> ⁶⁷	–	Definizione violazioni formali (se non ci sono stati riflessi sull'imposta ⁶⁸)
Omessa/tardiva prestazione della garanzia ad opera della controllante	30%	1,67% ⁶⁹

6.2.3 Dichiarazione del sostituto d'imposta (ritenute fiscali)

Le sanzioni in tema di dichiarazione del sostituto d'imposta sono disciplinate dall'art. 2 del DLgs. 471/97. Se il sostituto d'imposta non applica e non versa le ritenute fiscali, è applicabile la sola sanzione del 20% ex art. 14 del DLgs. 471/97 in tema di mancata applicazione delle stesse.

Secondo la prassi, le infedeltà dichiarative assorbono le violazioni prodromiche, inerenti all'applicazione e al versamento delle ritenute⁷⁰.

Fattispecie	Sanzione ordinaria	Sanzione ridotta
Dichiarazione infedele	90%	5%
Dichiarazione infedele (condotte fraudolente)	135% ⁷¹	7,5%
Dichiarazione infedele (evasione massima di 30.000 euro)	60% ⁷²	3,33% (applicabilità dubbia)
Omessa indicazione dei percipienti	50 euro per percipiente	Definizione violazioni formali

⁶⁴ Tale violazione, disciplinata dall'art. 5 co. 5 del DLgs. 471/97, punisce chi ottiene un rimborso in assenza dei requisiti dell'art. 30 del DPR 633/72. Si potrebbe ritenere, per questa ragione, "riguardante la dichiarazione". Il ravvedimento presupporrebbe la restituzione di quanto percepito indebitamente.

⁶⁵ Così la circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2, § 1.

⁶⁶ In questo caso si rinvencono tre procedure alternative al fine di regolarizzare la violazione, consistenti nell'emissione dell'autofattura, nella correzione in sede di liquidazione periodica e nella richiesta di nota di variazione alla controparte (N.M. 10.3.99 n. 39186, circ. Agenzia delle Entrate 12.6.2002 n. 50, § 24.2, circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2008 n. 12, § 3.7 e circ. Agenzia delle Entrate 12.3.2010 n. 12, § 10.4).

A nostro avviso si tratta di violazione riguardante la dichiarazione, originando spesso da errori nella compilazione del quadro VC della dichiarazione IVA. Comunque riguarda la dichiarazione, in quanto si tratta di operazioni fatturate senza IVA dal cedente, che, in assenza di colpa, ha fatto affidamento sulle errate dichiarazioni di intento della controparte.

⁶⁷ Le violazioni inerenti al *reverse charge*, disciplinate dall'art. 6 co. 9-bis ss. del DLgs. 471/97, rientrano nel ravvedimento speciale nella misura in cui ci sia stato un riflesso dichiarativo, ad esempio quando si ravvisa una frode. In ipotesi contraria, potrebbero essere definite ai sensi del precedente co. 166.

⁶⁸ Così la circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2, § 1.

⁶⁹ Il ravvedimento speciale, sempre che la dichiarazione sia stata validamente presentata, è ammesso dalla risposta a interpello Agenzia delle Entrate 11.12.2023 n. 475.

⁷⁰ Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 25.6.2021 n. 449.

⁷¹ Sembra che la maggiorazione possa essere applicata dal contribuente (circ. Agenzia delle Entrate 12.5.2022 n. 11, § 3, che però analizza il caso in cui la violazione sia già stata constatata nel PVC).

⁷² La riduzione del terzo, di cui all'art. 2 co. 2-ter del DLgs. 471/97, potrebbe ritenersi non applicabile dal contribuente. In assenza di chiarimenti, è opportuno non considerarla optando per la riduzione al 5%.

6.3 VIOLAZIONI EMERGENTI DA CONTROLLO FORMALE DELLA DICHIARAZIONE

Dall'art. 1 co. 174 della L. 197/2022 emerge come le violazioni scaturenti dal controllo formale rientrino nel ravvedimento speciale. Ciò lo si nota in quanto la comunicazione bonaria dell'art. 36-ter del DPR 600/73 è compresa tra le cause ostative^{73, 74}.

Ai sensi dell'art. 36-ter co. 2 del DPR 600/73, gli uffici procedono al controllo formale per:

- escludere in tutto o in parte lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta o dalle certificazioni chieste ai contribuenti o delle ritenute risultanti in misura inferiore a quella indicata nelle dichiarazioni dei contribuenti stessi;
- escludere in tutto o in parte le detrazioni non spettanti in base ai documenti chiesti o agli elenchi ex art. 78 co. 25 della L. 413/91;
- escludere in tutto o in parte le deduzioni dal reddito non spettanti in base ai documenti richiesti ai contribuenti;
- determinare i crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti ai contribuenti;
- liquidare l'IRPEF e i contributi dovuti sull'ammontare dei redditi risultanti da più dichiarazioni;
- correggere gli errori materiali/di calcolo nei modelli 770.

Ai sensi dell'art. 13 co. 2 del DLgs. 471/97, la sanzione è pari al 30% delle somme non versate o versate in ritardo⁷⁵. Per effetto del ravvedimento speciale, la sanzione diviene quindi pari all'1,67%⁷⁶.

6.4 VIOLAZIONI SUI VERSAMENTI E LIQUIDAZIONE DELLA DICHIARAZIONE

Il DL 34/2023 ha introdotto una norma di interpretazione autentica onde specificare quali violazioni rientrano nel ravvedimento operoso speciale.

Ai sensi dell'art. 21 co. 1 del DL 34/2023, la locuzione "*violazioni diverse da quelle definibili ai sensi dei commi da 153 a 159 e da 166 a 173*" presente nell'art. 1 co. 174 della L. 197/2022 si interpreta nel senso che "*sono escluse dalla regolarizzazione 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, nonché le violazioni di natura formale definibili ai sensi dell'articolo 1, commi da 166 a 173, della legge 29 dicembre 2022, n. 197*".

Il legislatore ha sancito che non rientrano nel ravvedimento speciale le violazioni suscettibili di emergere da liquidazione automatica della dichiarazione⁷⁷, non solo le violazioni che possono beneficiare della definizione degli avvisi bonari di cui alla L. 197/2022⁷⁸. Lo stesso vale per le violazioni suscettibili di essere sanate mediante regolarizzazione delle violazioni formali ai sensi della L. 197/2022.

⁷³ Così anche la circ. Agenzia delle Entrate 20.3.2023 n. 6, § 4.1.

⁷⁴ La preclusione al ravvedimento si dovrebbe verificare non quando il contribuente riceve la prima comunicazione (con cui si domanda l'esibizione dei documenti), ma nel momento in cui sono richieste le maggiori somme, in ragione del fatto che i documenti non sono stati presentati (circ. Agenzia delle Entrate 8.4.2016 n. 12, § 15.1 e circ. Assonime 11.5.2015 n. 15).

⁷⁵ Oltre che mediante ravvedimento operoso, la violazione, "a regime", può essere definita ai sensi dell'art. 3 del DLgs. 462/97 entro 30 giorni dalla ricezione dell'avviso bonario, fruendo della riduzione delle sanzioni del 30% ai 2/3 (quindi al 20%).

⁷⁶ Occorre rimuovere la violazione quindi presentare una dichiarazione integrativa (C.M. 23.7.98 n. 192/E, § 1.4).

⁷⁷ Non solo gli omessi/tardivi versamenti di imposte dichiarate, ma anche, ad esempio, gli errori nel riporto delle eccedenze e nel calcolo delle detrazioni.

⁷⁸ La definizione degli avvisi bonari, disciplinata dall'art. 1 co. 153 ss. della L. 197/2022, riguarda:

- gli avvisi bonari inerenti ai periodi d'imposta 2019, 2020 e 2021, a prescindere da quando saranno notificati, inclusi quelli definibili ai sensi dell'art. 2 del DLgs. 462/97 all'1.1.2023;

Viene in questo modo confermata la tesi sostenuta dalla prassi⁷⁹.

