



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili

Fondazione  
Nazionale dei  
Commercialisti

RICERCA

Fondazione  
Nazionale dei  
Commercialisti

FORMAZIONE

STRUMENTO OPERATIVO #3

# IL VERSAMENTO DELLE IMPOSTE DERIVANTI DALLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI

---

*a cura di:*

**Mauro Nicola** - *Presidente Fondazione Nazionale di Formazione dei Commercialisti*

13 LUGLIO 2023



## Sommario

1. MODALITÀ E TERMINI DI VERSAMENTO	2
2. COME SI EFFETTUANO I VERSAMENTI	5
3. LA COMPENSAZIONE DEI TRIBUTI	7
4. SANZIONI PER TARDIVO OD OMESSO PAGAMENTO	10
5. RAVVEDIMENTO OPEROSO	11
6. PERFEZIONAMENTO DEL RAVVEDIMENTO OPEROSO	12
7. RAVVEDIMENTO OPEROSO E MAGGIORAZIONE DELLO 0,40%	18
8. SOSPENSIONE FERIALE DEI TERMINI E VERSAMENTI	20



## 1. Modalità e termini di versamento

### Termini di versamento

Tutti i versamenti a saldo che risultano dalla dichiarazione dei redditi 2023, compresi quelli relativi al primo acconto, avrebbero dovuto essere eseguiti **entro il 30 giugno 2023** ovvero **entro il 30 luglio 2023**, mentre i contribuenti che avessero scelto di versare le imposte dovute (saldo per l'anno 2022 e prima rata di acconto per il 2023) nel periodo dal 1° luglio al 30 luglio 2023 avrebbero dovuto applicare sulle somme da versare la maggiorazione dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo.

Tali termini sono invece stati prorogati.

Gli importi delle imposte che scaturiscono dalla dichiarazione devono essere versati arrotondati all'unità di euro, così come determinati nella dichiarazione stessa. Se, invece, l'ammontare indicato in dichiarazione deve essere successivamente elaborato (rateazioni) prima di essere versato, si applica la regola generale dell'arrotondamento al centesimo di euro (es. euro 10.000,752 arrotondato diventa euro 10.000,75; euro 10.000,755 arrotondato diventa euro 10.000,76; euro 10.000,758 arrotondato diventa euro 10.000,76) trattandosi di importi che non si indicano in dichiarazione ma direttamente nel modello di versamento F24. **Per le imposte risultanti dalla dichiarazione dei redditi che non superano ciascuna l'importo di euro 12,00, non vanno effettuati i versamenti né la compensazione delle singole imposte (IRPEF e addizionali).**

**Non dimenticando che i termini in scadenza di sabato o in un giorno festivo sono prorogati al primo giorno feriale successivo.**

### La proroga dei termini di versamento

Il decreto Enti pubblici (art. 4, cc. 3-*sexies* e 3-*septies* d.l. 51/2023), dopo le modifiche apportate dalla legge di conversione (l. 3.07.2023, n. 87, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale 5.07.2023, n. 55) stabilisce che i predetti **versamenti** possano essere **effettuati entro il 20 luglio 2023, senza alcuna maggiorazione**, dai soggetti ISA (più precisamente, quelli che esercitano attività economiche per cui sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale – ISA che dichiarano **ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito**, per ciascun indice, **dal relativo decreto di approvazione** del Ministro dell'economia e delle finanze, i quali sono **tenuti entro il 30 giugno 2023 ai versamenti** risultanti dalle **dichiarazioni dei redditi**, dalle dichiarazioni **Iva** e **Irap**.

I medesimi **versamenti** possono essere effettuati entro il **31 luglio 2023, maggiorando** le somme da versare, **in ragione di giorno**, fino allo **0,40 per cento** a titolo di interesse corrispettivo. Non si fa luogo al rimborso di quanto già versato.



Tale ultima disposizione si pone in espressa deroga a quanto disposto dall'art. 17, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 435, che consente di posticipare i versamenti delle imposte sui redditi e dell'Irap, purché siano effettuati entro il trentesimo giorno successivo al relativo termine di scadenza (in generale, 30 giugno dell'anno di presentazione della dichiarazione), con una maggiorazione dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo.

Ai sensi del successivo comma 3-*septies*, i termini di versamento così definiti (da parte del comma 3-*sexies*) si applicano:

- ai soggetti ISA o che presentano cause di esclusione dagli stessi, compresi coloro che permangono in via residuale nel regime fiscale di vantaggio per giovani imprenditori, disoccupati o lavoratori in mobilità (ex decreto-legge n. 98 del 2011) o sono contribuenti forfettari (ai sensi dell'art. 1, commi 54-87 della legge n. 190 del 2014, legge di stabilità 2015).
- L'articolo 27 del decreto-legge n. 98 del 2011 ha consentito a giovani imprenditori, disoccupati e lavoratori in mobilità che esercitano una nuova attività di adottare un regime fiscale di vantaggio che prevede un'imposta sostitutiva dell'Irpef e delle relative addizionali pari al 5%.
- Tuttavia, a partire dal 2016 non è più possibile accedere a tale regime, in quanto è stato sostituito dal regime forfetario per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni (richiamato art. 1, commi 54-87, della legge 23 dicembre 2014, n. 190). Possono tuttavia permanere nel regime di vantaggio, purché in possesso dei requisiti, esclusivamente i contribuenti che già vi aderivano al 31/12/2015, fino a completamento del quinquennio, ovvero fino al raggiungimento del trentacinquesimo anno di età;
- ai soggetti che partecipano a società, associazioni e imprese ai sensi degli articoli 5 (società di persone: società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice), 115 (società tassate per trasparenza) e 116 (società a ristretta base proprietaria tassate per trasparenza) del TUIR, aventi i requisiti indicati nel medesimo comma 3-*sexies*.

Di seguito le **nuove scadenze** previste per partite IVA soggette agli ISA, forfettari, minimi e non titolari di partita IVA beneficiari della proroga:

#### **Soggetti titolari di partita IVA beneficiari della proroga**

<b>RATA</b>	<b>VERSAMENTO</b>	<b>INTERESSI %</b>	<b>VERSAMENTO</b>	<b>INTERESSI %</b>
	<b>Senza maggiorazione</b>		<b>Con maggiorazione (*)</b>	
1 <sup>a</sup> (*)	20 luglio	0,00	31 luglio	0,00
2 <sup>a</sup>	21 agosto	0,29	21 agosto	0,18
3 <sup>a</sup>	18 settembre	0,62	18 settembre	0,51
4 <sup>a</sup>	16 ottobre	0,95	16 ottobre	0,84
5 <sup>a</sup>	16 novembre	1,28	16 novembre	1,17

(\*) La maggiorazione da applicare all'intero ammontare del debito è pari allo 0,40% / 11, per ciascun giorno trascorso dal 20.7.2023 alla data in cui viene effettuato il versamento della prima rata / unica soluzione, fino al 31.7.2023.

