

LE NOVITÀ SUL RAVVEDIMENTO SPECIALE DELLE VIOLAZIONI TRIBUTARIE

LE NOVITÀ SUL RAVVEDIMENTO SPECIALE DELLE VIOLAZIONI TRIBUTARIE.....	1
1. PREMESSA	2
2. AMBITO OGGETTIVO	2
3. ESCLUSIONI.....	3
4. AMBITO SOGGETTIVO.....	4
5. MODALITÀ DI DEFINIZIONE.....	4
6. I SUCCESSIVI CHIARIMENTI DELLA CIRCOLARE N. 6/E DEL 20 MARZO 2023.....	6
7. TABELLA RIASSUNTIVA.....	7
8. I CODICI TRIBUTO DA UTILIZZARE	7

1. PREMESSA

In dirittura d'arrivo la regolarizzazione delle violazioni tributarie definibili col c.d. ravvedimento speciale previsto dall'articolo 1, commi da 174 a 178, della legge n. 197/2022.

Scade il 2 ottobre prossimo il termine per procedere al perfezionamento della definizione mediante il versamento delle somme dovute (o della prima rata) nonché della rimozione della irregolarità.

Di seguito un approfondimento sull'istituto in esame e sulle modalità per procedere alla definizione.

2. AMBITO OGGETTIVO

Il ravvedimento speciale consente di regolarizzare le **violazioni diverse da quelle definibili ai sensi dei commi da 153 a 159 (definizione somme dovute da controllo automatizzato delle dichiarazioni fiscali) e da 166 a 173 (irregolarità formali)** con riferimento ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate.

Si applica ai periodi in corso al 31 dicembre 2021 a condizione che il contribuente abbia validamente presentato la dichiarazione fiscale.

Le regole che disciplinano l'istituto in esame sono quelle previste dall'articolo 13 del D.Lgs. n. 471/1997, cioè quelle del ravvedimento ordinario, salva naturalmente l'applicazione della speciale disciplina di cui all'articolo 1, commi da 174 a 178, della legge n. 197/2022 (cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 2/E del 27.01.2023, punto 2).

Il legislatore ha fornito una **interpretazione autentica dell'ambito oggettivo** di applicazione con l'articolo 21, comma 1, del D.L. n. 34/2023, conv. dalla legge n. 56/2023¹.

¹ All'articolo 1, comma 174, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, le parole «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» si interpretano nel senso che: a) 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; b) 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.

3. ESCLUSIONI

L'articolo 1, comma 174, della legge n. 197/2022 **esclude espressamente dall'ambito di applicazione le irregolarità** definibili ai sensi dei commi 153 – 159, ovvero quelle che emergono a seguito della liquidazione delle imposte ai sensi dell'articolo 36-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 e dell'articolo 54-*bis* del D.P.R. n. 633/1972 (es. tardività di versamento, compensazioni superiori a quelle spettanti), nonché quelle che invece risultano definibili avvalendosi della definizione delle irregolarità formali di cui ai commi 166 – 173.

Si tratta, per le prime due ipotesi, di quelle violazioni che hanno incidenza sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul pagamento dei tributi.

In buona sostanza il legislatore ha previsto perimetri applicativi separati per le tre definizioni in parola. Quindi, l'applicabilità della definizione ai risultati del controllo automatizzato delle dichiarazioni ai sensi delle disposizioni indicate (*v. supra*), ovvero quella per la commissione di irregolarità formali, preclude l'accesso al ravvedimento speciale (cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 2/E del 27.01.2023).

Il legislatore ha fornito una **interpretazione autentica circa l'esclusione della regolarizzazione** con l'articolo 21, comma 2, del D.L. n. 34/2023, conv. dalla legge n. 56/2023².

Come noto, peraltro, l'adesione alla definizione delle irregolarità formali è possibile fino al 31 ottobre 2023 mentre per la definizione delle somme dovute a seguito della liquidazione delle dichiarazioni fiscali per i periodi d'imposta 2019, 2020 e 2021 è connessa alla scadenza della comunicazione inviata dall'Agenzia delle Entrate ed è dunque ancora possibile laddove il contribuente non abbia ricevuto la comunicazione dell'Agenzia delle Entrate.

In buona sostanza, il **ravvedimento riguarda le violazioni sostanziali** quali, ad esempio, la deducibilità ai fini delle imposte sui redditi di costi non inerenti o l'errata detrazione IVA.