6.5 INDEBITE COMPENSAZIONI⁸⁰

Le indebite compensazioni, salvo rientrino nella liquidazione automatica della dichiarazione, possono fruire del ravvedimento speciale in quanto la compensazione indebita inerente al meccanismo di funzionamento del tributo (credito IVA da dichiarazione) o derivante dalla legislazione speciale (credito da indicare nel quadro RU del modello REDDITI) si può ritenere violazione “*riguardante la dichiarazione*”⁸¹. Per verificare se essa rientra nel ravvedimento speciale, bisogna verificare la sua commissione quindi solo se la compensazione indebita è avvenuta dopo il 31.12.2022 si è fuori dal ravvedimento speciale (la dichiarazione comunque deve essere stata validamente presentata)⁸².

Sussiste la necessità di classificare correttamente la violazione, potendosi trattare, come prevede l’art. 13 co. 4 e 5 del DLgs. 471/97, sia di crediti non spettanti^{83, 84} che di crediti inesistenti⁸⁵.

6.6 ESCLUSIONI (QUADRO RW)

Ai sensi dell’art. 1 co. 176 della L. 197/2022, “*La regolarizzazione non può essere esperita dai contribuenti per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato*”. L’art. 21 co. 2 del DL 34/2023 ha introdotto una norma di interpretazione autentica del menzionato co. 176 stabilendo che:

- “*sono escluse dalla regolarizzazione le violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale di cui all’articolo 4 del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227*”;
- “*sono ricomprese nella regolarizzazione le violazioni relative ai redditi di fonte estera, all’imposta sul valore delle attività finanziarie estere e all’imposta sul valore degli immobili situati all’estero di cui all’articolo 19, commi da 13 a 17 e da 18 a 22, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, non rilevabili ai sensi dell’articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nonostante la violazione dei predetti obblighi di monitoraggio*”.

È dunque chiaro che non possono essere regolarizzate le violazioni disciplinate dall’art. 5 del DL 167/90 in tema di monitoraggio fiscale, in breve l’omessa e/o infedele compilazione del quadro RW.

Rimane la possibilità di ravvedersi secondo l’art. 13 del DLgs. 472/97.

-
- gli avvisi bonari dilazionati ai sensi dell’art. 3-bis del DLgs. 462/97, laddove la dilazione sia ancora in essere all’1.1.2023.

⁷⁹ A tal riguardo, la circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2, § 2 ha specificato: “*Si precisa, inoltre, 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*”.

⁸⁰ Ove l’indebita compensazione sia rilevabile con liquidazione automatica della dichiarazione, vale quanto detto nel precedente § 6.4.

⁸¹ Ris. Agenzia delle Entrate 6.12.2023 n. 67.

⁸² Ris. Agenzia delle Entrate 6.12.2023 n. 67, in cui si legge testualmente: “*Ciò a condizione che la compensazione dei predetti crediti sia stata effettuata entro il 31 dicembre 2021 [n.d.r. 31.12.2022], purché, con riferimento a tale annualità, la dichiarazione risulti validamente presentata, fatta eccezione, come detto, per l’ipotesi in cui il contribuente sia legittimamente esonerato dall’adempimento*”.

⁸³ Sanzionati nella misura del 30% (1,67%, con riduzione a 1/18).

⁸⁴ Laddove si tratti di crediti non spettanti si ritiene che, nel rispetto delle condizioni di legge, il credito possa essere compensato nuovamente. A tal fine, però, sembra necessario che sia stato riversato per intero mediante il pagamento di tutte le rate inerenti al ravvedimento speciale (risposta a interpello Agenzia delle Entrate 30.6.2023 n. 364, sia pure in merito alla rottamazione dei ruoli ex L. 197/2022).

⁸⁵ Sanzionati dal 100% al 200% (5,56%, con riduzione a 1/18).

Non ci sono invece dubbi sulla possibilità di ravvedere i redditi esteri non dichiarati (sebbene “connessi” al quadro RW), applicando l’aumento del terzo ex art. 1 co. 8 del DLgs. 471/97: si pensi a compensi di amministratore percepiti all’estero e imponibili in Italia, a pensioni estere o a salari e stipendi percepiti all’estero⁸⁶.

6.7 REGIMI FISCALI AGEVOLATI

Non si possono ravvedere gli omessi pagamenti strumentali ad accedere a regimi agevolati, come ad esempio per gli impatriati⁸⁷. Invece, dovrebbero rientrare nel ravvedimento le violazioni riguardanti la dichiarazione derivanti dall’indebita fruizione di un regime agevolato che, nella maggioranza delle ipotesi, si concretizzano in una dichiarazione infedele.

7 VERSAMENTI

Ai fini del perfezionamento del ravvedimento operoso speciale è necessario che il versamento di quanto dovuto avvenga entro il 31.5.2024.

Le modalità di pagamento sono quelle ordinarie, quindi viene utilizzato il modello F24. È ammessa la compensazione ai sensi dell’art. 17 del DLgs. 241/97⁸⁸.

I codici tributo sono stati approvati con la ris. Agenzia delle Entrate 14.2.2023 n. 6.

Occorre, sempre entro il 31.5.2024, rimuovere l’inadempimento quindi, ad esempio, presentare la dichiarazione integrativa.

7.1 INTERESSI LEGALI

L’art. 1 co. 174 della L. 197/2022 prevede che, oltre alle imposte e alle sanzioni ridotte a 1/18 del minimo, sia necessario pagare gli “*interessi dovuti*”. In assenza di ulteriori indicazioni, si deve pertanto trattare degli interessi al tasso legale.

Gli interessi legali vanno calcolati da quando il pagamento sarebbe dovuto avvenire al giorno in cui lo si esegue. Il *dies a quo* dovrebbe coincidere con il pagamento del saldo se si tratta di imposte sui redditi o da quando l’IVA avrebbe dovuto essere pagata in occasione della liquidazione periodica.

Essi maturano giorno per giorno e si applicano all’importo a titolo di imposta, escluse le sanzioni.

La formula di calcolo è la seguente:

$$\frac{\text{tributo dovuto} \times \text{tasso legale annuo} \times \text{numero dei giorni in base al calendario civile}}{36.500}$$

In caso di variazione del tasso legale, il calcolo degli interessi deve essere effettuato *pro rata temporis*, sulla base dei tassi in vigore nei singoli periodi.

Nella seguente tabella si riportano i tassi di interesse legale che si sono succeduti nel tempo.

DM	Annualità	Tasso
DM 12.12.2013	2014	1%
DM 11.12.2014	2015	0,5%
DM 11.12.2015	2016	0,2%
DM 7.12.2016	2017	0,1%
DM 13.12.2017	2018	0,3%
DM 12.12.2018	2019	0,8%

⁸⁶ Sono del pari ravvedibili ex L. 197/2022 gli interessi generati da conti correnti esteri o le locazioni estere non dichiarate.

⁸⁷ Circ. Agenzia delle Entrate 20.3.2023 n. 6, § 3.1.

⁸⁸ Circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2, § 2.

DM 12.12.2019	2020	0,05%
DM 11.12.2020	2021	0,01%
DM 13.12.2021	2022	1,25%
DM 13.12.2022	2023	5%
DM 29.11.2023	2024	2,5%

Versamento effettuato in data anteriore al 31.5.2024 (o al 30.9.2023)

In caso di versamento effettuato prima della scadenza di legge del 31.5.2024 (o del 30.9.2023, prendendo come riferimento la scadenza originaria), gli interessi legali vanno calcolati solo fino al giorno di versamento compreso, sia che si tratti del versamento in unica soluzione, sia del primo versamento rateale⁸⁹.

7.2 VERSAMENTO RATEALE

Gli importi, in base all'art. 1 co. 174-175 della L. 197/2022 e all'art. 3 co. 12-undecies del DL 215/2023 conv. L. 18/2024, possono essere pagati anche in forma rateale.

