

RAVVEDIMENTO OPEROSO

L'istituto del **ravvedimento operoso** disciplinato dall'articolo 13 del D.Lgs. 18.12.1997, n. 472 prevede la possibilità di **regolarizzare spontaneamente violazioni** ed **omissioni** con il versamento di **sanzioni ridotte**, la cui entità varia a seconda della **tempestività** del ravvedimento e del **tipo di violazioni**.

Il ravvedimento operoso rappresenta uno strumento immediato ed efficace per **evitare** il **contenzioso** e può essere utilizzato in ogni momento dell'anno, rispettando, ovviamente, le sue specifiche condizioni operative.

Al fine di incentivare la spontanea regolarizzazione delle violazioni commesse, la nuova disciplina del ravvedimento operoso prevede determinate **riduzioni** della **sanzioni** applicabili, la cui entità varia a seconda della **tempestività** del ravvedimento e del **tipo di violazioni**.

Quando non si può beneficiare del ravvedimento operoso

L'articolo 13, co. 1 del D.Lgs. 472/1997 stabilisce che il contribuente non può avvalersi del ravvedimento operoso quando:

- la **violazione** è già stata **constatata** dall'Amministrazione finanziaria;
- sono **iniziati accessi, ispezioni o verifiche**;
- sono **iniziate** altre **attività amministrative di accertamento** delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati hanno avuto formale conoscenza.

Atti ammessi

Ai fini delle **imposte dirette**, dell'**Iva**, dei **tributi locali**, il **contribuente** o il **sostituto d'imposta**, nonché gli eventuali **soggetti** solidalmente obbligati possono **regolarizzare** le seguenti tipologie di violazione:

- 1. omessi o insufficienti versamenti** delle imposte dovute (anche a titolo di saldo o acconto) in base alle dichiarazioni (anche alle liquidazioni periodiche dell'Iva);
- 2. errori meramente formali:** sono tali se:
 - a) non** incidono sulla determinazione della **base imponibile**, dell'imposta e sul versamento del tributo (ad esempio: dichiarazione su modello non conforme, ecc.);
 - b) non** arrecano **pregiudizio** all'**attività di controllo**;
- 3. errori ed omissioni formali:** qualora manchi una sola delle condizioni di cui ai suindicati punti sub a) e b);
- 4. errori sostanziali:** sono tali se incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo, quali ad esempio l'omessa fatturazione o registrazione di operazioni (ai fini Iva), infedele dichiarazione, omessi versamenti dovuti ad errori materiali o di calcolo;
- 5. omessa presentazione** della **dichiarazione** o **denuncia** anche di **inizio/variazione dell'attività**.

Altre imposte ammesse

Il ravvedimento è utilizzabile anche per l'**imposta di registro, ipotecaria e catastale** e **tributi similari** (ad esempio tributi locali); i casi maggiormente ricorrenti sono:

- **omessa richiesta** di **registrazione** o di presentazione della denuncia per l'imposta di registro (art. 69, D.P.R. 131/1986);
- **insufficiente dichiarazione** di **valore**, tardività del pagamento;
- **omessa o irregolare tenuta** o presentazione del **repertorio** da parte di notai, ufficiali giudiziari, cancellieri, funzionari delle amministrazioni pubbliche autorizzati alla stipula dei

contratti nonché capi della P.A.;

Avvio alla procedura

Il contribuente, il sostituto d'imposta o l'obbligato in solido che siano incorsi in una delle **violazioni** sopra elencate possono ricorrere al ravvedimento con la procedura di seguito illustrata.