² La disposizione di cui all'articolo 1, comma 176, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, si interpreta nel senso che: a) 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; b) 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.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il ravvedimento speciale è applicabile anche all'imposta sugli intrattenimenti (cfr. Risoluzione n. 28 del 19.01.2023).

È esclusa dalla definizione agevolata quella dei contribuenti per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori del territorio dello Stato.

La copertura offerta dal ravvedimento speciale riguarda **non solo le sanzioni sostanziali ma anche quelle prodromiche** (cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 2/E del 27.01.2023).

4. AMBITO SOGGETTIVO

Come già rilevato rientrano tutti i periodi d'imposta ancora accertabili fino a quello oggetto dell'ultima dichiarazione fiscale scaduta, ovvero quella relativa al periodo d'imposta 2021 per i contribuenti il cui esercizio coincide con l'anno solare.

È necessario, però, che sia stata **validamente presentata la dichiarazione e quindi non risulti omessa**.

A tal fine, come noto, la dichiarazione si considera omessa qualora non sia stata presentata entro 90 giorni dalla scadenza.

Altra condizione, come peraltro previsto per l'istituto ordinario, è che **la violazione non sia già stata contestata** 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 D.P.R. n. 600/1973.

Pertanto, non preclude la possibilità di utilizzo del ravvedimento speciale l'eventuale accesso dell'organo di verifica ovvero la notifica di inviti al contribuente ove non sia seguito l'atto impositivo o di contestazione delle sanzioni e delle comunicazioni indicate (*v. supra*).

5. MODALITÀ DI DEFINIZIONE

Per la definizione del ravvedimento speciale è necessario entro il 2 ottobre 2023 procedere a:

- 1) **pagare l'imposta e gli interessi legali dovuti;**
- 2) **pagare la sanzione nella misura di un diciottesimo del minimo edittale** delle sanzioni irrogabili previste dalla legge;
- 3) **rimuovere l'irregolarità od omissione.**

Il pagamento dell'importo complessivamente dovuto può essere effettuato in un'unica rata ovvero in otto rate alle seguenti scadenze, maggiorando gli importi degli interessi nella misura del 2 per cento annuo:

1. entro il 2 ottobre 2023;
2. entro il 31 ottobre 2023;
3. entro il 30 novembre 2023;
4. entro il 20 dicembre 2023;
5. entro il 31 marzo 2024;
6. entro il 30 giugno 2024;
7. entro il 30 settembre 2024;
8. entro il 20 dicembre 2024.

Ai fini del calcolo delle sanzioni occorre prestare attenzione alla **inapplicabilità del principio del cumulo giuridico** previsto dall'articolo 12 del D.Lgs. n. 472/1997 in quanto non esperibile in sede di ravvedimento operoso.

Sono dovuti anche **gli interessi legali** applicando le ordinarie regole previste dal citato articolo 13 del D.Lgs. n. 471/1997.

Il pagamento può essere effettuato **avvalendosi dell'istituto della compensazione** ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997.

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 D.Lgs. n. 471/1997, applicata sul residuo dovuto a titolo di imposta, e degli interessi nella misura prevista all'articolo 20 del D.P.R. n. 602/1973, con decorrenza dal 2 ottobre 2023.

A tal fine, va evidenziato che **il legislatore non richiama la possibilità di avvalersi del lieve inadempimento** di cui all'articolo 15-ter del D.P.R. n. 602/1973.

Il termine di decadenza per la notificazione della cartella è quello del 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di decadenza della rateazione.

La presentazione della dichiarazione integrativa necessaria per la rimozione dell'irregolarità od omissione determina l'allungamento dei termini di decadenza per l'accertamento (cfr. articolo 1, comma 640, legge n. 190/2014).

6. I SUCCESSIVI CHIARIMENTI DELLA CIRCOLARE N. 6/E DEL 20 MARZO 2023

L'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 6/E del 20 marzo 2023, attraverso lo schema della circolare domanda-risposta suddiviso per argomento, ha fornito alcuni chiarimenti interpretativi con riferimento ai vari istituti della c.d. "Tregua fiscale". Con riferimento al ravvedimento speciale, i chiarimenti forniti hanno riguardato:

1. L'opzione per la proroga del regime dei lavoratori impatriati

L'Agenzia ha chiarito che il versamento contemplato dall'articolo 5, comma 2-bis, del D.L. n. 34/2019, è funzionale all'esercizio dell'opzione per la proroga del regime fiscale previsto per i c.d. impatriati, nelle ipotesi ivi contemplate. Pertanto, la sua assenza o insufficienza determina l'esclusione dalla proroga predetta e, quindi, non rappresenta alcuna violazione "regolarizzabile" nella forma del ravvedimento speciale, al pari di quanto già detto con riferimento al ravvedimento ordinario (cfr., in tal senso, la risposta all'interpello n. 223 del 22 febbraio 2023 e le risposte agli interpelli nn. 383 e 371 del 18 e 12 luglio 2022).