Tuttavia, in ragione delle varie proroghe che si sono succedute a livello normativo, i termini differiscono a seconda del fatto che si tratti di violazioni commesse sino al 31.12.2021 (ove le rate sono 8) o di violazioni commesse nel solo anno 2022 (ove le rate sono 4). Con riferimento alle violazioni commesse sino al 31.12.2021, per coloro i quali beneficiano della riapertura della regolarizzazione, le rate sono maggiorate degli interessi al tasso del 2% annuo dall'1.6.2024; per coloro i quali hanno pagato in base alle scadenze ordinarie, la maggiorazione del 2% decorre dall'1.10.2023, primo giorno successivo alla data di scadenza della prima rata⁹⁰. Analogamente, con riferimento alle violazioni commesse nel 2022, gli interessi al tasso del 2% annuo decorrono dall'1.6.2024, giorno successivo a quello di scadenza della prima rata.

L'interesse del 2% va ad aggiungersi al piano di ammortamento ed è dovuto solo se gli importi vengono pagati in forma rateale. Deve tenersi distinto dagli interessi al tasso legale, che, come visto nel precedente § 7.1, spettano sempre e vanno conteggiati sino al giorno di pagamento di tutte le somme o della sola prima rata compreso.

-	Pagamento intero	Pagamento prima rata	Pagamento rate successive	Interessi al 2%
Violazioni commesse sino al 2021 (versione "originaria")	30.9.2023	30.9.2023	31.10.2023 30.11.2023 20.12.2023 31.3.2024 30.6.2024 30.9.2024 20.12.2024	In caso di pagamento rateale spettano dall'1.10.2023
Violazioni commesse sino al 2021 (versione "prorogata")	31.5.2024	Entro il 31.5.2024 occorre pagare una "maxirata" che corrisponde alle 5 rate già scadute ⁹¹	30.6.2024 30.9.2024 20.12.2024	In caso di pagamento rateale spettano dall'1.6.2024

⁸⁹ Circ. Agenzia delle Entrate 15.5.2024 n. 11.

⁹⁰ Così le FAQ Agenzia delle Entrate 28.6.2023.

⁹¹ La possibilità di pagare le prime 5 rate entro il 31.5.2024 non opera per i contribuenti che hanno rimosso la violazione e pagato la prima rata entro il 30.9.2023 ma non hanno pagato le successive, o hanno pagato una rata successiva oltre il termine di quella ancora posteriore decadendo dalla dilazione (circ. Agenzia delle Entrate 15.5.2024 n. 11).

Violazioni commesse nel 2022	31.5.2024	31.5.2024	30.6.2024 30.9.2024 20.12.2024	In caso di pagamento rateale spettano dall'1.6.2024
-------------------------------------	-----------	-----------	--------------------------------------	-----------------------------------------------------

L'omesso pagamento delle somme così come della prima rata impedisce il perfezionamento del ravvedimento speciale. Per come è formulato l'art. 1 co. 175 della L. 197/2022, il tardivo pagamento delle somme o della prima rata, anche molto esiguo (per ipotesi, di un solo giorno o di pochi euro) compromette il perfezionamento del ravvedimento⁹².

Il tema risulta disciplinato in via esaustiva dalla L. 197/2022 quindi non opera il regime dei lievi inadempimenti dell'art. 15-ter del DPR 602/73⁹³.

7.2.1 Calcolo delle rate

L'art. 1 co. 174 della L. 197/2022 stabilisce che sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 2% annuo, a decorrere dall'1.10.2023⁹⁴. Una norma simile compare nell'art. 7 co. 7 del DL 29.3.2024 n. 39, in cui gli interessi spettano però dall'1.6.2024⁹⁵.

La ris. Agenzia delle Entrate 14.2.2023 n. 6, § 2 specifica che gli interessi vanno versati con i codici tributo utilizzati per la rateizzazione ai sensi dell'art. 20 del DLgs. 241/97, cioè la rateizzazione dei versamenti a saldo e in acconto⁹⁶ per le dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA, scelta del contribuente.

La circ. Agenzia delle Entrate 11.5.2024 n. 11 ha invece precisato che gli interessi del 2% vanno calcolati fino *“alla data del versamento di ciascuna rata”*, quindi non devono essere calcolati fino al giorno di scadenza stabilito per legge per ciascuna rata successiva alla prima, se il versamento della rata avviene in data anteriore alla scadenza.

Al riguardo, in attesa di ulteriori chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, sembra però preferibile non fare riferimento alle regole di determinazione degli interessi in caso di rateizzazione ai sensi dell'art. 20 del DLgs. 241/97, ma alle regole di calcolo degli interessi legali in relazione al ravvedimento operoso *“ordinario”*.

Sulla base di tale impostazione, ne deriverebbe che il conteggio degli interessi per la rateizzazione delle somme dovute per il ravvedimento speciale, al tasso del 2% annuo:

- decorre dall'1.10.2023, giorno successivo al termine stabilito per il versamento della prima rata, o dall'1.6.2024 per coloro i quali si avvalgono della posticipazione al 31.5.2024;
- avviene giorno per giorno, fino al giorno di versamento di ciascuna rata successiva alla prima;
- nel conteggio dei giorni occorre fare riferimento al calendario civile, considerando anche, per gli anni bisestili (il 2024), il 29 febbraio.

La formula di calcolo sarebbe quindi la seguente:

$$\frac{\text{ammontare della rata} \times 2\% \times \text{numero dei giorni in base al calendario civile che intercorrono tra la scadenza della prima rata e il versamento delle successive}}{100}$$

⁹² In tema di ravvedimento speciale, infatti, non è presente una disciplina analoga all'art. 15-ter del DPR 602/73, che, per gli istituti deflativi del contenzioso, prevede limiti temporali e quantitativi al di sotto dei quali l'inadempimento non invalida la dilazione o l'istituto deflativo (ad esempio 7 giorni di ritardo).

⁹³ Circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2, § 2.

⁹⁴ Così le FAQ Agenzia delle Entrate 28.6.2023.

⁹⁵ L'art. 7 co. 7 del DL 29.3.2024 n. 39 prevede che gli interessi spettano dall'1.6.2024 in relazione alle violazioni commesse entro il 31.12.2021 per le quali entro il termine posticipato al 31.5.2024 occorre procedere al pagamento delle prime cinque rate già scadute delle ordinarie otto. La decorrenza degli interessi dall'1.6.2024 deve ritenersi applicabile anche in relazione alle violazioni commesse nel 2022, per le quali entro il termine posticipato al 31.5.2024 (ai sensi del co. 6 dell'art. 7 del DL 29.3.2024 n. 39) occorre procedere al pagamento della prima di quattro rate.

⁹⁶ Esclusi quelli scadenti nei mesi di novembre e dicembre.

36.500

Applicando quanto sopra illustrato, il piano di versamento rateale delle somme dovute per il ravvedimento operoso speciale, sulla base della versione "originaria", sarebbe quello riepilogato nella seguente tabella, salvo diverse indicazioni che dovessero essere fornite dall'Agenzia delle Entrate.

Rata	Scadenza	Giorni di differimento dalla scadenza della prima rata ⁹⁷	Percentuale di interesse ⁹⁸
Prima rata	30.9.2023 ⁹⁹	–	–
Seconda rata	31.10.2023	31	0,17%
Terza rata	30.11.2023	61	0,33%
Quarta rata	20.12.2023	81	0,44%
Quinta rata	31.3.2024 ¹⁰⁰	183	1,00%
Sesta rata	30.6.2024 ¹⁰¹	274	1,50%
Settima rata	30.9.2024	366	2,01%
Ottava rata	20.12.2024	447	2,45%

Considerando invece la riapertura disposta dall'art. 7 co. 7 del DL 39/2024 per le violazioni commesse fino al periodo d'imposta 2021, il piano di versamento rateale delle somme dovute per il ravvedimento operoso speciale sarebbe quello riepilogato nella seguente tabella, sempre salvo diverse indicazioni che dovessero essere fornite dall'Agenzia delle Entrate.