(\*\*) Scadenza versamento prima rata / versamento in unica soluzione.

### Soggetti NON titolari di partita IVA beneficiari della proroga

RATA	VERSAMENTO	INTERESSI %	VERSAMENTO	INTERESSI %
Senza maggiorazione			Con maggiorazione (*)	
1 <sup>a</sup> ( <sup>oo</sup> )	20 luglio	0,00	31 luglio	0,00
2 <sup>a</sup>	31 luglio	0,11	31 luglio	0,00
3 <sup>a</sup>	31 agosto	0,44	31 agosto	0,33
4 <sup>a</sup>	2 ottobre	0,77	2 ottobre	0,66
5 <sup>a</sup>	31 ottobre	1,10	31 ottobre	0,99
6 <sup>a</sup>	30 novembre	1,43	30 novembre	1,32

(\*) La maggiorazione da applicare all'intero ammontare del debito è pari allo 0,40% / 11, per ciascun giorno trascorso dal 20.7.2023 alla data in cui viene effettuato il versamento della prima rata /unica soluzione, fino al 31.7.2023.

(<sup>oo</sup>) Scadenza versamento prima rata / versamento in unica soluzione.

Ai fini di completezza di esame dell'argomentazione poniamo a disposizione anche la seguente tabella afferente ai termini di versamento delle imposte dovute da parte di **contribuenti non interessati dalla proroga dei termini**.

SOGGETTI TITOLARI DI PARTITA IVA					
Senza maggiorazione			Con maggiorazione (*)		
N. rata	Scadenza	Interessi	N. rata	Scadenza	Interessi
1 ( <sup>oo</sup> )	30.6.2023	---	1 ( <sup>oo</sup> )	31.7.2023	---
2	17.7.2023	0,18%	2	21.8.2023	0,18%
3	21.8.2023	0,51%	3	18.9.2023	0,51%
4	18.9.2023	0,84%	4	16.10.2023	0,84%
5	16.10.2023	1,17%	5	16.11.2023	1,17%
6	16.11.2023	1,50%			

(\*) La maggiorazione da applicare all'intero ammontare del debito è pari allo 0,40%.

(<sup>oo</sup>) Scadenza versamento prima rata / versamento in unica soluzione.

SOGGETTI NON TITOLARI DI PARTITA IVA					
Senza maggiorazione			Con maggiorazione (*)		
N. rata	Scadenza	Interessi	N. rata	Scadenza	Interessi
1 ( <sup>oo</sup> )	30.6.2023	---	1 ( <sup>oo</sup> )	31.7.2023	---
2	31.7.2023	0,33%	2	31.7.2023	---
3	31.8.2023	0,66%	3	31.8.2023	0,33%
4	2.10.2023	0,99%	4	2.10.2023	0,66%
5	31.10.2023	1,32%	5	31.10.2023	0,99%
6	30.11.2023	1,65%	6	30.11.2023	1,32%

(\*) La maggiorazione da applicare all'intero ammontare del debito è pari allo 0,40%.

(<sup>oo</sup>) Scadenza versamento prima rata / versamento in unica soluzione.



## 2. Come si effettuano i versamenti

**Tutti i contribuenti per il pagamento delle imposte devono utilizzare il modello di versamento F24. I contribuenti titolari di partita Iva sono obbligati ad effettuare i versamenti in via telematica con le seguenti modalità:**

- 1) direttamente: mediante i servizi telematici messi a disposizione dall’Agenzia delle Entrate (“F24 web” e “F24 online”) utilizzando i canali Entratel o Fisconline mediante i servizi di internet banking messi a disposizione dagli intermediari della riscossione convenzionati con l’Agenzia (banche, Poste Italiane e Agenti della riscossione, prestatori di servizi di pagamento).
- 2) tramite gli intermediari abilitati (professionisti, associazioni di categoria, Caf, ecc.) che:
  - sono abilitati al canale telematico Entratel dell’Agenzia delle Entrate e aderiscono a una specifica convenzione con la medesima Agenzia (servizio “F24 cumulativo”);
  - sono abilitati al canale telematico Entratel dell’Agenzia delle Entrate e utilizzano il servizio “F24 addebito unico” (Provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate del 21 giugno 2007);
  - si avvalgono dei servizi di internet banking messi a disposizione dagli intermediari della riscossione convenzionati con l’Agenzia.

**I contribuenti non titolari di partita IVA**, possono effettuare i versamenti su modello cartaceo oppure possono adottare le modalità telematiche di versamento utilizzando i servizi online dell’Agenzia delle Entrate o del sistema bancario e postale.

Nel modello F24 è necessario indicare il codice fiscale, i dati anagrafici, il domicilio fiscale, l’anno d’imposta per il quale si versa il saldo o l’acconto, nonché i codici tributo, reperibili sul sito Internet dell’Agenzia, necessari per imputare correttamente le somme versate.

Il versamento può essere effettuato in contanti o con addebito sul conto corrente bancario o postale:

- con carte Pago Bancomat, presso gli sportelli abilitati;
- con carta Postamat, assegni postali, assegni bancari su piazza, assegni circolari e vaglia postali;
- presso gli uffici postali;
- con assegni bancari e circolari nelle banche;
- con assegni circolari e vaglia cambiari, presso gli agenti della riscossione.

Gli importi devono essere sempre indicati con le prime due cifre decimali, anche nel caso in cui tali cifre siano pari a zero. Nel caso in cui l’assegno risulti anche solo parzialmente scoperto o comunque non pagabile, il versamento si considera omesso.

Nel compilare la delega F24 si deve tener presente che:



- gli interessi relativi agli importi a debito rateizzati di ciascuna sezione vanno esposti cumulativamente in un unico rigo all'interno della stessa sezione utilizzando l'apposito codice tributo;
- in corrispondenza di ciascun rigo, è possibile compilare soltanto una delle due colonne relativa agli importi a debito e agli importi a credito. Sullo stesso rigo del modello, infatti, può comparire un solo importo;
- l'importo minimo da indicare nel modello relativamente ad ogni singolo codice tributo è pari a euro 1,03.

Tuttavia, non va eseguito alcun versamento se l'importo risultante dalla dichiarazione, riferito alla singola imposta o addizionale, è inferiore o uguale a 12 euro per le somme dovute a titolo di IRPEF e addizionali regionali e comunali.