2. Dichiarazione integrativa a favore, successiva rettifica a sfavore ed utilizzo del ravvedimento speciale

L'Agenzia rammenta che la dichiarazione integrativa – a favore o a sfavore – non si sostituisce "ad ogni effetto" a quella originaria, ma solo limitatamente ai dati "emendati" in essa contenuti. Pertanto, nell'ipotesi di ripetute integrazioni dichiarative si dovrà integrare la dichiarazione originaria, tenendo conto ovviamente delle modifiche/integrazioni, a favore o a sfavore, intervenute medio tempore. Resta ferma l'applicazione dell'articolo 1, comma 640, della legge n. 190/2014 secondo cui nelle ipotesi di presentazione di dichiarazione integrativa i termini per l'accertamento di cui agli artt. 43 del D.P.R. n. 600/1973 e 57 del D.P.R. n. 633/1972, decorrono dalla presentazione della dichiarazione integrativa, limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione.

3. Ravvedimento speciale e violazioni ex articolo 41-bis, D.P.R. n. 600/1973

Secondo l'Agenzia delle Entrate le violazioni accertabili ai sensi dell'articolo 41-bis del D.P.R. n. 600/1973 (rubricato "accertamento parziale") non ostano al ravvedimento speciale, purché non siano già state contestate. Infatti, la norma, come chiarito anche nella circolare n. 2/E del 2023, dispone espressamente che non sono definibili con il ravvedimento speciale le violazioni rilevabili ai sensi degli articoli 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 e 54-bis del D.P.R. n. 633/1972.

7. TABELLA RIASSUNTIVA

AMBITO DI APPLICAZIONE	OGGETTO	PERIODI REGOLARIZZABILI	MODALITÀ DI DEFINIZIONE	TERMINI DI PAGAMENTO	COMPENSAZIONE
Tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate.	Violazioni – diverse da quelle definibili ai sensi dei precedenti commi da 153 a 159 (riguardanti la definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni) e da 166 a 173 (attinenti alla regolarizzazione e delle irregolarità formali).	Dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e periodi di imposta precedenti.	<ol style="list-style-type: none"> Pagamento dell'importo dovuto o della prima rata. L'importo è pari all'imposta dovuta, agli interessi legali ed alle sanzioni pari a 1/18 del minimo edittale 02/10/2023. Rimozione irregolarità o omissioni entro il 02/10/2023. 	<ol style="list-style-type: none"> Unica soluzione entro il 02/10/2023 In 8 rate trimestrali di pari importo: <ul style="list-style-type: none"> - prima rata il 02/10/2023 - rate successive, entro il 31/10/2023, il 30/11/2023, il 20/12/2023, il 31/03/2024, il 30/06/2024, il 30/09/2024 e il 20/12/2024 <p>Sulle rate sono dovuti gli interessi del 2% annuo</p>	Si (circolare Agenzia delle Entrate n. 2/E/2023).

8. I CODICI TRIBUTO DA UTILIZZARE

Con la risoluzione n. 6/E del 14 febbraio 2023 l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato i codici tributo da utilizzare per i versamenti utili alla regolarizzazione delle posizioni debitorie verso l'Erario, con riferimento ai vari istituti della c.d. "Tregua fiscale". Si precisa che per quanto attiene agli importi dovuti a titolo di imposta occorre utilizzare gli ordinari codici tributo.

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

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 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
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

L'Amministrazione finanziaria ha indicato anche i codici relativi agli interessi da ravvedimento e da rateazione (in corrispondenza con i nuovi codici tributo istituiti).

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, legge n. 197/2022 - Sanzioni	1990	1668
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, legge n. 197/2022 - Sanzioni	Gli interessi da ravvedimento sono versati unitamente alle ritenute	1668

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

Dipartimento Scientifico

**Fondazione Studi
Consulenti del Lavoro**
Consiglio Nazionale dell'Ordine

A cura di
Sergio Giorgini (coordinamento)
Giuseppe Buscema
Dario Fiori