Rata	Scadenza	Giorni di differimento dalla scadenza della "maxirata" ¹⁰²	Percentuale di interesse ¹⁰³
"Maxirata" corrispondente alle 5 rate scadute il 30.9.2023, il 31.10.2023, il 30.11.2023, il 20.12.2023 e il 31.3.2024 ¹⁰⁴	31.5.2024	–	–
Sesta rata	30.6.2024 ¹⁰⁵	30	0,16%
Settima rata	30.9.2024	122	0,67%
Ottava rata	20.12.2024	203	1,11%

Considerando invece la riapertura disposta dall'art. 7 co. 6 del DL 39/2024 per le violazioni commesse nel periodo d'imposta 2022, il piano di versamento rateale delle somme dovute per il ravvedimento operoso

⁹⁷ Supponendo che il versamento delle rate successive avvenga il giorno di scadenza stabilito dalla legge.

⁹⁸ Arrotondata alla seconda cifra decimale, per eccesso se la terza cifra decimale è pari o superiore a 5, per difetto se inferiore a 5.

⁹⁹ Anche se il 30.9.2023 cadeva di sabato, era preferibile non avvalersi del differimento a lunedì 2.10.2023.

¹⁰⁰ Termine che poteva slittare a martedì 2.4.2024, poiché il 31.3.2024 era domenica (Pasqua) e lunedì 1.4.2024 era altresì festivo (Pasquetta). In base a quanto chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 15.5.2024 n. 11, ciò avrebbe dovuto comportare l'applicazione degli interessi per ulteriori due giorni.

¹⁰¹ Il termine, cadendo di domenica, potrebbe slittare a lunedì 1.7.2024, ma ciò, in base alla circ. Agenzia delle Entrate 15.5.2024 n. 11, dovrebbe comportare l'applicazione degli interessi per un ulteriore giorno.

¹⁰² Supponendo che il versamento delle rate successive avvenga il giorno di scadenza stabilito dalla legge.

¹⁰³ Arrotondata alla seconda cifra decimale, per eccesso se la terza cifra decimale è pari o superiore a 5, per difetto se inferiore a 5.

¹⁰⁴ La possibilità di pagare le prime 5 rate entro il 31.5.2024 non opera per i contribuenti che hanno rimosso la violazione e pagato la prima rata entro il 30.9.2023 ma non hanno pagato le successive, o hanno pagato una rata successiva oltre il termine di quella ancora posteriore decadendo dalla dilazione (circ. Agenzia delle Entrate 15.5.2024 n. 11).

¹⁰⁵ Il termine, cadendo di domenica, potrebbe slittare a lunedì 1.7.2024, ma ciò, in base alla circ. Agenzia delle Entrate 15.5.2024 n. 11, dovrebbe comportare l'applicazione degli interessi per un ulteriore giorno.

speciale sarebbe quello riepilogato nella seguente tabella, sempre salvo diverse indicazioni che dovessero essere fornite dall'Agenzia delle Entrate.

Rata	Scadenza	Giorni di differimento dalla scadenza della prima rata ¹⁰⁶	Percentuale di interesse ¹⁰⁷
Prima rata	31.5.2024	–	–
Seconda rata	30.6.2024 ¹⁰⁸	30	0,16%
Terza rata	30.9.2024	122	0,67%
Quarta rata	20.12.2024	203	1,11%

Ad esempio, supponendo che l'ammontare totale della somma dovuta per il ravvedimento operoso speciale ammonti a 16.000,00 euro e che ciascuna rata sia quindi pari a 2.000,00 euro (16.000,00 : 8), il piano di rateizzazione, in relazione alla versione "originaria", sarebbe quello riportato nella successiva tabella, sulla base della seguente formula di conteggio degli interessi:

$$\frac{2.000 \times 2\% \times \text{giorni di differimento}}{36.500}$$

Rata	Scadenza	Importo dovuto	Interessi da rateazione (dall'1.10.2023 al giorno di scadenza ¹⁰⁹)	Totale da versare
Prima rata	30.9.2023 ¹¹⁰	2.000	-	2.000
Seconda rata	31.10.2023	2.000	3,40	2.003,40
Terza rata	30.11.2023	2.000	6,68	2.006,68
Quarta rata	20.12.2023	2.000	8,88	2.008,88
Quinta rata	31.3.2024 ¹¹¹	2.000	20,05	2.020,05
Sesta rata	30.6.2024 ¹¹²	2.000	30,03	2.030,03
Settima rata	30.9.2024	2.000	40,11	2.040,11
Ottava rata	20.12.2024	2.000	48,99	2.048,99

Riprendendo l'esempio precedente, fermo restando che l'ammontare totale della somma dovuta per il ravvedimento operoso speciale ammonti a 16.000,00 euro e che ciascuna rata sia quindi pari a 2.000,00 euro (16.000,00 : 8), ma supponendo che si benefici della riapertura disposta dall'art. 7 co. 7 del DL 39/2024, il piano di rateizzazione sarebbe quello riportato nella successiva tabella.

Rata	Scadenza	Importo dovuto	Interessi da rateazione (dall'1.6.2024)	Totale da versare
------	----------	----------------	-----------------------------------------	-------------------

¹⁰⁶ Supponendo che il versamento delle rate successive avvenga il giorno di scadenza stabilito dalla legge.

¹⁰⁷ Arrotondata alla seconda cifra decimale, per eccesso se la terza cifra decimale è pari o superiore a 5, per difetto se inferiore a 5.

¹⁰⁸ Il termine, cadendo di domenica, potrebbe slittare a lunedì 1.7.2024, ma ciò, in base alla circ. Agenzia delle Entrate 15.5.2024 n. 11, dovrebbe comportare l'applicazione degli interessi per un ulteriore giorno.

¹⁰⁹ Supponendo che il versamento delle rate successive avvenga il giorno di scadenza stabilito dalla legge.

¹¹⁰ Anche se il 30.9.2023 cadeva di sabato, era preferibile non avvalersi del differimento a lunedì 2.10.2023.

¹¹¹ Termine che poteva slittare a martedì 2.4.2024, poiché il 31.3.2024 era domenica (Pasqua) e lunedì 1.4.2024 era altresì festivo (Pasquetta). In base a quanto chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 15.5.2024 n. 11, ciò avrebbe dovuto comportare l'applicazione degli interessi per ulteriori due giorni.

¹¹² Il termine, cadendo di domenica, potrebbe slittare a lunedì 1.7.2024, ma ciò, in base alla circ. Agenzia delle Entrate 15.5.2024 n. 11, dovrebbe comportare l'applicazione degli interessi per un ulteriore giorno.

			al giorno di scadenza¹¹³⁾	
“Maxirata” corrispondente alle 5 rate già scadute ¹¹⁴	31.5.2024	10.000 (2.000 x 5)	-	10.000
Sesta rata	30.6.2024 ¹¹⁵	2.000	3,29	2.003,29
Settima rata	30.9.2024	2.000	13,37	2.013,37
Ottava rata	20.12.2024	2.000	22,25	2.022,25

Supponendo invece che l'ammontare totale della somma dovuta per il ravvedimento operoso speciale ammonti sempre a 16.000,00 euro, ma che si tratti di violazioni commesse nel 2022 e che si benefici della riapertura disposta dall'art. 7 co. 6 del DL 39/2024, ciascuna rata sarebbe quindi pari a 4.000,00 euro (16.000,00 : 4) e il piano di rateizzazione sarebbe quello riportato nella successiva tabella.

