

# CIRCOLARE MONOGRAFICA



CIRCOLARE MONOGRAFICA N. 1704

6 SETTEMBRE 2011

## IL RAVVEDIMENTO OPEROSO DAL 1° FEBBRAIO 2011

*Dal 6 luglio 2011 il nuovo ravvedimento "sprint"*

*di Stefano Setti*

**La manovra correttiva 2011 ha stabilito che a decorrere dal 6 luglio 2011, la sanzione applicabile in caso di omesso e/o tardivo versamento (30%) è ridotta, con riferimento ai versamenti effettuati con ritardo non superiore a 14 giorni successivi alla scadenza originaria, allo 0,2% per ogni giorno di ritardo ed è estesa a tutti i versamenti.**

### Riferimenti normativi

- D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 13;
- D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazione, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, art. 23, comma 31.

### PREMESSA

Il nuovo ravvedimento operoso, c.d. ravvedimento "sprint", prevede che **a decorrere dal 6 luglio 2011** la sanzione del 30%, prevista in caso di omesso e/o tardivo versamento di imposte, sarà pari allo 0,2% per ogni giorno di ritardo, fino al quattordicesimo giorno successivo alla scadenza originaria.

Si ricorda, inoltre, che con la legge di stabilità 2011 (l. n. 220/2010) sono stati ridotti gli sconti delle sanzioni tributarie per chi si avvale dei meccanismi di sanatoria delle violazioni o di definizione delle controversie, potenziali o in atto.

Le nuove sanzioni trovano applicazione:

- per quanto attiene al ravvedimento operoso e alla conciliazione giudiziale, rispettivamente, **alle violazioni commesse e ai ricorsi presentati dal 1° febbraio 2011;**
- per quanto riguarda le varie forme di definizione dei provvedimenti dell'Amministrazione finanziaria, **agli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate dal 1° febbraio 2011.**

Di seguito una tabella riepilogativa delle "vecchie" e delle "nuove" sanzioni ridotte.

Istituto premiale	Caratteristiche principali	Norma di riferimento	Sanzione ridotta fino al 31 gennaio 2011	Sanzione ridotta a decorrere dal 1° febbraio 2011
Adesione ai processi verbali di constatazione	Consente di definire il contenuto integrale dei processi verbali di constatazione in materia di ii.dd e IVA, idonei all'emissione di accertamenti parziali	Art. 5-bis D.Lgs. n. 218/1997	Un ottavo del minimo	Un sesto del minimo
Adesione agli inviti al contraddittorio	Consente di definire la pretesa fiscale risultante dall'invito dell'ufficio, inviando apposita comunicazione e versando le somme dovute nei termini stabiliti	Art. 5, comma 1-bis del D.Lgs. n. 218/1997	Un ottavo del minimo	Un sesto del minimo

Accertamento con adesione	Consente di definire la pretesa fiscale in contraddittorio con l'Ufficio, sottoscrivendo l'atto di adesione e pagando le somme dovute nei termini stabiliti	Art. 2 D.Lgs. n. 218/1997	Un quarto del minimo	Un terzo del minimo
Conciliazione giudiziale	Consente di chiudere la lite fiscale nel primo grado del giudizio, non oltre la prima udienza, sottoscrivendo l'atto di conciliazione e pagando le somme dovute nei termini stabiliti	Art. 48, D.Lgs. n. 546/1992	Un terzo dell'importo irrogato	40% dell'importo irrogato
Definizione agevolata delle sanzioni	Consente di definire le sanzioni irrogate, senza pregiudizio per il ricorso contro la pretesa del tributo	Artt. 16 e 17 del D.Lgs. n. 472/1997	Un quarto della sanzione richiesta	Un terzo della sanzione richiesta
Ravvedimento operoso	Consente di regolarizzare le violazioni, prima della constatazione e comunque dell'avvio di attività ispettive	Art. 13 D.Lgs. n. 472/1997	Un decimo ovvero un dodicesimo del minimo edittale, a seconda del tipo di violazione e del momento della regolarizzazione	Un ottavo ovvero un decimo del minimo edittale, a seconda del tipo di violazione e del momento della regolarizzazione

## IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

L'istituto del ravvedimento operoso - disciplinato dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 - è stato compiutamente illustrato dalla C.M. 10 luglio 1998, n. 180/E, secondo la quale le sue finalità sono di permettere all'autore (o agli autori) e ai soggetti solidamente obbligati di rimediare spontaneamente, secondo modalità ed entro precisi limiti temporali, alle omissioni e alle irregolarità commesse, beneficiando così di una consistente riduzione delle sanzioni amministrative o anche, in determinati casi, della non applicazione delle sanzioni stesse.