***Ulteriori disposizioni in materia di modalità di presentazione del modello F24 in caso di utilizzo di crediti in compensazione (Applicabili a tutti i contribuenti e sostituti d'imposta, titolari e non titolari di partita Iva)***

Ai sensi dell'art. 37, comma 49-bis, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, come modificato dall'art. 3, comma 2, del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, coloro che intendono utilizzare in compensazione il credito IVA, i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito, all'IRAP, i crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta e i crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi, sono tenuti a presentare il modello F24 esclusivamente tramite i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle entrate.

In ogni caso, a prescindere dalla tipologia di compensazione effettuata, resta fermo l'obbligo di presentare il modello F24 "a saldo zero" esclusivamente attraverso i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'art. 11, comma 2, lettera a), del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66. Si ricorda che, nel modello F24 "a saldo zero", l'importo complessivo dei crediti compensati è pari all'importo complessivo dei debiti pagati e dunque il saldo finale del modello F24, dato dalla differenza di tali importi, è pari a zero.

Per ulteriori approfondimenti in proposito, si veda la risoluzione n. 110/E del 31 dicembre 2019

#### ***I Principali codici tributo***

- 4001: Irpef – Saldo
- 4033: Irpef – Acconto prima rata
- 4034: Irpef – Acconto seconda rata o unica soluzione
- 1668: Interessi pagamento dilazionato. Importi rateizzabili Sez. Erario
- 3801: Addizionale regionale
- 3844: Addizionale comunale – Saldo
- 3843: Addizionale comunale – Acconto
- 1792: Imposta sostitutiva regime fiscale forfetario – Saldo



- 1790: Imposta sostitutiva regime fiscale forfetario – Acconto prima rata
- 1791: Imposta sostitutiva regime fiscale forfetario – Acconto seconda rata o unica soluzione
- 1842: Cedolare secca locazioni – Saldo
- 1840: Cedolare secca locazioni – Acconto prima rata
- 1841: Cedolare secca locazioni – Acconto seconda rata o unica soluzione

### **Rateazione dei versamenti**

Tutti i contribuenti possono versare in rate mensili le somme dovute a titolo di saldo e di acconto delle imposte, (compresi i contributi risultanti dal quadro RR relativi alla quota eccedente il minimale), ad eccezione dell'acconto di novembre che deve essere versato in un'unica soluzione. In ogni caso il pagamento rateale deve essere completato entro il mese di novembre.

La rateazione non deve necessariamente riguardare tutti gli importi. Ad esempio, è possibile rateizzare il primo acconto IRPEF e versare in un'unica soluzione il saldo, o viceversa.

I dati relativi alla rateazione devono essere inseriti nello spazio "Rateazione/Regione/Provincia" del modello di versamento F24.

Sugli importi rateizzati sono dovuti gli interessi nella misura del 4 per cento annuo, da calcolarsi secondo il metodo commerciale, tenendo conto del periodo decorrente dal giorno successivo a quello di scadenza della prima rata fino alla data di scadenza della seconda.

Si ricorda che gli interessi da rateazione non devono essere cumulati all'imposta, ma devono essere versati separatamente.

---

## **3. La compensazione dei tributi**

Il contribuente ha la facoltà di **compensare** nei confronti dei diversi enti impositori (Stato, INPS, Enti Locali, INAIL, ENPALS) i **crediti e i debiti risultanti dalla dichiarazione** e dalle denunce periodiche contributive.

Il modello di pagamento unificato F24 permette di indicare in apposite sezioni sia gli importi a credito utilizzati sia gli importi a debito dovuti. Il pagamento si esegue per la differenza tra debiti e crediti.

**I modello F24 deve essere presentato in ogni caso da chi opera la compensazione, anche se il saldo finale indicato risulti uguale a zero per effetto della compensazione stessa. Tale operazione permette a tutti gli enti di venire a conoscenza delle compensazioni effettuate in modo da poter regolare le reciproche partite di debito e credito.**

Possono avvalersi della compensazione tutti i contribuenti, a favore dei quali risulti un credito d'imposta dalla dichiarazione e dalle denunce periodiche contributive. In particolare, per quanto riguarda i crediti contributivi, possono essere versate in modo unitario, in compensazione con i



predetti crediti, le somme dovute, per esempio, all'INPS da datori di lavoro, committenti di lavoro parasubordinato e concedenti e dagli iscritti alle gestioni speciali artigiani e commercianti e alla gestione separata dell'INPS. È compensabile anche l'IVA che risulti dovuta in relazione agli ulteriori componenti positivi (e al conseguente maggior volume d'affari) dichiarati ai fini degli indici sintetici di affidabilità fiscale.

I crediti che risultano dal Modello REDDITI 2023 possono essere utilizzati per compensare debiti dal giorno successivo a quello della chiusura del periodo di imposta per cui deve essere presentata la dichiarazione da cui risultano i suddetti crediti. In via di principio, quindi, tali crediti possono essere utilizzati in compensazione a partire dal mese di gennaio, purché ci siano le seguenti condizioni:

- il contribuente sia in grado di effettuare i conteggi relativi;
- il credito utilizzato per effettuare la compensazione sia quello effettivamente spettante sulla base delle dichiarazioni presentate successivamente.

In base all'art. 3, comma 1, del decreto legge n. 124 del 2019, la compensazione del credito, per un importo superiore a 5.000 euro annui può essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui il credito emerge (cfr. risoluzione n. 110/E del 31 dicembre 2019).

Per utilizzare in compensazione un credito di importo superiore a 5.000 euro è necessario richiedere l'apposizione del visto di conformità.

Il visto di conformità non è richiesto con riferimento ai crediti d'imposta derivanti da agevolazioni, ad eccezione di quelli il cui presupposto è riconducibile alle imposte sui redditi e alle relative addizionali (si veda sul punto la circolare n. 28 del 2014). Tuttavia, con riferimento a quest'ultima tipologia di crediti d'imposta, non è necessario il visto di conformità per l'utilizzo del credito residuo derivante dalla precedente dichiarazione, sempre che non siano maturati e utilizzati crediti nuovi di importo superiore al limite oltre il quale è richiesto il visto di conformità.

A partire dall'anno 2021 il **limite massimo** dei crediti di imposta rimborsabili in conto fiscale e/o compensabili è di **euro 2.000.000**, per ciascun anno solare.

Qualora l'importo dei crediti spettanti sia superiore a tali limiti, la somma in eccesso può essere chiesta a rimborso nei modi ordinari oppure può essere portata in compensazione nell'anno solare successivo.