Rata	Scadenza	Importo dovuto	Interessi da rateazione (dall'1.6.2024 al giorno di scadenza¹¹⁶⁾	Totale da versare
Prima rata	31.5.2024	4.000	-	4.000
Seconda rata	30.6.2024 ¹¹⁷	4.000	6,58	4.006,58
Terza rata	30.9.2024	4.000	26,74	4.026,74
Quarta rata	20.12.2024	4.000	44,49	4.044,49

7.2.2 Inadempimento nei versamenti (rate successive alla prima)¹¹⁸

Gli inadempimenti relativi a rate successive alla prima non sempre conducono alla decadenza dalla dilazione. In ogni caso, ferme le conseguenze dell'art. 1 co. 175 della L. 197/2022, rimane il ravvedimento speciale perciò la riduzione a 1/18 delle sanzioni. In assenza di indicazioni normative, il tardivo/insufficiente pagamento contenuto/sanato nel termine per il pagamento della rata successiva dovrebbe dare luogo alla sanzione sui versamenti ex art. 13 del DLgs. 471/97¹¹⁹. Tale sanzione può essere oggetto di ravvedimento operoso ex art. 13 co. 1 lett. a), a-bis) e b) del DLgs. 472/97.

Per effetto dell'art. 1 co. 175 della L. 197/2022, infatti, *“Il mancato pagamento, in tutto o in parte, di una delle rate successive alla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo degli importi ancora dovuti, nonché della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, applicata sul residuo dovuto a titolo di imposta,*

¹¹³ Supponendo che il versamento delle rate successive avvenga il giorno di scadenza stabilito dalla legge.

¹¹⁴ La possibilità di pagare le prime 5 rate entro il 31.5.2024 non opera per i contribuenti che hanno rimosso la violazione e pagato la prima rata entro il 30.9.2023 ma non hanno pagato le successive, o hanno pagato una rata successiva oltre il termine di quella ancora posteriore decadendo dalla dilazione (circ. Agenzia delle Entrate 15.5.2024 n. 11).

¹¹⁵ Il termine, cadendo di domenica, potrebbe slittare a lunedì 1.7.2024, ma ciò, in base alla circ. Agenzia delle Entrate 15.5.2024 n. 11, dovrebbe comportare l'applicazione degli interessi per un ulteriore giorno.

¹¹⁶ Supponendo che il versamento delle rate successive avvenga il giorno di scadenza stabilito dalla legge.

¹¹⁷ Termine che, cadendo di domenica, slitta a lunedì 1.7.2024.

¹¹⁸ La possibilità di pagare le prime 5 rate entro il 31.5.2024 non opera per i contribuenti che hanno rimosso la violazione e pagato la prima rata entro il 30.9.2023 ma non hanno pagato le successive, o hanno pagato una rata successiva oltre il termine di quella ancora posteriore decadendo dalla dilazione (circ. Agenzia delle Entrate 15.5.2024 n. 11).

¹¹⁹ Sanzione del 15% ridotta a 1/15 per giorno di ritardo se questo non supera i 14 giorni; del 15% se il ritardo è compreso tra 15 e 90 giorni; del 30% negli altri casi.

e degli interessi nella misura prevista all'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, con decorrenza dalla data del 30 settembre 2023".

Per quanto riguarda gli interessi, si tratta di quelli da ritardata iscrizione a ruolo al 4% annuo ex art. 2 co. 1 del DM 21.5.2009.

Per le violazioni commesse nel 2022 e per coloro i quali fruiscono della "riapertura" dei termini al 31.5.2024, gli interessi del 4% da ritardata iscrizione a ruolo decorrono dall'1.6.2024¹²⁰.

In analogia con l'art. 15-ter del DPR 602/73, si potrebbe sostenere che per l'ultima rata la tardività per comportare la decadenza debba essere superiore a 90 giorni. Il tema risulta disciplinato in via esaustiva dalla L. 197/2022 e non opera la sanzione maggiorata dell'art. 15-ter del DPR 602/73¹²¹.

7.2.3 Notifica della cartella di pagamento

In caso di decadenza dalla dilazione, la cartella di pagamento va notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di decadenza della rateazione¹²².

Fattispecie	Conseguenze
Termine per il versamento delle somme o della prima rata	31.5.2024
Interessi da rateazione	2% annuo
Tardivo/insufficiente versamento prima rata/totalità somme	Il ravvedimento non si perfeziona
Tardivo versamento rata successiva alla prima (entro la rata successiva)	Sanzione del 15% o del 30% (possibile ravvedimento)
Tardivo/omesso versamento rata successiva alla prima (oltre la rata successiva)	Recupero di tutto quanto ancora dovuto
	Interessi al 4%
	Sanzione del 30% sulla residua imposta

7.3 COMPILAZIONE DEL MODELLO F24

Il pagamento delle somme avviene con il modello F24 ordinario, utilizzando i codici tributo istituiti dalla ris. Agenzia delle Entrate 14.2.2023 n. 6.

I codici tributo di nuova istituzione riguardano solo le sanzioni, distinte per imposta.

Codice tributo	Sezione	Denominazione codice tributo	Codice Regione o Codice ente/ codice comune	Rateazione/ Regione/Prov./ mese rif.	Anno di riferimento	Debito/ Credito
TF45	ERARIO	IRPEF - Ravvedimento speciale - Articolo 1, commi da 174 a 178, legge n. 197/2022 - Sanzioni	NON PRESENTE	RATA (NNRR)	AAAA	Debito
TF46	ERARIO	IRES - Ravvedimento speciale - Articolo 1, commi da 174 a 178, legge n. 197/2022 - Sanzioni	NON PRESENTE	RATA (NNRR)	AAAA	Debito

¹²⁰ Art. 3 co. 12-undecies del DL 215/2023 conv. L. 18/2024 e art. 7 co. 7 del DL 29.3.2024 n. 39.

¹²¹ Circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2, § 2.

¹²² Art. 1 co. 175 della L. 197/2022.

Codice tributo	Sezione	Denominazione codice tributo	Codice Regione o Codice ente/ codice comune	Rateazione/ Regione/Prov./ mese rif.	Anno di riferimento	Debito/ Credito
TF47	ERARIO	IVA - Ravvedimento speciale Articolo 1, commi da 174 a 178, legge n. 197/2022 - Sanzioni	NON PRESENTE	RATA (NNRR)	AAAA	Debito
TF48	ERARIO	Addizionali e maggiorazioni IRES - Ravvedimento speciale - Articolo 1, commi da 174 a 178, legge n. 197/2022 - Sanzioni	NON PRESENTE	RATA (NNRR)	AAAA	Debito
TF49	ERARIO	Imposte sostitutive e altre imposte erariali - Ravvedimento speciale - Articolo 1, commi da 174 a 178, legge n. 197/2022 - Sanzioni	NON PRESENTE	RATA (NNRR)	AAAA	Debito
TF50	REGIONI	IRAP - Ravvedimento speciale - Articolo 1, commi da 174 a 178, legge n. 197/2022 - Sanzioni	CODICE REGIONE (tabella T0 - codici delle Regioni e delle Province autonome)	RATA (NNRR)	AAAA	Debito
TF51	REGIONI	Addizionale regionale all'IRPEF - Ravvedimento speciale - Articolo 1, commi da 174 a 178, legge n. 197/2022 - Sanzioni	CODICE REGIONE (tabella T0 - codici delle Regioni e delle Province autonome)	RATA (NNRR)	AAAA	Debito
TF52	IMU E ALTRI TRIBUTI LOCALI	Addizionale comunale all'IRPEF - Ravvedimento speciale - Articolo 1, commi da 174 a 178, legge n. 197/2022 - Sanzioni	CODICE CATASTALE DEL COMUNE (tabella T4 - codici catastali dei Comuni)	RATA (NNRR)	AAAA	Debito
TF53	ERARIO	Ritenute imposte erariali - Ravvedimento speciale - Articolo 1, commi da 174 a 178, legge n. 197/2022 - Sanzioni	NON PRESENTE	RATA (NNRR)	AAAA	Debito
TF54	REGIONI	Trattenute addizionale regionale all'IRPEF - Ravvedimento	CODICE REGIONE (tabella T0 - codici delle Regioni e	RATA (NNRR)	AAAA	Debito

Codice tributo	Sezione	Denominazione codice tributo	Codice Regione o Codice ente/ codice comune	Rateazione/ Regione/Prov./ mese rif.	Anno di riferimento	Debito/ Credito
		speciale - Articolo 1, commi da 174 a 178, legge n. 197/2022 - Sanzioni	delle Province autonome)			
TF55	IMU E ALTRI TRIBUTI LOCALI	Trattenute addizionale comunale all'IRPEF - Ravvedimento speciale - Articolo 1, commi da 174 a 178, legge n. 197/2022 - Sanzioni	CODICE CATASTALE DEL COMUNE (tabella T4 - codici catastali dei Comuni)	RATA (NNRR)	AAAA	Debito
TF56	ERARIO	Altre violazioni tributarie - Ravvedimento speciale - Articolo 1, commi da 174 a 178, legge n. 197/2022 - Sanzioni	NON PRESENTE	RATA (NNRR)	AAAA	Debito

Per i tributi e gli interessi legali vanno indicati i codici tributo da autoliquidazione (per le ritenute gli interessi si cumulano all'imposta)¹²³; invece, per gli interessi da dilazione (quelli al 2%) si indicano i codici tributo "1668", "3805" e "3857"¹²⁴.

