

# Il ravvedimento speciale delle violazioni tributarie: i chiarimenti del Fisco

di [Maurizio Villani](#)

Pubblicato il 7 Febbraio 2023

**Chiarimenti e criticità** in tema di **ravvedimento speciale** dopo la **Circolare del Fisco** di fine gennaio.

Sussistono ancora dubbi sull'incrocio tra **ravvedimento speciale e avvisi bonari** relativi ai periodi d'imposta **2019, 2020, 2021**. Vediamo meglio la situazione...

L'Agenzia delle Entrate ha fornito alcune indicazioni sulle misure previste dalla "tregua fiscale", contenute nella legge di bilancio 2023. Alcuni chiarimenti hanno riguardato le [possibilità di ravvedimento speciale](#) che avevamo già trattato qualche giorno fa...

## Il ravvedimento speciale dopo la Circolare del Fisco

Con specifico riferimento alla sanatoria di cui ai commi da 174 a 178 dell'art. 1 citato, l'Agenzia delle Entrate al paragrafo n. 2, ha precisato che:

- *“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 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”.*

In sostanza, nonostante il riferimento alle “dichiarazioni”, la circolare chiarisce che è possibile regolarizzare sia le violazioni “sostanziali” dichiarative che le violazioni sostanziali “prodromiche” alla presentazione della dichiarazione, come l’omessa fatturazione (non opera il cumulo giuridico);

- *“in caso di inadempimento nei pagamenti rateali, non possono applicarsi le previsioni di cui all’articolo 15-ter del DPR n. 602 del 1973 (ad esempio, la maggiorazione delle sanzioni in caso di decadenza e la disciplina del lieve inadempimento), stante il mancato rinvio a tale disposizione nella disciplina della definizione de qua”;*
- *“tenuto conto che, secondo le regole ordinarie del ravvedimento operoso, è possibile il pagamento delle somme dovute attraverso la compensazione di cui all’articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997 e che la disciplina del ravvedimento speciale non esclude espressamente detta compensazione, si ritiene che essa sia utilizzabile per i versamenti relativi alla definizione in argomento”.*

In altri termini, a parere dell’Agenzia, nel caso del ravvedimento speciale è possibile ricorrere all’istituto della compensazione;

- *“per quanto non espressamente disciplinato ai commi da 174 a 177, trattandosi, pur sempre, come detto, di una forma “speciale” di ravvedimento operoso, sia pure accessibile a condizioni agevolate, opera - in quanto compatibile - la disciplina ordinaria e, per l’effetto, ove la regolarizzazione postuli la presentazione di una dichiarazione integrativa, trova applicazione l’articolo 1, comma 640, della legge 23 dicembre 2014 n. 190, che prevede lo slittamento dei termini di decadenza per l’accertamento di cui agli articoli 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, limitatamente ai soli elementi oggetto dell’integrazione”;*
- *“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.”*

## Alcuni dubbi sul ravvedimento degli avvisi bonari

Ebbene, sul punto, si ritiene opportuno fare una precisazione, in considerazione del fatto che:

- se da un lato, il comma 174, art. 1 cit. cit. stabilisce che rientrano nel ravvedimento speciale le violazioni diverse «*da quelle definibili ai sensi dei commi da 153 a 159*» della stessa legge 197/2022 e che tale previsione ha ad oggetto la definizione dei soli **avvisi bonari relativi ai periodi d'imposta 2019, 2020, 2021** (anche se recapitati successivamente all'entrata in vigore della legge di Bilancio, per i quali non sia ancora scaduto il periodo di trenta giorni previsto per il pagamento con la sanzione ridotta del 10%) **e il cui pagamento rateale risulta in corso al 1° gennaio 2023;**
- dall'altro, l'Agenzia, con la circolare 2/E/2023 in commento, stabilisce che non risultano definibili attraverso il ravvedimento speciale tutte le violazioni rilevabili ai sensi degli articoli 36-bis del DPR n. 600 del 1973, e 54-bis del DPR n. 633 del 1972, e le violazioni formali.

A tal proposito, autorevole dottrina (cfr. Dario Deotto e Luigi Lovecchio, in *ISole24ore* del 31.01.2023) ha inteso chiarire che:

*“la circolare 2/E/2023 trasforma ciò che è «definibile» (commi da 153 a 159) in ciò che è «rilevabile» in base all'articolo 36-bis del Dpr 600/1973 (e dell'articolo 54-bis del Dpr 633/1972), così stabilendo sostanzialmente l'esclusione dal ravvedimento speciale di tutte le situazioni ricadenti nell'attività di liquidazione delle dichiarazioni.*

*Tuttavia, in base al dettato normativo, è da ritenere applicabile il ravvedimento speciale non soltanto per ciò che non rientra nella sanatoria degli avvisi bonari ma anche per le situazioni per le quali la comunicazione di irregolarità non sia stata ancora ricevuta.*

*Questo anche in considerazione del consolidato orientamento della Corte di Cassazione secondo cui non vi sarebbe obbligo di comunicazione degli esiti del controllo qualora non sussistano incertezze su elementi rilevanti della dichiarazione.*

*In sostanza, se non si è ricevuto un avviso bonario riferito, ad esempio, al mancato versamento delle imposte dovute con la dichiarazione 2019, è da reputarsi che il ravvedimento speciale sia utilizzabile (prima del ricevimento del “bonario”).*

*Invece, la notifica della cartella per la stessa annualità (così come per il 2020 e 2021) impedisce senz’altro il ravvedimento speciale in quanto, alla stessa stregua del ravvedimento ordinario, la notifica della cartella di pagamento ricade nel concetto di «atto di liquidazione e di accertamento», impeditivo sia del ravvedimento ordinario che di quello speciale.”*

In definitiva, si ritiene che l’AdE **abbia preso una posizione che non collima esattamente con la norma di legge** e che richiede, pertanto, un ulteriore e celere intervento chiarificatore.

Fonte: [Agenzia Entrate, Circolare n. 2 del 27 gennaio 2023.](#)

NdR: Potrebbe interessarti anche...

[Come fruire del ravvedimento speciale](#)

[Tregua fiscale 2023: la rottamazione quater](#)

[Il ravvedimento speciale nella Legge di Bilancio 2023](#)

*A cura di Avv. Maurizio Villani e Avv. Federica Attanasi*

Martedì 7 febbraio 2023