È importante ricordare che l'importo dei crediti utilizzati per compensare debiti relativi alla stessa imposta non ha rilievo ai fini del limite massimo di **euro 2.000.000**, anche se la compensazione viene effettuata attraverso il modello F24.

I soggetti che intendono effettuare la compensazione prevista dall'art. 17 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e dei crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi sono tenuti ad utilizzare esclusivamente i servizi telematici messi a



disposizione dall’Agenzia delle entrate secondo modalità tecniche definite con apposito provvedimento del direttore della medesima Agenzia delle entrate.

A prescindere dalla tipologia di compensazione effettuata, resta fermo l’obbligo di presentare il modello F24 “a saldo zero” esclusivamente attraverso i predetti servizi telematici resi disponibili dall’Agenzia delle entrate, ai sensi dell’articolo 11, comma 2, lett. a), del d.l. n. 66 del 2014 (cfr. risoluzione n. 110/E del 31 dicembre 2019).

È consentito ripartire liberamente le somme a credito tra importi a rimborso e importi da compensare.

Gli importi a credito che il contribuente sceglie di utilizzare in compensazione ai sensi del d.lgs. n. 241 del 1997 non devono essere necessariamente utilizzati in via prioritaria per compensare i debiti risultanti dalla dichiarazione. Ad esempio, l’eccedenza a credito IRPEF può essere utilizzata per compensare altri debiti (imposte sostitutive, ritenute) piuttosto che per diminuire l’acconto IRPEF.

Il contribuente può avvalersi del tipo di compensazione che ritiene più indicata alle sue esigenze e, conseguentemente, utilizzare gli importi a credito:

- in compensazione ai sensi del d.lgs. n. 241 del 1997, utilizzando il modello F24, per il pagamento dei debiti relativi ad una diversa imposta, alle ritenute ed ai contributi. In tal caso, il contribuente è obbligato a compilare e presentare il modello di pagamento F24 anche se, per effetto dell’eseguita compensazione, il modello stesso presenti un saldo finale uguale a zero;
- in diminuzione degli importi a debito relativi alla medesima imposta. In tal caso, il contribuente può scegliere se esporre la compensazione esclusivamente nel modello di dichiarazione ovvero anche nel modello F24.

Per alcune esemplificazioni del modo di procedere consultare in Appendice “Scelta della compensazione”.

I **crediti INPS** risultanti dal Modello DM10/2 possono essere compensati nel modello F24 a partire dalla data di scadenza della presentazione della denuncia da cui emerge il credito contributivo, a condizione che il contribuente non ne abbia richiesto il rimborso nella denuncia stessa, barrando l’apposita casella del quadro I. La compensazione può essere effettuata entro 12 mesi dalla data di scadenza della presentazione della denuncia da cui emerge il credito.

Possono essere compensati, inoltre, i crediti risultanti dalla liquidazione effettuata nel quadro RR del Modello REDDITI 2023 relativo agli iscritti alle gestioni speciali artigiani e commercianti ed ai professionisti senza cassa iscritti alla gestione separata lavoratori autonomi dell’INPS. La compensazione può essere effettuata fino alla data di scadenza di presentazione della dichiarazione successiva.

I **crediti INAIL** utilizzabili in compensazione sono quelli risultanti dall’autoliquidazione dell’anno in corso. Tali crediti possono essere compensati fino al giorno precedente la successiva autoliquidazione.

Così un credito derivante dall’autoliquidazione 2022/2023 in scadenza al 18 febbraio, potrà essere utilizzato in compensazione dalla medesima data fino al giorno precedente la successiva



autoliquidazione. L'eventuale quota di credito che risulterà non utilizzata alla data di scadenza finale sarà oggetto di rimborso.

Non possono essere utilizzati in compensazione con debiti nei confronti di altri Enti i crediti derivanti da conteggi e rettifiche dell'INAIL.

## 4. Sanzioni per tardivo od omesso pagamento

Le sanzioni amministrative applicabili per violazioni relative ai pagamenti delle imposte sono riepilogate nella seguente tabella.

VIOLAZIONE	SANZIONE	RIFERIMENTO NORMATIVO
<b>Mancato, insufficiente o tardivo versamento delle imposte dovute in base alla dichiarazione dei redditi</b>	<b>Si applica la sanzione del 30%, ridotta a:</b>	
Ritardo non superiore a 15 giorni	0,1% dell'importo non versato per ogni giorno di ritardo	Articolo 13 del d.lgs. 471/1997
Ritardo superiore a 15 giorni ma non a 90 giorni	15% dell'importo non versato per ogni giorno di ritardo	
Ritardo non superiore a 30 giorni	1,5% dell'importo non versato	
Entro il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno nel corso del quale è commessa la violazione	3,75% dell'importo non versato	
Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista la dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore	4,29% dell'importo non versato	
Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore	5% dell'importo non versato	

VIOLAZIONE	SANZIONE	RIFERIMENTO NORMATIVO
<b>Errato utilizzo di crediti in compensazione in F24</b>		
Omessa presentazione del Modello F24 con compensazione a saldo zero	- 50 euro, per ritardo non superiore a 5 giorni lavorativi; - 100 euro, per ritardo superiore a 5 giorni	Articolo 13 del d.lgs. 471/1997



Compensazione per importo superiore al limite annuale	30% dell'importo oltre il limite	
Compensazione per importi superiori al limite previsto senza visto di conformità	30% dell'importo	
Compensazione orizzontale in presenza di debiti erariali iscritti a ruolo o passati in carico all'agente della riscossione e scaduti per importo superiore a 1.500 euro	50% del debito scaduto e non pagato fino a concorrenza dell'importo compensato	
Compensazione di crediti inesistenti (o in misura superiore a quella spettante) rilevata in sede di controllo automatico della dichiarazione	30% dell'importo eccedente	
Compensazione di crediti inesistenti (o in misura superiore a quella spettante) non rilevabile in sede di controllo automatico della dichiarazione	50% dell'importo	Articolo 13 del d.lgs. 471/1997

## 5. Ravvedimento operoso

Il ravvedimento operoso è quell'istituto, disciplinato dall'art. 13 del d.lgs. 472/1997, finalizzato al **ripristino della legalità violata in ambito amministrativo tributario**, che permette all'autore (e ai soggetti solidalmente obbligati) di omissioni e/o irregolarità compiute nell'applicazione delle disposizioni tributarie, di rimediarsi spontaneamente con il pagamento, da un lato, dell'intero importo dovuto a titolo di imposte e interessi, calcolati giorno per giorno sul tributo non pagato al tasso legale, che dal 1° gennaio 2023 è stabilito nella misura dello 5 per cento e, dall'altro, di un importo ridotto delle sanzioni amministrative tributarie.