Se si paga a rate, nel modello F24 si indica anche il numero di rata che si sta pagando (ad esempio, "0608" se si sta pagando la sesta delle otto rate).

In caso di pagamento in unica soluzione si indica il valore "0101".

Sanzioni da ravvedimento speciale			Interessi da ravvedimento speciale (codici già esistenti)	Ravvedimento speciale - interessi da rateazione (codici già esistenti)
Codice Tributo	Sezione	Descrizione	Codice Tributo	Codice Tributo
TF45	ERARIO	IRPEF - Ravvedimento speciale - Articolo 1, commi da 174 a 178, legge n. 197/2022 - Sanzioni	1989	1668
TF46	ERARIO	IRES - Ravvedimento speciale - Articolo 1, commi da 174 a 178,	1990	1668

¹²³ Vedasi al riguardo la ris. Agenzia delle Entrate 22.5.2007 n. 109.

¹²⁴ Ove il contribuente opti per il pagamento rateale si sovrappongono, in un certo senso, due tipologie di interessi: gli interessi al tasso legale da calcolare *pro rata temporis* da quando è stata commessa la violazione e fino a quando avviene il pagamento (comunque entro il 30.9.2023 o il 31.5.2024), la cui debenza discende dalla regola generale dell'art. 13 del DLgs. 472/97; gli interessi al tasso del 2% annuo per la rateazione dall'1.10.2023 (o dall'1.6.2024), che derivano dall'art. 1 co. 174 della L. 197/2022. Gli interessi legali entrano quindi a far parte del piano di ammortamento.

Sanzioni da ravvedimento speciale			Interessi da ravvedimento speciale (codici già esistenti)	Ravvedimento speciale - interessi da rateazione (codici già esistenti)
Codice Tributo	Sezione	Descrizione	Codice Tributo	Codice Tributo
		legge n. 197/2022 - Sanzioni		
TF47	ERARIO	IVA - Ravvedimento speciale Articolo 1, commi da 174 a 178, legge n. 197/2022 - Sanzioni	1991	1668
TF48	ERARIO	Addizionali e maggiorazioni IRES - Ravvedimento speciale - Articolo 1, commi da 174 a 178, legge n. 197/2022 - Sanzioni	1990	1668
TF49	ERARIO	Imposte sostitutive e altre imposte erariali - Ravvedimento speciale - Articolo 1, commi da 174 a 178, legge n. 197/2022 - Sanzioni	1992	1668
TF50	REGIONI	IRAP - Ravvedimento speciale - Articolo 1, commi da 174 a 178, legge n. 197/2022 - Sanzioni	1993	3805
TF51	REGIONI	Addizionale regionale all'IRPEF - Ravvedimento speciale - Articolo 1, commi da 174 a 178, legge n. 197/2022 - Sanzioni	1994	3805
TF52	IMU E ALTRI TRIBUTI LOCALI	Addizionale comunale all'IRPEF - Ravvedimento speciale - Articolo 1, commi da 174 a 178, legge n. 197/2022 - Sanzioni	1998	3857
TF53	ERARIO	Ritenute imposte erariali - Ravvedimento speciale - Articolo 1, commi da 174 a 178,	Gli interessi da ravvedimento sono versati unitamente alle ritenute	1668

Sanzioni da ravvedimento speciale			Interessi da ravvedimento speciale (codici già esistenti)	Ravvedimento speciale - interessi da rateazione (codici già esistenti)
Codice Tributo	Sezione	Descrizione	Codice Tributo	Codice Tributo
		legge n. 197/2022 - Sanzioni		
TF54	REGIONI	Trattenute addizionale regionale all'IRPEF - Ravvedimento speciale - Articolo 1, commi da 174 a 178, legge n. 197/2022 - Sanzioni	Gli interessi da ravvedimento sono versati unitamente alle trattenute	3805
TF55	IMU E ALTRI TRIBUTI LOCALI	Trattenute addizionale comunale all'IRPEF - Ravvedimento speciale - Articolo 1, commi da 174 a 178, legge n. 197/2022 - Sanzioni	Gli interessi da ravvedimento sono versati unitamente alle trattenute	3857
TF56	ERARIO	Altre violazioni tributarie - Ravvedimento speciale - Articolo 1, commi da 174 a 178, legge n. 197/2022 - Sanzioni	1992	1668

7.3.1 Dichiarazione infedele (violazione riguardante l'anno 2022)

Una SRL omette di dichiarare ricavi per un importo pari a 20.000,00 euro nel modello REDDITI SC 2023 e, in data 16.5.2024, si ravvede.

Essa, al fine di perfezionare il ravvedimento, deve:

- presentare una dichiarazione integrativa barrando l'apposita casella nel frontespizio della dichiarazione, dichiarando i 20.000,00 euro di ricavi nel quadro RF rigo 31, con codice "99", "Altre variazioni in aumento";
- versare la maggiore IRES per 4.800,00 euro, codice tributo "2003";
- versare gli interessi legali, pari a 166,03 euro, codice tributo "1990"¹²⁵;
- pagare le sanzioni da dichiarazione infedele ridotte a 1/18 del minimo, quindi per 240,00 euro, con codice tributo "TF46"¹²⁶.

In caso di versamento in unica soluzione il 16.5.2024, il modello F24 andrà quindi compilato come segue.

¹²⁵ $4.800,00 \times 5\% = 240,00 \times 184/365 = 120,99$ (periodo 1.7.2023 - 31.12.2023); $4.800,00 \times 2,5\% = 120,00 \times 137/365 = 45,04$ (periodo 1.1.2024 - 16.5.2024). È opportuno far decorrere gli interessi dalla data di versamento del saldo 2022, quindi dal 30.6.2023, tralasciando di considerare per semplicità qualsiasi tipo di proroga anche derivante da giorni festivi.

¹²⁶ $4.800,00 \times 90\% = 4.320,00 / 18 = 240,00$.

Al fine di perfezionare il ravvedimento occorre rimuovere le violazioni, quindi rettificare la detrazione e presentare la dichiarazione integrativa. Entrambi gli adempimenti, per fruire della riduzione delle sanzioni a 1/18, vanno assolti entro il 31.5.2024 (nel caso di specie il ravvedimento avviene il 16.5.2024).

Bisogna quindi presentare un modello IVA 2021 integrativo (inerente all'anno 2020), barrando l'apposita casella e annotando l'operazione che dà luogo all'IVA indetraibile nel rigo VF19 (*"Acquisti e importazioni per i quali la detrazione è esclusa o ridotta (art. 19-bis1)"*) e indicare nel rigo VL30 il versamento eseguito in occasione del ravvedimento.

Ipotizzando che il contribuente intenda pagare a rate, occorre:

- entro il 31.5.2024, pagare le prime 5 rate scadute il 30.9.2023, il 31.10.2023, il 30.11.2023, il 20.12.2023 e il 31.3.2024 (nel caso di specie il pagamento avviene il 16.5.2024);
- pagare le restanti tre rate entro il 30.6.2024, il 30.9.2024 e il 20.12.2024, maggiorate per legge degli interessi al 2% annuo (a decorrere dall'1.6.2024).