### VIOLAZIONI ED OMISSIONI SANABILI CON IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

Con lo strumento del ravvedimento operoso il contribuente può sanare sia le violazioni di natura formale, che non hanno conseguenze sostanziali e che dunque non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo, sia le violazioni di natura sostanziale che incidono sulla determinazione e sul pagamento dei tributi.

Più nel dettaglio sarà possibile regolarizzare le seguenti violazioni e omissioni:

- violazioni formali;
- violazioni "meramente formali" che, oltre a non avere risvolti sostanziali, non arrecano nemmeno pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria;
- violazioni sostanziali che incidono sulla determinazione e/o sul pagamento delle imposte;
- violazioni relative al pagamento dei tributi;
- violazioni relative alla presentazione della dichiarazione.

Per quanto attiene alle tipologie di tributi, il ravvedimento si può applicare sia alle imposte dirette che all'IVA, alle imposte indirette e all'ICI.

**Il ravvedimento non è consentito in presenza di attività di controllo fiscale sul contribuente**, e in particolare:

- se la violazione è già stata constatata dagli uffici;
- se sono iniziati accessi, ispezioni o verifiche;
- se sono iniziate altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidamente obbligati abbiano avuto formale conoscenza.

## LE SANZIONI RIDOTTE

Le misure delle sanzioni ridotte, per le violazioni commesse dal 1° febbraio 2011, nell'ipotesi in cui il contribuente ponga in essere il ravvedimento operoso sono pari:

- a) **a un decimo del minimo (fino al 31 gennaio 2011 pari ad 1/12 del minimo)** nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di 30 giorni dalla data della sua commissione;
- b) **a un ottavo del minimo (fino al 31 gennaio 2011 pari ad 1/10 del minimo)**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;
- c) **a un decimo del minimo (fino al 31 gennaio 2011 pari ad 1/12 del minimo)** di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a 90 giorni.

**attenzione** Dal tenore letterale della legge n. 220/2010 sembra che per ravvedere violazioni commesse fino al 31 gennaio 2011 e sanate dopo il 1° febbraio 2011 possano essere applicate, in caso di ravvedimento, le "vecchie" riduzioni delle sanzioni vigenti fino al 31 gennaio 2011. Sul punto però l'Agenzia delle Entrate non si è espressa.

## IL RAVVEDIMENTO "SPRINT"

Il ravvedimento "sprint", da effettuare **entro 14 giorni successivi alla scadenza**, esteso a tutti i contribuenti, può essere utilizzato unicamente sui tardivi o omessi versamenti di imposte (quindi, non anche ad esempio per le violazioni relative alla presentazione della dichiarazione ovvero per l'omessa fatturazione). In tal caso come già anticipato in premessa, la sanzione ordinaria del 30% (applicata sull'ammontare dell'imposta non versata alla scadenza originaria) applicabile sui tardivi o omessi versamenti di imposte si riduce **allo 0,2% per ogni giorno di ritardo**. Se si sfora il limite dei 14 giorni successivi alla scadenza del termine di versamento tornerà applicabile la riduzione di 1/10 (per meglio dire il 3%) se il ravvedimento viene effettuato dal quindicesimo giorno fino al trentesimo giorno successivo alla scadenza ovvero ad 1/8 (quindi 3,75%) se il versamento è effettuato oltre il trentesimo giorno successivo alla scadenza ma entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è commessa la violazione (ad oggi 30 settembre di ciascun anno).

## SANZIONI PER OMESSA FATTURAZIONE, OMESSA REGISTRAZIONE E OMESSO VERSAMENTO DELL'IMPOSTA

In caso di omessa fatturazione ovvero registrazione di operazioni imponibili la sanzione varia dal 100% al 200% dell'imposta relativa al corrispettivo non fatturato o all'imponibile non registrato (con un minimo di Euro 516,00).

**attenzione** Nel caso in cui dall'errata fatturazione emerga anche un omesso versamento di IVA vi sarà un'ulteriore sanzione, pari in questo caso, al 30% dell'imposta non versata.

Nella prassi quando c'è un'omessa fatturazione con relativo omesso versamento di IVA, i contribuenti fanno il ravvedimento operoso calcolando la sanzione unicamente per l'omesso versamento (sanzione pari al 30% dell'imposta). In realtà in tali casi **le sanzioni da ravvedimento sono due**:

- una per l'omessa fatturazione (dal 100% al 200% dell'imposta con un minimo di Euro 516) che sarà poi ridotta in sede di ravvedimento,
- l'altra del 30% per l'omesso versamento, anche questa ridotta in sede di ravvedimento.