Il ravvedimento non è valido se manca il pagamento anche di uno solo degli importi dovuti (imposta, interessi, sanzioni).

La legge 20 dicembre 2014, n. 190 (legge di Stabilità 2015) ha riformato l'istituto, estendendone significativamente l'ambito di applicazione, con l'intento di incentivare al massimo l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari da parte dei contribuenti, senza la necessità che l'Amministrazione finanziaria ricorra a strumenti coercitivi.

La possibilità di ravvedersi tramite questo istituto è consentita a tutti i contribuenti nonché applicabile a tutti i tributi. Prima delle modifiche introdotte dalla legge di Stabilità per il 2015, l'applicazione del ravvedimento era permessa solo nell'ambito delle imposte dirette e dell'Iva e, per poterne usufruire, occorreva rispettare determinati limiti di tempo. Inoltre, era necessario che:

- la violazione non fosse già stata constatata e notificata a chi l'avesse commessa;
- non fossero iniziati accessi, ispezioni e verifiche;
- non fossero iniziate altre attività di accertamento (notifica di inviti a comparire, richiesta di esibizione di documenti, invio di questionari) formalmente comunicate all'autore.



Tali preclusioni per alcune tipologie di tributi oggi non operano più e **il ravvedimento è inibito solo dalla notifica degli atti di liquidazione e di accertamento.**

Infatti, per effetto della legge di Stabilità 2015, per i tributi amministrati all'agenzia delle Entrate, non opera la preclusione di cui sopra, pertanto gli errori relativi a tali tributi possono essere sanati senza più alcun limite temporale, sin tanto che gli autori della violazione non vengano raggiunti da un formale atto di accertamento o di liquidazione, comprese le comunicazioni di irregolarità (all'esito di controlli automatici, di cui agli articoli 36-*bis* del d.P.R. 600/1973 e 54-*bis* del d.P.R. 633/1972 e degli esiti del controllo formale delle dichiarazioni, di cui all'articolo 36-*ter* del d.P.R. 600/1973).

La preclusione non opera neanche per i tributi doganali e per le accise amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli, salva la notifica di avvisi di pagamento e atti di accertamento. Restano esclusi dal novero della norma i tributi locali per i quali si ritiene operi la limitazione.

Dunque, il ravvedimento ad oggi opera anche qualora vi sia un'attività di verifica degli organi accertatori, nonché in presenza di un processo verbale di constatazione, avvalendosi di una riduzione delle sanzioni in misura variabile a seconda della maggiore o minore tempestività della correzione della violazione.

Le violazioni connesse al tributo previste per le imposte sui redditi e per l'Iva dagli articoli 1, 5, 6 e 7 del d.lgs. 471/1997, ovvero le violazioni dichiarative, connesse alla fatturazione o alla registrazione delle operazioni, alla normativa Iva sulle esportazioni e sugli scambi intracomunitari eccetera, sono sostanzialmente ravvedibili senza limiti temporali. Lo stesso dicasi per l'art. 13 del d.lgs. 471/1997 in tema di omessi versamenti, e per gli articoli 2 e 14 dello stesso decreto concernenti le violazioni del sostituto d'imposta.

La **misura della sanzione** varia in base alla tempestività della regolarizzazione da parte del contribuente e del tipo di violazione.

La legge di Stabilità 2015 ha apportato delle modifiche che permettono al contribuente, dal 1° gennaio 2015, di effettuare in qualsiasi momento, e quindi anche dopo la scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, le opportune correzioni e i versamenti delle somme dovute, beneficiando della riduzione delle sanzioni applicabili in base alla tempestività dell'intervento correttivo: più il ravvedimento è prossimo alla scadenza dell'obbligo tributario, minore sarà la misura della sanzione.

---

## **6. Perfezionamento del ravvedimento operoso**

Il ravvedimento si perfeziona solo dopo che sono state eseguite tutte le incombenze richieste dalla legge; in mancanza di uno solo dei pagamenti a titolo di imposta, interessi e sanzione, il ravvedimento non è valido.

Per usufruire del ravvedimento i versamenti vanno eseguiti, indicando gli appositi codici tributo:



- con il **modello F24**, per le imposte sui redditi, le relative imposte sostitutive, l'Iva, l'Irap, e l'imposta sugli intrattenimenti;

Quando si ricorre al ravvedimento **non** è possibile effettuare il **pagamento a rate**.

Nei suddetti casi:

- se il periodo d'imposta da indicare non coincide con l'anno solare, deve essere indicato il primo dei due anni interessati, nella forma AAAA;
- se sono dovuti interessi, questi, calcolati al tasso legale, vanno indicati nel modello F24 utilizzando gli appositi codici tributo; nel caso in cui si tratti di interessi sulle ritenute da parte dei sostituti d'imposta gli stessi vanno versati cumulativamente con il tributo;
- le sanzioni vanno versate con un apposito codice tributo;
- nella colonna «rateazione» occorre scrivere 0101, perché non è consentito il pagamento a rate;
- per l'anno di riferimento, l'anno dell'infrazione.

### I tempi del ravvedimento

**L'entità della sanzione varia in base alla tempestività del ravvedimento e del tipo di violazione.**

In base alle disposizioni dettate dal d.l. 185/2008, convertito in legge 2/2009, e successiva variazione prevista dalla legge Finanziaria per il 2011, per le violazioni commesse a decorrere dal 1° febbraio 2011, sono previste le seguenti fattispecie:

#### Ravvedimento lungo

I versamenti effettuati con **ritardo superiore a trenta giorni**, ma comunque **entro** i termini di **presentazione** della **dichiarazione** relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione (ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno), sono assoggettati a una sanzione corrispondente ad 1/8 del minimo – in precedenza era ridotta ad 1/10 del 30 per cento (corrispondente al 3 per cento) dell'ammontare dell'imposta oggetto del ravvedimento, oltre agli interessi calcolati al tasso legale pro tempore vigente.

#### Ravvedimento breve

I versamenti effettuati con **ritardo non superiore a trenta giorni** sono assoggettati a una sanzione corrispondente ad 1/10 del minimo (pari all'1,5 per cento, ovvero 1/10 del 15 per cento) – in precedenza era ridotta ad 1/12 del 30 per cento (corrispondente al 2,5 per cento) dell'ammontare dell'imposta oggetto del ravvedimento, oltre agli interessi calcolati al tasso legale pro tempore vigente.

