

ACCERTAMENTO & RISCOSSIONE CONTENZIOSO

9 MIN LETTURA

21/05/2026

Ravvedimento speciale, l'Irap a zero non può bloccare la sanatoria

SINTESI OPERATIVA

Nel ravvedimento speciale collegato al concordato preventivo biennale, l'assenza di un importo Irap in F24 non dovrebbe far decadere dalla sanatoria quando, dal calcolo, l'imposta regionale è pari a zero. Il versamento minimo delle imposte sui redditi può quindi coprire correttamente il periodo interessato, senza trasformare il formalismo del modello in un tributo inesistente. In caso di contestazione, il contribuente deve ricostruire imponibile e calcolo Irap, conservare dichiarazioni e pagamenti e verificare motivazione, termini e rimedi nel contraddittorio.

[Articolo originale](#)

LEGGI ONLINE

Il punto delicato del ravvedimento speciale collegato al concordato preventivo biennale riguarda i casi in cui il contribuente abbia versato il minimo previsto per le imposte sui redditi, ma non abbia indicato alcun importo Irap in F24 perché dal calcolo non emergeva nulla da pagare. Alcuni uffici, nella prassi, stanno leggendo questa assenza come una mancata copertura dell'imposta regionale. È una tesi severa. E, soprattutto, non pare allineata al dato normativo quando l'Irap risulta davvero pari a zero.

IL NODO NASCE DAL PAGAMENTO IRAP MANCANTE

Il ravvedimento speciale per gli anni pregressi è stato costruito come una sorta di definizione agevolata riservata ai soggetti ISA che hanno aderito al concordato preventivo biennale. La prima versione, legata al CPB 2024-2025, riguarda le annualità dal 2018 al 2022. La seconda, collegata al CPB 2025-2026, copre invece il periodo dal 2019 al 2023.

La logica è abbastanza chiara. Il contribuente, per ciascun anno che intende "mettere in sicurezza", versa un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali. A questa si affianca, se dovuta, l'imposta sostitutiva dell'Irap.

Il problema nasce proprio qui. Se per le imposte sui redditi il legislatore ha previsto una soglia minima di € 1.000 per ciascuna annualità, per l'Irap non risulta introdotto un analogo pagamento minimo. Non almeno con la stessa formula. Quindi, quando il calcolo dell'Irap sostitutiva porta a zero, il contribuente non ha un importo da versare. Né potrebbe inventarlo solo per "far comparire" la riga nel modello F24.

Eppure alcuni uffici territoriali sembrano sostenere che l'assenza del codice tributo Irap renda incompleta l'opzione. Il ragionamento è questo: il ravvedimento riguarda redditi e Irap, quindi occorre un versamento anche per l'imposta regionale. Ma è proprio questa premessa a dover essere controllata con molta attenzione.

RAVVEDIMENTO SPECIALE E IRAP: COSA DICE LA NORMA

Per il ravvedimento speciale 2018-2022 il riferimento è l'art. 2-quater del D.L. 9 agosto 2024, n. 113, convertito dalla legge n. 143/2024. La disposizione consente ai soggetti che hanno aderito al CPB di definire una o più annualità ancora accertabili mediante il pagamento delle imposte sostitutive.

Il testo normativo distingue, nella sostanza, due piani: da un lato le imposte sui redditi e le addizionali, dall'altro l'Irap. Il minimo di € 1.000 è collegato alla sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali. Non viene scritto, con la stessa nettezza, che anche l'Irap debba sempre generare un minimo autonomo.

La stessa architettura è stata ripresa, con gli opportuni adattamenti, dall'art. 12-ter del D.L. 17 giugno 2025, n. 84, convertito dalla legge n. 108/2025, per i contribuenti che hanno aderito al CPB 2025-2026. Anche in questa seconda tornata il meccanismo guarda alle annualità ancora accertabili e richiede il versamento delle imposte sostitutive, ma non trasforma l'Irap in un tributo minimo "a prescindere".

La differenza non è solo teorica. Se un professionista o una società calcola correttamente l'imposta sostitutiva Irap e arriva a zero, non si vede quale debito possa essere contestato. L'F24 non è una dichiarazione di principio. È uno strumento di pagamento.