Quindi, è bene porre attenzione su tale punto, in considerazione del fatto che ultimamente l'Agenzia delle Entrate contesta i ravvedimenti operosi nei quali sia stato sanato solo l'omesso versamento ma non anche l'omessa fatturazione. Nel caso in cui l'Agenzia delle Entrate contesti il ravvedimento operoso, in quanto incompleto, ha titolo per rendere inefficace il ravvedimento con le relative sanzioni.

### Il caso

Al fine di sanare l'eventuale errore di fatturazione si potrà procedere a ravvedimento operoso con il quale le sanzioni vengono ridotte, sempreché l'errore venga sanato entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta in cui si è commesso l'errore (ad esempio se l'errore è stato commesso nell'anno d'imposta 2011 il ravvedimento operoso potrà essere fatto entro e non oltre il 30 settembre 2012).

Se entro 30 gg dall'omessa fatturazione/registrazione viene effettuato il ravvedimento operoso la sanzione sarà ridotta al

10% (1/10 del 100%, comunque per un importo non inferiore ad Euro 51,60 pari ad un decimo di Euro 516); invece, se il ravvedimento viene effettuato dopo 30gg dall'omissione/registrazione ma entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale la sanzione è ridotta al 12,5% (1/8 del 100%) dell'imposta ancora dovuta (comunque per un importo non inferiore a 64,50 Euro pari a un ottavo di Euro 516). Per sanare l'omessa fatturazione/registrazione che avvenga entro i 14 giorni successivi alla scadenza originaria **non si potrà procedere a ravvedimento "sprint"** considerato che tale nuovo istituto può essere utilizzato unicamente sui tardivi o omessi versamenti di imposte.

Quando la violazione (omessa fatturazione/registrazione) abbia determinato un pagamento inferiore a quello dovuto (la registrazione/fatturazione tardiva non viene eseguita nello stesso mese/trimestre di competenza), il contribuente è tenuto a versare, oltre alla sanzione del 10% (se entro 30gg) ovvero del 12,5% (se oltre i 30gg ma entro il termine per la presentazione della dichiarazione), la maggiore imposta non versata, gli interessi e la sanzione "aggiuntiva" del 3% (30% ridotto ad 1/10 se entro 30gg) ovvero del 3,75% (30% ridotto ad 1/8 se oltre i 30gg ma entro la presentazione della dichiarazione) dovuta per gli insufficienti/omessi versamenti. Nel caso in cui l'omesso versamento sia effettuato entro i 14gg successivi alla scadenza originaria per l'omesso versamento **si potrà utilizzare il ravvedimento "sprint"**.

#### PROSPETTO DI SINTESI

Tipologia di ravvedimento	Sanzione applicabile
<i>Ravvedimento "sprint" entro i 14gg successivi alla scadenza originaria</i>	<b>0,2% per ogni giorno di ritardo</b> (prima riduzione, un decimo del 30% uguale al 3%; seconda riduzione, un quindicesimo del 3%, uguale allo 0,2%); la misura varia dallo 0,2% per un giorno di ritardo, fino al 2,80% per 14 giorni di ritardo
<i>Ravvedimento mensile dal quindicesimo giorno fino a 30 giorni successivi alla scadenza originaria</i>	<b>3 per cento fisso</b> (un decimo del 30%)
<i>Ravvedimento lungo dal 31gg fino al termine di presentazione della dichiarazione relativo all'anno nel corso del quale è commessa la violazione (attualmente 30 settembre di ciascun anno)</i>	<b>3,75% fisso</b> (un ottavo del 30%) per le violazioni commesse dal 1° febbraio 2011; per le violazioni commesse fino al 31 gennaio 2011, si applica la sanzione del 3 per cento

#### MODALITÀ DI VERSAMENTO ED ESEMPI DI CALCOLO

In caso di ravvedimento in materia di IVA, IRAP e imposte sui redditi, per sanare omessi versamenti di tributi, il contribuente compila il **modello F24** nel quale indica l'importo del tributo, degli interessi, e delle sanzioni (utilizzando gli appositi codici tributo reperibili sul sito dell'Agenzia delle Entrate – [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it)).

**attenzione** Nel caso in cui il ravvedimento operoso si riferisca ad imposta di registro ovvero ad altre imposte indirette si dovrà necessariamente utilizzare il **modello F23**.

Il ravvedimento per gli omessi versamenti può riguardare solo i tributi, ma **non i contributi o premi**, anche se per i relativi pagamenti si usa il modello F24. Come già scritto, con il ravvedimento operoso oltre all'imposta non versata e alle sanzioni ridotte si dovranno pagare anche gli interessi legali che per il 2011 sono stati fissati nella misura dell'1,5% (gli interessi legali variano di anno in anno, quindi, bisognerà controllare la misura di legge fissata all'inizio di ogni anno).