#### Ravvedimento "sprint" o ravvedimento "mini"

Per i contribuenti che regolarizzano gli omessi o i tardivi versamenti di imposte e ritenute entro i quattordici giorni successivi alla scadenza, è prevista la possibilità di diminuire ulteriormente la misura della sanzione ridotta. In particolare, la sanzione ordinaria del 15 per cento – che si applica all'omesso



o tardivo pagamento – si riduce allo 0,10 per cento per ogni giorno di ritardo, se il versamento dell'imposta è effettuato entro quattordici giorni dalla scadenza e allo stesso si accompagna quello, spontaneo, dei relativi interessi legali e della sanzione.

### Calcoli e versamenti, gli adempimenti per ravvedersi

La regolarizzazione delle violazioni tramite il ravvedimento operoso richiede specifici adempimenti, che potrebbero variare a seconda dell'errore che si intende correggere.

Per esempio, per un versamento carente è richiesto il pagamento del tributo, mentre per un'irregolarità dichiarativa potrebbe essere necessario anche ripresentare il modello, corretto nelle parti errate.

Unitamente al versamento delle imposte e/o alla trasmissione della dichiarazione integrativa, il contribuente deve provvedere al versamento delle sanzioni previste per la specifica violazione e degli interessi legali.

In particolare, le somme dovute a titolo di ravvedimento operoso devono essere versate utilizzando la delega di pagamento relativa al tributo che si intende ravvedere.

Pertanto, si deve utilizzare:

- il **modello F24**, per le imposte sui redditi, le relative imposte sostitutive, l'Iva, l'Irap, e l'imposta sugli intrattenimenti;

Il pagamento della sanzione ridotta va eseguito, utilizzando lo stesso modello, contestualmente al pagamento del tributo omesso e degli interessi moratori, calcolati al tasso legale del 5 per cento con maturazione giorno per giorno.

La circolare 180/E/1980 ha chiarito che il termine «contestualmente» va inteso nel senso che tutte le incombenze previste ai fini del ravvedimento operoso devono avvenire entro lo stesso limite temporale previsto dalla norma.

Nella compilazione l'arrotondamento va effettuato al centesimo di euro.

In questi casi:

- se il periodo d'imposta da indicare non coincide con l'anno solare, nel modello di pagamento deve essere indicato il primo dei due anni interessati, nella forma AAAA;
- gli interessi moratori vanno calcolati al tasso legale ed indicati nel modello di pagamento utilizzando gli appositi codici tributo; nel caso in cui si tratti di interessi sulle ritenute da parte dei sostituti d'imposta gli stessi vanno versati cumulativamente con il tributo;
- le sanzioni vanno versate con un apposito codice tributo;
- nella colonna «rateazione» occorre scrivere 0101, perché non è consentito il pagamento a rate;
- per l'anno di riferimento va indicato l'anno dell'infrazione.

Per i tributi per i quali è ammessa, il contribuente può effettuare la compensazione delle somme e delle sanzioni dovute per effetto del ravvedimento con i crediti d'imposta vantati.



### Gli interessi di mora e le sanzioni

Ai fini del calcolo degli **interessi moratori** dovuti per il ravvedimento operoso, come sostenuto dalla risoluzione 296/E del 14 luglio 2008, si applica la formula dell'interesse semplice al capitale (pari all'importo del tributo) per i giorni del calendario civile che decorrono dalla scadenza del termine previsto per l'adempimento al giorno in cui si effettua il versamento, secondo la seguente formula:

---

$$I = C \times R \times N/365$$

dove:

- › **C** rappresenta l'imposta da pagare,
- › **R** è il saggio dell'interesse legale,
- › **N** è il numero dei giorni di ritardo,
- › **365** è il numero dei giorni di cui è composto l'anno civile.

---

Al denominatore deve essere sempre indicato il numero dei giorni che compone l'anno civile, vale a dire 365, anche quando l'anno nel corso del quale gli interessi sono maturati sia di 366 giorni (anno bisestile).

L'agenzia delle Entrate, con risoluzione 111/E del 22 maggio 2007, ha stabilito che il versamento degli interessi da ravvedimento va effettuato sul modello di pagamento in via separata (anziché come in precedenza cumulativamente con il tributo principale), con utilizzo degli appositi **codici tributo**.

Tale modalità di versamento degli interessi da ravvedimento non si applicano per i versamenti di interessi sulle ritenute da parte dai sostituti d'imposta, che continueranno ad essere effettuati cumulativamente al codice del tributo (in tale ipotesi la distinta indicazione viene fornita nel quadro ST del modello 770).

Le **sanzioni** devono essere indicate separatamente nella delega di pagamento.

### Gli errori di calcolo

Come detto, l'efficacia del ravvedimento si consegue nel momento in cui il pagamento della sanzione ridotta avvenga contestualmente al pagamento del tributo omesso e degli interessi moratori.

Pertanto, qualora non si rispetti tale condizione, il ravvedimento dovrebbe considerarsi non perfezionato e di conseguenza si dovrà versare, in misura piena, la sanzione prevista per la violazione commessa che si sarebbe voluto sanare usufruendo delle riduzioni.

A tali conclusioni, peraltro, è giunta la Corte di Cassazione con l'ordinanza 12661 del 9 giugno 2011, nella quale il giudice di legittimità, intervenendo per la prima volta sull'interpretazione della norma contenuta nell'art. 13 del d.lgs. 472/1997, riferita specificamente alla misura della somma definitiva della pendenza, stabilendo, in accoglimento delle censure dell'Amministrazione finanziaria, che, **in caso di pagamento della sanzione ridotta in misura inferiore a quella dovuta, la regolarizzazione è**



**nulla** con la conseguenza che deve essere corrisposta per intero la sanzione originaria irrogata dall'ufficio.

Pertanto, il ravvedimento non si perfeziona, non producendo effetti agevolativi per il contribuente, se si paga un importo inferiore al dovuto.

In particolare, la Suprema corte ha stabilito che il versamento integrale della sanzione, contestualmente alla regolarizzazione dell'obbligo tributario (comprensivo degli interessi di mora), rappresentano condizioni di efficacia dell'estinzione della sanzione, mentre, al contrario, una regolarizzazione non compiuta non è suscettibile di perfezionare alcunché, considerato che l'effetto del ravvedimento è subordinato proprio agli "esatti" adempimenti previsti dalla norma, e una diversa interpretazione contrasterebbe irrimediabilmente l'inevitabile «automatismo che intercorre tra il ravvedimento e il pagamento consequenziale di tutti gli importi discendenti».

Alle medesime conclusioni era pervenuta sempre la Cassazione con la sentenza 14298 dell'8 agosto 2012, secondo la quale è nullo **il ravvedimento operoso se il contribuente versa qualche euro in meno di interessi** in quanto, in questo caso, non opera il principio di buona fede fra Amministrazione finanziaria e cittadino sancito dalla Statuto del contribuente.