IL PERIODO D'IMPOSTA NON COINCIDE CON OGNI SINGOLO TRIBUTO

Un altro passaggio merita attenzione. L'opzione per il ravvedimento viene esercitata per annualità. Non per singolo tributo scelto in modo separato dal contribuente.

Questo significa che, per un certo anno, il contribuente decide di aderire al regime e versa quanto dovuto in base alle regole della sanatoria. Se le imposte sui redditi generano il minimo di € 1.000 e l'Irap non produce alcun importo, il versamento del solo importo dovuto non dovrebbe essere letto come una rinuncia implicita alla copertura Irap.

Diverso sarebbe il caso di un'Irap sostitutiva effettivamente dovuta, anche per pochi euro, e non versata. In quella situazione il tema cambia. Non si discute più di assenza di debito, ma di pagamento incompleto. E un pagamento incompleto può aprire un fronte più serio, specie se l'ufficio ritiene che l'opzione per quell'anno non si sia perfezionata.

La linea di confine, quindi, va tracciata con precisione: Irap pari a zero non equivale a Irap dimenticata.

IL FORMALISMO DELL'F24 RISCHIA DI CREARE CONTENZIOSO

La tesi più rigida dell'amministrazione parte da un dato pratico. Se nel modello F24 manca la sezione Irap, l'ufficio presume che il contribuente non abbia voluto ravvedere l'imposta regionale. È una lettura comoda per il controllo automatizzato, ma fragile sul piano sostanziale.

Il contribuente non può effettuare un versamento pari a zero. Né il modello F24 è pensato per ospitare, in modo ordinario, una riga "a memoria" senza importo. Pretendere una formalizzazione impossibile, o comunque non prevista con chiarezza, rischia di trasformare una procedura di compliance in una trappola amministrativa.

Nella prassi fiscale questo accade spesso. Il software controlla la presenza del codice tributo. L'ufficio vede un campo mancante. Poi nasce la contestazione. Ma il diritto tributario non dovrebbe fermarsi alla geometria del modello di pagamento.

Qui il punto sostanziale è più semplice: se l'imposta non era dovuta, la mancanza del relativo versamento non può diventare causa di decadenza.

ESEMPIO PRATICO: QUANDO L'IRAP NON PRODUCE IMPORTI

Si consideri una società di persone che ha aderito al CPB 2024-2025 e decide di ravvedere il 2021. Dal calcolo emerge una sostitutiva delle imposte sui redditi inferiore al minimo. La società, quindi, versa € 1.000 per l'annualità interessata. Per l'Irap, invece, la base rilevante porta a un'imposta sostitutiva pari a zero.

In questo caso l'F24 contiene solo il pagamento relativo alla sostitutiva delle imposte sui redditi. Manca la riga Irap, non per scelta selettiva, ma perché non esiste un debito regionale da pagare.

Se l'ufficio contestasse la copertura dell'Irap solo per l'assenza della riga nel modello, il contribuente avrebbe un argomento forte: la norma richiede il pagamento di quanto dovuto. Non di somme inesistenti.

Altro scenario. Una società calcola per la stessa annualità una sostitutiva Irap di € 68, ma versa soltanto € 1.000 per i redditi. Qui la posizione si indebolisce. L'Irap non era zero. Era dovuta, anche se bassa. La contestazione avrebbe una base più concreta.

IL NUOVO RAVVEDIMENTO 2019-2023 RIPROPONE LO STESSO RISCHIO

La questione non riguarda solo chi ha aderito alla prima edizione del concordato. Il ravvedimento speciale collegato al CPB 2025-2026 ripropone lo stesso schema, con una finestra operativa più recente e con codici tributo dedicati.



Per l'imposta sostitutiva dell'Irap, nella seconda tornata, il codice tributo è il 4091. Le imposte sostitutive delle imposte sui redditi e delle addizionali sono invece versate con i codici 4089 e 4090, a seconda della natura del soggetto.

Anche qui, però, il codice tributo serve se vi è un importo da esporre. La sua assenza, nei casi di Irap sostitutiva pari a zero, non dovrebbe diventare automaticamente un indice di mancato perfezionamento.

Il rischio operativo è evidente: contribuenti con conteggi corretti potrebbero ricevere inviti, comunicazioni o atti fondati su una lettura meramente formale del tracciato F24. E si aprirebbe un contenzioso inutile. Costoso per il contribuente, ma anche per l'amministrazione.