Violazioni di cui al n. 1 (omessi o insufficienti versamenti) si dovrà procedere a:

a) **versare** il **tributo** dovuto;

b) pagare, indipendentemente dal tributo, una **sanzione** pari a:

- **1/8** della **sanzione** prevista (30% del tributo), ovvero **3,75%** del **tributo** dovuto nel caso di **pagamento entro 30 giorni** dalla data in cui è stata commessa la **violazione** (coincidente con l'ultimo giorno disponibile in cui era possibile effettuare il versamento). **NB:** nell'ipotesi di opzione del contribuente per il **pagamento rateale** i 30 giorni decorrono dalla **data** entro la quale questi doveva procedere al **versamento della rata**; il **calcolo** degli **interessi moratori** deve avvenire sull'imposta **comprensiva** degli **interessi di dilazione**.

- **1/5** della **sanzione** prevista per l'omesso versamento/pagamento ovvero **6%** del **tributo** dovuto qualora la regolarizzazione avvenga **oltre i 30 giorni** ma **entro il termine** per la **presentazione** della **dichiarazione** relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione, ovvero **entro 1 anno** qualora **non** sia prevista la presentazione di tale **dichiarazione**;

c) al **versamento** degli **interessi moratori** maturati giorno per giorno al tasso di interesse legale.

Violazioni di cui al n. 2 (errori meramente formali): tali violazioni **non sono sanzionabili**. Secondo la Circolare dell'Agenzia delle Entrate 3.8.2001, n. 77/E, ai fini della non punibilità delle violazioni "meramente formali", è l'**Ufficio competente** che deve **valutare** in concreto se la violazione ha arrecato o meno **pregiudizio all'attività di controllo**. Sono ad esempio errori meramente formali l'errata o l'irregolare comunicazione del codice attività (Ris. 6.7.2001, N. 112/E) o l'indicazione errata di un codice tributo nell'ambito del Mod. F23 o del Mod. F24 (Circolare 21.1.2002, n. 5/E).

Violazioni di cui al n. 3 (errori ed omissioni formali) si dovrà procedere a:

a) **versare** l'eventuale **tributo** dovuto;

b) pagare, indipendentemente dal tributo, una **sanzione** pari a:

- **1/8** della **sanzione** prevista (30% del tributo), ovvero **3,75%** del **tributo** dovuto nel caso di **pagamento entro 30 giorni** dalla data in cui è stata commessa la **violazione** (coincidente con l'ultimo giorno disponibile in cui era possibile effettuare il versamento). **NB:** nell'ipotesi di opzione del contribuente per il **pagamento rateale** i 30 giorni decorrono dalla **data** entro la quale questi doveva procedere al **versamento della rata**; il **calcolo** degli **interessi moratori** deve avvenire sull'imposta **comprensiva** degli **interessi di dilazione**.

- **1/5** della **sanzione** prevista per l'omesso versamento/pagamento ovvero **6%** del **tributo** dovuto qualora la regolarizzazione avvenga **oltre i 30 giorni** ma **entro il termine** per la **presentazione** della **dichiarazione** relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione ovvero **entro 1 anno** qualora **non** sia prevista la presentazione di tale **dichiarazione**;

c) al **versamento** degli **interessi moratori** maturati giorno per giorno al tasso di interesse legale.

Violazioni di cui al n. 4 (errori sostanziali) si dovrà procedere a:

a) **versare** il **tributo o maggior tributo** dovuto;

b) **1/5** della **sanzione minima** edittale prevista per la **specificata violazione** (ad errori nelle dichiarazioni dei redditi rilevabili ex artt. 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973, omessa esecuzione delle ritenute o loro versamento da parte del sostituto d'imposta, omessa fatturazione e/o registrazione di operazioni imponibili ai fini Iva, ecc.);

c) provvedendo alla **corretta esecuzione** di quanto ha costituito violazione (presentando una dichiarazione o denuncia in luogo di quella infedele, effettuando e/o versando l'eventuale ritenuta omessa, fatturando o registrando quanto omesso, ecc.);

d) **versando** gli **interessi moratori** maturati giorno per giorno al tasso di interesse legale.