A questo proposito è intervenuta l'agenzia delle Entrate con la **circolare 27/E/2013**, nella quale conferma innanzitutto il principio espresso con la risoluzione 67/E/2011.

Il **ravvedimento** di quanto originariamente e complessivamente dovuto può considerarsi **perfezionato anche solo parzialmente**, cioè limitatamente all'importo versato entro la scadenza del termine per il ravvedimento.

La tesi dell'Agenzia è stata "ufficializzata" dall'art. 4-*decies* del d.l. 34/2019 (aggiunto in sede di conversione), il quale aggiungendo l'art. 13-*bis* al d.lgs. 472/1997 ha previsto, con efficacia retroattiva, la validità del ravvedimento parziale, applicabile però ai soli tributi amministrati dall'agenzia delle Entrate.

Sostanzialmente, se il ravvedimento è effettuato solo in relazione ad una parte dell'importo omesso versando, oltre a quest'ultimo, sanzioni e interessi commisurati su tale parte, l'Agenzia potrà pretendere le sanzioni piene per l'omesso versamento sull'importo non versato/ravveduto.

Restano ancora validi i chiarimenti forniti precedentemente dalle entrate.

Inoltre, la circolare tratta l'ipotesi in cui il contribuente, in sede di ravvedimento, effettui un **versamento complessivo di imposta, sanzioni, interessi in misura inferiore al dovuto** e le sanzioni e/o gli interessi non siano commisurati all'imposta versata a titolo di ravvedimento.

Diversamente dalla precedente posizione, ora l'agenzia delle Entrate afferma che «*il ravvedimento potrà ritenersi perfezionato con riferimento alla **quota parte dell'imposta (...)** proporzionata al quantum complessivamente corrisposto a vario titolo*».

Al fine di poter di considerare il ravvedimento valido, **sebbene parzialmente**, secondo l'Agenzia è comunque necessario che, in sede di predisposizione del modello di versamento, il contribuente abbia



quantomeno provveduto a **imputare parte di quel versamento** all'assolvimento delle sanzioni, indicando l'**apposito codice tributo**. In questo modo, l'Agenzia giustifica tale posizione affermando che la presenza della sanzione **evidenzia l'intenzione** del contribuente di avvalersi dei benefici del ravvedimento operoso.

Tali considerazioni devono valere anche nell'ambito dei versamenti gestiti tramite **procedure automatizzate**, vale a dire agli esiti scaturenti dai controlli automatizzati (non ancora adeguati).

Pertanto, essi dovranno intervenire "**manualmente**" al fine di **variare, ove occorre, i codici tributo** e a suddividere gli importi versati a vario titolo (imposta, interessi, sanzione), in modo da determinare l'importo ancora da versare sulla base della **percentuale di completamento** individuata ai sensi della citata circolare.

### **Rateazione e ravvedimento operoso**

In merito, invece, alla possibilità di rateizzare gli importi del ravvedimento operoso va precisato che ciò non è possibile; tuttavia, il contribuente può effettuare il **versamento in più tranches**, come sostenuto nella risoluzione 67/E/2011 e ribadito dalla circolare 42/E/2016.

Affinché la procedura si consideri perfezionata, però, è necessario che siano corrisposti – oltre all'imposta – anche gli interessi e le sanzioni commisurati alla frazione del debito d'imposta versato tardivamente.

Se tra un versamento e l'altro viene notificato un atto di liquidazione o di accertamento (compreso una comunicazione ex articoli 36 bis e 36 ter del Dpr 600/1973 e 54 bis del Dpr 633/1972), l'omesso versamento della parte di debito che residua non potrà beneficiare delle riduzioni delle sanzioni previste dal citato articolo 13 che, invece, andranno irrogate dagli Uffici, secondo le regole ordinarie.

Inoltre, nella stessa circolare 42/E/2016 l'agenzia delle Entrate ha precisato che il versamento del tributo, delle sanzioni e degli interessi non debba avvenire necessariamente nello stesso momento, potendo saldare prima una parte e poi quelle rimanenti.

Va, però, precisato che *«ai fini della determinazione della riduzione disposta dall'articolo 13 del Dlgs 472/1997, rileva il momento in cui la sanzione è effettivamente regolarizzata. È evidente, peraltro, che, nelle more della definizione, il contribuente accetta il rischio di incorrere nella notifica di un atto di liquidazione o di accertamento ciò che impedirebbe il perfezionamento dell'istituto e, quindi, il beneficio della riduzione sanzionatoria»*.

Applicando tali principi al caso in cui si assiste a un tardivo (per esempio, 20 giorni) ma integrale versamento del tributo dovuto, senza alcuna corresponsione di sanzioni e interessi, alla luce del tenore dell'art. 13 del d.lgs. 472/1997, si può ritenere che:

- la sanzione applicabile sia quella in cui "ricade" l'integrale tardivo versamento (nel caso ipotizzato la sanzione del 15 per cento disposta dall'art. 13 del d.lgs. 471/1997);
- gli interessi moratori siano dovuti per il periodo del ritardo (20 giorni);



- la riduzione sanzionatoria applicabile sia riferita al momento in cui si perfeziona il ravvedimento (cfr. circolare 180/E/1998);
- se, *medio tempore*, è notificato un atto di liquidazione o di accertamento, il contribuente che non abbia versato ancora sanzioni e interessi perde la possibilità di avvalersi dell'istituto.

Emerge, pertanto, che il momento rilevante per valutare la riduzione sanzionatoria da ravvedimento (anche parziale) in concreto applicabile è quello in cui la sanzione viene regolarizzata, ossia quando la stessa viene versata.

Per esempio, laddove il contribuente intenda avvalersi del ravvedimento operoso e il versamento del tributo è stato effettuato tardivamente in due tranches, una entro 30 giorni dalla scadenza e l'altra successivamente, entro 90 giorni, la riduzione applicabile è quella in cui la sanzione e gli interessi sono effettivamente versati.

Ciò significa che il contribuente può:

- ravvedere autonomamente i singoli versamenti applicando la riduzione di cui alle lettere *a)* e *a bis)* rispettivamente alle sanzioni calcolate sulla prima e sulla seconda tranches, se i versamenti delle sanzioni medesime e degli interessi sono eseguiti rispettivamente entro il termine di 30 e di 90 giorni;
- ravvedere il versamento complessivo applicando alla sanzione la riduzione che tiene conto del momento in cui la stessa è regolarizzata.

