



Carlo Cecchi

Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Filippo Rosi

Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Elena Mannelli

Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Prato, 7 marzo 2023

Ai Signori Clienti

Loro Sedi

=====

Circolare n. 9/2023

Oggetto: ravvedimento operoso speciale (art. 1, comma 174 e seguenti, della L. 197/2022) - riepilogo della disciplina e dei chiarimenti

L'art. 1, commi 174 - 185, della L. 197/2022 (Legge di bilancio 2023) ha previsto la possibilità per i contribuenti di fruire di un ravvedimento operoso speciale per le violazioni commesse sino al periodo di imposta 2021, che comporta la riduzione delle sanzioni a 1/18 del minimo.

È necessario pagare per intero le imposte nonché gli interessi al tasso legale da quando è stata commessa la violazione.

Tale forma di ravvedimento riguarda solo le dichiarazioni validamente presentate e, a livello generale, funziona come l'ordinario ravvedimento operoso disciplinato dall'art. 13 del D.Lgs. 472/97.

Le somme possono essere pagate in 8 rate trimestrali di pari importo.

La rimozione della violazione e il pagamento delle somme (o della prima rata) devono avvenire entro il 31.3.2023.

Il tutto presuppone l'autoliquidazione ad opera del contribuente. Non sono stati approvati provvedimenti attuativi del ravvedimento operoso speciale.

Non è possibile applicare il cumulo giuridico, dunque ogni violazione va sanata autonomamente, con riduzione, per ciascuna, della sanzione a 1/18 del minimo.

Caratteristiche generali

Il ravvedimento operoso speciale si attua rimuovendo la violazione, quindi presentando la dichiarazione integrativa e pagando:

- imposte che il contribuente non ha versato in ragione della violazione commessa;
- interessi legali calcolati *pro rata temporis* dalla data in cui le imposte, in origine, avrebbero dovuto essere pagate;
- sanzioni amministrative ridotte a 1/18 del minimo per ciascuna violazione.

La dichiarazione integrativa deve essere presentata entro il 31.3.2023 ed entro la stessa data deve essere effettuato il versamento dovuto o la prima rata.

Controlli fiscali

I controlli fiscali non ostano al ravvedimento operoso. Pertanto, si può beneficiare di questa definizione anche in presenza di inviti a comparire, accessi dei funzionari o della Guardia di Finanza, richieste di esibizione di documenti o notifica di questionari.

Anche la consegna del processo verbale di constatazione inibisce il ravvedimento.

La preclusione al ravvedimento speciale deriva da notifica di:

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

La preclusione deve essere verificata con riferimento a quando si pagano le somme o la prima rata, non a quando scade il relativo termine (31.3.2023).

Annualità ravvedibili

Nel ravvedimento rientrano le violazioni relative a dichiarazioni validamente presentate relative al periodo di imposta in corso al 31.12.2021 e ai periodi di imposta precedenti.

Si deve trattare di annualità ancora accertabili quando ci si ravvede.

A livello generale, rientrano nel ravvedimento speciale le violazioni riguardanti le annualità dal 2016 (modelli REDDITI, IRAP, 770, IVA 2017) al 2021 (modelli REDDITI, IRAP, 770, IVA 2022).

Lo stesso vale, sempre come regola generale, per le violazioni suscettibili di emergere da controllo formale (tipicamente relative alle deduzioni dal reddito e le detrazioni di imposta).

Effetti penali

L'intero pagamento delle imposte, degli interessi legali e delle sanzioni ridotte eseguito in occasione del ravvedimento operoso speciale comporta benefici sul versante penale.

Tutte le somme indicate devono essere pagate entro l'inizio del dibattimento di primo grado che si tiene di fronte al giudice penale. Non rileva che ai fini fiscali le somme possano essere dilazionate in un periodo maggiore.

A seconda del reato che è stato contestato al contribuente, l'intero pagamento può avere l'effetto di attenuante (compensazione di crediti inesistenti transitati in dichiarazione) o addirittura di causa di non punibilità (dichiarazione infedele o fraudolenta).

Ambito applicativo

Mediante il ravvedimento operoso speciale possono essere sanate le violazioni dichiarative ancora accertabili relative sino al periodo di imposta 2021.

Deve trattarsi di tributi caratterizzati dall'obbligo di presentazione di una dichiarazione periodica, quindi vi rientrano:

- imposte sui redditi e le imposte sostitutive (che confluiscono nel modello REDDITI);
- IVA (che confluisce nella dichiarazione IVA);
- IRAP (che confluisce nella dichiarazione IRAP);
- ritenute fiscali (che confluiscono nel modello 770, dichiarazione del sostituto d'imposta).

Nella maggioranza delle ipotesi la violazione ravvedibile è la dichiarazione infedele, punita dal 90% al 180% delle imposte/ritenute dovute. Applicando sul minimo del 90% la riduzione a 1/18, ne deriva una sanzione da pagare pari al 5% dell'imposta.

Non possono beneficiare del ravvedimento speciale i tributi per i quali non vige l'obbligo di presentare una dichiarazione con scadenze predeterminate e, più in generale, i tributi non periodici come ad esempio imposta di registro, imposta catastale, imposta di bollo, tasse di concessione governativa, ecc..