Violazioni di cui al n. 5 (omessa o tardiva dichiarazione) sono sanabili dal contribuente:

a) **presentando** la **dichiarazione annuale** (Iva o dei redditi) tardiva **entro 90 giorni** (termine così elevato con decorrenza dal 15.1.2000 dall'art. 2, co. 1, D.Lgs. 506/1999);

b) **versando**: **1/8** della **sanzione** prevista per l'**omessa dichiarazione** e l'eventuale **sanzione** prevista per l'**omesso** (in tutto o in parte) versamento delle imposte risultanti dalla dichiarazione **ridotta** a:

- **1/8** ovvero **3,75%** dell'**imposta** o maggiore imposta se versata **entro 30 giorni** dalla scadenza per il versamento dell'imposta;

- **1/5** ossia il **6%** dell'**imposta** o maggiore imposta se versata **oltre i 30 giorni** dalla scadenza per il versamento ma **entro il termine** per la **presentazione** della **dichiarazione** relativa all'anno in cui è stata inoltrata la dichiarazione tardiva;

c) pagando le eventuali **imposte risultanti** dalla **dichiarazione** tardiva e gli **eventuali interessi moratori** calcolati giorno per giorno al tasso legale.

Calcolo di interessi moratori

Per il calcolo degli interessi moratori si applica la formula dell'**interesse semplice**, al **tasso legale** (**3%** dall'**1.1.2002**; 3,5% fino al 31.12.2001), al **capitale** (importo del tributo) per i **giorni** che iniziano a decorrere dal giorno successivo a quello entro il quale doveva essere assolto l'adempimento al giorno in cui si effettua il pagamento.

La formula è la seguente: **tasso interesse legale x tributo x giorni trascorsi dalla violazione : 365**

Esempio: Iva pari ad € 2000 pagata con un ritardo di 20 giorni (nell'anno 2002):

Formula degli interessi: somma dovuta x 3 (tasso) x 20 (giorni) : 36500

Calcolo degli **interessi**: € 2000 x 3 x 20 / 36500 = € **3,29**

Calcolo della **sanzione**: € 2000 x 3,75% = € **75**

Totale da versare contestualmente: € **2.078,29** (€ 2.000 + € 3,29 + 75).

Perfezionamento

Avviene con il **versamento**, entro i termini sopra riportati, del **tributo**, degli **interessi** e, generalmente, della **sanzione** mediante Mod. F24, nonché la **presentazione** dell'**eventuale dichiarazione** (tardiva, integrativa, sostitutiva, ecc.) all'Ufficio competente.

Ravvedimento e compensazione

I **debiti** risultanti dall'applicazione del **ravvedimento operoso** possono essere **compensati** con i **crediti** risultanti dal periodo d'imposta precedente (con l'eccezione dei crediti Iva risultanti dalle liquidazioni periodiche); qualora tali crediti risultino dalla **dichiarazione annuale** precedente (ad esempio dalla dichiarazione annuale Iva) possono essere utilizzati in **compensazione** dal **giorno successivo** alla chiusura del periodo d'imposta (1° gennaio per i periodi d'imposta coincidenti con l'anno solare).

Versamento delle sanzioni

Dal 1° **gennaio 2002** devono essere pagate con il Mod. F24 in **euro** (approvato con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 14 novembre 2001) tutte le somme, comprese le **sanzioni**, dovute in riferimento ad imposte sui redditi, Iva, e relative imposte sostitutive, ritenute alla fonte, Irap ed imposta sugli intrattenimenti a titolo di ravvedimento operoso.

Soppressione del ravvedimento operoso gratuito

L'articolo 7 del D.Lgs. 32/2001 ha espressamente **abrogato** il comma 4 dell'articolo 13 del D.Lgs. 472/1997, che consentiva al contribuente nei casi di **omissione o errore formale**, di ravvedersi **entro 3 mesi** dall'omissione o dall'errore senza applicazione di interessi

(presentazione entro 3 mesi del Mod. F24 con saldo zero).