Il carico complessivo da pagare ammonta a 25.785,00 euro (22.000,00 euro per IVA, 1.585,00 per interessi legali, 2.200,00 euro per sanzioni).

Ogni rata ha un costo di 3.223,13 euro (2.750,00 euro per IVA, 198,13 euro per interessi legali, 275,00 euro per sanzioni).

Pertanto, nel caso di specie il 16.5.2024 occorre pagare un totale di 16.115,65 euro (prime 5 rate), così suddiviso:

- 13.750,00 euro per IVA;
- 1.375,00 euro per sanzioni;
- 990,65 euro per interessi.

Per le ragioni esposte nel testo, la sanzione da errata comunicazione della liquidazione periodica è stata ridotta non a 1/18 ma nell'ordinaria misura dell'art. 13 del DLgs. 472/97, utilizzando i consueti codici tributo per le sanzioni.

Questa sanzione non entra come logica conseguenza a far parte del piano rateale.

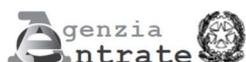
Come indicato, entro il 31.5.2024 occorre pagare le prime 5 rate scadute il 30.9.2023, il 31.10.2023, il 30.11.2023, il 20.12.2023 e il 31.3.2024. Poiché nel modello F24, in relazione ai codici tributo approvati dalla ris. Agenzia delle Entrate 14.2.2023 n. 6, occorre indicare il numero della rata, si ritiene, salvo diverse indicazioni che dovessero essere fornite dall'Agenzia delle Entrate:

- di indicare separatamente le singole rate relative al codice tributo "TF47", ciascuna di importo pari a 275,00 euro, indicando nella colonna "rateazione/regione/prov./mese rif." del modello F24 rispettivamente "0108", "0208", "0308", "0408" e "0508";
- in relazione ai restanti codici tributo, di indicare l'importo cumulativo delle prime 5 rate, in quanto non deve essere compilata la colonna "rateazione/regione/prov./mese rif." del modello F24.

Il modello F24, relativo alla scadenza del 31.5.2024 (nel caso di specie il pagamento avviene il 16.5.2024), andrà quindi compilato come segue.

dell'ultimo trimestre 2020 ex art. 21-bis del DL 78/2010). L'errore nella comunicazione della liquidazione periodica non rientra nella definizione delle violazioni formali ex art. 1 co. 166 della L. 197/2022 se, come nella specie, ha avuto riflesso sostanziale (così la circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2). Per prudenza, non si è ritenuto di ridurre la sanzione a 1/18 per effetto del ravvedimento speciale, trattandosi di violazione formale e in quanto tale secondo la circ. Agenzia delle Entrate 27.1.2023 n. 2 esclusa dal ravvedimento speciale.

Il ravvedimento avviene presentando la dichiarazione integrativa e compilando il quadro VH.


 Mod. **F24**
MODELLO DI PAGAMENTO UNIFICATO

DELEGA IRREVOCABILE A:

AGENZIA

PROV.

PER L'ACCREDITO ALLA TESORERIA COMPETENTE

CONTRIBUENTE					
CODICE FISCALE					barrare in caso di anno d'imposta non coincidente con anno solare
cognome, denominazione o ragione sociale				nome	
DATI ANAGRAFICI					
data di nascita		sesso (M o F)		comune (o Stato estero) di nascita	
giorno	mes	anno			prov.
comune			prov.	via e numero civico	
DOMICILIO FISCALE					
CODICE FISCALE del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare					codice identificativo
SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rateazione/regione/prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE - IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI	6010		2020	13.750,00	
	1991		2020	990,65	
	TF47	0108	2020	275,00	
	TF47	0208	2020	275,00	
	TF47	0308	2020	275,00	
	TF47	0408	2020	275,00	
	TF47	0508	2020	275,00	
codice ufficio	codice atto	8911	2020	83,33	+/-
TOTALE A			16.198,98 B	16.198,98	

Nei modelli F24 relativi alle rate successive, scadenti il 30.6.2024, il 30.9.2024 e il 20.12.2024, bisogna invece inserire gli interessi da rateizzazione, con il codice tributo "1668", e indicare la rata che si sta versando in relazione al codice tributo "TF47".

Sulla base di quanto sopra indicato, si ritiene, salvo diverse indicazioni che dovessero essere fornite dall'Agenzia delle Entrate, che nella colonna "rateazione/regione/prov./mese rif." del modello F24 vadano indicati, rispettivamente, i valori "0608", "0708" e "0808".

Ad esempio, il modello F24 relativo alla rata scadente il 30.6.2024 e versata in tale data andrà così compilato.


 Mod. **F24**
MODELLO DI PAGAMENTO UNIFICATO

DELEGA IRREVOCABILE A:

AGENZIA

PROV.

PER L'ACCREDITO ALLA TESORERIA COMPETENTE

CONTRIBUENTE					
CODICE FISCALE					barrare in caso di anno d'imposta non coincidente con anno solare
cognome, denominazione o ragione sociale				nome	
DATI ANAGRAFICI					
data di nascita		sesso (M o F)		comune (o Stato estero) di nascita	
giorno	mes	anno			prov.
comune			prov.	via e numero civico	
DOMICILIO FISCALE					
CODICE FISCALE del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare					codice identificativo
SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rateazione/regione/prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE - IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI	6010		2020	2.750,00	
	1991		2020	198,13	
	TF47	0608	2020	275,00	
	1668		2020	5,30	
codice ufficio	codice atto				+/-
TOTALE A			3.228,43 B	3.228,43	

8 EFFETTI PENALI

Il ravvedimento operoso speciale può avere effetti sul versante penale, in ragione sia dei principi generali derivanti dagli artt. 13 e 13-*bis* del DLgs. 74/2000 sia della causa di non punibilità introdotta dal DL 34/2023 proprio in merito alle definizioni ex L. 197/2022.

Bisogna però anticipare che quest'ultima causa di non punibilità riguarda fattispecie delittuose che di norma non rientrano nel ravvedimento operoso speciale.

Tanto premesso, il ravvedimento operoso (sia ordinario che speciale) può, a seconda di quando avviene e in ragione della tipologia di reato commesso, avere l'effetto penale di circostanza attenuante o addirittura di causa di non punibilità del reato.

In ogni caso, se il pagamento di tutte le somme, anche per ravvedimento, interviene prima del dibattimento penale, c'è una circostanza attenuante ed è ammesso il patteggiamento ai sensi dell'art. 444 c.p.p. Opera infatti l'art. 13-*bis* co. 1 del DLgs. 74/2000, in base al quale *“fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie”*.

Ove il contribuente, entro il dibattimento di primo grado, non abbia terminato di pagare le rate in osservanza della legge tributaria, il pagamento ai fini penali può essere postergato nei limiti dell'art. 13 co. 3 del DLgs. 74/2000 (massimo 6 mesi)¹³². Tale disposizione opera per il ravvedimento operoso speciale, in cui, a differenza di quanto può dirsi per il ravvedimento ordinario, è previsto il pagamento rateale degli importi.

Per fruire della non punibilità o della circostanza attenuante, il PM o il giudice penale potrebbero pretendere il certificato di estinzione del debito dell'art. 22 del DLgs. 74/2000, da richiedere all'Agenzia delle Entrate. Ove essa ritenga il ravvedimento non corretto, potrebbe rifiutarsi di rilasciarlo.

8.1 REATI DI OMESSO VERSAMENTO

I reati di omesso versamento IVA¹³³ e omesso versamento di ritenute¹³⁴ derivano da imposte dichiarate o risultanti dalle certificazioni uniche ma non versate, non da infedeli dichiarazioni.

Sono pertanto fattispecie suscettibili di emergere dalla liquidazione automatica della dichiarazione e, in quanto tali, escluse dal ravvedimento operoso speciale (vedasi quanto detto nel precedente § 6.4)¹³⁵.