Pertanto, non rientrano nel ravvedimento speciale le irregolarità commesse nell'applicazione dei benefici "prima casa".

Fermo restando quanto esposto, sono fuori dal ravvedimento speciale i tributi non gestiti dall'Agenzia delle Entrate come ad esempio IMU o diritti camerali.

Per tutti questi tributi, rimane possibile il ravvedimento operoso ordinario nei termini e alle condizioni dettati dall'art. 13 del D.Lgs. 472/97.

Omesse dichiarazioni

L'omessa dichiarazione, ivi compresa la dichiarazione presentata con un ritardo superiore a 90 giorni, non può essere ravveduta.

In caso di ravvedimento operoso ordinario l'omessa dichiarazione è ravvedibile solo entro 90 giorni dal relativo termine di presentazione.

Violazioni prodromiche alla dichiarazione

Possono essere ravvedute le violazioni che si pongono "a monte" della dichiarazione, la cui commissione si traduce in una dichiarazione infedele, quindi in una dichiarazione presentata con un'imposta a debito inferiore a quella dovuta.

Sono quindi suscettibili di ravvedimento operoso speciale:

- omesse oppure infedeli fatturazioni;
- errori nella registrazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA;
- indebita detrazione IVA commessa nella liquidazione periodica.

Quadro RW

Non possono fruire del ravvedimento operoso speciale le violazioni in tema di omessa o irregolare compilazione del quadro RW, sul monitoraggio fiscale.

Resta possibile il ravvedimento operoso ordinario ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 472/97.

Deduzioni e detrazioni (controllo formale)

Le violazioni suscettibili di emergere dal controllo formale della dichiarazione (art. 36-ter del DPR 600/73) rientrano nel ravvedimento operoso speciale.

Si tratta tipicamente delle violazioni che derivano da una irregolare compilazione del quadro RP del modello REDDITI, in materia di deduzioni dall'imponibile o di detrazioni di imposta.

Eventuali errori commessi nella fruizione delle detrazioni edilizie possono quindi beneficiare del ravvedimento operoso speciale.

Si evidenzia che queste violazioni sono punite nella misura del 30%, quindi il ravvedimento avviene pagando, a titolo di sanzione, l'1,67% (30/18) dell'imposta.

Omessi versamenti di imposte dichiarate (liquidazione automatica)

Il ravvedimento operoso speciale, secondo l'opinione dell'Agenzia delle Entrate, non può riguardare le violazioni suscettibili di emergere da liquidazione automatica della dichiarazione (artt. 36-*bis* del DPR 600/73 e 54-*bis* del DPR 633/72).

Non possono quindi essere ravveduti gli omessi oppure i tardivi versamenti di imposte dichiarate (si pensi all'IVA dovuta in base alle liquidazioni mensili o trimestrali, oppure ai versamenti a saldo e in acconto delle imposte sui redditi).

Resta la possibilità di ravvedersi secondo l'art. 13 del D.Lgs. 472/97.

Versamenti

Per beneficiare del ravvedimento speciale è necessario che il versamento di quanto dovuto sia effettuato entro il 31.3.2023.

Le modalità di pagamento sono quelle ordinarie, quindi viene utilizzato il modello F24. È ammessa la compensazione con crediti di imposta, nel rispetto delle condizioni di legge.

Occorre, sempre entro il 31.3.2023, rimuovere l'inadempimento quindi, ad esempio, presentare la dichiarazione integrativa.

Interessi legali

Gli interessi legali devono essere calcolati da quando il pagamento sarebbe dovuto avvenire al giorno in cui si esegue (il giorno iniziale coincide con il pagamento del saldo per le imposte sui redditi o da quando l'IVA avrebbe dovuto essere pagata in sede di liquidazione mensile o trimestrale).

Gli interessi maturano giorno per giorno e si applicano all'importo dovuto a titolo di imposta, escluse le sanzioni.

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.

Codici tributo

Il pagamento delle somme deve essere effettuato con modello F24, utilizzando i codici tributo istituiti dalla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 6 del 14.2.2023.

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

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

Se si paga a rate, nel modello F24 si indica il numero di rata che si sta pagando (ad esempio, "0108" se si sta pagando la prima delle otto rate).

Dilazione delle somme

Gli importi possono essere dilazionati in un massimo di 8 rate trimestrali di pari importo. La prima rata deve essere pagata entro il 31.3.2023.

Le rate successive devono essere pagate entro il 30.06, 30.09, il 20.12 e 31.03 di ciascun anno.

Gli importi relativi alle rate successive alla prima sono maggiorati degli interessi al tasso del 2% annuo.

In assenza di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, sembra potersi sostenere che il conteggio degli interessi per la rateizzazione:

- decorre dall'1.4.2023, giorno successivo al termine stabilito per il versamento della prima rata;

– risulta giorno per giorno, fino al giorno di scadenza stabilito per legge per ciascuna rata successiva alla prima.

Nel conteggio dei giorni occorre fare riferimento al calendario civile, considerando anche, per gli anni bisestili (il 2024), il 29.02.