---

## 7. Ravvedimento operoso e maggiorazione dello 0,40%

Con la circolare 2 agosto 2013, n. 27/E, l'Agenzia delle entrate ha chiarito le modalità di ravvedimento nel caso in cui il contribuente non versi o versi in misura insufficiente la maggiorazione dello 0,4 per cento.

Secondo quanto disposto dall'art. 17, commi 1 e 3, del d.P.R. n. 435/2001, nella formulazione attualmente in vigore, il versamento del saldo dovuto con riferimento alla dichiarazione dei redditi e del primo acconto IRPEF, IRES e IRAP deve essere effettuato entro il giorno 30 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, ossia, per le società con l'esercizio coincidente con l'anno solare e per le persone fisiche, entro il 30 giugno. Il comma 2 del medesimo articolo dà la possibilità di effettuare detti versamenti entro il trentesimo giorno successivo ai termini ivi previsti, con una maggiorazione a titolo di interesse corrispettivo pari allo 0,40 per cento delle somme da versare.

Si ricorda, inoltre, che, ai sensi dell'art. 20 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, i predetti versamenti possono essere effettuati, previa **opzione** esercitata dal contribuente in sede di dichiarazione periodica, in **rate mensili** di uguale importo, ad eccezione dell'**acconto di novembre**, che deve essere versato in un'**unica soluzione**.



Anche per l'ipotesi di versamento rateale, è riconosciuta la possibilità di iniziare il versamento del piano di rateazione nei trenta giorni successivi, maggiorando l'importo dovuto dello 0,40 per cento a titolo di interesse corrispettivo (oltre all'applicazione degli interessi "da rateazione", nella misura del 4 per cento annuo).

I medesimi termini si applicano anche al **versamento del saldo IVA** risultante dalla dichiarazione unificata annuale, che, va fatto entro il **16 marzo** di ciascun anno ovvero entro il termine previsto dall'art. 17, comma 1, del d.P.R. n. 435/2001, richiamato, maggiorando le somme da versare degli interessi nella misura dello 0,40 per cento per ogni mese o frazione di mese successivo alla predetta data (art. 6 del d.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542, così come modificato dal D.L. n. 193/2016, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225).

Ciò premesso, nella circolare n. 27/E del 2013 è stato ripreso quanto a suo tempo affermato con la C.M. 23 luglio 1998, n. 192/E, par. 1.1, in merito all'omesso o insufficiente pagamento, alle prescritte scadenze, delle imposte dovute a titolo di acconto o di saldo in base alla dichiarazione, ricordando che, in questo caso, il legislatore ha previsto **due distinti termini per il versamento**: per i soggetti con periodo coincidente con l'anno solare, il primo è il 30 giugno, l'altro nei successivi trenta giorni.

Il versamento effettuato nel più ampio termine risulta tempestivo, con la particolarità che l'adempimento dell'obbligazione tributaria avviene mediante il pagamento dell'imposta incrementata di un importo, pari allo **0,40 per cento**, che si configura come **parte del tributo medesimo**.

Al riguardo, l'Agenzia ha interpellato l'Avvocatura generale dello Stato, la quale, nel parere 2 luglio 2012, n. 263000, ha chiarito che *"... il versamento entro 30 giorni dalla scadenza dell'importo dovuto senza la maggiorazione dello 0,40% è assimilabile all'omesso versamento parziale e non già al ritardato pagamento, e che di conseguenza la sanzione del terzo deve essere rapportata alla frazione dell'importo non versato, come disposto dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997 per l'ipotesi di versamento parziale tempestivo..."*.

Ad avviso dell'Avvocatura generale dello Stato, infatti, *"nel dubbio, deve privilegiarsi un'interpretazione della norma conforme ai principi di proporzionalità, ragionevolezza e certezza del diritto; ..."*.

Si rammenta, in proposito, che gli interessi sul versamento effettuato nel "termine lungo" rappresentano il "corrispettivo" per il vantaggio che il contribuente trae dalla disponibilità di una somma di denaro spettante all'ente creditore.

Del resto, la maggiorazione a titolo di interesse corrispettivo, nella misura dello 0,40 per cento, viene versata congiuntamente all'imposta dovuta, aggiungendosi a questa, senza distinzione di codice tributo.

Per l'Agenzia delle entrate, ne consegue che, se è dovuta un'imposta maggiore rispetto a quella calcolata e versata nel "termine lungo", detto **versamento non è da considerarsi tardivo tout court**, ma semplicemente **insufficiente**; la **sanzione**, in misura ordinaria - pari al 30 per cento dell'importo non versato, ridotta del 50 per cento nei primi 90 giorni (art. 13 del d.lgs. n. 471/1997) - deve quindi



essere **calcolata sulla differenza tra quanto versato nel “termine lungo” e quanto dovuto** (imposta più maggiorazione).

Non assume rilevanza stabilire se il contribuente abbia versato la sola imposta e non abbia versato la maggiorazione, o se abbia eseguito un versamento proporzionalmente insufficiente, proprio perché, non potendosi distinguere i due importi (versati con lo stesso codice tributo), **il versamento si intende nel suo complesso insufficiente.**

In tale ipotesi, il contribuente può comunque decidere di regolarizzare l'errore commesso mediante l'applicazione dell'istituto del **ravvedimento**.

---

## **8. Sospensione feriale dei termini e versamenti**

È opportuno, infine, ricordare che tutti gli adempimenti fiscali e il versamento delle somme di cui agli articoli 17 e 20, comma 4, d.lgs. n. 241/1997 in scadenza nel periodo **dal 1° al 20 agosto** slittano automaticamente al **20 agosto** (ex art. 37, comma 11-bis, d.l. n. 223/2006), senza alcuna maggiorazione. Nel dettaglio si tratta di tutti i versamenti effettuati mediante modello F24, quindi imposte derivanti dalle dichiarazioni, versamenti periodici. Per quest'anno, il **20 agosto** cade di domenica e il termine slitta al **21 agosto**.

Ne consegue che nel caso in cui il contribuente non provveda al versamento degli importi dovuti a titolo di saldo e di eventuale primo acconto, il termine da prendere in considerazione per l'effettuazione dei calcoli ai fini del ravvedimento operoso è quello relativo alla **scadenza ordinaria**.

Coloro che non effettueranno la corresponsione, entro la prorogata scadenza del 31 luglio 2023, degli importi dovuti in base alla liquidazione delle imposte scaturenti dal modello redditi 2023, ovvero eseguiranno un versamento parziale entro tale data, comprensivo della maggiorazione dello 0,40%, e intenderanno adire all'istituto del ravvedimento operoso, **dovranno far decorrere il termine per il calcolo del ravvedimento operoso stesso dal 31 luglio**, ossia dalla scadenza ordinaria dell'adempimento.