Il ravvedimento si perfeziona solo quando sono stati adempiuti **tutti gli obblighi** prescritti dalla normativa; infatti, anche la mancanza di uno solo dei pagamenti a titolo di imposta, interessi legali e sanzione, rende invalido il ravvedimento.

#### Interessi legali degli ultimi anni

Periodo	Tasso d'interesse
Dal 01/01/2001 al 31/12/2001	3,5%
Dal 01/01/2002 al 31/12/2003	3%
Dal 01/01/2004 al 31/12/2007	2,5%

Dal 01/01/2008 al 31/12/2009	3%
Dal 01/01/2010 al 31/12/2010	1%
Dal 01/01/2011	1,5%

### Formula calcolo degli interessi

Imposta \* tasso di interesse% \* giorni di ritardo

---

365

**attenzione** Così come precisato dalla Risoluzione n. 296/E del 14 luglio 2008, gli interessi moratori giornalieri devono essere calcolati al tasso legale suddividendo l'ammontare annuo per 365 giorni, anche nel caso in cui l'anno solare nel quale esso viene esercitato sia bisestile.

### Esempio di ravvedimento operoso effettuato oltre i 30gg dalla scadenza originaria ed entro la presentazione della dichiarazione dell'anno successivo

Professionista: Mario Rossi

Importo: Euro 5.000,00

Data originario versamento IVA 1° trimestre 2011 (che non è stato pagato): 16 maggio 2011

Data in cui il professionista si ravvede: 16 ottobre 2011

Sanzione piena per omesso versamento: 30% dell'imposta

Sanzione con ravvedimento (oltre i 30 gg):  $30\%/8 = 3,75\%$  dell'imposta non versata

Interessi dal 16/5/2011 al 16/10/2011: 1,5%

#### Ravvedimento

Giorni	153
Interessi	31,44
Sanzione	3,75%
<b>Totale tributo</b>	<b>5.000,00 Cod. tributo 6031</b>
<b>Totale interessi</b>	<b>31,44 Cod. tributo 1991</b>
<b>Sanzione da versare</b>	<b>187,50 Cod. tributo 8904</b>
<b>Totale Ravvedimento</b>	<b>5.218,94</b>

### Esempio di ravvedimento "sprint"

Professionista: Mario Rossi

Importo: Euro 30.000,00

Data originario versamento IVA 3° trimestre 2011 (che non è stato pagato): 16 novembre 2011

Data in cui il professionista si ravvede: 21 novembre 2011

Sanzione piena per omesso versamento: 30% dell'imposta

Sanzione con ravvedimento (entro i 14gg successivi alla data di scadenza originaria):  $0,2\%*5 = 1\%$  dell'imposta non versata

Interessi dal 16/11/2011 al 21/11/2011: 1,5%

## Ravvedimento

Giorni	5
Interessi	6,16
Sanzione	1%
<b>Totale tributo</b>	<b>30.000,00 Cod. tributo 6033</b>
<b>Totale interessi</b>	<b>6,16 Cod. tributo 1991</b>
<b>Sanzione da versare</b>	<b>300,00 Cod. tributo 8904</b>
<b>Totale Ravvedimento</b>	<b>30.306,16</b>

### RAVVEDIMENTO OPEROSO PARZIALE

Con la Risoluzione n. 67/E del 23 giugno 2011 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che è possibile procedere, da parte del contribuente, alla presentazione del ravvedimento operoso parziale. Più precisamente l'Amministrazione finanziaria con il documento di prassi citato ha risolto alcune problematiche applicative incentrate sulla possibilità di beneficiare dei vantaggi dell'istituto quando il contribuente, nei termini previsti dalle disposizioni di legge in materia, rettifichi soltanto in parte la violazione commessa pagando però tutti gli importi dovuti in misura congrua. Ciò premesso, il ravvedimento di una sola parte del debito di imposta sanabile è dunque valido, e il contribuente può fruire della riduzione delle sanzioni, se viene effettuato entro i termini stabiliti e se non sono intervenuti controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria. La parte del debito pagata, che deve comprendere gli interessi e sanzioni riferite a tale porzione di debito, beneficia quindi dell'istituto del ravvedimento operoso (di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997), a differenza del debito residuo sul quale l'Ufficio calcolerà sanzioni e interessi nella misura ordinaria.

**■ attenzione** Sulla base di quanto sopra si evince che nell'ipotesi di ravvedimento parziale, soltanto la parte di debito che residua, scaduto il termine per ravvedersi, non potrà essere estinta a sanzioni ridotte.