Nuovi codici tributo

Il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 28.2.2002 ha **ridotto** e **razionalizzato** i codici tributo per i versamenti tramite il Mod. F24. I nuovi codici devono essere utilizzati a decorrere dall'**1.3.2002**. Si riportano di seguito i **codici tributo** previsti per il **ravvedimento operoso** (da indicare sul modello F24).

TRIBUTO	CODICE
Sanzione pecuniaria Irpef	8901
Sanzione pecuniaria addizionale regionale Irpef	8902
Sanzione pecuniaria addizionale comunale Irpef	8903
Sanzione pecuniaria Iva	8904
Sanzione pecuniaria Irpeg	8905
Sanzione pecuniaria sostituti d'imposta	8906
Sanzione pecuniaria Irap (commerciale)	8907
Sanzione pecuniaria II.DD.	8908
Sanzione pecuniaria imposta sugli intrattenimenti	8909
Sanzione pecuniaria Iva forfetaria connessa a imposta sugli intrattenimenti	8910
Sanzione pecuniaria altre violazioni tributarie	8911
Sanzione pecuniarie relative all'anagrafe tributaria e al codice fiscale	8912

Irregolarità del modello F24

Per correggere **errori** di compilazione del Mod. F24 che **non incidono** sul pagamento del **debito tributario complessivo** e che, quindi, si configurano come violazioni meramente formali **non** soggette a **sanzione** (ad esempio errata indicazione del periodo di riferimento, errata attribuzione ad un solo codice tributo dell'importo a debito o a credito relativo a più tributi), i contribuenti possono presentare un'**istanza** di rettifica del modello ad uno **qualsiasi** degli **uffici locali** dell'Amministrazione finanziaria contenente gli elementi necessari per consentire la correzione dell'errore.

Irregolarità del modello F23

Ai fini del ravvedimento in caso di **errore di codice tributo** compiuto nel Mod. F23, la **comunicazione** può essere inviata all'**Ufficio periferico** il cui codice è stato indicato nel modello stesso ovvero, in caso di soppressione di tale ufficio in data successiva a quella della violazione, all'Agenzia delle Entrate che ne ha assunto le **funzioni**. In caso di **errata** indicazione del **codice ufficio** nel Mod. F23 il contribuente deve inviare una **comunicazione** sia all'**Ufficio periferico** il cui codice è stato indicato erroneamente sul modello di versamento, sia a quello in cui il versamento deve essere **correttamente** abbinato. Le suindicate violazioni costituiscono **errori meramente formali** e, quindi, **non** sono **sanzionate** dall'Amministrazione finanziaria (Ris. 6.7.2001, n. 112/E).

Crediti di imposta utilizzati in compensazione nel mod. F24 in misura superiore a quanto effettivamente spettante

(Risoluzione Agenzia delle Entrate 4 giugno 2002, n. 166/E): nell'ipotesi in cui il contribuente abbia utilizzato in **compensazione**, con il modello di pagamento **F24**, **crediti d'imposta** in

misura **superiore** a quanto **effettivamente spettante**, è possibile regolarizzare tale violazione avvalendosi dell'istituto del **ravvedimento operoso**.

In particolare, è necessario:

A) versare l'importo del **credito d'imposta non spettante**, maggiorato degli **interessi legali**, con il modello **F24**, indicando:

- nella colonna "**codice tributo**" il codice relativo al **credito d'imposta** utilizzato in eccesso;
- nella colonna "**importi a debito versati**" l'importo del credito da **restituire**;
- nella colonna "**anno di riferimento**" l'anno d'imposta cui si riferisce il **versamento**;

B) versare la **sanzione ridotta** dovuta per il ravvedimento con il **codice tributo 8911** "Sanzioni pecuniarie per altre violazioni tributarie relative alle imposte sui redditi, alle imposte sostitutive, all'Irap e all'Iva".