LA DOCUMENTAZIONE DIVENTA DECISIVA

Chi ha aderito al ravvedimento speciale e si trova in questa situazione non dovrebbe limitarsi a dire che l'Irap "non era dovuta". Deve poterlo dimostrare.

Il fascicolo di lavoro dovrebbe contenere almeno il prospetto di calcolo dell'imposta sostitutiva, la dichiarazione Irap dell'anno interessato, i dati ISA utilizzati, il modello F24 pagato e una nota interna che spieghi perché la riga Irap non è stata compilata. Sembra una precauzione eccessiva. Non lo è.

In caso di controllo, la differenza tra una difesa solida e una risposta debole sta spesso nei documenti predisposti prima. Non dopo.

PROFILO DA VERIFICARE	LETTURA CORRETTA	RISCHIO SE MANCA LA PROVA
Irap sostitutiva pari a zero	Nessun versamento regionale da effettuare	L'ufficio può scambiare l'assenza del codice tributo per omissione
Irap sostitutiva positiva	Il pagamento va eseguito, anche se l'importo è modesto	Possibile contestazione di pagamento incompleto
Minimo di € 1.000	Riguarda la sostitutiva delle imposte sui redditi e addizionali	Errata estensione automatica all'Irap
Opzione per annualità	Il ravvedimento si valuta sull'anno interessato	Lettura artificiosa per singolo tributo
F24 senza riga Irap	Coerente se non vi è importo dovuto	Possibile richiesta di chiarimenti o atto di recupero

UNA DIFESA FONDATA SUL PRINCIPIO DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

La contestazione dell'Irap inesistente urta anche contro un principio più ampio. Il tributo, anche quando assume la forma di imposta sostitutiva, deve avere una base di calcolo. Se tale base non genera debito, l'amministrazione non può pretendere una somma minima non scritta nella norma.

Il minimo di € 1.000 ha una funzione precisa. Evita che la definizione delle imposte sui redditi avvenga con importi irrisori. Ma estendere quel minimo all'Irap, senza un espresso fondamento testuale, significa aggiungere un requisito non previsto.

Un professionista dissenziente potrebbe obiettare che la sanatoria deve essere interpretata in modo restrittivo, perché deroga alle regole ordinarie di accertamento. L'obiezione non va liquidata. È seria. Però la lettura restrittiva non consente di creare pagamenti non previsti. Al massimo impone di verificare con rigore se l'Irap fosse davvero pari a zero.

Questa è la vera verifica. Non la presenza simbolica di una riga in F24.

COSA DOVREBBE FARE IL CONTRIBUENTE IN CASO DI CONTESTAZIONE

Davanti a una contestazione dell'ufficio, la prima risposta non dovrebbe essere generica. Occorre ricostruire l'annualità, riprendere i conteggi e spiegare perché l'Irap sostitutiva non risultava dovuta.



La memoria difensiva dovrebbe insistere su tre punti: il minimo di € 1.000 non riguarda l'Irap, l'opzione è stata esercitata per l'annualità mediante il pagamento dovuto e l'assenza del codice tributo Irap dipende dall'assenza di un importo da versare.

Se l'ufficio mantiene la contestazione, il contenzioso può ruotare attorno a una domanda molto concreta: il contribuente doveva pagare qualcosa per l'Irap oppure no? Se la risposta è no, la pretesa perde consistenza.

Resta un avvertimento. Chi scopre oggi di avere omesso un'Irap sostitutiva positiva non dovrebbe trattare il caso come se fosse una semplice irregolarità formale. La posizione va esaminata subito, con i termini e le regole del regime applicabile. Qui la difesa dell'Irap a zero non aiuta.



STUDIO PIZZANO
COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

STUDIO SABATINO PIZZANO

Sede: via Sant'Alessio, 5, 83030 Venticano (AV)
Contatti: info@studiopizzano.it • dev.studiopizzano.it

Nota informativa: Il presente approfondimento ha scopo puramente informativo e divulgativo alla data di redazione (21/05/2026). Per la trattazione di casistiche specifiche si raccomanda il ricorso a una consulenza professionale personalizzata.



Studio
Sabatino
Pizzano
2022
via
Sant'Alessio,
5,
83030
Venticano

STUDIO

PIZZANO