Per la ragione esposta, possono essere sanate mediante ravvedimento ordinario ai sensi dell'art. 13 del DLgs. 472/97 e, se il pagamento avviene entro l'inizio del dibattimento penale di primo grado, c'è la non punibilità del reato¹³⁶.

¹³² L'art. 13 co. 3 del DLgs. 74/2000 precisa che: *“Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità dell'articolo 13-bis, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione”*.

¹³³ Art. 10-*ter* del DLgs. 74/2000 (soglia di punibilità pari a 250.000,00 euro).

¹³⁴ Art. 10-*bis* del DLgs. 74/2000 (soglia di punibilità pari a 150.000,00 euro).

¹³⁵ Non opera, per la ragione esposta, la causa di non punibilità prevista dall'art. 23 del DL 34/2023, che riguarda sì le definizioni della L. 197/2022, ma per i reati di omesso versamento IVA e di ritenute.

¹³⁶ L'art. 13 co. 1 del DLgs. 74/2000 dispone: *“i reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso”*.

8.2 REATO DI INDEBITA COMPENSAZIONE

Per quanto riguarda il delitto di indebita compensazione, punito dall'art. 10-*quater* del DLgs. 74/2000, i benefici penali che si stanno per illustrare operano solo nella misura in cui si ritenga la fattispecie non suscettibile di emergere da liquidazione automatica. In caso contrario, come visto nel precedente § 6.4, sarebbe precluso il ravvedimento speciale, essendo possibile solo quello ordinario.

Ove il recupero del credito compensato non possa che emergere da attività istruttorie (si pensi all'accertamento del carattere agevolabile di una spesa, al fine del credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno o per il credito d'imposta ricerca e sviluppo), non ci sono dubbi che la fattispecie non può scaturire da liquidazione automatica. Invece, se ci fossero errori nel riporto dell'eccedenza (si pensi al credito d'imposta compensato in misura superiore a quanto risulta dalla dichiarazione), il discorso sarebbe diverso.

I concetti di credito non spettante e inesistente sono inoltre discussi, non a caso una medesima fattispecie può essere inquadrata nell'una piuttosto che nell'altra categoria¹³⁷.

Laddove il contribuente optasse per il ravvedimento qualificando la fattispecie come indebita compensazione di credito non spettante e l'Agenzia delle Entrate, in sede di controllo, ritenesse invece il credito inesistente, disconoscerebbe il ravvedimento e, come conseguenza, non opererebbe la causa di non punibilità del DL 34/2023¹³⁸.

8.2.1 Indebita compensazione di crediti non spettanti

Il reato di indebita compensazione di crediti non spettanti¹³⁹ rientra nella speciale causa di non punibilità prevista dall'art. 23 del DL 34/2023.

Fermo quanto detto nel precedente § 8.2 sulla possibile difficoltà di stabilire quando un credito è "non spettante" piuttosto che "inesistente", ai fini della non punibilità occorre non solo il pagamento integrale delle rate o della totalità delle somme ma anche il rispetto delle regole che disciplinano la singola definizione. Sono previste le seguenti fasi:

- il contribuente che intende beneficiare della non punibilità comunica all'Autorità giudiziaria il pagamento di tutte le somme o della prima rata e all'Agenzia delle Entrate la pendenza del processo penale indicandone gli estremi;
- a questo punto il processo penale rimane sospeso sino a quando l'Agenzia delle Entrate comunica la corretta esecuzione della definizione e l'intero e puntuale pagamento delle rate o di tutte le somme¹⁴⁰.

Ovviamente, se le somme non sono pagate, se c'è la decadenza dalla rateazione o se gli adempimenti caratterizzanti la definizione non sono corretti, l'Agenzia delle Entrate lo comunica al giudice penale e il processo penale prosegue.

8.2.2 Indebita compensazione di crediti inesistenti

In relazione alla compensazione di crediti inesistenti¹⁴¹, spetta la circostanza attenuante dell'art. 13-*bis* del DLgs. 74/2000, ovvero la diminuzione della pena sino alla metà (e l'assenza di sanzioni accessorie) se il

¹³⁷ Sul tema si sono espresse le Sezioni Unite (Cass. SS.UU. 11.12.2023 n. 34419) accogliendo una nozione ampia di inesistenza, facendovi rientrare anche le indebite compensazioni ritenute tali in ragione di questioni interpretative.

¹³⁸ Invero, non opererebbe nemmeno l'attenuante, che postula l'intero pagamento del debito entro il dibattimento di primo grado. Salvo accordi tra le parti relativi all'integrazione del pagamento, risulterebbe un insufficiente versamento a titolo di sanzione per cui l'Agenzia delle Entrate potrebbe rifiutarsi di rilasciare il certificato dell'art. 22 del DLgs. 74/2000.

¹³⁹ Art. 10-*quater* co. 1 del DLgs. 74/2000 (soglia di punibilità pari a 50.000,00 euro).

¹⁴⁰ C'è però un limite: le definizioni della L. 197/2022 (in sostanza il pagamento delle rate) devono terminare prima della sentenza di appello. In sede penale è ammesso l'incidente probatorio.

¹⁴¹ Art. 10-*quater* co. 2 del DLgs. 74/2000 (soglia di punibilità pari a 50.000,00 euro).

contribuente provvede alla estinzione dei debiti tributari prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, a condizione che il pagamento riguardi altresì le sanzioni e gli interessi¹⁴².

L'attenuante è condizione per accedere al patteggiamento ex art. 444 c.p.p.

8.3 REATI DICHIARATIVI

L'art. 13 co. 2 del DLgs. 74/2000 dispone che *"i reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali"*.

Il pagamento deve essere spontaneo senza che sia stato preceduto da attività di accertamento, indagini o richieste di informazioni inviate al contribuente, sia di natura penale che tributaria. Ne consegue che il ravvedimento eseguito dopo un questionario, un invito a comparire o un accesso non è sufficiente per la causa di non punibilità, potendo valere ai fini della circostanza attenuante¹⁴³.

Il ravvedimento speciale non è invece ammesso per sanare le omesse dichiarazioni¹⁴⁴, quindi non ci sono, come effetto diretto del ravvedimento, né attenuanti né tanto meno cause di non punibilità.

Norma	Reato	Effetto del ravvedimento
Art. 2 del DLgs. 74/2000	Dichiarazione fraudolenta	Causa di non punibilità
Art. 3 del DLgs. 74/2000	Dichiarazione fraudolenta (altri artifici)	Causa di non punibilità
Art. 4 del DLgs. 74/2000	Dichiarazione infedele	Causa di non punibilità
Art. 5 del DLgs. 74/2000	Omessa dichiarazione	Non ravvedibile ex L. 197/2022
Art. 10-bis del DLgs. 74/2000	Omesso versamento ritenute	Non ravvedibile ex L. 197/2022
Art. 10-ter del DLgs. 74/2000	Omesso versamento IVA	Non ravvedibile ex L. 197/2022
Art. 10-quater co. 1 del DLgs. 74/2000	Indebita compensazione di crediti esistenti	Causa di non punibilità (se ravvedibile ex L. 197/2022)
Art. 10-quater co. 2 del DLgs. 74/2000	Indebita compensazione di crediti inesistenti	Attenuante

¹⁴² Il termine può essere prorogato dal giudice penale per un periodo massimo di 6 mesi.

¹⁴³ Considerato che il ravvedimento speciale ex L. 197/2022 è pur sempre una forma di ravvedimento, dovrebbe operare la causa di non punibilità dell'art. 13 del DLgs. 74/2000, che fa peraltro riferimento al "ravvedimento operoso" senza richiamare l'art. 13 del DLgs. 472/97.

¹⁴⁴ Peraltro, l'omessa dichiarazione non è ravvedibile nemmeno tramite il ravvedimento ordinario, se non nel ristretto limite dei 90 giorni come sancisce l'art. 13 co. 1 lett. c) del DLgs. 472/97.